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

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية
رقم: .....

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

عنوان الموضوع:

مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الإقتصادية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية

من إعداد الطالبة:
– ناصري آسيا

تحت إشراف الأستاذ
– زواق الحواس

أعضاء لجنة المناقشة

واللقب والاسم	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
ولهي بوعلام	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة	رئيسا
زواق الحواس	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
صلاح محمد	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

بسم الله الرحمن الرحيم

شكـــر وتقـديـــر

نحمد الله عزّ وجلّ الذي وفقنا في إتمام هذا العمل المتواضع، ونتقدم بالشكر الجزيل

إلى كل من ساهم ولو بالقدر القليل في إثراء مذكرتنا، وكما نتقدم بأجمل عبارات الشكر

للأستاذ المشرف "زواق الحواس" الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه.

كما نشكر كل الأساتذة الذي قاموا بتدريسنا خلال المشوار الدراسي وكان لهم الفضل في وصولنا

إلى هذا المستوى العلمي.

إلى كل عمال المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

إلى كل من قام بتدعيمنا ومساعدتنا وتشجيعنا على المواصلة في المشوار الدراسي.

إليكم جميعا نقول بارك الله فيكم وجزاكم عن كل خير.

إهـداء

إلى من صنع من شقائه سعادتنا و احتمل من أجلنا كل عناء إلى الذي يتقدم عزما و يتدفق حلما ويفيض كرما و ينساب سماحة و يتلفظ حكمة إلى الذي أنجب فربى و طلب فلبى و الذي سيبقى عظيما دائما إلى أبي الغالي حفظه الله.

إلى نبع الحنان إلى أعز ما أملك في هذه الدنيا إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها أمي الحبيبة.

إلى من ربياني نبراس حياتي إلى اللذان ملء دربي نورا و ضياء لتستقيم خطواتي نحو النجاح جدي وجدتي أطال الله في عمرهما .

إلى نور حياتي أخواتي"إكرام" "أحلام" "إيمان" والى إخوتي سندي في الحياة "ياسين" " ريان" .

إلى الأعمام والعمات "مريم" "صليحة" "سليمة" "سعيدة" "نصيرة"

إلى بنات عماتي"دليلة"و"نادية"

كما لا أنسى البراعم الصغار " أيهم، روان، رهام، ادم، أنفال، رضا . . . . "

إلى جدي و جدتي و كل الأخوال و الخالات

إلى صديقات دربي القريبات من قلبي"فاطمة" "حنان" "رؤية" "ابتسام" "وداد" "سمية" "إيمان"

إلى كل أساتذة و طلبة كلية العلوم الاقتصادية قسم المالية و الجباية.

إلى كل عائلة ناصري و كل من عرفني من قريب أو من بعيد .

إلى كل هؤلاء اهدي هذا العمل.

أسـيا

MY HOUSE ON WEB

الفهـــارس

1-فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
شكر و تقدير	**I**
الإهداء	**II**
فهرس المحتويات	**III**
فهرس الجداول	**IV**
فهرس الأشكال	**IV**
قائمة المختصرات	**V**
قائمة الملاحق	**V**
المقدمة	أ-هـ
الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة	**01**
تمهيد	**02**
المبحث الأول: الأسس النظرية للرقابة الجبائية	**03**
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و مبادئها	**03**
المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية	**07**
المبحث الثاني: الإطار النظري للخطر الجبائي	**09**
المطلب الأول: تعريف الخطر الجبائي و أسبابه	**09**
المطلب الثاني: مظاهر الخطر الجبائي	**11**
المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة	**14**
خلاصة الفصل	**20**
الفصل الثاني: دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة	**21**
تمهيد	**22**
المبحث الأول: الآليات الرقابية لتشخيص الخطر الجبائي في النظام الضريبي الجزائري.	**23**
المطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر.	**23**
المطلب الثاني: الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر.	**26**
المطلب الثالث: مصادر الخطر الجبائي في التشريع الجبائي الجزائري.	**32**
المبحث الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لتشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة من خلال دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة	**39**
المطلب الأول: مساهمة الرقابة الجبائية على المحاسبة في كشف المخاطر الجبائية.	**39**
المطلب الثاني: دور التحقيق المصوب في تشخيص المخاطر الجبائية.	**48**
خلاصة الفصل.	**54**
الخاتمة.	**58-56**
قائمة المراجع	**63-60**
الملاحق	

2.فهرس الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	العقوبات المترتبة عن الامتناع أو التأخر في إيداع التصريحات.	33
02	العقوبات المترتبة على الغش في التصريحات.	34
03	الفارق في المشتريات للمواد البترولية.	41
04	المشتريات المستخرجة للمواد البترولية.	42
05	الاستهلاكات المستخرجة بالكمية.	42
06	الفرق في رقم الأعمال للمواد البترولية.	43
07	الفرق في رقم الأعمال لمادة الزيوت.	43
08	الخطر الجبائي الخاص بالرسم على النشاط المهني.	44
09	الخطر الجبائي الخاص بالرسم على النشاط المهني بعد التبليغ النهائي.	44
10	الخطر الجبائي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات.	45
11	الخطر الجبائي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات بعد التبليغ النهائي.	46
12	الخطر الجبائي بالضريبة على الدخل الإجمالي للقيم المنقولة.	46
13	الرسوم على المشتريات.	47
14	الخطر الجبائي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة.	47
15	الفارق في المشتريات.	50
16	الفارق في رقم الأعمال المفوتر.	50
17	الفارق في رقم الأعمال المقبوض.	51
18	الأعباء القابلة للخصم.	51
19	الخطر الجبائي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات.	52
20	الخطر الجبائي الخاص بالرسم على القيمة المضافة	53

3.فهرس الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم:(01)	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	26

4.قائمة الاختصارات و الرموز:

الاختصار/ الرمز	الدلالة بالعربية	الدلالة بالفرنسية
TAP	الرسم على النشاط المهني	Taxe sur l'activité professionnelle
IBS	الضريبة على ارباح الشركات.	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés
IRG	الضريبة على الدخل الاجمالي.	Impôt sur le revenu global
TVA	الرسم على القيمة المضافة.	Taxe sur la Valeur Ajoutée
ANSEJ	الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب.	Agence Nationale de soutien à l'emploi des Jeunes
ANGEM	الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر.	Agence Nationale de gestion du Micro-crédit en Algérie
CNAC	الصندوق الوطني للتامين عن البطالة	Caisse nationale d'assurance-chômage
V.C	التحقيق المحاسبي.	La vérification de comptabilité
V.P	التحقيق المصوب.	La vérification ponctuelle
VASEF	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.	La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensenble

5.قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان
01	إشعار بالتحقيق المحاسبي- تبليغ أولي-
02	التحقيق المحاسبي- تبليغ نهائي-
03	إشعار بالتحقيق المصوب

مقدمة

المقدمة.

تعد الرقابة الجبائية احد أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة الجبائية من خلالها إلى المحافظة على حقوق الخزينة العمومية سيما في النظام الجبائي التصريحي أين تكون للمكلف الحرية في التصريح بمداخيله، لكن تبقى الرقابة البعدية على هذه التصريحات من قبل الإدارة الجبائية أمر ضروري، فهذه التصريحات قد تكون غير صادقة أو ارتكبت أخطاء أثناء إعدادها من طرف المؤسسة سواء عن سوء نية أو عن حسن نية، وهو ما يجعلها عرضة للخطر الجبائي، والرقابة الجبائية هي الكفيلة بكشف ذلك. لكن عادة ما ينظر للرقابة الجبائية على أنها وسيلة قمعية تستعملها الادارة الجبائية للحد من التهرب الضريبي وإهمال أن لهذه الرقابة دور في تشخيص المخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسسة وتنبيهها إلى ضرورة تجنبها خاصة ما يتعلق بالمخاطر غير المتعمدة الناجمة عن السهو أو سوء تفسير التشريعات الجبائية أو الاختيارات الجبائية الخاطئة.

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

1- الإشكالية: مما سبق تتبلور ملامح إشكالية هذا البحث في السؤال الرئيسي التالي:

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

و يمكن تفريع هذا السؤال الرئيسي إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالرقابة الجبائية؟.
- ما المقصود بالمخاطر الجبائية؟ وماهي مصادرها؟.

- ماهو دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ؟

2- الفرضيات: ستتم معالجة إشكالية البحث انطلاقا من الفرضيتين التاليتين:

- للرقابة الجبائية دور مهم في التحقق من صحة التصريحات الجبائية المكتتبة ومواجهة التهرب الضريبي.
- للرقابة الجبائية في الجزائر دور مهم في تشخيص الخطر الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية.

3- أهداف البحث: يتجلى أبرز ما يهدف إليه البحث في:

- اكتشاف العلاقة بين الرقابة الجبائية و الخطر الجبائي.
- إبراز أهمية الرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر الجبائية داخل المؤسسة الاقتصادية.
- معرفة دور الرقابة الجبائية و قدرتها على المساهمة في تشخيص مصادر الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة الحالة.

4- أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في معرفة مدى مساهمة الرقابة الجبائية في كشف وتشخيص المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، حيث تعتبر الرقابة الجبائية عملية فحص شامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، و ذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي من امتيازات وخيارات جبائية دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.

5- أسباب اختيار الموضوع: إن اختيار الموضوع جاء لعدة أسباب منها:

- علاقة الموضوع بالتخصص الدراسي (مالية وجباية).
- الرغبة الذاتية في البحث في الموضوع .
- نشر ثقافة التواصل بين المؤسسة و الإدارة الجبائية.

- لفت انتباه مسيري المؤسسات للنظر للرقابة الجبائية على أنها وسيلة تمكن المؤسسة من معرفة المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها لتجنبها وليس مجرد وسيلة قمعية في يد الإدارة الضريبية لمحاربة التهرب الضريبي.

6- حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** يقتصر البحث على بيان الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر الجبائية من خلال إجراء مختلف التحقيقات الجبائية في الجزائر انطلاقا من دراسة الحالة التي تمت على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

- **الحدود الزمنية:** تغطي الدراسة الميدانية الفترة من 2012 إلى غاية 2015، أما في جانبها النظري فتضمنت التشريعات المختلفة الساري العمل بها.

7- منهج و أدوات الدراسة: لمعالجة الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات المصاغة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره منهجا مناسبا حيث يعتمد هذا المنهج على وصف الدراسة النظرية من خلال تقديم الجوانب المختلفة التي تتعلق بالرقابة الجبائية والخطر الجبائي وتحليل العلاقة بينهما اعتمادا على المعطيات المحصل عليها من المصادر المختلفة من كتب ورسائل وأطروحات وقوانين و الدراسة الميدانية.

8- الدراسات السابقة: هناك العديد من الدراسات التي تناولت بعض جوانب هذا الموضوع نذكر منها:

- **الدراسة الأولى:** الجيلاني بلواضح، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، (الجزائر)،2014-2015.

عالجت هذه الدراسة إشكالية إستراتيجية الرفع من مستوى الأداء في مكافحة التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية والمالية، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج منها:

– تعزيز العلاقة والارتباط بين الإدارة الضريبية ومختلف المكلفين لنشر الثقافة الضريبية في المجتمع الجزائري.

– تشخيص و تقييم مدى فعالية آليات و هياكل مكافحة التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري من اجل تحديد النقائص التي تميزها بهدف معالجتها.

– **الدراسة الثانية:** صالح حميداتو، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، (الجزائر)، 2012.

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

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

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

– **الدراسة الثالثة:** رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي(دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991–2002)، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2008.

عالجت هذه الدراسة اشكالية مدى فعالية الادوات التي تحوزها السلطة الجبائية للحد من نمو ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر، وتوصلت الى مجموعة من النتائج اهمها:

– نقص الوعي الضريبي لدى طبقة من المكلفين الجزائريين لاعتبار الغش مشروع اجتماعيا وغياب الثقافة الجبائية و ضعف السلطة الجبائية و عدم اهتمام هذه الاخيرة و تعسفها الاداري مما ساهم في نمو ظاهرة الغش.

– عدم استقرار النظام الضريبي بسبب تعدد التعديلات و التغييرات و كذلك التعقيد والغموض شكل منفذ للغش الجبائي من كثرة ثغراته وفراغاته.

ركزت الدراسات السابقة على دور الرقابة في مواجهة التهرب الضريبي وبالتالي النظر إليها كوسيلة قمعية، وهو ما شجعنا على اختيار الموضوع لإبراز أن للرقابة الجبائية دور في تشخيص المخاطر الجبائية لمساعدة المؤسسة على تجنبها مستقبلا.

9– صعوبات البحث: من الصعوبات التي واجهتنا في إعداد البحث نذكر:

– صعوبة الحصول على الوثائق الكافية و اللازمة في الجانب التطبيقي.

– قلة الفترة الزمنية الممنوحة لإعداد المذكرة.

10– هيكل البحث: تم تقسيم البحث إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي حيث يتناول الفصل الأول الخلفية النظرية للدراسة والذي تم تقسيمه إلى مبحثين، يتناول المبحث الأول منهما الأسس النظرية للرقابة الجبائية في حين تضمن المبحث الثاني الإطار النظري للخطر الجبائي.

أما الفصل الثاني فيتناول دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة حالة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة والذي بدوره تم تقسيمه إلى مبحثين، تضمن المبحث الأول منهما التعرف على الآليات الرقابية لتشخيص الخطر الجبائي في النظام الضريبي الجزائري في حين تناول المبحث الثاني الرقابة الجبائية كوسيلة لتشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

الفصل الأول
الخلفية النظرية للدراسة

تمهيد:

تمنح الأنظمة الضريبية التصريحية الحرية النسبية للمكلفين لتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخليهم من تلقاء أنفسهم، لكنها تضمن في نفس الوقت للإدارة الضريبية الحق في مراقبة هذه التصريحات بكل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صادقة، ولكن في ظل التزامها بما تمنحه التشريعات الجبائية من حقوق وواجبات للمكلفين. وعادة ما تكشف هذه الرقابة مواطن الإخلال بالتشريعات الجبائية من قبل المكلفين وما يترتب عنها من مخاطر جبائية قد تكون ناجمة عن عدم دراية المكلف بالقوانين الجبائية أو نتيجة الاختيارات الجبائية الخاطئة. وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

- **المبحث الأول:** الإطار النظري للرقابة الجبائية.
- **المبحث الثاني:** الإطار النظري للخطر الجبائي.

المبحث الأول: الأسس النظرية للرقابة الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية إذ تسعى من خلالها إلى تنظيم وتوجيه المكلفين بالضريبة، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات الجبائية بهدف تصحيحها و تقويمها.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية ومبادئها.

للوقوف على مفهوم الرقابة الجبائية، رأينا من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بصفة عامة ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة والمبادئ التي تقوم عليها.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية.

أولا. تعريف الرقابة: للرقابة العديد من التعاريف نذكر منها:

- **التعريف الأول:** عرفها فايول بأنها " التحقق من أن كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من اجل تقويمها و منع تكرارها."[1]

- **التعريف الثاني:** "الرقابة هي عملية التأكد من أن العمل الذي تم انجازه مطابق لما توقع أن يكون عليه، و التعرف على أي خطا أو انحراف و العمل على تصحيحه."[2]

[1] – الجيلاني بلواضح ، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة و إستراتيجية المكافحة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، (الجزائر)، 2015، ص 192.

2 – عبد الغاني بوشرى ، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، (الجزائر)، 2011، ص 87.

بصفة عامة يمكن القول بأن الرقابة هي عملية التحقيق في ما تم التوصل إليه من نتائج و مقارنتها مع الأهداف المسطرة مسبقا، من أجل تصحيح الاختلالات والنقائص وتفاديها مستقبلا.

ثانيا. تعريف الرقابة الجبائية : للرقابة الجبائية العديد من التعاريف نذكر منها:

– **التعريف الأول:** "هي عبارة عن تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية، بما يتلائم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة."[1]

– **التعريف الثاني:** " هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها."[2]

– **التعريف الثالث:** "الرقابة الجبائية هي فحص لكل التصريحات والسجلات والوثائق والمستندات للمكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية."[3]

– **التعريف الرابع:** بحسب النظرة الكلاسيكية "هي الفحص المنتظم والشامل لجميع سجلات و وثائق المؤسسة بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف[4]."

[1]– بوعلام ولهي، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة " مداخلة الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، جامعة سطيف، أيام 20–21 اكتوبر 2009.

[2]– سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، عين مليلة (الجزائر) ، 2011، ص48.

[3] – عبد المنعم محمد علاء الدين، ربط المعلومات بالمتطلبات الأساسية لنماذج اقتصادية، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبين، العدد2، 2000، ص30.

[4] – رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي (دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991–2002)، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2008، ص 186.

– **التعريف الخامس:** بحسب النظرة الأنجلوساكسونية هي " فحص السجلات والتقارير المالية للمؤسسة، بغرض التعبير عن مدى صدق طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، ويتم الفحص وفق طرق مسطرة مما يضمن للعمل المنجز درجة عالية من الامتياز[1]."

– **التعريف السادس:** بحسب نظرة لجنة المراجعة وللمراقبة بأمريكا هي " طريقة أو إجراء منتظم للحصول على التقييم الموضوعي لبراهين خاصة لإثباتات ومعايير موضوعية وكذا نقل النتائج للمهتمين باستعمالها. [2]"

بصفة عامة يمكن القول إن الرقابة الجبائية هي "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة، للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين محددة بهدف التقليل من التهرب الضريبي و كل التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار الاقتصاد الوطني.

الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية.

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

أولا. إقامة نظام ضريبي محكم: يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة و من بينها النظام الضريبي، لذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال و هذا من خلال:[3]

1- تبسيط و تحسين صياغة التشريع الضريبي: يتحقق ذلك من خلال التبسيط في الصياغة حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة لتكون في

[1] – رضا خلاصي ، مرجع سابق، ص 186.

[2] – نفس المرجع، ص 186.

[3] – عبد الغاني بوشرى، مرجع سابق، ص92.

متناول عامة المكلفين بالضريبة وإقناعهم بها مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية و عدم التهرب منها.

2- تحقيق العدالة الضريبية:

تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام الضريبي وتتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للمداخيل والثروات على أفراد المجتمع، لذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل واقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه.[1]

بشكل عام يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

ثانيا. ترقية و تطوير الإدارة الجبائية:

يجب أن تتوفر الإدارة الجبائية على مستوى عال من الكفاءة و كذلك الإمكانيات البشرية و المادية اللازمة التي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة وحدها لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة و كفاءة في الميدان؛ لذلك من الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصين في مجال الضرائب و الرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربص لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطباعا جيدا لدى الموظفين إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، وأيضا ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم و توفير الخدمات اللازمة لهم.

[1] – عبد الغاني بوشرى، مرجع سابق، ص93.

المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية.

تسعى الإدارة الجبائية من خلال الرقابة الجبائية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن إيجاز الأهم منها فيما يلي:

الفرع الأول : الهدف القانوني.

يتمثل هذا الهدف في مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية، وحرصا على ذلك ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أي مخالفات للتهرب من دفع مستحقاتهم المالية أي مكافحة التهرب الضريبي.[1]

الفرع الثاني: الهدف الإداري.

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما لصالح الإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل كبير في زيادة المردودية، وهذا بكشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

الفرع الثالث : الهدف الاقتصادي و الاجتماعي.

تهدف الرقابة الجبائية في هذا المجال إلى المحافظة على الأموال العمومية وحمايتها لضمان اكبر للحصيلة الضريبية وبالتالي زيادة إيرادات الخزينة العمومية التي بدورها تؤدي إلى الرفع من الإنفاق العمومي و منه ارتفاع مستوى الرفاهية للمجتمع [2]

[1]– نجاة نوى، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص36.

[2]– لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة بسكرة ، (الجزائر)،2011، ص20.

الفرع الرابع: كشف المخاطر الجبائية.

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

المبحث الثاني: الإطار النظري للخطر الجبائي.

إن استمرار المؤسسة مرهون بكفاءة المسير، وقدرته على إجراء فحص شامل للوضعية الجبائية للمؤسسة يمكنه من اكتشاف المخاطر التي تعيق تطورها ومن بينها المخاطر الجبائية.

المطلب الأول : تعريف الخطر الجبائي و أسبابه.

سنتناول في هذا المطلب مفهوم الخطر الجبائي و أهم الأسباب المساهمة في حدوثه.

الفرع الأول : تعريف الخطر الجبائي.

للخطر الجبائي العديد من التعاريف نذكر منها:

1- **التعريف الأول:** يعرف الخطر الجبائي بأنه " تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات وعموما ينشأ الخطر الجبائي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي."[1]

2- **التعريف الثاني:** الخطر الجبائي يتمثل في "عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فهو نتيجة لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام و الشفافية اتجاه هذا التشريع."[2]

[1]- يوسف مامش ، ناصر دادي عدون، اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، دار المحمدية للطباعة، ط1، الجزائر،2008، ص37.

[2]- إسماعيل شناوي، كريم هندي، اثر الجباية على التسيير المالي، مذكرة دراسات عليا في الجباية غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، (الجزائر)،2005، ص74.

بصفة عامة يمكن القول أن " الخطر الجبائي هو وضعية المؤسسة بعد تحملها للتكلفة الجبائية المتمثلة في الغرامات والعقوبات نتيجة عدم التزامها بالقوانين الجبائية."

الفرع الثاني: أسباب الخطر الجبائي.

يمكن تقسيم أسباب الخطر الجبائي إلى أسباب ناتجة عن ضعف التسيير وأخرى ناتجة عن تعقد النظام الجبائي.

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

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

[1]– صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، (الجزائر)، 2012، ص102.

4. اعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى مما يؤدي ببعض المؤسسات إلى تخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها إلى التهرب من دفع الضرائب و تأجيلها ، وهذا ما يؤدي إلى مخاطر ضريبية.[1]

ثانيا. الأسباب الناتجة عن تعقد النظام الجبائي: إن عدم استقرار التشريع الجبائي يرجع بالدرجة الأولى إلى التغييرات العديدة التي تحدث في قوانين المالية، مما خلق نوع من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية. كذلك فإن إيجاد هيكل جبائي يتماشى مع مستوى المجتمع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي يعتبر هدف كل التشريعات الجبائية في دول العالم، وعليه فإن التشريع الجبائي المعقد لا يخدم المؤسسة من حيث الإجراءات الواجب إتباعها، كما أن التشريع الذي يتميز بعدم الاستقرار هو في حد ذاته عامل لوقوع المؤسسة في الخطر الجبائي، حيث يمكن الحكم على تعقد التشريع الجبائي من خلال عدم يقين النصوص الجبائية و انعدام الثقة القانونية للمكلف.[2]

المطلب الثاني : مظاهر الخطر الجبائي.

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

الفرع الأول : الأخطاء المحاسبية.

تظهر أهم الأخطاء المحاسبية على مستوى الميزانية أو حسابات التسيير بالإضافة إلى بعض العناصر الأخرى: [3]

[1] – صالح حميداتو، مرجع سابق، ص103.

[2]–mohamed ben hadj saad , l'audit fiscal dans le PME : proposition d'une démarche pour l'expert comptable ; université de sfax, tunisie , 2009 , p21.

[3]– مصطفى عوادي، يونس زين ، الرقابة الجبائية، مطبعة سخري للنشر والتوزيع ، ط2، الجزائر،2011،ص59-65. نقلا عن، زينب العوبي، اثر الخطر الضريبي على تنافسية المؤسسة، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية (الجزائر)، 2013، ص22.

أولا. المخاطر الناتجة عن الأخطاء في الميزانية : تتمثل فيما يلي:

1. الأخطاء التي تحدث في احتساب بعض أصول الميزانية، كأن تكون هذه الأصول غير مسجلة في الميزانية في حين أن التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حسابات النتائج.
2. الأخطاء المتعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي إلى الرفع من قيمته، أو عدم إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع لمجمل السلع في حال التنازل أو توقيف النشاط.

ثانيا. المخاطر الناتجة عن الأخطاء في حسابات التسيير: من أهم الأخطاء التي تسجل في حسابات التسيير نجد:

1. من أهم الأخطاء التي تسجل في حساب النتائج نجد الأعباء وتتركز خاصة في أعباء الاستغلال وبدرجة اقل الأعباء المالية، كما يمكن أن تسجل أخطاء في الأعباء الاستثنائية.
2. عدم طرح الاهتلاكات من الربح الخام، مما يؤدي إلى عدم الأخذ بعين الاعتبار تناقص عناصر الاستثمارات.
3. عملية الإضافة والتخفيض للأعباء أثناء حساب النتيجة الجبائية قد تشكل مصدر خطر في تحديد النتيجة الجبائية.

ثالثا.المخاطر الناتجة عن عناصر أخرى: زيادة على الأخطاء التي تظهر في الميزانية وحسابات التسيير، فإننا نلاحظ بعض الأخطاء المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة أو تتعلق بالمؤسسات الحديثة.

1. **الرسم على القيمة المضافة** : باعتبار أن الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تمتاز بالمرونة واتساع مجال تطبيقها،[1] كما أنها دورية لكون التصريح بها في العادة شهريا، وعليه فإن مراقبة الرسم على القيمة المضافة يتوقف على التدقيق الجيد

[1]– بوعلام ولهي ، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1 (الجزائر)، العدد12، 2012، ص142.

للنظام الجبائي من جهة ومن جهة أخرى مراقبة تصريحات المؤسسة(المعدلات، الاسترجاعات، الحسومات...الخ) لأن التصريحات تعتبر من أهم مصادر الخطر الدائم في المؤسسة.

2. **المؤسسات الحديثة:** تعترض المؤسسة الحديثة النشأة عدة صعوبات تجعلها معرضة للخطر الجبائي و نذكر منها:[1]

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

الفرع الثاني: الأخطاء في القرارات التسييرية.

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

أولا. القرار التسييري القانوني: هو ذلك القرار المتخذ من بين مجموعة من الخيارات المتاحة قانونا مثل:

1. حرية اختيار طرق تقييم المخزون.
2. اعتماد طريقة معينة لحساب الاهتلاك.
3. إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك.

[1]– صالح حميداتو، مرجع سابق، ص104,

مثل هذه القرارات ملزمة للمؤسسة وللإدارة الجبائية معا بناءا على مبدأ عدم التدخل في التسيير.

ثانيا. القرار التسييري غير القانوني: هو ذلك القرار الذي لا يحترم نصوص التشريع الجبائي مثل خصم الأعباء غير القابلة للخصم.[1]

المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة.

تلعب الجباية دورا كبيرا في حياة المؤسسة من حيث كونها عبئا يؤثر على الوضع المالي لها ومن حيث الاستفادة من مزايا التشريع الجبائي للوصول إلى ربط علاقة جيدة مع الإدارة الجبائية، لذا فعلى المؤسسة أن تستعمل أقصى الوسائل لتسيير أحسن لجبايتها من اجل تقليص العبء الضريبي.

الفرع الأول : مفهوم التسيير الجبائي و أهدافه.

سنتطرق في هذا الفرع إلى تعريف التسيير الجبائي وأهم الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها من وراء اعتماده.

أولا. مفهوم التسيير الجبائي: مفهوم التسيير الجبائي هو مرادف لما يسمى بالجباية العصرية التي تمنح تشريعاتها الاختيار الضريبي للمؤسسة ، وهناك العديد من تعاريفه من بينها:

1- التعريف الأول: " التسيير الجبائي فرع من فروع التسيير المالي و يتمثل في إدراج العامل الجبائي عند اتخاذ القرار، من اجل تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا التشريع الجبائي و تجنبها التكاليف الإضافية و ذلك من خلال الاستغلال الأمثل للمزايا الجبائية." [2]

[1] – صالح حميداتو، مرجع سابق، ص105.

[2]– الحواس زواق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار ، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، الجزائر، 14- 15 افريل2009، ص1.

2- التعريف الثاني: حسب (CHOLEZ) " التسيير الجبائي الفعال هو الذي يزيد من القيمة الحالية للتدفقات النقدية للمؤسسة بعد دفع الضريبة ، وهو بذلك يقلل معدلات الضريبة بالطرق القانونية، فالمكلف يكيف تصرفاته بالطريقة التي تسمح له بخفض التزاماته."[1]

من التعريف أعلاه نستنتج أن التسيير الجبائي الفعال يكون عن طريق:

- تقليص الأعباء الجبائية إلى حدها الأدنى؛
- استخدام الطرق القانونية المشروعة؛
- استغلال الخيارات والامتيازات التي يقرها المشرع الجبائي.

بصفة عامة يمكن القول أن " التسيير الجبائي هو مجموعة من القرارات والقواعد المتبعة من طرف مسير المؤسسة من أجل تخفيض الأعباء الجبائية عن طريق استغلال مختلف الحوافز والامتيازات الممنوحة من طرف التشريع الجبائي بطرق قانونية مشروعة. "

ثانيا. أهداف التسيير الجبائي:

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

1- **تحقيق الأمن الجبائي:** يعمل المسير الجبائي على تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة و الذي لا يتأتى إلا عندما تكون في وضعية قانونية اتجاه إدارة الضرائب ولا يكون هناك أي تخوف من أي رقابة قد تقوم بها هذه الأخيرة ، فعدم احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية قد يعرضها لمخاطر عدة قد تؤثر سلبا على خزينتها، ولتحقيق هذا الهدف تعمل المؤسسة على تفعيل الرقابة الداخلية وإنشاء وتطوير أدوات التسيير الجبائي التي تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة بهدف تفادي الخطر الجبائي.[2]

[1] – منى محمود ادلي، سياسة الحوافز الضريبية و آثارها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، (مصر)،2006، ص516. (نقلا عن صالح حميداتو ، مرجع سابق، ص89.)

[2] –youssef el fellah,la gestion fiscale des entreprises (cas de la tunisie) mémoire de fin d'étude de troisiemecycle.spécialisé en finance publiques ,p23. (نقلا عن، زينب العوبي، مرجع سابق، ص26.)

2- **التحكم في العبء الجبائي:** يتمثل العبء الجبائي في آثار الضريبة على أسعار السلع و عوامل الإنتاج، ولقياس العبء الجبائي نكون أمام معيارين:

أ- **العبء الجبائي المطلق:** هو ذلك الجزء من الحصيلة الضريبية عن مدة معينة، والذي استقر نهائيا في ذمة المكلف، أي كمية الأموال التي تحملها المكلف الفعلي للضريبة خلال فترة زمنية معينة، ويمكن التعبير عنه بالصيغة التالية:

العبء الجبائي المطلق= الحصيلة الضريبية التي تحملها القطاع فعلا / عدد أفراد القطاع

ب- العبء الجبائي النسبي: هو العبء الجبائي المطلق منسوبا إلى المقدرة التكليفية للمكلف،[1] و يعبر عنه بالصيغة التالية:

العبء الجبائي النسبي = العبء الجبائي المطلق / المقدرة التكليفية للمكلف.

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

- العمل على تخفيض الضريبة؛

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

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

[1]- حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسة المالية ، الدار الجامعية للنشر، القاهرة، مصر، 2002، ص390.

3- تحقيق الفعالية الجبائية: تعرف الفعالية على أنها " القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك " [1]

ومنه فالفعالية الجبائية يقصد بها استعداد المؤسسة لاستغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها، مما يسمح لها بتحقيق وفرات مالية نتيجة تعدد الخيارات الضريبية، إذن فتحقيق الفعالية الجبائية مرتبط بمدى إدراك المؤسسة والمسير خصوصا لمختلف الخيارات الجبائية الأكثر نفعا من أجل تعديل العبء الجبائي الذي تتحمله دون الإخلال بقواعد التشريع الجبائي المعمول به.

4- خدمة إستراتيجية المؤسسة : إن التسيير الجبائي يرتكز على مبدأ الحرية في التسيير الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له، و نظرا لأهمية الجباية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة فهي تعتبر من محددات اتخاذ القرار الاستراتيجي و يتجلى ذلك من خلال :

- تحديد خيارات النمو مثل أشكال التمويل ومدى تأثير العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل ، فإلمام المسير بالتشريعات الجبائية يمكنه من اخذ صورة واضحة عن مصادر التمويل المختلفة والمزايا التي تحققها المؤسسة من اختياراتها، والتي على أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها.[2]

- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة اختلاف الأحكام الجبائية التي تطبق على كل منها.

[1]- عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد و تسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، الجزائر، 2006، ص127.

[2]- الحواس زواق، مرجع سابق، ص3.

فمن خلال العلاقة بين الجباية والإستراتيجية فإن القرارات التي تتخذها المؤسسة مرتبطة بالنظام الجبائي الذي تعمل فيه، وعليه فالضريبة تستعمل لخدمة أهداف المؤسسة كما يمكن أن تتحول إلى متغير فعال في تحديد إستراتيجيتها.

الفرع الثاني: حدود التسيير الجبائي.

إن حرية المؤسسة في تسيير جبايتها لا يعني عدم وجود حدود ينبغي التقيد بها فالمؤسسة عرضة للرقابة الجبائية وتماديها في مخالفة التشريعات الجبائية قد يؤدي إلى تصفيتها ومعاقبة مسيريها فضلا على أن مخالفة التشريعات تولد أخطارا مالية، وهو ما يعني أن التسيير الجبائي له حدود قانونية و حدود مالية.[1]

أولا. الحدود القانونية للتسيير الجبائي: إن عدم الالتزام بالتشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعتبر تعسفا قانونيا و الذي يتمثل مفهومه في كل عملية تتم في شكل عقد أو تصرف ينجم عنه إخفاء تحقيق أرباح أو تحويلها بطريقة غير قانونية ، وقد يأخذ التعسف القانوني في الميدان الجبائي الأشكال التالية:

1- التصرفات الوهمية، كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود و الفواتير و المؤسسات الوهمية؛

2- تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات؛

3- التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة والعقد المنجز بين المؤسسة و باقي الأطراف كالتصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع؛

4- استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي.[2]

[1]- الحواس زواق، مرجع سابق، ص02-03.

[2] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص98.

ثانيا. الحدود المالية للتسيير الجبائي: إن تجاوز المسير للحدود القانونية الموضوعة من قبل المشرع الجبائي يعرض المؤسسة لأخطار جبائية تترجم دائما إلى مبالغ مالية (غرامات أو عقوبات) تساهم في رفع الديون الجبائية للمؤسسة.

لذلك فإن التسيير الجبائي في حدود القانون يجنب المؤسسة التكلفة الجبائية الإضافية، لكن بالرجوع إلى قرارات التسيير داخل المؤسسة في أغلب الأحيان نجدها صحيحة من الناحية القانونية و إنما لها تأثير اقتصادي أو مالي سلبي على المؤسسة ومن بين هذه القرارات التسييرية غير السوية نجد:[1]

1. تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد؛
2. تحمل المؤسسة لأعباء خاصة بالمسير؛
3. التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة عن الأسعار الحقيقية ؛
4. التنازل عن حقوق اتجاه مؤسسات لها علاقة تجارية دائمة مع المؤسسة، والسبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسستين.

ولهذه الأسباب حدد المشرع الجبائي الجزائري مثلا بشكل واضح الأعباء القابلة للخصم أثناء حساب النتيجة و القيمة القصوى لهذه الأعباء. [2]

[1]– الحواس زواق ،محاضرات في مقياس التسيير الجبائي، جامعة المسيلة ، الجزائر،2015.

[2]– الجزائر، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،2017، المواد 168-171.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل النظري تم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها مفاهيمها الخاصة وتقوم على مجموعة من المبادئ، وهناك العديد من الأهداف التي تحققها خصوصا الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية، لكنها قد تساعد المؤسسة في استغلال الخيارات والامتيازات الضريبية التي يطرحها التشريع الضريبي مع الحرص على التقيد الصارم بشروط الاستفادة من هذه الامتيازات تجنبا للمخاطر الجبائية المترتبة عن ذلك. فالخطر الجبائي يؤثر سلبا على الوضعية المالية للمؤسسة، مما يستدعي وجود تسيير جبائي فعال قادر على التكيف مع التشريع الجبائي و تشخيص نقاط القوة و نقاط الضعف للمؤسسة و القضاء عليها ، و هذا طبعا في ظل وجود مسير جبائي يتمتع بقدر عالي من الكفاءة.

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

الفصل الثاني

دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

تمهيد:

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

- **المبحث الأول:** الآليات الرقابية لتشخيص الخطر الجبائي في النظام الضريبي الجزائري.
- **المبحث الثاني:** الرقابة الجبائية كوسيلة لتشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

المبحث الأول: الآليات الرقابية لتشخيص الخطر الجبائي في النظام الضريبي الجزائري.

سنتطرق في هذا المبحث إلى أشكال الرقابة الجبائية و الإطار القانوني لها و كذلك مصادر الخطر الجبائي في التشريع الضريبي الجزائري.

المطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر.

إن المراقبة الجبائية للتصريحات قد تأخذ عدة أشكال فيمكن أن تباشر بصفة عامة أوشاملة وإما أن تباشر بصفة معمقة.

الفرع الأول: الرقابة الشاملة.

يتم هذا النوع من الرقابة على مستوى مفتشيات الضرائب، حيث يقوم رئيس مفتشية الضرائب بمراقبة و فحص تصريحات المكلفين على شكل فحص تمهيدي فقط دون التنقل إلى المكان أو إجراء أبحاث خاصة، و عليه يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة الشاملة وهي:[1]

أولا- الرقابة الشكلية: هي عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف وتشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمن من معلومات، و تلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية، و تتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوف قوائم العملاء التي تمتلكها.

ثانيا- الرقابة على الوثائق: يعتبر هذا النوع من الرقابة والذي يتم على مستوى مفتشية الضرائب أكثر عمقا من الرقابة الشكلية، حيث تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة

[1] – محي الدين بوقلية، الرقابة الجبائية و دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، (الجزائر)، 2001، ص 29.

الإدارة الجبائية انطلاقا من ملفاتهم الخاصة، وتلاؤمها وتجانسها مع المداخيل والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة والتي يتم استكمالها في حال النقصان بطلبات استيضاح أو طلبات التبرير من المكلفين.

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة.

على خلاف الرقابة العامة تتمثل الرقابة المعمقة في التدخل المباشر للأعوان المحققين في الأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة التصريحات من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة استدراك التهرب الضريبي.[1]

وهذا النوع ينقسم هذا الشكل من الرقابة إلى ثلاثة أنواع من الرقابة هي:

أولا. التحقيق في المحاسبة (VC): هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، ويرمي هذا التحقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة.[2]

ويعني بالتحقيق في المحاسبة من جهة أخرى مجموعة العمليات التي تستهدف فحص محاسبة المكلفين مهما كانت طريقة حفظها و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في تنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية.

ثانيا. التحقيق المصوب في المحاسبة (VP): هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادية من حيث الإجراءات.وهو

[1]– محمد لعلاوي ، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، 2014–2015، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (الجزائر)، ص92.

[2]– الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة، ص12.

أيضا عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة، أو لمجموعة معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة[1].

ثالثا. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASEF): 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 التزامات متعلقة بهذه الضريبة. كما أن الهدف من هذا التحقيق هو الإجابة على التساؤل التالي: " من أين لك هذا؟ " ، و ذلك عن طريق المقارنة بين المداخيل المصرح بها والمداخيل المحققة فعلا، ويتم اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة وفق مجموعة من المعايير نذكر منها:[2]

1- الأشخاص الذين لاحظت مفتشية الضرائب عدم التجانس بين المداخل المصرح بها من قبلهم و النفقات الظاهرة على نمط معيشتهم.

2- عندما تكتشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات

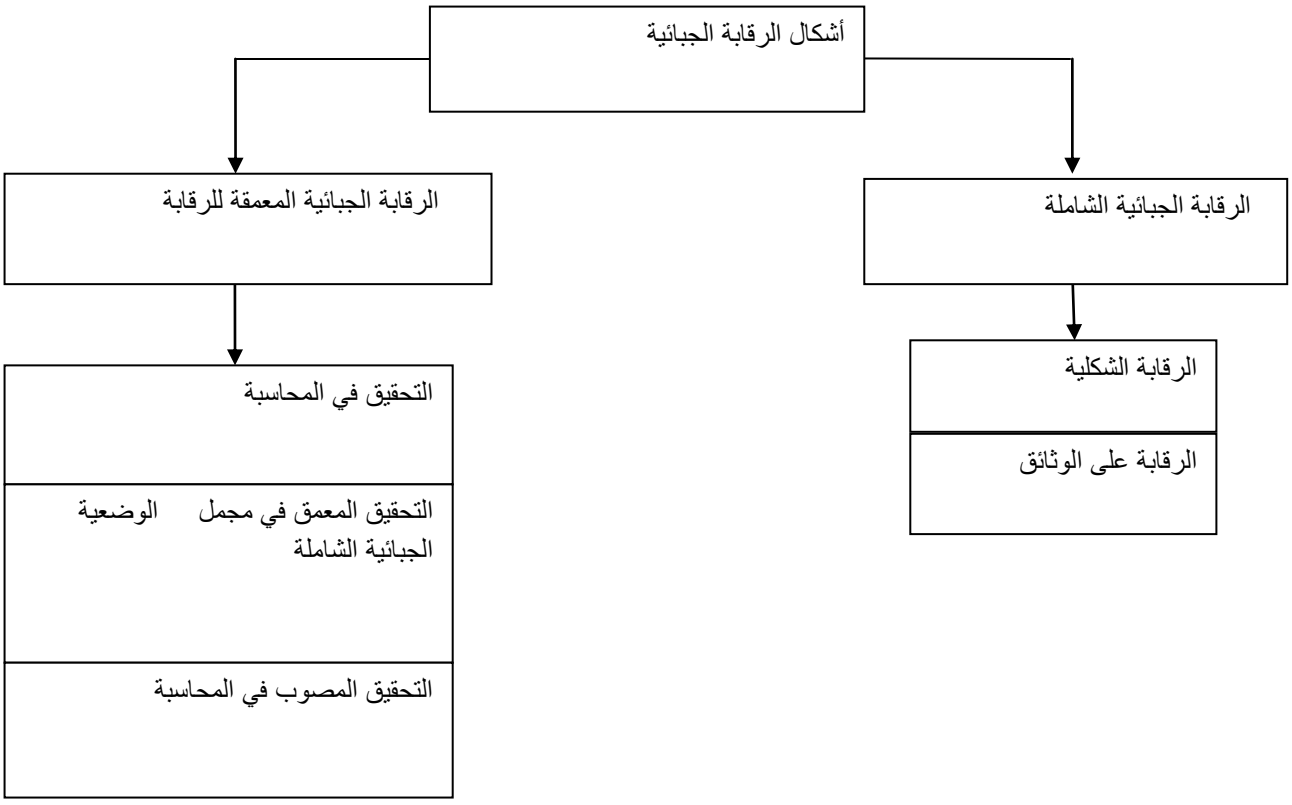
3-الأشخاص الذين يملكون مداخيل إضافية.

والشكل التالي يبين ملخص أشكال الرقابة الجبائية:

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص13.

[2] الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، 2017، المادة 21-1.

الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية و المصالح المكلفة بها في الجزائر.



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر.

وضع المشرع الجبائي الجزائري العديد من التشريعات لتنظيم الضريبة وكيفية فرضها وطريقة تحصيلها والوسائل الهيكلية والقانونية اللازمة لسير عملية الرقابة وضمان حقوق المكلفين بالضريبة و أدائهم لواجباتهم.

الفرع الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر.

سنتناول في هذا المطلب حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بالإضافة إلى الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية.

أولا. حقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة: أعطى المشرع الجبائي للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية عدة حقوق و ضمانات نذكر منها:

1- الحصول على ميثاق المكلفين: قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجباريا على المراقب الجبائي إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهو وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفقة بإشعار بالتحقيق إلى المكلف.[1]

2- الإعلام المسبق: لا يمكن إجراء الرقابة الجبائية من دون الإعلام المسبق للمكلف المعني بهذه الرقابة ، حيث يجب إرسال إشعارا بالتحقيق للمكلف الذي سيخضع للرقابة الجبائية مرفقا بوصل لتأكيد استلام هذا الإشعار.

3- إمكانية الاستعانة بمستشار: يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي)، كما يمكن له أيضا أن يعين من يمثله خلال فترات إجراء الرقابة الجبائية[2]، وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد قيمتها في حال عدم إجرائها.

4- حق الاطلاع والرد على نتائج الرقابة الجبائية: من حق المكلف الذي يخضع للإجراءات الرقابية مهما كان نوعها أن يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل، و يجوز له إبداء كل الملاحظات والانتقادات في غضون 40 يوم من تاريخ إجراء عملية الرقابة بالنسبة للمحاسبة و30 يوم بالنسبة للتحقيق المصوب.[3]

ثانيا.التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: يجب على المكلف احترام مجموعة من الالتزامات المحاسبية مثل مسك دفتر اليومية، دفتر الجرد و حفظ دفاتر المحاسبة

[1]- دليلة المنفراج ، دور الرقابة الداخلية في المراجعة المالية وواقعها في ظل التحولات التكنولوجية في المؤسسات الجزائرية ، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2009، ص 15.

[2]- قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20-04.

[3]- نفس المرجع، المادة20-06.

والسندات المرسلة.[1] فضلا عن الالتزامات الجبائية المتمثلة في قيامه بمختلف التصريحات الجبائية المتمثلة في:

– التصريح بالوجود و الذي يقدم في الثلاثين اليوم الأولى من بداية النشاط في وثيقة صنف G08" إلى مفتشية الضرائب.

– التصريح الشهري ويقدم خلال 20 يوم الموالية للشهر أو الفصل ويودع في وثيقة G50".

– التصريح السنوي و يتم قبل 30 افريل على الأكثر من كل سنة و يتم التبليغ بكل المداخيل السنوية على مستوى مفتشية الضرائب التابع لها.

– التصريح بالتوقف في اجل 10 ايام من تاريخ التوقف.

ثالثا. الصلاحيات القانونية المخولة للإدارة الجبائية: لكي تستطيع الإدارة الجبائية تحقيق أهدافها الإستراتجية ، لا بد من وجود مرجعية قانونية واضحة وصريحة ومجموعة من الحقوق التي تستند عليها نذكر منها :

1- حق الرقابة: تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر وتدفع أجورا و أتعابا أو مرتبات.[2]

2- حق الاطلاع: يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية بتصفح الوثائق و المعلومات قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها،[3] و التأكد من المعلومات المصرح بها، غير أن حق الاطلاع يجب أن يمارسه أعوان الإدارة الضريبية مع التزامهم بالسر المهني .

3- الحق في المعاينة: خول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة والمتمثلة في المعاينة المادية، وتكون هذه المراقبة

[1]– الجزائر، وزارة التجارة، القانون التجاري ، المادة 09-12.

[2]– قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق،المادة 18.

[3]– نفس المرجع، المادة 45.

عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا، كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية وتتم المعاينة وحجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة ضد المكلف.[1]

4- الحق في استدراك الأخطاء: الحق في استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا يكون عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد، إذ يمكن استدراك الاغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في الوعاء من طرف إدارة الضرائب.[2]

الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر.

هناك وسائل هيكلية مختصة تسند لها مهمة المراقبة، و بواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي و المتمثلة في أجهزة الرقابة الجبائية.

أولا- مديرية الأبحاث والمراجعات: تنحصر مهامها في تحديد واختيار المكلفين بالضريبة اللذين يقع عليهم التدقيق خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله.

ولكي تقوم بهذه الصلاحيات، تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها وهي:

1- نيابة مديرية البرمجة؛

2- نيابة مديرية الرقابة الجبائية؛

3- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية؛

[1]- مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدية (الجزائر)،2008،ص98.

[2] - نفس المرجع، ص99.

4- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

تتمثل صلاحيات مديرية الأبحاث والمراجعات في إطار البحث والتحقيق في المصادقة على الملفات المراد مراقبتها والتحقيق فيها، جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار و كذلك إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب. [1]

ثانيا. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديريات الولائية للضرائب: بمقتضى المرسوم 52 المؤرخ في 12 جويلية 1998 تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة الجبائية على مستوى الولايات، لذا تسند لها مهمة تنفيذ برامج التحقيق. وتتدرج في هذه المديرية أربعة مكاتب تمثل التنظيم الهيكلي المختص في تسطير و تنفيذ برامج التحقيق الجبائي و تتمثل هذه المكاتب في :[2]

1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية .

2- مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات.

3- مكتب المراقبة الجبائية.

4- مكتب التقويمات العقارية.

ولقيام هذه المكاتب بهذه المهام فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين الذين يتألفون من: نائب المدير، رؤساء المكاتب، رؤساء فرق التحقيق والمحققين.

ثالثا. مديرية المؤسسات الكبرى: بالإضافة إلى الجهازين السابقين والمكلفين بالقيام بعملية الرقابة الجبائية تم استحداث هذا الجهاز تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي[3]، حيث تم

[1] صالح بشيري، الرقابة الجبائية في مجال الرسم على القيمة المضافة، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة (الجزائر)، 2016، ص43.

[2] - محي الدين بوقلية، مرجع سابق، ص 10.

[3] - صالح بشيري، مرجع سابق، ص44.

إنشاء هذا الجهاز الرقابي على المستوى الوطني لكونه مكلف بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء الضريبي إلى التحصيل، و كذا مجال المنازعات و الطعون .

وتنقسم مديرية المؤسسات الكبرى إلى الهياكل التالية:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للتسيير.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للمنازعات.

رابعا. مفتشيات و مراكز الضرائب: تتولى مسك الملف الجبائي الخاص بكل مكلف، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل، وتنبثق منها المصالح التالية:[1]

- مصلحة جباية المؤسسة و المهن الحرة؛
- مصلحة الجباية العقارية؛
- مصلحة التدخلات.

اعتمادا على هذه المصالح تقوم المفتشية (أو مركز الضراب) بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف، وفي حال وجود خطا أو نسيان أو نقائص ملحوظة تجرى مراقبة معمقة، وفحص التصريحات بناءا على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط وبطاقة المعلومات.

[1]– الجزائر، وزارة المالية، الامر 60-91 المؤرخ في 23 فيفري 1991، المتضمن الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب، المادة 12، (الجريدة الرسمية رقم 09 لسنة 1991).

المطلب الثالث: مصادر الخطر الجبائي في التشريع الجبائي الجزائري.

يمكن تصنيف المخاطر الجبائية إلى نوعين، مخاطر ناتجة عن عدم الانتظام الضريبي و أخرى ناتجة عن الاختيارات الضريبية الخاطئة.

الفرع الأول: مخاطر عدم الانتظام الضريبي.

باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي اوجب المؤسسات بالتزامات جبائية محددة وفق رزنامة زمنية وإجراءات معلومة مسبقا، ومن أهم هذه الالتزامات (التصريح بالوجود، التصريح بالنتائج، والتصريح في حالة إلغاء أو التنازل عن المؤسسة) ، و عليه فإن المؤسسة قد توضع موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية المحددة، و من أهم وضعيات هذا الخطر نذكر:[1]

أولا. الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات: حيث تلجا المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق عقوبات مالية معينة، وتتمثل أبرز العقوبات التي أقرها التشريع الجبائي في هذا المجال في:

[1]– الحواس زواق، مرجع سابق، ص10.

الجدول رقم (01): العقوبات المترتبة عن الامتناع أو التأخر في إيداع التصاريح في التشريع الجبائي الجزائري.

طبيعة التصريح	غياب التصريح	التأخر في إيداع التصريح
التصريح بالوجود	30000 دج	30000 دج إذا كانت مدة التأخير شهر
التصريحات الفصلية و الشهرية الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي.	إخطار المؤسسة بتسوية وضعيتها في اجل أقصاه 30 يوم، و عند عدم استجابة المؤسسة تلجا الإدارة الجبائية إلى الفرض التلقائي للضريبة مع عقوبة 30% من الحقوق المستحقة.	– 10%إذا كانت مدة التأخير لا تتجاوز شهر – 20%إذا كانت مدة التأخير تتجاوز شهر و تقل عن شهرين – 25%إذا كانت مدة التأخير تتجاوز شهرين – 10%إذا كان تسديد متأخر للضريبة كعقوبة مع إضافة 3% عن كل شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة.
التصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" و المستفيدين من إعفاء جبائي .	–	2500 إذا كانت مدة التأخير شهر واحد. 5000 إذا كانت مدة التأخير شهر و تقل عن شهرين. 10000 إذا كانت مدة التأخير تتجاوز شهرين .
التصريح المفصل الخاص بالزبائن G03		– فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من ق.ض.م – تطبيق غرامة جبائية من 1000الى 10000 دج في كل مرة ثبت فيها أخطاء أو اغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة و تطبيق الزيادات بسبب نقص التصريح. – استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل للمشتريات بقيمة المبيعات غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزبائن. – 10 %عن الإيداع المتأخر .

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،2017، المواد:228،327،192،194.

ثانيا– الغش في التصريح: يتمثل الغش في إخفاء جزء أو كل المبالغ المستحقة الدفع وجميع الأعمال التدليسية التي يقوم بها المكلف، وتتمثل عقوبات هذه المخالفات في:

الجدول رقم (02) : العقوبات المترتبة عن الغش في التصريحات الجبائية في التشريع الجبائي الجزائري.

عقوبات النقص في التصريح		**عقوبات الغش و التدليس**
الحقوق المغفلة	نسبة الزيادة	عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف.
-إذا كانت لا تتجاوز 50000 دج	%10	توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.
- تزيد عن 50000 دج و تقل أو تساوي 200000 دج	%15	لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% و عندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100%.
- تتجاوز 200000 دج	%25	تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.
		زيادة على فقدان الاستفادة من التخفيض يمكن أن يترتب عن الأخطاء و الاغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة في التصريح المفصل الخاص بالزبائن تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10000 دج كل مرة تثبت فيها أخطاء أو اغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2017، المادتان1-2،228-193.

الفرع الثاني: مخاطر الاختيارات الضريبية الخاطئة.

تسعى المؤسسة إلى الاستفادة من المزايا والخيارات التي يمنحها التشريع الجبائي وذلك بغية تخفيض الأعباء الجبائية، غير أنها قد تتعرض لعدة مخاطر منها:[1]

أولا. المخاطر المترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الاستثمار: أعطى المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بنشاط الإنتاج أو تقديم الخدمات عدة امتيازات وأوكلت عملية تنظيم هذا الإجراء للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، أما دور الإدارة الجبائية

[1] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص113.

فيقتصر على مراقبة الاستثمار بصفة دورية لمعرفة مدى احترام المؤسسة لالتزاماتها المحددة خلال مرحلتي الانجاز والاستغلال، وكذلك إلزام المؤسسة التقي بالتزامات تجعلها في حالة خطر ضريبي لعدم العمل بها، وتتمثل الالتزامات والمخاطر المترتبة عن الإخلا ل بها فيمايلي:

1. الالتزامات: تتمثل هذه الالتزامات في:

أ) ضرورة إيداع التصريحات الشهرية أو الفصلية في آجالها القانونية.

ب) السماح لأعوان الإدارة الجبائية بمعاينة التجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار.

ج) ضرورة إعادة استثمار حصة الأرباح بنسبة 30% .

د) ضرورة استغلال التجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار في النشاط المصرح به.

هـ) إن الإعفاء من الرسم على النشاط المهني أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لا يعفي المؤسسة من إيداع التصريحات سواء كانت شهرية أو سنوية.

2- المخاطر الجبائية: عدم استفاء الالتزامات السابقة يترتب عنه المخاطر التالية:[1]

أ) في حالة التنازل عن العتاد و التجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار خلال الفترة القانونية المحددة لاهتلاكها، فإنه على المؤسسة استرداد نسبة من الرسم على القيمة المضافة المحمل لشراء هذه التجهيزات المتنازل عنها.

ب) في حالة استغلال الاستثمار المقتني في إطار دعم الاستثمار في الوجهة غير المخصصة له، يتم استرداد التحفيز في مجال الرسم على النشاط المهني و الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي مع تطبيق عقوبة 25 % من الحقوق المعفاة، زيادة عن استرجاع نسبة الرسم على القيمة المضافة التي تم الاستفادة منها في إطار الشراء بالإعفاء لتجهيزات الاستثمار و ذلك من تاريخ استغلال الاستثمار في نشاط غير النشاط موضوع الامتياز.

[1] – زينب العوبي، مرجع سابق، ص23.

ثانيا. المخاطر المترتبة عن الإعفاءات الجبائية الموجهة للشباب المستثمر: منح المشرع الجزائري للشباب المستثمر عدة امتيازات ضريبية لتشجيعهم على إنشاء مؤسسات خاصة و ذلك عبر ثلاث هيئات و هي:

– الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب (ANSEJ)، الصندوق الوطني للتامين على البطالة (CNAC)، و الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر (ANGEM).

حيث تسعى المؤسسة جاهدة للاستفادة من هذه الامتيازات قصد تقليص الأعباء الضريبية و ذلك بتوفير شروط الاستفادة منها، لان عدم القيام بهذه الالتزامات يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية، وتتمثل الالتزامات والمخاطر المترتبة عن الاخلا ل بها فيمايلي:

1. الالتزامات: تتمثل في:[1]

أ) القيام بالاستثمار المصرح به.

ب) اقتناء العتاد المحدد بقرار منح الامتيازات.

ج) عدم التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في إطار هذه العملية طيلة الفترة القانونية المحددة للاهتلاك.

د) إيداع جميع التصريحات الجبائية في أجالها وفق الإجراءات المعمول بها .

هـ) السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء المعاينة الميدانية.

2– المخاطر الجبائية: تحرم المؤسسة من الامتيازات في حالة مخالفة الالتزامات السابقة الذكر مع تطبيق العقوبات في الحالات التالية :

أ) عدم إيداع التصريحات السنوية و الشهرية بصفة منتظمة.

ب) تخصيص العتاد و التجهيزات في غير النشاط المصرح به.

ج)عدم السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء المعاينة الميدانية.

[1]– صالح حميداتو ،مرجع سابق،ص117.

د) في حالة التنازل عن العتاد و التجهيزات خلال الفترة القانونية فإن المؤسسة مطالبة بتسديد قيم التحفيز لمختلف الضرائب والرسوم للسنوات المتبقية.

ثالثا. المخاطر المترتبة عن الإخلال بإعادة استثمار الأرباح: يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض بنسبة 30% فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي شريطة توفر ما يلي: [1]

1- يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الاهتلاكية ماعدا السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.

2- مسك محاسبة منتظمة، ويجب أن يدرج في التصريح السنوي الأرباح المستفيدة من التخفيض مع الإشارة إلى طبيعة الاستثمارات و تاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها.

3- في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي يحدث في أجل اقل من خمس سنوات على المؤسسة أن تدفع لقابض الضرائب الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض مع تطبيق زيادة(5%) كما تؤسس ضريبة تكميلية في حالة عدم احترام الالتزام بإعادة الاستثمار مع زيادة (25%).

رابعا- المخاطر المترتبة عن الإخلال بشروط الاستفادة من الامتيازات الناتجة عن نشاطات انجاز السكنات الاجتماعية والترقوية: منح المشرع الجبائي للمؤسسات التي تقوم بإنجاز السكنات الاجتماعية والترقوية امتيازات جبائية متعددة قصد التشجيع على الاستثمار في هذا المجال، و للاستفادة من هذه الامتيازات يجب على المؤسسة الالتزام بالشروط التالية:

1- لا يمكن أن تفوق المساحة المتوسطة للسكنات 70 م2.

2- الالتزام بتاريخ انطلاق أشغال المشروع و كذا مدة انتهاء الأشغال.

3- أن تنجز هذه السكنات حسب المعايير المطلوبة مع الأخذ بعين الاعتبار أدنى الشروط.

[1]- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 21-3.

4- تأشير دفتر الشروط الذي يقدم في ثلاث نسخ أصلية إلى المصالح الجبائية المختصة.

إن عدم إيفاء المؤسسة بالالتزامات المذكورة يعرضها لمخاطر ضريبية تتمثل في الإخضاع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات مع تطبيق عقوبة (25%) في حالة عدم تسديدها طوعا من طرف المكلف و في أجالها القانونية .

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لتشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة من خلال دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

سنتعرف من خلال هذا المبحث على دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية وذلك بحسب كل شكل من أشكال الرقابة.

المطلب الأول: مساهمة الرقابة الجبائية على المحاسبة في كشف المخاطر الجبائية.

سنتطرق في هذا المطلب إلى إجراءات التحقيق المحاسبي و مدى مساهمتها في اكتشاف المخاطر الضريبية لدى مؤسسة لتوزيع المحروقات.

الفرع الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة.

سنتناول في هذا المطلب مختلف الجوانب الإدارية و المحاسبية و الجبائية للمؤسسة.

أولا. التعريف بالمؤسسة: هي مؤسسة لتوزيع المحروقات (محطة خدمات) تمارس نشاطها بولاية المسيلة بداية من عام 2007 حسب السجل التجاري رقم: 280302305 المسجل لدى مفتشية الضرائب . و الرقم الجبائي : 198538011094.

ثانيا. الوضعية الجبائية و المحاسبية للمؤسسة: يمكن تلخيصها في التالي:

1- الوضعية الجبائية: تخضع المؤسسة للضرائب التالية:

- الضريبة على ارباح الشركات(IBS).

- و لكون المؤسسة تشغل عمالا فهي مكلفة بدفع الضريبة على المرتبات الأجور(IRG).

– كما تخضع المؤسسة إجباريا إلى دفع الرسم على القيمة المضافة وهذا نظرا لطبيعة النشاط الممارس(محطة خدمات + بيع الزيوت).[1]

2– الوضعية المحاسبية: تمسك المؤسسة السجلات المحاسبية التالية: دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، و الدفاتر المساعدة.

الفرع الثاني: المخاطر الجبائية المسجلة.

لقد مكنت الرقابة التي خضعت لها المؤسسة من رصد مجموعة من المخاطر الجبائية.

أولا. التحقيقات الأولية: تم برمجت المؤسسة في التحقيق المحاسبي ضمن برنامج 2016 و تم تبليغها بموجب الإشعار بالتحقيق رقم 2016/205 بتاريخ 2016/04/19 مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة طبقا لقانون الإجراءات الجبائية، ليتم بعد ذلك القيام بعملية البحث عن المعلومات الجبائية من خلال مراسلة الهيئات التي تتعامل معها الشركة خصوصا مؤسسة نفطال وحدة التوزيع بالمسيلة ومؤسسة غاز البترول المميع نفطال وحدة برج بوعريريج ومقارنتها بالوثائق المحاسبية المقدمة كفواتير الشراء والأعباء و مقارنتها بالتصريحات الشهرية و السنوية و تتبع حركة الكشف البنكي.

ثانيا– مصادر المخاطر الجبائية المكتشفة: تمثلت هذه المصادر في:

1– خطر الغش في التصريحات: أثناء تفحص المشتريات المسجلة تم اكتشاف فرق في المشتريات الخاصة بمادة الزيوت لجميع السنوات.

2– خطر عدم التصريح: عدم التصريح بالمشتريات الخاصة بمادة سير غاز لجميع السنوات.

3– خطر ناتج عن سوء التسيير الجبائي: تمثل في الخلط في المخزونات المصرح بها في 2014/12/31 مما صعب عملية تتبع حركة المخزونات.

4– **اختلال في المشتريات:** الخاصة بالمواد البترولية بالنقصان و الزيادة.

[1] – الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على رقم الاعمال، 2017، المواد 4–5.

5- عدم تسجيل مخزونات سنة 2015.

الفرع الثالث: نتائج الرقابة المحاسبية.

بعد سير عملية الرقابة المحاسبية على مختلف الضرائب والرسوم وتشخيص أهم النقائص والمخاطر التي تعترض المؤسسة تم التوصل إلى إعادة تأسيس الضريبية كالتالي :

أولا- تأسيس المشتريات: تم تأسيس المشتريات بناءا على المعلومات الواردة من طرف مؤسسة نفطال وحدة التوزيع بالمسيلة إضافة إلى المراسلة الخاصة بمادتي غاز البوتان وسير غاز لوحدة توزيع غاز البترول المميع ببرج بوعريريج.

1- المشتريات المستخرجة خارج الرسم: بعد التحقق و مراقبة المشتريات للمواد البترولية تبين وجود فارق بين ما هو مصرح به وما هو مستخرج من المشتريات خارج الرسم و كانت كالتالي:

الجدول رقم (3): الفارق في المشتريات للمواد البترولية (الوحدة: دج)

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015
المشتريات المستخرجة للمازوت	56120555	47307938	57142493	47307938
المشتريات المستخرجة للبنزين العادي	6646921	7251828	7042839	7251828
المشتريات المستخرجة لسير غاز	564853	1368908	1702687	2171939
المشتريات المستخرجة لزيوت التشحيم	26238473	9978653	10597729	10354424
المشتريات المستخرجة لغاز البوتان	48537	30887	0	0
مجموع المشتريات المستخرجة	89570802	65907326	76487761	67086129
المشتريات المصرح بها	86937559	56795844	76487761	62810092
الفارق	2633243	9111482	0	4276037

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمعلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

بالنسبة لسنة 2015 و بعد الاطلاع على المراسلات المبينة أعلاه و مقارنتها بالتسجيل المحاسبي و التصريح السنوي تبين وجود تكرار في المشتريات البترولية.

2- المشتريات المستخرجة بجميع الرسوم للمواد البترولية: بعد مراقبة المشتريات للمواد البترولية عدا مادة الزيوت تم استخراج المبالغ التالية:

الجدول رقم(4): المشتريات المستخرجة للمواد البترولية. (الوحدة: دج)

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015
المشتريات المستخرجة من المازوت+ بنزين عادي +سير غاز+ غاز البوتان	63380866	55959561	65888019	56731705

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

3- الاستهلاكات المستخرجة بالكمية: يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم(5): الاستهلاكات المستخرجة بالكمية. (الوحدة:اللتر)

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015
الاستهلاكات من مادة المازوت	4852100	4073000	4915000	4069100
الاستهلاكات من مادة البنزين العادي	293069	239000	278000	304000
الاستهلاكات من مادة سير غاز	86900	210600	270900	351100
الاستهلاكات من مادة زيوت	19577418	28665504	13678442	14438376
الاستهلاكات المصرح بها من مادة زيوت	1833155 4	18662479	9861791	6867951
الفرق في رقم الأعمال لمادة الزيوت	1245864	10003025	3816651	7570425

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ثانيا. تأسيس رقم الأعمال: نظرا للخلط المسجل في حساب المشتريات والمخزونات وعدم التصريح بها فقد تم إعادة حساب المبيعات باعتبار المشتريات مباعة في سنة اقتنائها فيما يخص المواد البترولية بالأسعار المعتمدة، بينما تم تأسيس المبيعات الخاصة بمادة الزيت و لواحقها باعتماد هامش ربح خام قدره 10%.

1- **تأسيس رقم الأعمال للمواد البترولية:** تبين من خلال عملية الرقابة وجود فارق بين أرقام الأعمال المستخرجة والمصرح بها خلال السنوات 2012- 2013- 2014.

الجدول رقم(6): الفرق في رقم الأعمال للمواد البترولية. (الوحدة: دج).

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المستخرج	73468933	62762300	75667200	68577613
رقم الأعمال المصرح به	65157505	61701957	75298292	68577613
الفرق في رقم الأعمال	8311428	1060343	368908	0

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

2- تأسيس رقم الأعمال للزيوت: يبين الجدول التالي وجود فرق بين رقم الأعمال المستخرج و رقم الأعمال المصرح به خلال الأربع سنوات.

الجدول رقم(7): الفرق في رقم الأعمال لمادة الزيوت. (الوحدة: دج)

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015
ر.ع المستخرج زيوت	20929440	91992647	90138215	84134503
ر.ع المصرح به زيوت	19558990	18227020	10272699	7229422
الفرق	1370450	11003327	4198316	8327468

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

ثالثا. المخاطر الجبائية: ترتب عن عملية الرقابة المخاطر التالية:

1- المخاطر الخاصة بالرسم على النشاط المهني (TAP) : تبين من خلال عملية التحقيق المحاسبي وجود خطر جبائي نتج عنه مجموعة من الغرامات و العقوبات و كانت كالتالي:

الجدول رقم(8): الخطر الجبائي الخاص بالرسم على النشاط المهني (TAP). (الوحدة: دج)

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015
ر.ع المستخرج	94398373	91992647	90138215	84134503
ر.ع المصرح به	84716495	79928977	85570991	75807035
الفرق	9681878	12063670	4567224	8327468
معدل الرسم	2%	2%	2%	2%
مبلغ الرسم	193638	241273	91344	166549
معدل العقوبة	15%	25%	15%	15%
العقوبة	29046	60318	13702	24982
المجموع	222683	301592	105046	191532

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

بعد التبليغ النهائي واحتجاج المكلف حول حساب الرسم على النشاط المهني بمعدل 2% دون تخفيض في حين أن المواد التي يبيعها تخضع لتخفيض 75%، بالإضافة إلى طلب تخفيض هامش الربح الإجمالي المعتمد من قبل المحققين والمقدر بـ 10% ، تم قبول احتجاج المكلف واستفادته من تخفيض 75% من الرسم على النشاط المهني نظرا لطبيعة المواد المباعة، في حين تم رفض احتجاجه فيما يخص هامش الربح 10% لمادة الزيوت، وكانت نتائج التحقيق النهائية كالتالي:

الجدول رقم(9): الخطر الجبائي الخاص بالرسم على النشاط المهني (TAP) بعد التبليغ النهائي. (الوحدة: دج).

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015
الفارق في رقم الأعمال زيوت	1370450	11003327	4198316	8327468
الفارق في رقم الأعمال بدون تخفيض	8311428	1060343	368908	0
الفارق في رقم الأعمال مع التخفيض	2077857	265086	92227	0
رقم الأعمال الخاضع للرسم	3448307	11268413	4290543	8327468
معدل الرسم	2%	2%	2%	2%
مبلغ الرسم	68966	225368	85811	166549
معدل العقوبة	15%	25%	15%	15%
العقوبة	10345	56342	12872	24982
المجموع	79311	281710	98682	191532

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة تحملت مخاطر جبائية لمدة أربع سنوات فيما يخص الرسم على النشاط المهني، بحجم 651235 دج، فلولا عملية الرقابة الجبائية لما اكتشفت المؤسسة هذه النقائص والتي يجب أن تعمل على تفاديها مستقبلا.

2- المخاطر الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS): تم اعتماد هامش ربح صافي قدره 5% على المبيعات المستخرجة و ترتب عن ذلك المخاطر التالية:

الجدول رقم(10): الخطر الجبائي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات (IBS).(الوحدة:دج)

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المستخرج	94398373	91992647	90138215	84134503
معدل هامش الربح الصافي	%5	5%	5%	5%
قاعدة الربح المستخرج	4719919	4599632	4506911	4206725
الربح المصرح به	1906361	1896305	1711420	1084221
معدل الضريبة	25%	25%	25%	23%
الضريبة المستخرجة	1179980	1149908	1126728	967547
الضريبة المصرح بها	-	-	-	-
الفارق في الضريبة	1179980	1149908	1126728	967547
معدل العقوبة	25%	25%	25%	25%
مبلغ العقوبة	294995	287477	281682	241887
المجموع	1474975	1437385	1408410	1209433

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

بعد التبليغ النهائي واحتجاج المكلف حول تخفيض هامش الربح الإجمالي المعتمد من قبل المحققين و المقدر بـ 5% كون الأسعار مقننة. وعليه تم قبول احتجاج المكلف واعتماد نسبة هامش ربح إجمالي بـ 4%، فكانت نتائج التحقيق كالتالي:

الجدول رقم(11): الخطر الجبائي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات بعد التبليغ النهائي (IBS).(الوحدة:دج)

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المستخرج	94398373	91992647	90138215	84134503
هامش الربح الصافي	4%	4%	4%	4%
قاعدة الربح المستخرج	3775935	3679706	3605529	3365380
الربح المصرح به	1906361	1896305	1711420	1084221
معدل الضريبة	25%	25%	25%	23%
الضريبة المستخرجة	943984	919926	901382	774037
الضريبة المصرح بها	–	–	–	–
الفارق في الضريبة	943984	919926	901382	774037
معدل العقوبة	25%	25%	25%	25%
مبلغ العقوبة	235996	229982	225346	193509
المجموع	1179980	1149908	1126728	967547

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة تحملت مخاطر جبائية خلال أربع سنوات بحجم 4425163 دج.

3- المخاطر الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (الأرباح المنقولة) IRG/RCM:تعتبر الفوارق المستخرجة موزعة، حيث خلصت نتائج التحقيق بعد التبليغ النهائي إلى ما يلي:

الجدول رقم(12): الخطر الجبائي بالضريبة على الدخل الإجمالي للقيم المنقولة IRG/RCM.(الوحدة: دج).

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015
الفارق في الربح غير المصرح به	4719919	4599632	4506911	4206728
معدل الضريبة 25%	1179980	1149908	1126728	967547
الأرباح الموزعة المستخرجة	3539939	3449724	3380183	3239178
معدل الضريبة	10%	10%	10%	10%
الضريبة	353994	344972	338018	323918
معدل الضريبة	25%	25%	25%	25%
الضريبة المستخرجة	88498	86243	84505	80979
المجموع	442492	431216	422523	404897

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

4- المخاطر الخاصة بالرسم على القيمة المضافة (TVA): بعد الاطلاع على التصريحات الشهرية لسنة 2012 تبين وجود رسم على المشتريات يخص سنة 2011 غير مدرج في الرسم على المشتريات بمبلغ 1286961 دج، و هذا بعد التبليغ النهائي:

أ- دراسة الرسم على المشتريات: يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم(13): الرسوم على المشتريات. (الوحدة: دج)

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015
الرسم المستخرج على المشتريات	5747501	1696371	1801614	1760252
الرسم المصرح به في G50	2465797	2998512	1660965	1331625
الرسم القابل للدمج	0	1302141	0	0
الرسم القابل للخصم	3281704	0	140649	428627

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة خلال السنوات 2015،2014،2012، تحملت رسوم على المشتريات بقيمة 3850980 دج، في حين أنه في سنة 2013 استفادت من رسوم بقيمة 1302141دج.

ب- الرسم الواجب الدفع : تمت معالجته وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(14): الخطر الجبائي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة(TVA).(الوحدة:دج)

البيان /السنوات	2012	2013	2014	2015	المجموع
الفارق في رقم الأعمال مادة الزيوت	1370450	11003327	4198316	8327468	24899561
معدل الرسم	%17	17%	17%	17%	17%
مبلغ الضريبة	232977	1870566	713714	1415670	4232925
الرسم القابل للدمج	0	1302141	0	0	1302141
الرسم القابل للخصم	3281704	0	140649	428627	3850980
الرسم القابل للدفع					1684086

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

المطلب الثاني: دور التحقيق المصوب في تشخيص المخاطر الجبائية.

سنتطرق في هذا المبحث إلى إجراءات التحقيق المصوب و مدى مساهمتها في اكتشاف المخاطر الضريبية لدى مؤسسة أشغال عمومية.

الفرع الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة.

سنتناول في هذا المطلب مختلف الجوانب الإدارية و المحاسبية و الجبائية للمؤسسة.

أولا- التعريف بالمؤسسة: هي شركة ذات مسؤولية محدودة و ذات شخص وحيد، يتمثل نشاطها في الأشغال العمومية بداية من عام 2008 طبقا للسجل التجاري رقم: 2800246987205 والمسجلة تحت رقم المادة 254863 والرقم الجبائي: 280546221569 التابعة إقليميا لمفتشية الضرائب بالمسيلة.

ثانيا. الوضعية الجبائية والمحاسبية للمؤسسة: تجلت هذه الوضعية فيما يلي:

1- الوضعية الجبائية: تخضع الشركة للضرائب التالية:

أ) **الضرائب المباشرة:** تخضع الشركة للضرائب على أرباح الشركات.

ب) **الرسم على رقم الأعمال:** نظرا لطبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة فهي مكلفة إجباريا بالرسم على القيمة المضافة على جميع المبالغ المحققة.

ج)**التخفيضات المادية والمالية:** للشركة الحق في تخفيض الرسوم التي تحملتها مشترياتها مع ضرورة احترام الشروط الشكلية والموضوعية.

2- الوضعية المحاسبية: تتبع المؤسسة طريقة النظام المحاسبي الممركز والدفاتر المقدمة هي: دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، والدفاتر المساعدة.

الفرع الثاني : المخاطر الجبائية المسجلة.

مكنت عملية التحقيق المصوب من تشخيص المخاطر الجبائية التالية:

أولا- التحقيقات الأولية: تم برمجة المؤسسة ضمن التحقيق المصوب في برنامج 2016 وتم تبليغها بموجب الإشعار بالتحقيق رقم :2016/103 المؤرخ في:2016/03/1 مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة طبقا لأحكام المادة **20- مكرر** من قانون الإجراءات الجبائية حيث تم تصويب التحقيق نحو الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة لسنوات 2012،2013،2014 .

ثانيا. مصادر الخطر الجبائي المكتشفة: تمثلت هذه المخاطر في التالي:

1- نقص في المشتريات المصرح بها مقارنة مع الفواتير المقدمة لسنة 2014، وعليه تم إخضاع الفارق إلى معدل هامش إجمالي على الربح يقدر ب 10%.

2- تخفيض رقم الأعمال المفوتر بناء على وضعيات الأشغال المنجزة مقارنة بما هو مسجل محاسبيا لسنتي 2012 و 2013.

3- عدم التصريح برقم الأعمال المقبوض لسنة 2014 بناءا على الكشوفات البنكية.

4- تسجيل أعباء لا تخص سنة 2014.

5- تسجيل أعباء خاصة بالمسير ليست لها علاقة بالنشاط.

6- المبالغة في خصم الاهتلاك الخاص بالة الحفر.

الفرع الثالث: نتائج التحقيق المصوب.

بعد سير عملية التحقيق المصوب على الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة تم تشخيص أهم النقائص و المخاطر، وتم التوصل إلى إعادة تأسيس الضرائب :

أولا. تأسيس المشتريات.

تم تتبع المشتريات على الفواتير المقدمة من طرف المؤسسة ومقارنتها بما هو مصرح به في المحاسبة و كانت كالتالي:

الجدول رقم(15): الفارق في المشتريات. (الوحدة: دج)

البيان / السنوات	2012	2013	2014
المشتريات المستخرجة	11 706 183	33 262 988	34 611 252
المشتريات المصرح بها	11 706 183	33 262 988	36 213 503
الفارق في المشتريات	0	0	-1 602 251

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

إن الفارق المستخرج من المشتريات تم إخضاعه لهامش إجمالي قدره 10%.

ثانيا- تأسيس رقم الأعمال المفوتر والمقبوض: بعد الاطلاع على الوثائق المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فيما يخص أرقام الأعمال المقبوضة و المفوترة تبين ما يلي:

1- رقم الأعمال المفوتر:تم الاعتماد في مراجعة الأعمال المفوترة بناء على وضعيات الأشغال المنجزة ومقارنتها بما هو مسجل محاسبيا:

جدول رقم (16): الفارق في رقم الأعمال المفوترة (الوحدة: دج)

البيان /السنوات	2012	2013	2014
رقم الأعمال المستخرج	13 261 359	47 120 661	39 300 712
رقم الأعمال المصرح به	12 832 901	45 869 051	39 300 712
الفرق	428 458	1 251 610	0

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

2- أرقام الأعمال المقبوضة: تم الاعتماد في تأسيس أرقام الأعمال المقبوضة على الكشوف البنكية:

الجدول رقم(17): الفارق في رقم الأعمال المقبوض. (الوحدة: دج)

البيان /السنوات	2012	2013	2014
رقم الأعمال حسب الكشف البنكي	5 821 214	45 834 505	37 813 389
رقم الأعمال المصرح به	5 821 214	45 834 505	0
الفرق	0	0	37 813 389

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

ثالثا. دراسة الأعباء: تمت دراسة الأعباء من خلال الوثائق المقدمة وما هو مصرح به في المحاسبة والمبينة في الجدول التالي :

الجدول رقم(18): الأعباء القابلة للخصم. (الوحدة: دج)

البيان	2012	2013	2014
الأعباء المخصومة	1 966 409	7 534 095	5 616 192
الأعباء المبررة	1 966 409	7 534 095	3 975 695
الفرق	-	-	1 640 497

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

رابعا. المخاطر الجبائية المترتبة.

1- المخاطر المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات: بعد سير عملية التحقيق المصوب على الضريبة على أرباح الشركات تم تشخيص المخاطر الجبائية و التي نتج عنها عقوبات و غرامات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(19): الخطر الجبائي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات IBS.(الوحدة:دج)

البيان	2012	2013	2014
رقم الأعمال بعد المراجعة	13 261 359	47 120 661	39 300 712
رقم الأعمال المصرح به	12 832 901	45 869 051	39 300 712
الفارق في رقم الأعمال	428 458	1 251 610	-
الربح المصرح به	273 405	3 251 959	1 764 027
الأعباء المرفوضة	-	-	1 601 857
الربح المستخرج	701 863	4 503 569	3 365 884
الضريبة المصرح بها	51 947	617 872	
الضريبة المستخرجة	133 354	855 678	639 518
الفرق	81 407	237 806	639 518
نسبة العقوبة	15%	25%	25%
العقوبة	12 211	59 451	159 879
المجموع	93 618	297 257	799 397

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

نلاحظ من الجدول أن المؤسسة تحملت مخاطر جبائية متعلقة ب (IBS) خلال الثلاث سنوات بحجم 1190272 دج.

- **المخاطر المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة:** كشفت عملية التحقيق المصوب هامة المخاطر الجبائية المتعلقة ب TVA و التي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم(20): الخطر الجبائي الخاص بالرسم على القيمة المضافة(TVA). (الوحدة:دج)

البيان /السنوات	2012	2013	2014
رقم الأعمال المستخرج الخاضع ل 7%	5 635 514	-	22 371 152
رقم الأعمال المستخرج الخاضع ل 17%	185 700	-	15 442 237
رقم الأعمال المصرح به	5 821 214	-	0
الفارق	0	0	37 813 389
معدل الرسم	7%	7%	7%
معدل الرسم	17%	17%	17%
الرسم المستحق الخاضع ل 7%	-	-	1 565 981
الرسم المستحق الخاضع ل 17%	-	-	2 625 180
الرسم الواجب الدفع	-	-	4 191 161
باقي الحسم بتاريخ: 2014/12/31			6 573 747
قرض الدين (باقي الحسم) الجديد بتاريخ: 2015/01/01	-	-	2 382 586

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة تحملت مخاطر جبائية خاصة ب TVA بقيمة 4191161 دج لسنة 2014 نتيجة عدم تصريحها برقم الأعمال .

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال هذا الفصل أن الرقابة الجبائية بأشكالها المختلفة تعد من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها و تقويمها و كذا تطبيق القوانين الجبائية حفاظا على حقوق الخزينة العمومية، ولكنها بالموازاة مع ذلك تعد أداة مهمة في تشخيص المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية ما يمكن هذه الأخيرة من العمل على تجنبها مستقبلا .

خاتمة

الخاتمة

إن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة لكشف مختلف النقائص والمخاطر التي قد تلحق ضررا بالمؤسسة من جهة وتضر بالخزينة العمومية من جهة أخرى ، ولأجل ضمان المساواة بين المكلفين أمام تحمل العبء الضريبي وإثبات حضور الإدارة الجبائية دون تمييز، وضعت التشريعات مجموعة من الآليات الرقابية مثل الرقابة على المحاسبة التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

وإذا كان الهدف من الرقابة بأشكالها المختلفة هو الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية لكنها تؤدي دورا مهما في تشخيص المخاطر الجبائية التي قد تقع فيها المؤسسة سواء بسبب عدم الانتظام الضريبي أو الاختيارات الجبائية الخاطئة، وبالتالي المساعدة في توجيهها نحو التسيير الجبائي الفعال الذي يضمن لها تجنب المخاطر الجبائية من جهة وتعظيم استغلال ما توفره التشريعات الجبائية من خيارات وحوافز.

أولا. النتائج: لقد قادتنا هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

1- نتائج اختبار الفرضيات: بشأن الفرضيات فقد توصلت الدراسة إلى:

- بالنسبة للفرضية الأولى والتي محتواها أن الرقابة الجبائية هي وسيلة للتحقق من صحة التصريحات الجبائية المكتتبة ومواجهة التهرب الجبائي، فقد أكدت الدراسة ذلك ما يعني صحة هذه الفرضية.

- بالنسبة للفرضية الثانية والتي مفادها أن للرقابة الجبائية في الجزائر دور مهم في تشخيص الخطر الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية، فقدت أكدت الدراسة في جانبيها النظري

والتطبيقي دور الأشكال الرقابية المختلفة في تشخيص هذا الخطر، وهو ما يؤكد صحة هذه الفرضية أيضا.

2- نتائج الدراسة: من خلال معالجتنا للموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

- تعتبر الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات التي تعمل على كشف النقائص وتصحيحها وكذلك تعزيز الأمن الجبائي في المؤسسة.

- تساعد عملية الرقابة الجبائية على تشخيص الخطر الجبائي الناتج عن عدم الانتظام الضريبي أو عن سوء استغلال المزايا والخيارات التي يمنحها التشريع.

- إن الرقابة الجبائية ليست مجرد أداة قمعية توظفها الادارة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، بل تعمل أيضا على كشف المخاطر الجبائية بهدف توعية مسيري المؤسسات بحقوقهم والتزاماتهم الجبائية ما يجنبهم الوقوع في المخاطر الجبائية التي كشفتها عملية الرقابة.

- إن دراسة الخطر الجبائي يندرج ضمن العمل على تفعيل التسيير الجبائي للمؤسسة بهدف إعطاء طابع الفعالية لقراراتها، ولتفادي هذا الخطر لا بد من إسناد مهمة التسيير الجبائي في المؤسسة إلى مختصين في مجال الجباية ولديهم معرفة بالقواعد والنصوص الجبائية وتطبيقاتها.

- إن نجاح الرقابة الجبائية في الاضطلاع بدور مواجهة التهرب الضريبي وتشخيص الخطر الجبائي لمساعدة المؤسسة على تجنبه يتوقف على فعالية النظام الضريبي من خلال تأطيره لعملية الرقابة بالشكل الذي يضمن الحفاظ على مصلحة الخزينة ومصلحة المؤسسة معا.

- تساهم الأشكال الرقابية المختلفة التي يقرها التشريع الجبائي الجزائري في تشخيص مصادر المخاطر الجبائية داخل المؤسسة الاقتصادية.

3- المقترحات: بناء على النتائج المتوصل اليها يمكن تقديم المقترحات التالية:

- ضرورة سن القوانين الواضحة والدقيقة وغير المعقدة التي تؤطر عملية الرقابة الجبائية من اجل أن يفهمها الجميع وتراعي مصلحة الادارة ومصلحة المؤسسة.

- عمل التشريعات الجبائية على بناء علاقة بين الإدارة الجبائية والمؤسسة الاقتصادية مبنية على التواصل و حسن النية بين الطرفين وليست على الشك والتخوين.

- تشجيع المؤسسات التي تقوم بواجباتها الجبائية ومنحها امتيازات ضريبية مثلا حتى تحفزها على الالتزام الطوعي بالتشريعات الجبائية، وهو ما يجنب المؤسسة من الوقوع في المخاطر الجبائية من جهة، ويقلل من محاولات التهرب الجبائي من جهة أخرى، الأمر الذي يقلل من عبء الرقابة الجبائية على الادارة الجبائية .

- لمساعدة المؤسسة في تجنب المخاطر الجبائية ينبغي اقامة نظام ضريبي قائم عن الاستقرار وعدم تغييره من سنة لأخرى.كما ينبغي على المؤسسة الاقتصادية المتابعة المستمرة للتشريعات الجبائية من اجل الاستفادة من المزايا الممنوحة و تفادي المخاطر الجبائية.

- العمل على نشر ثقافة أن الرقابة الجبائية للمؤسسة هي المنهج الأنسب الذي يجعلها في احتراس من الخطر الجبائي على عكس ما يعتقده الكثير من مسيري المؤسسات في كونها وسيلة ردعية فقط.

4- آفاق البحث: في ختام هذه الدراسة يمكن اقتراح مجموعة من الموضوعات ذات الصلة بالموضوع كمشاريع بحوث مستقبلية هي:

- دور التسيير الجبائي في مواجهة الخطر الجبائي؟
- أثر العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلف في تجنب الخطر الجبائي .
- دور الوعي الجبائي في تجنب المخاطر الجبائية؟
- أثر الخطر الجبائي على الخزينة العامة وخزينة المؤسسة الاقتصادية.

المراجـــع

قائمة المراجع:

i. المراجع باللغة العربية

أولا. الكتب:

1- حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسة المالية، الدار الجامعية للنشر، القاهرة، مصر، 2002.
2- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، عين مليلة (الجزائر)، 2011.
3- عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد و تسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2006.
4- مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية، مطبعة سخري للنشر و التوزيع، ط2، الجزائر،2011.
5- يوسف مامش، ناصر دادي عدون، اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، دار المحمدية للطباعة، ط1، الجزائر،2008.

ثانيا. الرسائل الجامعية:

❖ **رسائل الدكتوراه.**

6- الجيلاني بلواضح ، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة و إستراتيجية المكافحة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المسيلة، (الجزائر)، 2015.
7- رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي (دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002)، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2008.
8- محمد لعلاوي ، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خيضر (بسكرة)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، 2015.
9- منى محمود ادلبي، سياسة الحوافز الضريبية و آثارها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر،2006.

❖ **رسائل الماجستير و الماستر**

10- إسماعيل شناوي، كريم هندي، اثر الجباية على التسيير المالي، مذكرة دراسات عليا في الجباية ، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر،2005.

11- دليلة المنفراج ، دور الرقابة الداخلية في المراجعة المالية وواقعها في ظل التحولات التكنولوجية في المؤسسات الجزائرية ، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2009.

12- صالح بشيري، الرقابة الجبائية في مجال الرسم على القيمة المضافة، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة المسيلة، (الجزائر)، 2016.

13- صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقنصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، (الجزائر)، 2012.

14- عبد الغاني بوشرى ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة تلمسان، (الجزائر)، 2011.

15- لياس قلاب ذبيح ،"مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية" ، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة ، الجزائر،2011.

16- محي الدين بوقلية، الرقابة الجبائية و دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،(الجزائر)، 2001.

17- مصطفى العثماني ، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة المدية، (لجزائر)،2008.

18- نجاة نوى، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

ثالثا. المجلات :

19- بوعلام ولهي ، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة سطيف1 (الجزائر)، العدد12، 2012.

20- عبد المنعم محمد علاء الدين، ربط المعلومات بالمتطلبات الأساسية لنماذج اقتصادية، مجلة المحاسبة التي تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبين، العدد2، 2000.

رابعا. الملتقيات و المحاضرات:

21- الحواس زواق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار ، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، الجزائر، 14- 15 افريل2009.

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

23- الحواس زواق ،محاضرات في مقياس التسيير الجبائي، جامعة المسيلة ، الجزائر،2015.

خامسا. القوانين و التشريعات:

24- الجزائر، وزارة التجارة، القانون التجاري،2017.

25- الجزائر، وزارة المالية، الامر 60-91 المؤرخ في 23 فيفري 1991، المتضمن الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.

26- الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،2017.

27- الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، 2017.

28- الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على رقم الاعمال،2017.

ii. المراجع باللغة الاجنبية: (these)

28-mohamed ben hadj saad , l'audit fiscal dans le PME : proposition d'une démarche pour l'expert comptable ; université desfax, tunisie , 2009 .

29-youssef el fellah,la gestion fiscale des entreprises (cas delatunisie) mémoire de fin d'étude de troisiemecycle.spécialisé en finance publiques.

iii. المراجع الالكترونية:

30-موقع المديرية العامة للضرائب. www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar

31-موقع وزارة المالية. www.mf.gov.dz

32- موقع وزارة التجارة. www.commerce.gov.dz

الملاحق

بحمد الله

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال التعرف على مختلف اشكال الرقابة الجبائية وكذلك مصادر الخطر الجبائي معتمدين في ذلك على دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، وهذا من اجل الاجابة على الاشكالية التالية:

ما هو دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؟

وقد توصلت الدراسة الى ان للرقابة الجبائية دور هام في اكتشاف وتشخيص الاخطار والنقائص التي تواجه المؤسسة بسبب عدم الانتظام الضريبي أو سوء استغلال مختلف الامتيازات والتحفيزات الممنوحة من التشريع الجبائي، والعمل على تجنبها و تخفيضها مستقبلا.

Résumé :

Cette étude a pour objectif ; la connaissance du rôle de la vérification fiscale dans le diagnostic du risque fiscale dans l'entreprise économique ; par identification des différente types de le contrôle fiscale et les sources du risque fiscale on basant sur une étude dans la sous- direction de le contrôle fiscale à m'sila ; pour répondre à problématique « **quelle est le rôle du contrôle fiscale dans le diagnostic du risque fiscale dans l'entreprise économique ?** ».

On a concluent que le rôle du vérification est très important dans le diagnostic des risque et les manques des entreprise ; à cause de la non connaissance des systèmes fiscaux ; et l'abus des bénéfices données par la législation fiscale ; qu'il faut les éviter dans le future.

Les mots clés : le contrôle fiscal ; le risque fiscal.