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

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم الملية والمحاسبة
رقم: ...../2022

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

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

من إعداد:

- نذير عبد النور محمد الصالح
- تيتوم عيماد الدين

تحت عنوان:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية -ولاية المسيلة-

لجنة المناقشة

د.	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيسا
د. بن وارث حجيلة	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
د.	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله السميع العليم ذي العزة والفضل والعظيم والصلاة والسلام على المصطفى الهادي الكريم وعلى آله وصحبه أجمعين، ولقوله تعالى: "ولئن شكرتم لأزيدنكم "، اشكر الله العلي القدير الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعارنا على إنهاء هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر والامتنان للدكتورة "بن وارث حجيلة" لقبولها الإشراف على هذه الدراسة والتي لم تدخر وسعا في تقديم النصيحة والتوجيه طيلة إجراء هذه الدراسة من خلال إرشاداتها القيمة وتوجيهاتها في كل خطوات البحث.

كما نتقدم بالشكر والامتنان إلى أساتذتي بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين ساهموا بتوجيهاتهم ونصائحهم، كما نتقدم بالشكر إلى كل من مدنا بيد العون من قريب أو من بعيد وساعدنا على إنجاز هذا العمل بتعاونهم وتشجيعهم لنا .

نتقدم بالشكر والمتنان إلى كل المحققين بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية في ولاية المسيلة اللذين ساعدونا وقاموا بتوجيهنا .

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه والتابعين أجمعين والعاقبة للمتقين.

أهدي عملي هذا إلى:

من تمنيت أن تكون معي اليوم التي علمتني التحدي والصمود إلى جدتي وأمي وفقيدتي وسلطانتي وغاليتي مريم البتول طيب الله ثراها وجعلها مزاراً للملائكة تطوف بها من كل جانب اللهم أسكنها فسيح جناتك واجعلها بجوار الحبيب المصطفى صلى الله عليه وسلم.

ن. عبد النور

إهداء:

الحمد لله والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى.

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا.

أهدي هذا العمل المواضع.

إلى من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالدعاء إلى أغلى الناس في الحياة أمي الكريمة حفظها الله.

إلى العائلة الكريمة التي ساندتني.

إلى كل من ساعدني في إتمام هذ العمل من قريب أو بعيد.

إلى كل من علمني حرفا.

إلى الأصدقاء والأحباب.

وإلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

عيماد الدين

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
تشكرات	
إهداء	
فهرس المحتويات	
قائمة الأشكال والجداول	
قائمة الملاحق	
قائمة الاختصارات	
ملخص الدراسة	
المقدمة العامة	أ-هـ
الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية	38-1
تمهيد	2
المبحث الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي	3
المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي أنواعه وأسبابه	3
المطلب الثاني: أساليب وأثار التهرب الضريبي	7
المطلب الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي	11
المبحث الثاني: الإطار النظري للرقابة الجبائية	13
المطلب الأول: عموميات حول الجباية	13
المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها	15
المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها	22
المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية	24
المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية	24
المطلب الثاني :أجهزة الرقابة الجبائية	27
المطلب الثالث: حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة	33
خلاصة الفصل	38
الفصل الثاني: دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ولاية المسيلة	69-39
تمهيد	40
المبحث الأول: تقديم عام حول المديرية الولائية للضرائب ولاية المسيلة	41

المطلب الأول: تقديم للمديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة	41
المطلب الثاني: تقديم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة	45
المطلب الثالث: إحصائيات عامة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية خلال الفترة (2016-2020)	46
المبحث الثاني: دراسة حالتي تحقيق محاسبي (شخص معنوي) وتحقيق مصوب (شخص طبيعي)	49
المطلب الأول: دراسة حالة تحقيق محاسبي لشخص معنوي—دراسة حالة مؤسسة أشغال بناء	49
المطلب الثاني: دراسة حالة تحقيق مصوب في المحاسبة لشخص طبيعي—دراسة حالة نقل بضائع	60
خلاصة الفصل	69
الخاتمة العامة	73-70
قائمة المراجع	80-74
قائمة الملاحق	87-81

قائمة الجداول والأشكال

1. قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	أشكال الرقابة الجبائية	17
2-1	خطوات إجراء الرقابة الجبائية	19
3-1	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	28
4-1	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	29
1-2	مخطط الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية لولاية المسيلة	42
2-2	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	45
3-2	إحصائيات التحقيق المحاسبي والمصوب والمعمق للسنوات (2016-2020)	47
4-2	إحصائيات نواتج المحصلة عن عملية الرقابة للسنوات (2016-2020)	48

2. قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية خلل الفترة (2020/2016)	46
2-2	إحصائيات نواتج المحصلة عن عملية الرقابة للسنوات (2020-2016)	48
3-2	دراسة المشتريات خلال الفترة (2019-2017)	51
4-2	دراسة الاستهلاكات الخاصة بالفترة (2019-2017)	51
5-2	جدول يوضح رقم الأعمال المستخرج وفقا لمعامل الإنتاج خلال الفترة (2018-2017)	52
6-2	جدول يوضح رقم الأعمال المفوتر خلال سنة 2017	52
7-2	جدول يوضح رقم الأعمال المفوتر خلال سنة 2018	53
8-2	جدول يوضح رقم الأعمال المفوتر خلال سنة 2019	53
9-2	جدول يوضح رقم الأعمال المفوتر خلال فترة (2019-2017)	53
10-2	جدول يوضح رقم الأعمال المقبوض خلال الفترة (2019-2017)	54
11-2	جدول يوضح الرسم على النشاط المهني المستحق خلال الفترة (2019-2017)	55
12-2	جدول يوضح الضريبة على أرباح الشركة المستحقة خلال الفترة (2019-2017)	56
13-2	جدول يوضح الضريبة على الأرباح الموزعة خلال الفترة (2019-2017)	57
14-2	جدول يوضح الرسم على القيمة المضافة المستحق خلال الفترة (2019-2017)	58
15-2	جدول يوضح المبالغ مستحقة الدفع خلال الفترة (2019-2017)	59
16-2	إعادة تأسيس رقم الأعمال للفترة (2018-2016)	62
17-2	إعادة تأسيس الأرباح للفترة (2018-2016)	63
18-2	استخراج لرسم على المشتريات خلال الفترة (2018-2016)	64
19-2	استخراج الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة (2018-2016)	64
20-2	المبالغ مستحقة الدفع خلال الفترة (2018-2016)	65
21-2	إعادة تأسيس الأرباح بعد الاحتجاج للفترة (2018-2016)	66
22-2	استخراج الرسم على القيمة المضافة بعد الاحتجاج خلال الفترة (2018-2016)	67
23-2	المبالغ مستحقة الدفع النهائية بعد الاحتجاج خلال الفترة (2018-2016)	68

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	إشعار بعملية التحقيق	82
02	محضر التبليغ الأولي لعملية التحقيق	84
03	محضر التبليغ النهائي لعملية التحقيق	85
04	محضر نهاية التحقيق بعين المكان	86
05	محضر إشعار بالدفع	87

قائمة المصطلحات والإختصارات

قائمة المصطلحات والاختصارات

الاختصار	بالفرنسية	بالعربية
VC	Verification de Comptabilité	التحقيق المحاسبي
VP	Verification Ponctuelle	التحقيق المصوب
VASEF	Vérification Approfondie de Situation Fiscale	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
DRV	Direction des Recherches et Vérification	مديرية الأبحاث والمراجعات
DGE	Direction des Grandes Enterprises	مديرية كبريات المؤسسات
DGI	Direction Générale des Impôts	المديرية العامة للضرائب
DIW	Direction des Impôts de Wilaya	المديرية الولائية للضرائب
IBS	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة على أرباح الشركات
IRCM	Impôts sur le Revenu du capital mobilier	ضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TVA	Taxe sue La Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة

ملخص الدراسة

ملخص الدراسة:

تعالج هاته المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في الحد من التهرب الضريبي، حيث تطرقنا إلى تحليل ظاهرة التهرب الضريبي وأسبابه ومختلف الطرق المستخدمة من أجل التخلص من دفع الضريبة وكذا الأثار الناجمة عن هاته الظاهرة، وتم التطرق من الجهة الأخرى إلى الرقابة الجبائية ومساهمتها في مكافحة التهرب الضريبي، حيث أن الرقابة الجبائية أداة هامة ضمن النظام الضريبي التصريحي، وذلك بإدارته وفعاليته التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، حيث أن الرقابة الجبائية تعمل على اكتشاف كل المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة من المداخيل التي يحققونها.

والهدف من الدراسة هو اكتشاف دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، وقد تم اختبار ذلك وفق دراسة تطبيقية من خلال التحقيقات الجبائية المتمثلة في التحقيق في محاسبة المكلف، والتحقيق المصوب في المحاسبة.

الكلمات المفتاحية:

- الضريبة.
- الرسم.
- التهرب الضريبي.
- الرقابة الجبائية.
- الإدارة الجبائية.
- المكلف بالضريبة.

Study summary:

This note deals with the issue of tax control and its role in reducing tax evasion, where we discussed the analysis of the phenomenon of tax evasion and its causes and the various methods used to get rid of paying tax as well as the effects resulting from this phenomenon. , as the fiscal control is an important tool within the declarative tax system, through its management and effectiveness, which is based on the validity and credibility of the information provided by the taxpayer, as the fiscal control works to discover all violations and abuses committed with the aim of prompting the taxpayers to declare complete and correct information from the incomes they receive. they achieve.

The aim of the study is to discover the role of fiscal control in reducing tax evasion, which has been tested according to an applied study through the compulsory investigation of the cost's accountability and the corrected accounting investigation.

Keywords:

- Tax.
- Drawing.
- Tax evasion.
- Fiscal control.
- Fiscal administration.
- Taxpayer.

المقدمة العامة

مقدمة:

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدول، وهذا نظرا لضخامة لمورد المالي المحقق منها للدول لتمويل باقي نفقاتها العامة، إلا أن الدول تستخدمها لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وفي ضل نقص الموارد التي تعاني منه الجزائر، أصبح لزاما على الدولة التوجه نحو الجباية العادية كحل رئيسي ومورد أساسي لتمويل الخزينة العمومية.

لذلك تسعى الدولة إلى تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية المسطرة في البرنامج التنموي من خلال توفير الجو المناسب لعمل المؤسسات بكل حرية وتنافسية، والجزائر على غرار العديد من الدول الأخرى تولي اهتماما كبيرا للجباية في قوانين المالية التي تصدرها فهي تحاول إيجاد نظام جبائي يساير التطور الحاصل على مستوى الاقتصاد الوطني والدولي، وهذا ما تتميز به الحصيلة الجبائية بالوفرة والانتظام الدوري من سنة لأخرى،

من الملاحظ أن لمكلف بالضريبة لا يرى أن الالتزام بدفع الضريبة واجب وطني، حيث يسعى المكلف لحماية مصالحه حيث أن هدفه الرئيسي التخلص من دفع الضريبة سواء كان تخلص جزئيا أو كليا، وهذا بالاعتماد على وسائل مشروعة (ثغرات قانونية) كانت أو غير مشروعة (تزوير الوثائق، سحب وثائق هامة .....) ويدعى هذا العمل بالتهرب الضريبي، حيث تعتبر هاته الظاهرة آفة قد تفشت بين المكلفين وتعددت صورها وأساليبها وذلك لسعي المكلف الدائم إلى اللجوء إلى التهرب بكل الطرق الممكنة، مما أدى بالدول إلى التفكير بالطرق الردعية الممكنة من شأنها التخفيف من هاته الظاهرة ومكافحتها باستخدام وسائل رقابية جديدة وفعالة تمكن الدول من استرجاع الأموال الضائعة.

وللحد من ظاهرة التهرب الضريبي عمل المشرع الجبائي على مكافحته بشتى الطرق الممكنة، ومن أهم هاته الطرق نجد الرقابة الجبائية التي تعتبر أداة ردعية ووقائية في نفس الوقت، لذلك تعتبر من أهم الإجراءات التي تسعى من خلالها الإدارة الجبائية إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي قدر الإمكان، بحيث تعتبر الإدارة المكلف القانوني من الدولة للقيام بعملية الرقابة الجبائية لما لها من آليات وهياكل تسعى عبرها لتحقيق أهدافها.

أولا: إشكالية الدراسة:

ومن خلال العرض السابق يتبادر إلى أذهاننا التساؤل التالي الذي نسعى من خلال هذا البحث الإجابة عليه، ويمكن صياغته على النحو الاتي:

- **ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؟**

ومن أجل الإجابة عن الإشكالية التالية يتوجب علينا تقسيمها إلى:

- ما هو التهرب الضريبي؟
- ماذا تعني الجباية؟ وماهي أهدافها؟
- ماهية الرقابة الجبائية؟
- ما هي الآليات الأكثر فعالية في محاربة التهرب الضريبي؟

- ماهي طرق تقييم فعالية الرقابة الجبائية في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة؟

ثانيا: فرضيات الدراسة:

من خلال ما طرحناه سابقا في إشكالية الدراسة يمكن صياغة الفرضية العامة كالتالي:

- **هناك علاقة متبادلة بين الرقابة الجبائية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي**

وبمكننا طرح الفرضيات التالية استنادا للأسئلة المطروحة:

- التهرب الضريبي هو قيام المكلف الخاضع للضريبة بعدم دفع الضرائب المستحقة والمترتبة على دخله أو تخفضها عن طريق وسائل مشروعة وغير مشروعة.
- تعتبر الجباية من أهم موارد الدولة في تغطية نفقاتها، وهدفها توفير الموارد المالية اللازمة
- الرقابة الجبائية هي فحص كل السجلات المحاسبية والتصريحات وسندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، ومن أهم آلياتها: تحقيق محاسبي، تحقيق مصوب في المحاسبة، تحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.
- من اهم الآليات المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية هي التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة.
- من خلال لإحصائيات الخاصة بالمديرية للسنوات الأخيرة يمكننا معرفة إذا كانت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة لها دور فعال في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أم لا.

ثالثا: أهمية الدراسة

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة. مما يستدعي مجابهة هذه الظاهرة من خلال الرقابة الجبائية التي ترغب في الحد أو التخفيف من هذه المشكلة ذات الأبعاد الخطيرة.

رابعا: أهداف الدراسة

- التشخيص الدقيق لظاهرة التهرب الضريبي ومعرفة أسبابه.
- تسليط الضوء على الإطار المفاهيمي والتنظيمي والقانوني الرقابة الجبائية.
- التعرف على مختلف الأجهزة المختصة الرقابة الجبائية.
- الاطلاع على دور الأجهزة المختصة في الرقابة في مواجهة الرقابة الجبائية.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

- أهمية موضوع الجباية بالنسبة لنا كوننا طلبة تخصص محاسبة وجباية معمقة.
- الرغبة الشخصية للطالبين للتعرف على ظاهرة التهرب الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحتها.
- محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمواجهة التهرب الضريبي ومحاولة الحد منه.

- ارتباط الموضوع مع التخصص الذي ندرس فيه.

سادسا: الدراسات السابقة

في حدود علمنا والدراسات المطلع عليه وجدنا أن البحوث التي تعاطت: **"دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي"** ما يلي:

1. **الدراسة الأولى لأطروحة دكتوراه للباحث:**

بلواضح الجيلالي قام بإعداد أطروحة دكتوراه تحت عنوان **"التهرب الضريبي بين فعاليات آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة—حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011"** خلال السنة الجامعية 2015/2014 بجامعة المسيلة حيث عالج الإشكالية التالية: "ماهي إستراتيجية الرفع من مستوى الأداء في مكافحة التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية والمالية؟"، حيث توصل إلى نتائج عدة نذكر منها:

- التهرب الضريبي يعد ظاهرة عالمية خطيرة تضر بالاقتصاد الوطني، لما يفقده من مبالغ مالية مهمة يمكن أن تساهم في تمويل الخزينة العمومية، وتغطية النفقات العمومية لتحقيق التنمية الاقتصادية.
- عدم وجود هيكل ضريبي متخصص في مكافحة التهرب الضريبي، وتأخر في إنجاز الهياكل الجديدة المستحدثة المتمثلة في مراكز الضرائب والمراكز للضرائب.

2. **الدراسة الثانية لمذكرة ماجستير للباحثة:**

بوشرى عبد الغني قامت بإعداد مذكرة ماجستير بعنوان **"فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)"** خلال السنة الجامعية 2011/2010 بجامعة تلمسان، حيث عالجت الإشكالية التالية: "ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري؟ وماهي أثارها في مكافحة التهرب الضريبي؟"، وتوصلت إلى نتائج عدة نذكر منها:

- تمثل الضريبة مكانة هامة نظرا للدور الذي تلعبه في تمويل نفقات الدولة وتحقيق أهداف السياسة المالية والاقتصادية للدولة، وإنعاش النشاط الاقتصادي وإعادة توزيع الدخول بشكل عادل بين مختلف الطبقات الاجتماعية.
- إن استحداث تنظيم هيكلي جديد للإدارة الجبائية بالإضافة إلى إنشاء أجهزة جديدة ومتطورة من شأنه أن يسهل عملية تسيير ملفات المكلفين بالضريبة، وبالتالي تسهيل عملية الرقابة الجبائية.

3. **الدراسة الثالثة لمذكرة ماستر للباحثة:**

قندوز صبرينة قامت بإعداد مذكرة ماستر بعنوان **"دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي—دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب ولاية البويرة"** خلال السنة الجامعية 2016/2015 بالمدرسة العليا للتجارة، حيث عالجت الإشكالية التالية: "إلى أي حد يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي؟"، وتوصلت إلى نتائج عدة نذكر منها:

- إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية إلا أنها ما زالت بعيدة كل البعد عن الطموحات المعلنة في إطار السياسات الجبائية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في الحد من التهرب الضريبي.

سابعا: صعوبات الدراسة

- صعوبة الحصول على بعض المعلومات من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- ضيق المدة الزمنية لإتمام البحث.
- صعوبة متابعة التعديلات المستمرة التي تحدث في قوانين المالية السنوية والتكميلية.
- عدم وجود دليل مفصل لإجراءات تحقيقات الرقابة الجبائية، كالتحقيق المحاسبي.

ثامنا: حدود الدراسة

بهدف معالجة الإشكالية المطروحة وتحقيق الأهداف المرجوة تم تحديد حدود هذا البحث كما يلي:

1. تتحدد دراستنا لموضوع البحث من خلال المحدد المكاني والمتعلق بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة، وموضوعنا يعالج الإحصائيات وبعض الملفات المتعلقة بالتحقيقات الجبائية والمستخدمة من طرف الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
2. أما من الناحية الزمنية ففي دراستنا اقتصرت على الفترة الممتدة بين 2016 إلى 2020.

تاسعا: المنهج المتبع خلال الدراسة

من أجل الإجابة مختلف التساؤلات المطروحة وإشكالية البحث، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات، فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث يتم استخدام المنهج الوصفي الذي يعتمد على وصف وسرد الحقائق المتعلقة بالتهرب الضريبي والرقابة الجبائية وتقديم مختلف المفاهيم، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة واقع الرقابة الجبائية على المستوى المحلي انطلاقا من القيام بعرض مختلف المعلومات والتوجهات التي تم الحصول عليها من مركز الضرائب ومن ثم استخلاص بعض النتائج والتوصيات التي تخدم أغراض البحث.

عاشرا: هيكل البحث

من أجل الإلمام بموضوع البحث والإحاطة به ومعالجته الإشكالية المطروحة ارتأينا إلى تقسيم البحث إلى المقدمة وفصلين وخاتمة كما يلي:

الفصل الأول: أساسيات حول التهرب الجبائي والرقابة الجبائية حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار النظري للتهرب الضريبي والمبحث الثاني تطرقنا إلى الإطار النظري للرقابة الجبائية أما المبحث الثالث تطرقنا إلى الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

الفصل الثاني: مساهمة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى تقديم عام للمديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة، أما في المبحث الثاني قمنا بدراسة حالتي لشخصين طبيعي ومعنوي ودراسة نوعين من أهم الآليات الفعالة في محاربة التهرب الضريبي.

الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة فعالة في مكافحة التهرب الضريبي، ذألك لأنها تقوم بتحليل ومراقبة مدى توافق ومصداقية التصريحات الجبائية التي يقوم بها الخاضع للضريبة، أين يتم مراقبة الوثائق المحاسبية وكذا الجبائية لمدة أربع سنوات متتالية واستخدام طرق وأساليب من أجل مكافحة التهرب الضريبي والتقليل من أثاره المالية والاقتصادية والاجتماعية وكذا على الخزينة العمومية.

ومن هذا الدور اللامباشر، أخذ موضوع هذا البحث، لتوضيح الأدوار الأخرى الخفية للرقابة الجبائية من خلال الطرق التي تتبعها هذه الأخيرة في عملية الرقابة.

ومن هنا قسمنا هذا الفصل إلى:

- الإطار النظري للتهرب الضريبي
- الإطار النظري للرقابة الجبائية
- الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

المبحث الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية لها أثار سلبية على الاقتصاد الوطني، فالمكلف بالضريبة يتجنب دفعها لاعتبارات ذاتية كاعتقاده بعدم وجوب دفعها أو عدم وجود مبرر لدفعها، أو لاعتبارات موضوعية كاعتبار النظام القائم يفرض ضرائب مرتفعة تثقل كاهل دافعها وتتعدي مقدرته الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي أنواعه وأسبابه

أولا: مفهوم التهرب الضريبي

لقد تعددت أراء وتعاريف التهرب الضريبي، ويمكن ذكر بعض التعاريف منها:

التعريف الأول: التهرب الضريبي هو محاولة المكلف عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا، وعندئذ لا يتم تحصيل أية ضريبة ويحدث ذلك عندما يعمد المكلف إلى مخالفة نصوص القانون بطريقة من طرق التفنن في الوسيلة، وبخاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي كأن أن يقوم المكلف بإخفاء جزء أو وعاء الضريبة كاملا عن أنظار السلطة الضريبية.[1]

التعريف الثاني: التهرب الضريبي يتمثل في لجوء بعض المكلفين الى محاولة التخلص جزئيا أو كليا من دفع الضريبة بشتى الطرق والأساليب المشروعة منها وغير المشروعة، ويسمى تجنب ضريبي عندما يسعى المكلف الى التخلص من دفع الضريبة بأسلوب غير مخالف لأحكام النظام الضريبي، أما عند محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع أساليب وطرق تحمل طابع الغش والاحتيال ومخالفة التشريع الضريبي فيسمى تهرب ضريبي.[2]

التعريف الثالث: التهرب الضريبي يتحصل بالمخالفة القانونية بعدم الالتزام بأداء الضريبة، وفي حالة تحقق واقعة المنشئة للضريبة، وتناولها من قبل القانون، وذلك بإخفاء السلعة أو التصرف المنشئ للضريبة.[3]

ثانيا: أنواع التهرب الضريبي

1. من حيث المشروعية:

1.1 التهرب الضريبي المشروع:

يقصد به استغلال المكلف بالضريبة لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه وعدم الالتزام بها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص بالتزامه على دفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز مخالف للقانون، ويكون ذلك ناتج عن سوء النية.

كما يمكن لمتهرب الضريبي المشروع أن يحدث وذلك عن طريق تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، حيث أن المكلف يستعين بأهل الخبرة والاختصاص من أجل معرفة طرق التخلص من الضريبة، فهم يقومون بتحويل الثغرات الموجودة في

---

[1] يسرى مهدي، حسن السامرئي، زهرة خضيرة عباس العبيدي، "**تحليل ظاهرة التعرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام العراقي**"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية، المجلد 4، العدد 9، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، العراق، 2012، ص131.

[2] قاسم الحسيني، "**المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق**"، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000، ص ص 77 78.

[3] غازي حسين عناية، "**النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي**"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006، ص 341.

القانون لصالحهم دون مخالفة التشريع الضريبي، ويعود السبب في ذلك إلى عدم دقة النصوص القانونية الخاصة بالتشريع الضريبي وعدم إحكام صياغتها، بالإضافة إلى عدم موجهتها لكافة الحالات.[1]

2.1 التهرب الضريبي غير المشروع:

يعرف على أنه صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضريبة إلى خزية الدولة، وهذه الصور تتجلى في تزوير المستندات حينا وعدم دقة القيود حين لأخر وفي مخالفات تضاف إلى جملة أخرى من المخالفات التي يمكن لمرتكب الغش الضريبي أن يمارسها إزاء القوانين والأنظمة التي تراعي شؤون الضرائب والرسوم في البلاد.[2]

2. من حيث الحجم أو المقدار:

ينقسم التهرب الضريبي (بحسب منظور مقدار العبء الضريبي الذي استطاع المكلف أن يتخلص منه) إلى نوعين: التهرب الكلي والتهرب الجزئي:[3]

1.2 التهرب الضريبي الكلي:

يكون التهرب الضريبي الكلي عندما يستطيع المكلف التخلص من الضريبة بشكل كامل، ولا يسددها إلى للخزينة العمومية للدولة، ويتحقق ذلك إما بإخفاء نشاط مكلف كليا أو بإخفاء ذلك الجزء من نشاطه الخاضع للضريبة نوعية قائمة بذاتها عن باقي نشاطه الاقتصادي.

ومن أمثلة هذا النوع من التهرب، أن يمتنع الشخص الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل طبقا لقانون الضريبة العامة على المبيعات عن تسجيل نفسه لدى المصلحة الضريبية المختصة وبالتالي يكون نشاطه غير خاضعا للضريبة تماما، ويكون المكلف قد تخلص من عبء هذه بالكامل.

2.2 التهرب الضريبي الجزئي:

يحصل عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه، وذلك إما عن طريق إسقاط بعض العناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانونا، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي، وهذا سيؤدي بالضرورة إلى فرض الضريبة عليه بأقل مما كان بجب أن تفرض عليه، أو من خلال تمكن المكلف من التخلص جزئيا ممن نوع ما من الضرائب وذلك بإسقاط بعض العمليات أو الإدارات الخاضعة لهذه الضريبة.

---

[1] قروي عبد الرحمان، "**دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر)**"، مجلة دراسات جبائية، المجلد 4، العدد2، جامعة لونيسي على 2، البليدة، الجزائر، 2016، ص17.

[2] فوزي عطوي، "**المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة**"، منشورات الجلي الحقيقية، لبنان، 2003، ص ص 274-275.

[3] بلواضح الجيلالي، "**التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة**"، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015، ص109.

3. من حيث الرقعة الجغرافية:

1.3 التهرب الضريبي الداخلي (المحلي):

يعد ظاهرة قديمة قدم الضريبة ذاتها، كما أنه أكثر شيوعا في العالم وهو التهرب الذي يقع داخل حدود الدولة ذاتها، ويمتاز هذا النوع من التهرب بأنه سهل المتابعة والاكتشاف والمكافحة لأن حدوثه داخل إقليم الدولة يجعله خاضعا للسيادة الإقليمية للدولة، وبالتالي يكون من كامل سلطتها أن تلجأ إلى جميع الوسائل التشريعية والإدارية والفنية التي تحوزها في سبيل مجابهة هذا التهرب الضريبي وكشف ومعاقبة المتهربين.[1]

2.3 التهرب الضريبي الدولي:

يعتبر هذا النوع من أخطر أشكال التهرب، إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد أخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم (المنخفض).[2]

ثالثا: أسباب التهرب الضريبي

1. الأسباب الاقتصادية:

تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى انتشار التهرب الضريبي بين أواسط المكلفين، ويمكن تلخيص هذه الظروف لكلا الطرفين في النقطتين التاليتين:

- يزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد التي يمر بها الاقتصاد العام للدولة، ويقل في أوقات وفترات رخائه.
- تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب الضريبي، حيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح.[3]

2. الأسباب التشريعية:

وتعود الى تعقد تشريعات الضرائب وإلى عدم استقرار من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية، مثل كثرة المعدلات والإعفاءات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب، بالإضافة إلى تعدد

---

[1] محمد خالد المهايني، "**التهرب الضريبي وأساليب مكافحته**"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2010، ص27.

[2] حميد بوزيدة، "**جباية المؤسسات**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص41.

[3] سليمان عتير، "**دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص78.

الضرائب ما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب، وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة كما أن النظام الضريبي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسب التهرب.[1]

3. الأسباب السياسية:

إن تعدي الضريبة للدور المالي ودخولها لميادين اقتصادية واجتماعية قد تجعل جميع المتضررين من هذا الدور الجديد للوقوف أمامها ومحاولة التهرب منها، ويزداد ذلك إذا صاحبه انعدام الثقة بالسلطة أو الحكم، وهذا مراده إلي القناعة التي تتكون لدى الأفراد بضعف كفاءة الحكام والأجهزة القائمة على شؤون الإنفاق، والمكلف الذي لا يثق بهؤلاء الحكام والأجهزة، فإنه يجد تبرير للتهرب إزاء نفسه على الأقل وفي ذلك يقول أحد الكتاب اللبنانيين (لماذا لا أشعر أن التهرب عمل إنساني خالص في بلد تؤلف فيه ضريبة الجمارك خمسة وثلاثين في المائة من دخل الدولة وهي في بلاد الناس لا تؤلف أكثر من اثنين بالمائة من هذا الدخل في هذا البلد أشعر بأن التهرب فضيلة وطنية إنسانية) أما إذا وثق المكلف بالحكام ومعاونيهم وبجدوى إنفاق الأموال العامة فيخفض ذلك من احتمال التهرب من الضريبة.[2]

4. الأسباب الإدارية:

تعتبر الإدارة الضريبية الأداة التنفيذية المطبقة فكلما كانت الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة سهل التهرب الضريبي.[3]

5. الأسباب الأخلاقية:

ويقصد بالأسباب الأخلاقية المستوى الأخلاقي ودرجة الوعي الوطني والثقافي السائد في الدولة، فكلما كان هذا المستوى مرتفعاً لدى الأفراد كلما كان هؤلاء الأفراد يتمتعون بشعور عال بالمسؤولية، ويجب متنام للمصلحة العامة، وسعي نحو أداء واجباتهم التي تحددها الأنظمة والقوانين نحو الجماعة، والتي تأتي في مقدمتها قبولهم بأداء واجب الضريبة باعتبار أن ذلك أحد طرق المحافظة على كيان الدولة والمساهمة في رقيها وتقدمها ومساعدتها في تقديم أفضل الخدمات إلى كل أفراد المجتمع.[4]

---

[1] سمية براهيمي، ميادة بلعايش، "**مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات**"، بحوث اقتصادية عربية، العدد 67-68، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014، ص233.

[2] إيهاب براهيمي، ميادة بلعايش، "**العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين**"، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004، ص85.

[3] خالد عيادة عليمات، "**التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه**"، مجلة المنار، الجلد 19، العدد 2، 2013، ص ص 116-117.

[4] أحمد عبد السميع علام، "**المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق**"، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، مصر، 2012، ص176.

المطلب الثاني: أساليب و أثار التهرب الضريبي

أولا: أساليب التهرب الضريبي

1. التهرب عن طريق التحايل المادي:

هذا النوع من التهرب الضريبي يقوم أساسا على إخفاء المكلف لأمواله التي تكون خاضعة للضريبة، سواء كان هذا الإخفاء جزئي أو كلي.

1.1 الإخفاء الجزئي:

يقصد به إخفاء الأملاك بصفة جزئية من خلال عدة طرق أهمها:[1]

- الاعتماد على الشراء أو البيع نقدا ومن دون فواتير في جزء من النشاط ودون ترك أي أثر مادي للعمليات التي تم القيام بها.
- التخفيض في التصريح بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من كمية الإنتاج وبالتالي تخفيض المبيعات.
- التحويل المباشر للأملاك العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها.

2.1 الإخفاء الكلي:

يكون الإخفاء كليا بامتناع المكلف عن التصريح بالنشاط الذي يمارسه، مستغلا في ذلك غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش، حيث يقوم بإنشاء وحدات أو مصانع إنتاجية في المدن المكتظة بالسكان أو المناطق الريفية و المناطق النائية التي يصعب الوصول إليها، كما يقومون بها في بعض الأحيان بعد أوقات العمل والى ساعات متأخرة من الليل، فتنتج وتسوق المنتوجات في سرية تامة من خلال السوق السوداء، دون وصولات أو فواتير، وفي غالب الأحيان تفتقد هذه المنتوجات إلى أدنى معايير ومقاييس الجودة للإنتاج المحددة قانونا، زيادة على أنه ترمي فضلات الإنتاج في الطبيعة فهذا النوع من النشاطات التجارية له أثره السلبي على المستهلك بدرجة أولى والبيئة بدرجة ثانية.

كما توجد كذلك فئة أخرى من المكلفين الذين يصعب تحديد موطن تكليفهم الضريبي خاصة في قطاع الاستيراد والتصدير، حيث يقوم هؤلاء بتغيير مقر نشاطهم في كل مرة.[2]

---

[1] بوشرى عبد الغني، "**فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011، ص ص 63-64.

[2] طورش بتاتة، "**مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**"، مذكرة ماجستير، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 01، 2012، ص ص 83-84.

2. التهرب عن طريق التحايل القانوني:

يتمثل في خلق وضعية قانونية مخالفة للحالة الحقيقية أي التظاهر بأن العملية قانونية وهذا التظاهر لا يمكن اعتباره إلا تهربا اتجاه القانون، فالمكلف بالضريبة يقدم للإدارة الضريبية تصريح لا يتطابق مع الواقع بالتالي فهو يصرح بطريقة غير قانونية، تعتبر الحالة تهربا معتمدا أو تجاوز قانوني وهو خدعة هدفها دفع مبلغ قليل من الضريبة.

يميز المختصين في القانون بين ثلاثة أشكال للإخفاء القانوني:

1.2 الإخفاء باستخدام عقد وهمي:

يتمثل عادة في عمليات وهمية مع الحفاظ على الجانب القانوني قصد التملص من دفع الضريبة، مثل إعداد فواتير وهمية لا تتطابق مع تغيرات الحقيقية للسلع (زيادة أو نقصان).

2.2 الإخفاء باستخدام عقد مزيف:

يحدث التزييف عندما يكون العقد المقدم إلى الإدارة الضريبية لا يتوافق مع العقد المبرم بين الأطراف، إذا اكتشفت الإدارة الضريبية لهذا النوع من العقود يقودها إلى تسوية العملية من خلال فرض الضريبة على العملية حسب طبيعتها الحقيقية وليس حسب الشكل الخاطئ.

3.2 الإخفاء باستخدام الأشخاص:

يتعلق بالاستعانة بشخص ما بدلا عن الشخص صاحب العمل أو القحام بتوكيل نيابة عن المكلف الحقيقي الذي يبقى في الكواليس، بينما يظهر الشخص الذي يعبر اسمه لاستخدامه في العقد بصفة علانية، تقع الضرائب في هذه الحالة على المكلف صاحب الوثائق ويبقى المتعامل الحقيقي بعيدا عن الأنظار، مع تسجيل أن في أغلب الحالات لا يستطيع المكلف الذي تقع عليه الضرائب تسديدها مما يشكل خسارة مهمة للخزينة العمومية.[1]

3. التهرب عن طريق التحايل المحاسبي:

التهرب عن طريق العمليات المحاسبية يتطلب بلوغ مستوى جيد من المؤهلات في مجال تقنيات المحاسبة فإذا كانت هده الأخيرة قاعدة للقيام بالتحقيق والمراقبة من قبل المصالح الضريبية للتأكد من مطابقة التصريحات للدفاتر المحاسبية وأوراق الثبوتية من جهة أخرى، وينقسم هذا الشكل إلى قسمين هما:[2]

---

[1] بلواضح الجيلالي، مرجع سبق ذكره، ص ص 122-123.

[2] عبد العزيز قتال، "**أسلوب الرقاب الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين" دراسة حالة الجزائر من 2003 إلى 2008**"، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي بن فارس، المدية، 2009، ص ص 4-5.

1.3 التهرب بزيادة الأعباء:

لقد سمح المشرع الضريبي بخصم الأعباء التي يتحملها المكلف بالضريبة عند قيامه بنشاطه شرط أن تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بالاستغلال، وفي الحدود التي وضعها القانون للبعض منها الأمر الذي دفع بعض المكلفين بالضريبة إلى استغلال هذا الحق في خصم أعباء ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة أو المبالغة في تقديرها وذلك باستعمال الطرق التالية:

- التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية من محاسبة المصاريف العامة.
- الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة (الأجور ومصاريف الخدمات وغيرها).
- الخطأ المقصود في تطبيق تقنية الاهتلاكات والمؤونات وذلك بتضخيم قيمتها.

2.3 التهرب بتخفيض النو اتج:

إن تخفيض النواتج هو شكل من أشكال التهرب الضريبي، ويتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للنواتج المحققة، وذلك باستعمال طرق ووسائل مختلفة يمكن تلخيص أهمها فيما يلي: [1]

- إهمال التقييد المحاسبي للمبيعات باللجوء إلى البيع نقدا.
- التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بتسجيل العودة الوهمية للبضائع والمنتجات أو المنتج الوهمي للتخفيضات التجارية.
- التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بالبيع بالفرق أو الفوترة الجزئية.
- عدم التسجيل المحاسبي للنواتج الاستثنائية المحققة عن التنازل عن عناصر الأصول.

ثانيا: أثار التهرب الضريبي

1. الأثار المالية:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي خطيرة جدا فهي تؤدي إلى إحداث تذبذب في إيرادات الخزينة العمومية مما يؤدي إلى عجزها، وهذا كون الضريبة مصدرا لأثراء خزينة للدولة حيث أن عدم تأديتها لدورها يحدث اختلالات في الاقتصاد الوطني ويقف حاجزا في وجه التنمية الشاملة، إذ أن القياس الدقيق للمبالغ غير المدفوعة وحدها يمكن أن يساهم بقدر كبير في تغطية عجز الدولة ويساعدها على عدم اللجوء إلى الاقتراض الذي يؤثر بصورة كبيرة على الوضع المالي والاستقلالية المالية للدولة.

[1] محمد عكروش، علاء الدين زهيري، "**دراسة تحليلية لواقع التهرب الضريبي والتهريب في سوريا وأثره على التنمية**"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 27، العدد1، ص ص 164-165.

وقد تلجأ الدولة إلى الإصدار النقدي وصك كتلة نقدية جديدة للتداول قصد تغطية النقص في الأموال، نتيجة الادخار واستعمال النقود في مجالات غير شرعية مما يؤثر سلبا على الاقتصاد، وذلك بارتفاع معدلات التضخم مما يؤدي إلى عدم تشجيع الادخار الوطني وتقليص نشاط السلطات العمومية، وهكذا الدولة تستثمر أقل وتوظف أقل في هياكلها وتنفق أقل من أجل إنجاز الهياكل القاعدية، وأمام هذه الوضعية يزداد الضغط الضريبي حيث تلجا الدولة إلى الرفع من معدلات الضريبة وإصدار ضرائب جديدة تفرض على الذين لا يمكنهم التهرب حتى يسمح لها بضخ مبالغ جديدة، وتتوقف عن تقديم الإعانات والإعفاءات الضريبية والتي تؤثر سلبا على المكلفين وتدفعهم إلى اللجوء إلى التهرب الضريبي.[1]

2. الأثار الاقتصادية:

إن للضريبة دورا اقتصاديا هاما كونها منظم وأداة للتدخل الاقتصادي للدولة، لذلك فإن للتهرب انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب من بينها:

1.2 التأثير على المنافسة:

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائما في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي تتهرب من الضريبة وبالتالي تستطيع هذه المؤسسات فرض أسعارها التنافسية وخير مثال حال المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، ويساهم التهرب الضريبي في دحض قواعد المنافسة الشريفة ويعرقل النمو الاقتصادي.[2]

2.2 عرقلة النمو الاقتصادي:

بما أن التهرب الضريبي يعد من أصعب المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية، والذي يساهم في تأخير وإعاقة تقدمها الاقتصادي، يسبب الموارد المالية التي تضيع منها، ومن ثمة لا يمكن لها تكوين ادخار عام وبالتالي الحد من مقدرتها على القيام بالمشاريع الاقتصادية ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.[3]

3. الأثار الاجتماعية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة ين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ تتحمل فئة معينة بكاملها بينما تسقط وتتخلص منها فئة أخرى وهي الفئة المتهربة أي ينجم عنها عدم عدالة توزيع العبء الضريبي هذا ما يولد عدم تكافؤ بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل فساد

---

[1] مراد علة، ياسين بوعبدلي، "**التهرب الضريبي والش الضريبي "مقاربة مفاهيمية"**، الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، معهد الحقوق، المركز الجامعي الحاج موسى أق-تامنغست، يومي 29و30 جانفي 2013، ص8.

[2] عوادي مصطفى، رحال ناصر، "**الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري**"، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة المهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2011، ص97

[3] علام ليلى، "**آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**"، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016، ص75

من خلال اللجوء إلى البحث عن جميع الوسائل المشروعة كانت أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

كما يساهم التهرب الضريبي في تدهور الجانب المدني بصفة عامة والجانب الجبائي بصفة خاصة فلا يمكن طبعا تفضيل النفع العام على النفع الخاص وينمي ذلك روح الأنانية وذلك راجع إلى الإحساس بعدم المساواة وحصر دفع الضرائب على فئة معينة دون الأخرى.[1]

المطلب الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي

1. تبسيط النظام الضريبي:

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها. وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب. وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي.[2]

2. تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، بل يجب توفر إدارة ضريبية ممتازة بدرجة عالية من الكفاءة سواء من تطبيق أو التنظيم، فالنظام الجبائي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع، كما أن الجهاز الضريبي الكفء لا يمكن تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفء باستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها، مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة.[3]

3. تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف:

ضمن المنحنى الجديد الذي أخذته علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين بالضريبة والذي أصبحوا تحت تسمية "مستعملي الإدارة، زبائن" لا يمكن لأحد إنكار أتساع متطلبات هذا الأخير فيما يخص نوعية الخدمة التي أصبحت تشكل إحدى أهم انشغالات السلطات العمومية على وجه العموم، والإدارة الضريبية على وجه الخصوص والتي أصبحت تواجه تحديا كبيرا في تقديم للمكلف بالضريبة خدمة عصرية ذات نوعية.

وفي هذا السياق ومن اجل تحقيق الأهداف المرجوة والمتمثلة خاصة في التنمية وتحسين الوعي الجبائي للمكلفين بالضريبة من أجل التخفيف من حدة التهرب الضريبي، اتخذت عدة إجراءات تكميلية في إطار عصرنة إدارة الضرائب لتعزيز وتحسين العلاقات بين لإدارة والمكلف بالضريبة وهي كالتالي:

---

[1] ناصر مراد، "**التهرب والغش الضريبي في الجزائر**"، 2004، ص30

[2] مولاي ملياني بغدادي، "**الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري**"، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992، ص52.

[3] ناصر مراد، "**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، البليدة، الجزائر، 2011، ص164

- تحسين استقبال الجمهور في المصالح الجبائية.
- تحسين الممارسات الإدارية (السلوك الإداري).
- ترقية الاتصال وتحسين وصول المعلومات الجبائية (وضع نظام التصريح وتسديد الضرائب عن بعد عبر البوابة الإلكترونية الخاصة بها).
- تحسين المحيط الجبائية.
- تخفيف الإجراءات النزاعية وتقليص آجال دراسة الملفات.[1]

4. تحسين الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة كل من الغش والتهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من خلال الهيئات التابعة للإدارة الضريبية (المفتشية، المديرية الولائية). فالرقابة تهدف إلى المحافظة على حق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي من جهة والسهر على حسن تطبيق القوانين من جهة أخرى.[2]

[1] بن عزوز طارق، "**دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي**"، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2021/2020، ص ص 25- 26.

[2] سهام كردودي، "**الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص31.

المبحث الثاني: الإطار النظري الرقابة الجبائية

الرقابة تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره الغير، نتيجة لتجاوز المسؤول لسلطته أو تجاوز المحكوم لحقوقه، ويترتب عن ذلك آثار عدة.

تعد الرقابة الجبائية جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة فهي تقوم بتقييم عمل المؤسسة، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها، فالرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يختلسها.

وبالتالي في هذا المبحث سنحاول التطرق إلى كل جوانب الرقابة الجبائية من خلال تعريف الجباية أولا، ثانيا التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية ومبادئ وأسباب إجراء الرقابة الجبائية ثالثا.

المطلب الأول: عموميات حول الجباية

يشمل تعريف الجباية عدة عناصر ترتبط به بشكل أو بآخر وسنحاول التطرق إلى أهم هاته العناصر من خلال تعريف الرسم والضريبة والجباية.

أولا: الرسم

تعريف الرسم: الرسوم هي مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها، كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء ورسوم تسيير سيارة لمن يطلب من الدولة الانتفاع بتسيير سيارته بالطرق العامة.[1]

كما يمكن تعريفه على أنه: مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، يترتب عليها نفع خاص إلى جانب نفع عام.[2]

ومن خلال التعريفين السابقين يمكن استخلاص خصائص الرسوم على النحو التالي:

- يكون في شكل مبلغ من النقود.
- يدفع إلى الدولة أو غيرها من الدوائر العامة كالبلديات وغيرها من الإدارات الحكومية بشكل اختياري مبدئيا.
- يفرض جبرا مقابل انتفاع الشخص بخدمة معينة.
- يحقق الرسم نفعا خاصا مباشرا إلى جانب النفع العام.

ثانيا: الضريبة

تعريف الضريبة: صيغت العديد من التعاريف حول الضريبة من طرف الباحثين والمختصين، كل عرفها حسب اتجاهاته وإيديولوجية، وفيما يلي بعض التعاريف:

[1] محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، **"المالية العامة"**، دار النشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص60.

[2] فرهود محمد سعيد، **"مبادئ المالية العامة"**، الجزء الأول، جامعة حلب، سوريا، 1994، ص140.

التعريف الأول: الضريبة هي مساهمة نقدية تفرض من قبل السلطة على المكلفين بها حسب قدرتهم التساهمية بشكل نهائي ودون مقابل محدد، من أجل تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.[1]

التعريف الثاني: أداء نقدي يفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب قدرتهم الضريبية، وبدون مقابل محددة لتغطية الأعباء العمومية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المسطرة من قبل السلطة العمومية.[2]

التعريف الثالث: فريضة نقدية يدفعها الفرد (أو الممول)، جبرا إلى الدولة (أو إحدى الهيئات العامة المحلية)، بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل هذا الدفع.[3]

ومن التعاريف السابقة يمكن استخلاص خصائص الضريبة على النحو التالي:[4]

- الضريبة تؤدي للدولة في صورة نقدية، حيث لا يجوز أداؤها في صورة خدمات شخصية أو عينية.
- لا يجوز فرض ضريبة إلا بقانون أو مرسوم.
- تفرض الضريبة وتدفع جبرا وبصفة نهائية إذ لا يجوز للمكلف أن يتنصل عن دفعها للدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع إلا إذا كان معفي بمقتضى النظام.
- إن الضريبة يؤديها المكلف للدولة بدون أن يستعيدها مرة أخرى أي ليس لدافعها حق استرداد ما دفعه ولا أن يتقاضى عليها فوائد لأنه يدفعها مساهمة منه في النفقات العمومية التي تقوم بها الدولة.
- إن الضريبة يؤديها المكلف للدولة بدون أن يتوقع أن يحصل على مقابل مباشر، على ما تم دفعه وهذا يميزها عن الرسم.
- تلعب الضرائب، زيادة على دورها في تمويل الخزينة العمومية، دورا مهما في تحفيز الاستثمارات (وظيفة اقتصادية) وفي إعادة توزيع الدخل الوطني (وظيفة اجتماعية).

ثالثا: الجباية

تعريف الجباية: هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة وتتمثل الضرائب والرسوم والإتاوات والمساهمات الاجتماعية.

من هذا التعريف يتضح مفهوم الجباية أوسع من مفهومي كل من الضرائب والرسوم، فالجباية ووفق التعريف السابق تتضمن الضرائب والرسوم إضافة إلى الإتاوات والمساهمات الاجتماعية.[5]

وتأخذ الضرائب حصة الأسد من الجباية من حيث حجم المداخيل ومجال فرضها ولأن الضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة يتلقاها المكلف نظير دفعه إياها كما هو الشأن بالنسبة للرسم، يؤدي بالمكلفين الخاضعين إلى التهرب وإتباع الطرق

---

[1] Pierre Beltrame, "**La fiscalité en France**", Hachette Livre, 6émé édition, Paris, France, 1998, P12.

[2] Emmanuel Disle et autres, "**Gestion fiscale**", Tome 1, Dunod, Paris, France, 2005, P02.

[3] عبد الله الصعيدي، "**علم المالية العامة**"، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007، ص131.

[4] سليمان عتير، **مرجع سبق ذكره**، ص 69.

[5] محمد عباس محرزي، **''اقتصاديات المالية العامة''**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 13.

والأساليب التي تحول دون دفعهم للضرائب، لهذا تسن التشريعات والآليات الكفيلة بمحاربة هذه الظواهر، ومن أهمها الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها

الرقابة هي وسيلة الإدارة لمتابعة التنفيذ والتحقق من الأنشطة يتم وفقا للخطط الموضوعة وأن القرارات يتم تنفيذها على الوجه السليم وأن الأهداف المرغوبة في طريقها إلى تحقيق وأن النتائج المستهدفة أمكن تحقيقها.

أولا: مفهوم الرقابة الجبائية

1. تعريف الرقابة الجبائية:

لقد تعددت التعاريف بتعدد التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ويمكن تعريفها كما يلي:

التعريف الأول: 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 الثاني: الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي كالتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات كالتصريحات المقدمة.[2]

التعريف الثالث: فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل وسائل للاستعلام، الاستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة.[3]

التعريف الرابع: تعرف على أنها "الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة".[4]

التعريف الخامس: التأكد إذا كان كل شيء يسير وفقا للجدول المرسوم والأوامر الصادرة، أما موضوعيا فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويم الخطأ ومنع تكراره.[5]

---

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **"ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية"**، الجزائر، 2017، ص05.

[2] Ahmed hamini, "**L'audit comptable et financier**", édition Berti, Algérie, 2001, P172.

[3] محمد حمو، منور أوسرير، **"محاضرات في جباية المؤسسة مع تمارين محلولة"**، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواد، الجزائر، 2009، ص 202.

[4] ولهي بوعلام، **"نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من أثار الأزمة المالية حالة الجزائر"**، "مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس—سطيف 20-21 أكتوبر"، ص06.

[5] بلخيري محمد سعدالدين، مصعودي أنيس، **"آليات الرقابة الجبائية الحديثة ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية—دراسة حالة مؤسسة اقتصادية تابعة لمركز الضرائب لولاية قسنطينة"**، مجلة المنهل الاقتصادية، المجلد 03، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2020/2019، ص151.

مما سبق يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية، على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتبية من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدلسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة.

2. أهداف الرقابة الجبائية:

من خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إليها الرقابة الجبائية والمتمثلة في:

1.2 الأهداف الاقتصادية والمالية: [1]

الهدف الأساسي للرقابة الجبائية هو مكافحة التهرب الضريبي بكل أنواعه باستعمال مختلف الأساليب القانونية التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية والمحافظة على الأموال العمومية من السرقة والنهب، وتوفير إيرادات إضافية للخزينة العمومية تعود على الإنفاق العام وتؤدي إلى رفاهية المجتمع.

2.2 الأهداف القانونية: [2]

تتمثل الأهداف القانونية فيما يلي:

- التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.
- التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي.
- مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها.

3.2 الأهداف الإدارية: [3]

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما في الإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها من خلال النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفادي ذلك النقص وإيجاد حلول له.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها.

---

[1] بوشرى عبد الغني، **مرجع سبق ذكره**، ص 89.

[2] بوشرى عبد الغني، **مرجع سبق ذكره**، ص 89.

[3] بوشرى عبد الغني، **مرجع سبق ذكره**، ص 89.

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى.

4.2 الأهداف الاجتماعية:[1]

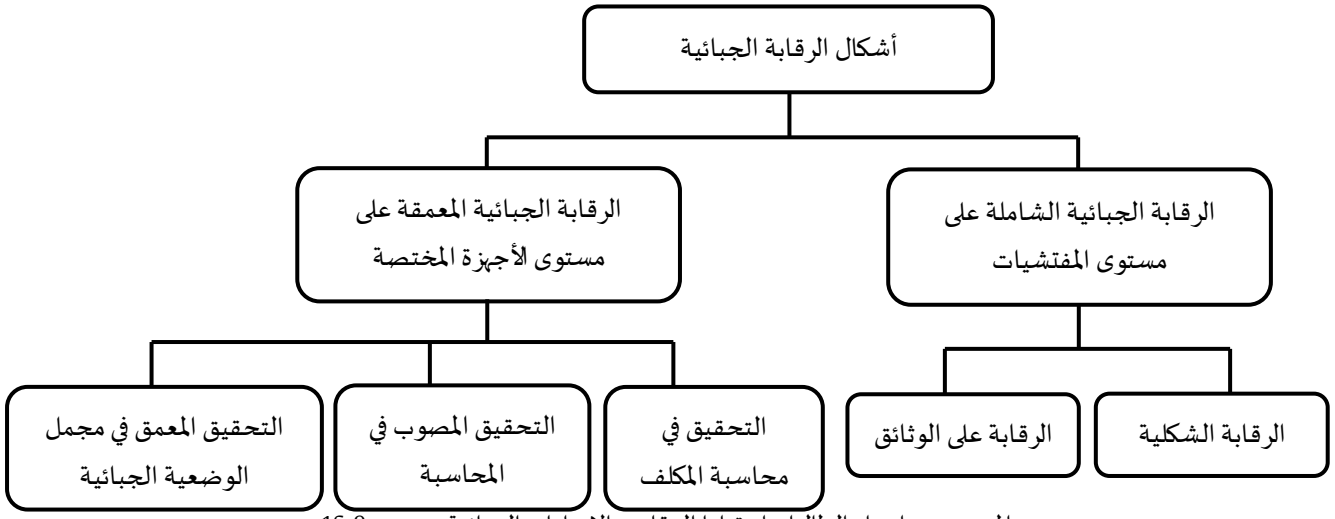
تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال:

- تحقيق مبدأ العدالة والمساواة الجبائية بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.
- منع محاولات انحرافات الممولين بمختلف أشكالها من سرقة أو إهمال أو تقصير في أداء واجباتهم الجبائية من خلال تطبيق الغرامات أو فرض العقوبات.

ثانيا: أشكال الرقابة الجبائية

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال، أما الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري[2].

الشكل رقم (1-1): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبان استنادا إلى قانون الإجراءات الجبائية، ص ص 9-16.

[1] بوشرى عبد الغني، **مرجع سبق ذكره**، ص 89.

[2] لياس قلاب ذبيح، **"مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية–دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي"**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر–بسكرة، 2011/2010، ص 44.

1. الرقابة الجبائية الشاملة:

إن الرقابة الجبائية الشاملة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتهما الملف الجبائي وفي مكتب العون المكلف برقابة الملفات الجبائية خاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي.

1.1 الرقابة الشكلية:

إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية لها، وتتمثل بالخصوص في التحقق الشكلي في المعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح.[1]

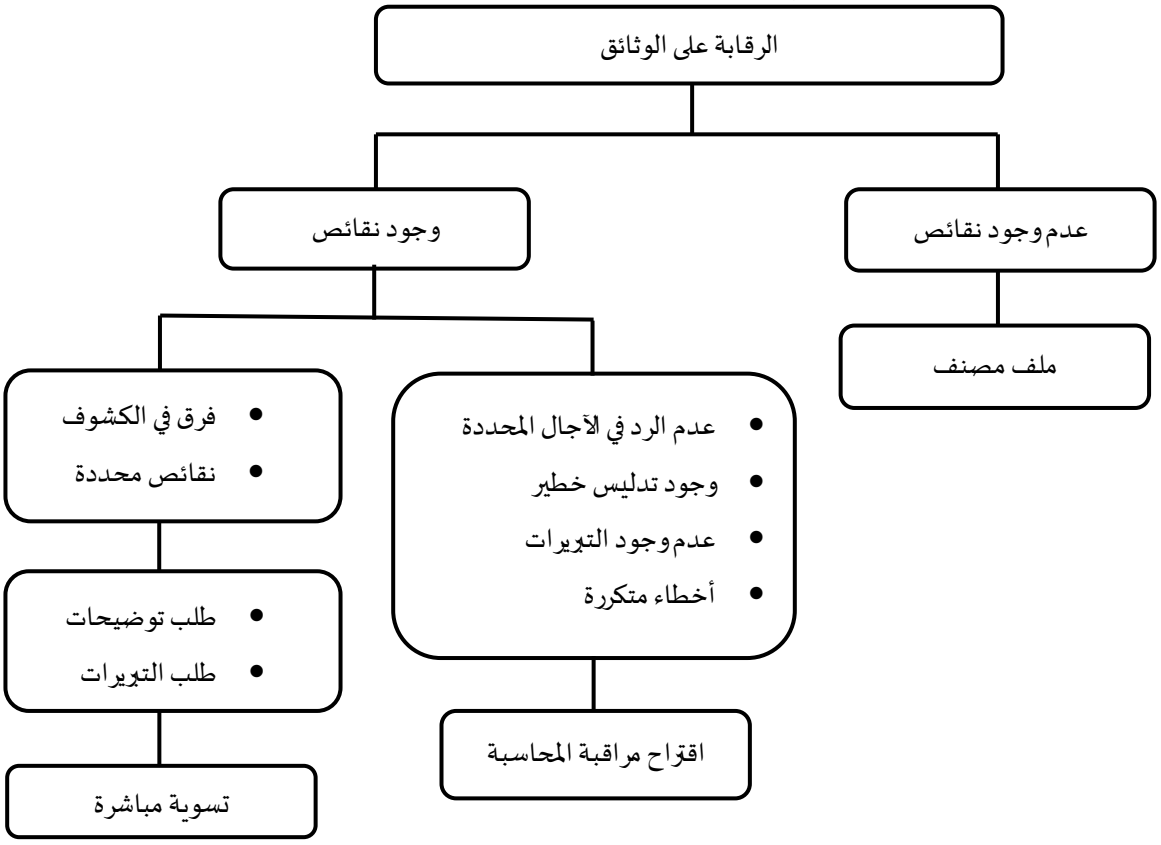
2.1 الرقابة على الوثائق:

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين وهذا في مقر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي لمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقات المتحصل عليها من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين، وغيرها من الأطراف الأخرى.[2]

[1] بوباطة أميرة، **"دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها—ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تسمسيلت للفترة 2011/2014"**، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 01، جامعة الشلف، الجزائر، 2021، ص55.

[2] بوباطة أميرة، مرجع سبق ذكره، ص55.

الشكل رقم (1-2): خطوات إجراء الرقابة على الوثائق



المصدر: قندوز صبرينة، "**دور الرقابة الجائية مكافحة الغش والتهرب الضريبي**"، مذكرة ماستر، المدرسة العليا للتجارة، 2016، ص 33

2. الرقابة الجبائية المعمقة:

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين إذ تهدف هذه التدخلات إلى تأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة سنوات لم يمسها التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.[1]

ونكون على مستوى المديرية الولائية للضرائب، وبالتحديد في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهي تمارس ثلاث أنواع من الرقابة الجبائية.[2]

[1] Michel Bovier, Marie Christine, "**L'administration fiscale en France**", PUF, Paris, 1988, P 47.

[2] العيد صالحي، "**الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**"، دار هومة، الجزائر، ص ص 49-50.

1.2 التحقيق في محاسبة المكلف (VC):

نصت المادة **20** من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، ووضع المشرع الجزائري جملة من الشروط قبل وعند إجراء هذا التحقيق وهي:[1]

- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، ويجب أن يتم التحقق من الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان، إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف للضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا.
- تمارس الإدارة حق الرقابة مهم كان المستند المستعمل في حفظ المعلومات، وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات المعالجة التي تساهم مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية والجبائية.
- يجب إعلام المكلف بالضريبة بعملية التحقيق وذلك بإرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، وذلك في أجل 10 أيام من تاريخ استلام الإشعار.
- يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وتاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم فيها التحقق، والحقوق والضرائب، الرسوم، الإتاوات المعنية، وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، إن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة.
- في حالة استبدال المحققين يعلم المكلف بذلك، وفي حالة المراقبة المفاجئة للمعاينة للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عملية المراقبة.
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من ثلاث (03) أشهر بالنسبة للمؤسسات الخدماتية التي لا يتجاوز رقم أعمالها (1.000.000دج) بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، والمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز (2.000.000دج) بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، ويمتد هذا الإجراء إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي (5.000.000دج) و (10.000.000دج)، لكل سنة مالية محقق فيها، يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة(09) أشهر، ويجب معاينة عملية التحقيق غن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيره.

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **"قانون الإجراءات الجبائية"**، المادة 20، الجزائر، 2022، ص 11.

- في حالة القبول التصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا 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 بالضريبة.

2.2 التحقيق المصوب في المحاسبة (VP):

تنص المادة **(20)** مكرر من قانون الإجراءات الجبائية: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية[1]، ويشترط فيه:

- يمكن للمحقق أن يطلب من المكلفين بالضريبة تقديم الوثائق المحاسبية والتوضيحية.
- يجب إعلام المكلف بالضريبة بعملية التحقيق وذلك بإرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته في أجال عشر (10) أيام من تاريخ استلام الإشعار.
- لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق عملية التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين، طبقا لأحكام القانون المدني يمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالتحقيق في عين المكان في حال حدوث قوة قاهرة وتم إثباتها.
- بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب أحكام المادة 20 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية للرد على طلبات التوضيح أو التبرير عند وجود شبهة تحويل غير مباشر للأرباح حسب مفهوم المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يمدد هذا الأجل لسنة (01) عندما توجه الإدارة الجبائية طلب المعلومات من الإدارات الجبائية الأخرى، في إطار التعاون الإداري.
- يتمتع المكلف بالضريبة بآجال ثلاثون (30) يوم بإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ استلام بإعادة لتقويم.
- إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعداد التقويم المتمم عند التحقيق المصوب.

3.2 التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASEF):

نصت المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.[2]

---

[1] **قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 20 مكرر، ص 13.

[2] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 21، ص ص 15-16.

في هذا التحقيق يتأكد المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها والذمة المالية المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، ويتم التحقق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، ووجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة، ويتطلب هذا التحقيق الشروط التالية:

- لا يمكن القيام بهذا التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.
- لا يمكن القيام بهذا التحقيق للشخص الطبيعي
- يجب إعلام المكلف بالتحقيق مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع الإشعار بالاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة المحقق في وضعيتهم الجبائية ومنحه أجل للتحضير يقدر ب (15) يوم ابتداء من تاريخ الاستلام وتحت طائلة بطلان الإجراءات يمكن المكلف الاستعانة بمستشار من اختياره.
- تحت طائلة البطلان فرض الضريبة لا يمكن أن تمتد مدة التحقيق في الوضعية الشاملة لفترة تفوق السنة.
- بعد الانتهاء من إجراء التحقيق بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي لا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة أو نفس الضريبة إلا إذا قدم المكلف معلومات غير كاملة أو ناقصة باستعمال وسائل تدليسية.

المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها

اشتدت الحاجة إلى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الحاصلة في مجال التهرب الضريبي وخاصة في ظل الأنظمة الضريبية الحالية التي تهدف إلى ترقية الرقابة الجبائية على نحو يخدم مصالح المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال تطبيق مبادئ الضريبة وتحقيق العدالة الضريبية.

أولا: أسباب إجراء الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب لإجراء الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وللحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية، ونلخصها فيما يلي:

1. الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، للتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هاته التصريحات للتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.[1]

[1] آيت قاسم لامية، "**آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014/2013، ص 32.

2. الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة التهرب الجبائي:

يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيض العبء الضريبي بأساليب شرعية وغير شرعية لذلك فإن عملية مكافحة هاته الممارسات التدليسية من أولويات الإدارة الجبائية باعتبارها صاحبة السلطة وذلك بطرق قانونية من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الجبائي ووسيلة ضمان لصالح الخزينة العمومية.[1]

ثانيا: مبادئ الرقابة الجبائية[2]

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على المال العام من الضياع كالتهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق منافع عامة أو أهداف الدولة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها على أكمل وجه لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في:

1. إقامة نظام ضريبي محكم:

تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وذلك بتبسيط صيغة التشريع الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

2. ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي، ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، وذلك من خلال الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصين في مجال الضرائب، ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات في النظام الضريبي.

[1] عوادي مصطفى، زين يونس، "**الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري**"، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الجزائر، طبعة 2، 2011/2010، ص 11.

[2] ساعد نبيلة، "**الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي**"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015/2014، ص ص 8-9.

المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدد القانون إطار تنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند لها صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها القيام بمهامها في شروط محددة، وكما طالب المكلفين بالتزامات ضريبية ومنحهم عدة ضمانات لحمايتهم من التعسفات والتجاوزات المحتملة.

المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية

1. حق الرقابة:

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وممارسة نشاطها.[1]

تعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية، حيث تراقب هاته الإدارة 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، والتي تدفع أجور أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.[2]

2. حق الاطلاع:

تنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية: "يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبته بتصفح الوثائق والمعلومات." ويخضع إلى:

1.2 حق الاطلاع لدى الإدارة العمومية:

تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية: "لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها[3]."

2.2 حق الاطلاع لدى السلطة القضائية:

تنص المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية: "يجوز في كل دعوة أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الاطلاع على عناصر الملفات للإدارة الجبائية.»، كما يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب

---

[1] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 18، ص 09.

[2] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 20، ص 10.

[3] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 46، ص 26.

في المجال الجبائي أو أي مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة سواء كانت الدعوة جزائية أو مدنية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتقاء وجه الدعوة.[1]

3.2 حق الاطلاع لدى الهيئات المالية والمكلفين الأخرين:

تنص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية: "يجب على المؤسسات أو الشركات القائمين بأعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع سندات أو القيم أو الأموال أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر، كما يمس هذا الإلزام خصوصا البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومراكز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني."[2]

4.2 حق الاطلاع لدى الغير:

تنص المادة 52 من قانون الإجراءات الجبائية: "يجب على المؤسسات والشركات والمؤمنيين وشركات التأمين ومقاولي النقل وكل الخاضعين الآخرين لمراقبة الإدارة الجبائية، أن يطلعوا أعوان الإدارة الجبائية، سواء في المقر الرئيسي أو في الفروع أو الوكالات، على عقود التأمين وكذا على دفاترهم وسجلاتهم وسنداتهم وأوراق الإيرادات والنفقات والمحاسبة، حتى يتأكد هؤلاء الأعوان من تنفيذ الأحكام الجبائية[3]."

5.2 حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاضعة:

يمارس حق الاطلاع لغرض الحصول على معلومات تكمل المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية والتأكد من مدى صحة وصدق المعلومات المصرح بها من قبل المكلف المعني بالرقابة، ولذا حسب نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين (5000دج) إلى (50000دج)، كل شخص أو شركة ترفض حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال لحفظها.[4]

كما تنص المادة 63 من نفس القانون: "يترتب على هاته المخالفة، زيادة على ذلك تطبيق تلجئه مالية قدرها (100دج) كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر بإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق[5]."

---

[1] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 47، ص 27.

[2] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 51، ص 28.

[3] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 52، ص 29.

[4] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 62، ص 30.

[5] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 63، ص 31.

3. حق استدراك الخطأ:

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة ولنفس الضرائب عندما يقدم لنا المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي، سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد وفقا للنص التالي: يمكن استدراك الهفوات الكلية أو الجزئية المسجلة في الوعاء والحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب.[1]

كما حدد المشرع الجبائي الآجال العام الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه أثر التدقيق، أما الآجال الاستثنائية يمكن أن تخص عمليات الأعباء المتعلقة بسنوات المالية متقادمة، ذات التأثير على سنوات مالية غير متقادمة محل الرقابة والتسوية تكون بعنوان السنوات غير متقادمة فقط.[2]

4. حق المعاينة:

تنص المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية: "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندا توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، للأعوان الذين هم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها تبرر التصرفات الهادفة للتملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة[3]."

كما لا يجوز الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا من طرف رئيس المحكمة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير بطلب مقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل لذلك، ويحتوي الطلب على البيانات التي بحوزة الإدارة الجبائية للتبرير بها عملية المعاينة كما يلي:[4]

- التعريف بالشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بعملية المعاينة وعناوين والأماكن التي سيتم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية ويتم البحث عن دليل عنها.
- أسماء وألقاب الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم ويكون حاملين بطاقة الانتداب.

---

[1] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 105، ص 46.

[2] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 106، ص 46.

[3] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 34، ص 18.

[4] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 35، ص 18.

المطلب الثاني: أجهزة الرقابة الجبائية

تعتمد عملية الرقابة لجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا القيام بذلك، حتى تمارس بطريقة منظمة وجيدة وتعزيزا بذلك فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لابد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية.

أولا: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

تضطلع بمهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة:[1]

- مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية البحث والمراجعات، المتواجدة حاليا ب 3 ولايات (الجزائر- وهران- قسنطينة) تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية.
- المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية التابعة لمركز الضرائب.
- مديرية كبريات المؤسسات

1. مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV):

1.1 تعريف مديرية الأبحاث والمراجعات:

أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم (98-228) الصادر في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية وتقوم بتسيير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على مستوى التراب الوطني، وقد جاءت هاته المديرية لتدعم باقي المديريات على المستوى الولائي التي هي تحت غطائها، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998 وهي مكلفة بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة الجبائية والمصالح التي تحارب التهرب الضريبي. ولكي تقوم بهاته الصلاحيات تسند المهام إلى:[2]

- **نيابة مدبرية البرمجة.**
- **نيابة مديرية الرقابة الجبائية.**
- **نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.**
- **نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات المحاسبية.**

[1] **"ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"**، مرجع سبق ذكره، ص 05.

[2] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص ص 108-110.

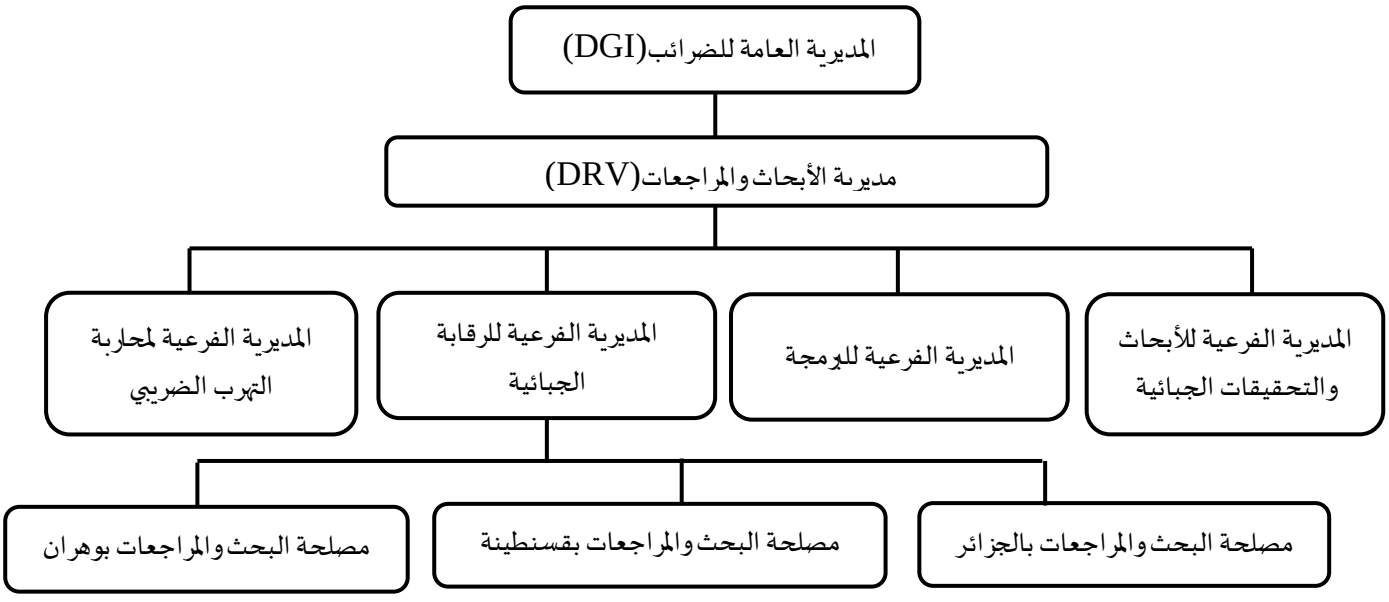
2.1 مهام مديرية الأبحاث والمراجعات:[1]

تستند إليها مهمة التحقيق في المؤسسات التي يفوق رقم أعمالها السنوي (4.000.000دج) بالنسبة لمؤدي الخدمات والأنشطة الحرة، ومبلغ (10.000.000دج) بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما هدفها الرئيسي هو مكافحة التهرب الضريبي، ومن أبرز مهامها:

- تضمن سير وسائل تدخل فرق التحقيق الضريبي.
- تنفذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها.
- تنفذ برامج التحقيق والبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.
- تنفذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات لمختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح الأخرى.
- نطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.

3.1 الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات:

الشكل رقم (1-3): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المادة 05 من المرسوم التنفيذي 07-363 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 75، المؤرخ في الأحد 2 ديسمبر ،2007، ص 18.

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص ص 88-89.

2. مديرية كبريات المؤسسات(DGE):

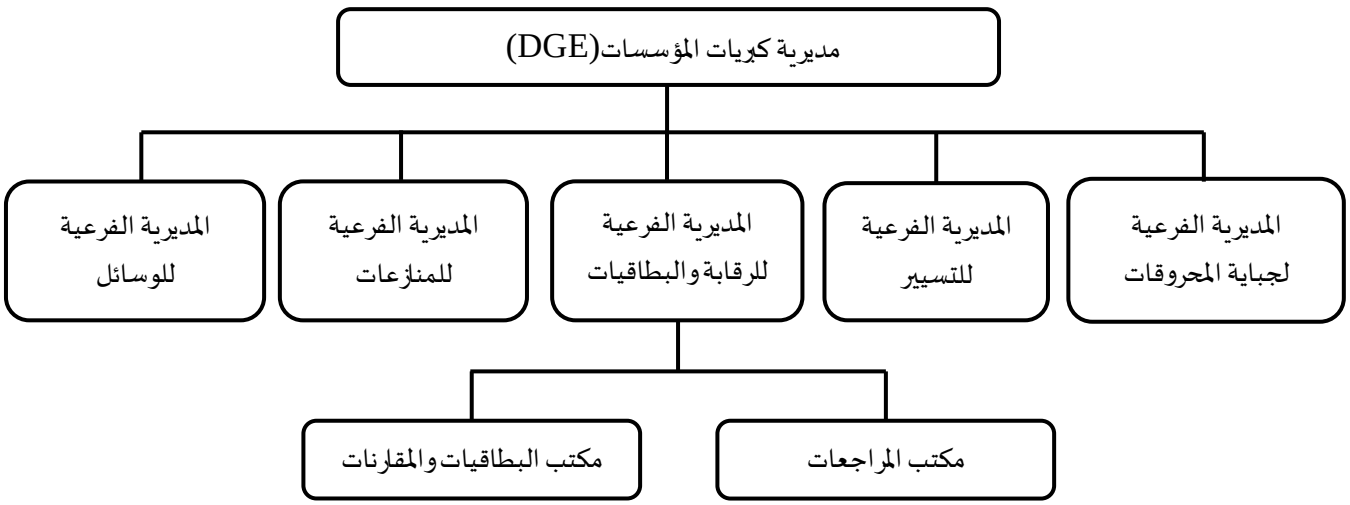
1.2 تعريف مديرية كبريات المؤسسات:

تدعيما لمديرية الأبحاث والمراجعات في مكافحة التهرب الضريبي والتسيير الفعال للرقابة الجبائية وخاصة فيما يخص الشركات الكبرى، تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005، لها صلاحيات على المستوى الوطني وتكلف بتسيير مهام الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات[1]، ويتمثل الهدف الأساسي لإنشاء مديرية كبريات المؤسسات في تجميع ملفات المؤسسات الكبرى والمؤسسات البترولية والأجنبية والتي تحوز على ما يقارب 70% من الإيرادات الضريبية وذلك بغية التركيز على مراقبة احترامها للالتزامات الضريبية وسهولة التحكم فيها ومتابعتها من أجل التقليل من التهرب الضريبي الناتج عنها، ويتم توضيح الأشخاص الخاضعين برقابة هاته الهيئة من خلال ما يلي:[2]

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا العاملة في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها والتي تهتم بأعمال التنقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب، والنشاطات الملحقة بها.
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي تساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي (100.000.000دج).
- الشركات المقيمة في الجزائر التي تكون عضو في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليس لها إقامة في الجزائر.

2.2 الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات:

الشكل رقم (1-4): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المادة 04 من المرسوم التنفيذي 02-303 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية، العدد 64، المؤرخ في الأحد 28 سبتمبر2002، الصادر في 29 سبتمبر 2002، ص 14.

[1] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 111.

[2] الجريدة الرسمية الصادرة في 25 ديسمبر 2002، العدد86، المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003، ص 19.

3. المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:

1.3 تعريف المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهتمة بهذا المجال إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة إقليميا، وتكلف لاسيما لإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.[1]

2.3 مهام المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:

أوكلت لها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يكون رقم أعمالهم السنوي أقل من (4.000.000دج)، والمؤسسات الأخرى يقل رقم أعمالها عن (10.000.000دج) [2].وتتمثل مهامه فيما يلي:[3]

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، والقيام بالتحريات والأبحاث والتحقيقات المتعلقة بالرقابة الجبائية.
- دراسة اقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.
- البحث عن أسباب التهرب الضريبي وإيجاد حلول لهذه الظاهرة.
- تقييم نتائج التحقيقات.
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

1. مركز الضرائب:

يعتبر مركز الضرائب مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، ويختص مركز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية.[4]

---

[1] الجريدة الرسمية الصادرة في 29 مارس 2009، العدد 20، المادة 74 من القرار الوزاري المشترك المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، ص 19.

[2] سليمان عتيير، مرجع سبق ذكره، ص 105.

[3] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 114.

[4] الجريدة الرسمية الصادرة في 24 سبتمبر 2006، العدد 59، المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، ص 11.

وتعتبر المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث التابعة لمركز الضرائب، المصلحة التي تقوم بعملية الرقابة الجبائية، وتكلف بما يلي:[1]

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلوم الضريبية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.
- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

وتضم هاته المصلحة الرئيسية أربع مصالح وهي:[2] مصلحة البطاقيات والمقارنات، مصلحة البحث عن المادة الضريبية، مصلحة التدخلات، مصلحة المراقبة.

ثانيا: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي خول لها القانون معايير انتقاد الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الضريبي مسؤولياتهم تجاه الإدارة الضريبية وتجاه المكلفين بالضريبة.

1. الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:[3]

1.1 نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية:

هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون والضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق، بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوم ما بعد الإرسال كل إبلاغ نهائي.

2.1 رئيس فرقة البحث والتحقيق:

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ست سنوات كمحقق جبائي، ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقتهم، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق وبصفة عامة كلما كان هنا تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق ويستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

---

[1] الجريدة الرسمية الصادرة في 29 مارس 2009، العدد 20، المادة 90، ص ص 20-21.

[2] الجريدة الرسمية الصادرة في 29 مارس 2009، العدد 20، المواد 91-92-93-94، ص 21.

[3] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 109.

3.1 الأعوان المحققين:

حتى تسند مهمة التحقيق لعون الإدارة الضريبية يجب على الأقل أن يكون حامل لرتبة مفتش وهذا حسب القانون الضريبي، "كل عون تابع للإدارة الضريبية الذي له رتبة مفتش على الأقل له الكفاءة لإجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية، كما يجب أن يكون المحقق حاملا بطاقة انتداب تسلم له من المديرية العام للضرائب تبين صفته."[1]

2. مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لا سيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي التوازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم، ولقد وضع المشرع الضريبي عدة واجبات ترتبط بممارسة الموظف لوظيفته وبالسلوك الواجب عليه إتباعه نذكر أهمها:[2]

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية.
- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة.
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة.
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة.
- الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.

كما منح التشريع الضريبي الحالي عدة حقوق للموظفين، كعدم التمييز بين الموظفين بسبب أراءهم أو جنسهم أو أصلهم أو بسبب أي ظرف من ظروفهم الشخصية أو الاجتماعية، وكذلك منح لهم الحق في الانتماء إلى تنظيم نقابي أو جمعية أو حزب سياسي.[3]

ويترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:

1.2 المسؤولية المدينة:

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية عند إلحاق الضرر بالغير هي نتيجة لخطأ، عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته أو قام بإتلاف أملاك تحت مسؤوليته وما نتج عنه من ضرر للغير، فعون الإدارة الضريبية يكون مسؤول شخصيا عن أخطائه والتي تسمح لكل شخص متضرر أن يقوم بإجراءات لدى العدالة ضد العون أو الدولة أو كلاهما.[4]

---

[1] "**ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية**"، مرجع سبق ذكره، ص 05.

[2] "**دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب**"، المديرية العامة للضرائب، ص 04.

[3] "**دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب**"، مرجع سبق ذكره، ص 07.

[4] "**دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب**"، مرجع سبق ذكره، ص 22.

2.2 المسؤولية الجزائية:

يمكن اعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، فإذا كانت الأخطاء المرتكبة جسيمة وبنية مبينة مما يجعل الشخص المعني غير مؤهل لممارسة عمله في الوظيف العمومي، يتم فصله من الوظيف العمومي بإجراء جزائي. ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة ما يلي: التعسف في استعمال السلطة، الرشوة واستغلال النفوذ، اختلاس الأموال.[1]

3.2 المسؤولية التأديبية:

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة درجات مختلفة، ومن بين هذه الأخطاء رفض تنفيذ تعليمات السلطة في إطار تأدية المهام، إفشاء الأسرار المهنية، التسبب عمدا في أضرار مادية جسيمة بتجهيزات وأملاك المؤسسة، أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، التسريح.[2]

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة

أولا: واجبات المكلفين بالضريبة

1. الواجبات المحاسبية:

1.1 مسك دفتر اليومية:

هو دفتر مرقم ومختوم من قبل المحكمة المختصة، تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة، حيث أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية ويسجل فيه يوم بيوم عمليات نشاط المؤسسة بانتظام دون ترك فراغ أو شطب، وترفق بها المستندات الخاصة بإثبات مختلف العمليات.[3]

2.1 مسك دفتر الجرد:

تنص المادة 10 من القانون التجاري " يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج، وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد".

---

[1] **"دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب"**، مرجع سبق ذكره، ص 23.

[2] **"دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب"**، مرجع سبق ذكره، ص 26.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، **"القانون التجاري"**، المادة 09، ص04.

3.1 حفظ الدفاتر وسندات المراسلات:

يلزم المكلف بالاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها والمستندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة 10 سنوات، حسب المادة 12 من القانون التجاري يجب الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة من تاريخ التحرير، والإخلال بهذه الشروط يؤدي إلى رفض المحاسبة من طرف المحققين.[1]

2. الواجبات الجبائية:

1.2 التصريح بالوجود GN°08:

يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة خلال 30 يوم اعتبارا من تاريخ بداية نشاطهم المهني إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، مرفقا بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الميلاد المستخرجة من المصالح المدنية للبلدية التي ولدوا فيها سواء لحاملي الجنسية الجزائرية أو الأجنبية للذين ولدو فوق التراب الوطني، كما يجب أن يشير هذا التصريح الشامل إلى كل المعلومات المتعلقة الأسماء والألقاب والعنوان التجاري، وكذا العنوان في الجزائر وخارج الجزائر إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية.[2]

2.2 التصريحات السنوية للأرباح GN°01:

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي تقديم الميزانية الجبائية متضمنة مبلغ ربحهم الصافي أو مبلغ العجز خلال السنة أو السنة المالية المنصرمة، وفق نماذج واستمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية (GN°01)، عندما ينتهي أجل إيداع التصريحات يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي.[3]

3.2 التصريح الشهري GN°50:

يجب على الخاضعين للنظام الحقيقي (الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات) اكتتاب وإيداع تصريح ج رقم 50 (GN°50) والذي يتضمن الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور لدى قابض مركز الضرائب خلال 20 يوم الأولى من الشهر الموالي للشهر المدني الذي تم خلاله تحقيق رقم الأعمال.[4]

---

[1] **"القانون التجاري"**، مرجع سبق ذكره، المادة 12، ص 04.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **"قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"**، الجزائر، 2022، المادة 183، ص43

[3] **"قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"**، مرجع سبق ذكره، المادة 18، ص12.

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **"واجبات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب"**، نشرة 2021.

4.2 التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط المكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتتب في اجل 10 أيام ما يلي:

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها ضريبة؛
- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

3. ملاحظة:

هذه التصريحات يجب أن تودع في اجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط وفي حالة الوفاة لمستغل خاضع للنظام الحقيقي فان المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل أهل المتوفي خلال 6 أشهر التي تلي تاريخ الوفاة.[1]

4. وضع رقم التعريف الإحصائي:

يعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة حيث تضمنه قانون المالية لسنة 2000 الذي ألزم كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا، أن يشير إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم.[2]

ثالثا: حقوق المكلفين بالضريبة

منح المشرع الضريبي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين ليحميهم من تعسف الإدارة الجبائية وكذلك من أجل خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف بالضريبة والعون المحقق.

1. الضمانات المتعلقة بالتحقيق:

1.1 الإعلام المسبق وأجل التحضير:

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق وواجبات الملف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه ويجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك ويستفيد المكلف بالضريبة من اجل أدنى للتحضير، قبل قيام عملية المراقبة وفق ما يلي:

---

[1] "**قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**"، مرجع سبق ذكره، المادة 195، ص46.

[2] بوقلاديل محمد، جليل زين العابدين، "**دور العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في تعبئة الموارد العامة والحد من ظاهرة الغش الضريبي**"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد 6، 2016، ص85.

- التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة: مدة التحضير للمكلف 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.[1]
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يتم منحه أجلا أدنى للتحضير يقدر ب 15 يوما ابتداء من تاريخ الاستلام.[2]

2.1 الاستعانة بمستشار:

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة أن يستعين من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي) كما يمكن لهذا المستشار الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عمليات التحقيق، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجأة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.[3]

3.1 عدم إعادة الرقابة:

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم في نفس الفترة وتكون الرقابة الجبائية نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات أو في حالة عدم الرد في اجل 30 يوم أو في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.[4]

4.1 تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 03 أشهر فيما يخص:[5]

- 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.

يمدد هذا الأجل إلى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، كما يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى 09 أشهر، ولا تطبق مدة المراقبة في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا.

---

[1] "**قانون الإجراءات الجبائية**"، مرجع سبق ذكره، المادة 20-4.

[2] "**قانون الإجراءات الجبائية**"، مرجع سبق ذكره، المادة 21-3.

[3] "**ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية**"، مرجع سبق ذكره، ص20.

[4] مصطفى عوادي، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة**، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص23.

[5] "**قانون الإجراءات الجبائية**"، مرجع سبق ذكره، المادة 20-05، ص ص 10-11.

2. **الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم:**

1.2 **التبليغ بإعادة التقويم:**

يرسل إشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار باستلام أو يسلم له مع إشعار الاستلام، يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبول لها، وللمكلف بالضريبة أجل بالضريبة 40 يوم ليرسل ملاحظاته أو قبوله، وبعد الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.[1]

2.2. حق الرد:

في حالة قبول التصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا 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 بالضريبة.[2]

3.2 حق الطعن:

منح المشرع للمكلف بالضريبة الإمكانية في الطعن عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.[3]

[1] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 20-06، ص 11.

[2] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 20-07، ص 11.

[3] **"قانون الإجراءات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره، المادة 70، ص 26.

خلاصة الفصل:

في إطار الإصلاحات التي قامت بها الدولة في المنظومة الجبائية والتي تهدف إلى معالجة التهرب الضريبي، تعتبر الرقابة الجبائية من أهم وسائل مكافحة هذه الظاهرة لكونها أسلوب وقائي وعقابي في نفس الوقت، وهذا للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والعمل على كشف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها لكون طبيعة هذا النظام نظام تصريحي رقابي.

ولتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الوسيلة، فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيم سيرها ودعمها بأسس قانونية وهذا بإسنادها لأجهزة مختصة في هذا المجال من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية محليا ومديرية الأبحاث والمراجعات وطنيا عن طريق مصالحها الجهوية، وكما تم إنشاء حديثا في إطار عصرنة الإدارة الجبائية تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات على المستوى الوطني ومراكز الضرائب محليا، وهذا من أجل مكافحة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني :

دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ولاية المسيلة

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصل الأول إلى دور الرقابة الجبائية ومدى فاعليتها في الحد من التهرب الضريبي في الجانب النظري، ولتوسيع نطاق هذا الموضوع قمنا بإسقاطه في الواقع، كحالة تطبيقية بدراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية باعتبارها المكلفة بمهام الرقابة على المكلفين بالضريبة، وكيفية متابعتهم والسهر على تطبيق القوانين الجبائية حسب التشريع.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى إلقاء نظرة عامة حول المديرية الولائية للضرائب وكذا المهام الخاصة بالمديريات الفرعية التابعة لها، كما يتضمن الفصل دراسة حالتين لتحقيق محاسبي (معنوي)، تحقيق مصوب (طبيعي).

وبالتالي سيتم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث:

- **تقديم عام حول المديرية الولائية للضر ائب لولاية المسيلة.**
- **دراسة حالتي تحقيق محاسبي (شخص معنوي) وتحقيق مصوب (شخص طبيعي).**

المبحث الأول: تقديم عام حول المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة

تعد مديرية الضرائب من الهيئات التي لها طابع المرفق العام، تابعة للمديرية العامة للضرائب، وهو بمثابة مديرية مصغرة أنشأت ضمن الهيكلة الجديدة لمصالح الضرائب المختصة بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين.

المطلب الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة

أولا: تعريف المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة

تأسست المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصها، كما تؤدي المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة دورا مهما ومحوريا في النظام الضريبي على مستوى الولاية، وتعد الهيئة الجبائية العليا فيها، كما أنها تضم خمس مديريات فرعية هي:

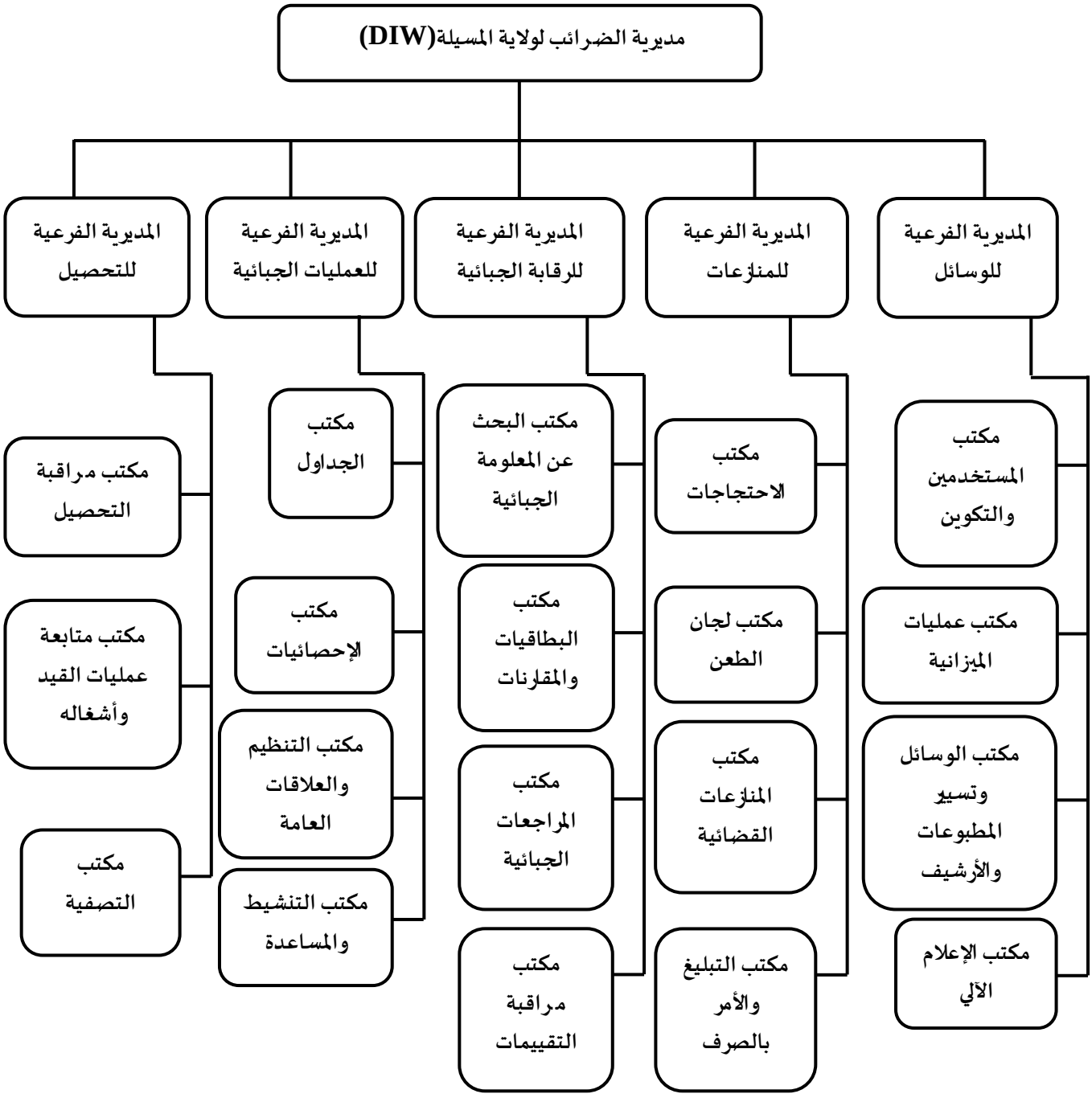
- **المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.**
- **المديرية الفرعية للتحصيل.**
- **المديرية الفرعية للمنازعات.**
- **المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.**
- **المديرية الفرعية للوسائل.**

كما تضم هذه المديريات الفرعية مكاتب تسير تحت سيطرتها ومختصة في مجالاتها المحددة، إضافة إلى أربعة وعشرون (24) مصلحة خارجية تابعة للمديرية الولائية للضرائب والمتمثلة في ثلاث عشر (13) مفتشية الضرائب وإحدى عشر قباضة ضرائب.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة

تتكون المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة من خمس مديريات فرعية والتي تنقسم بدورها إلى عدة مكاتب، ويمكن توضيح من خلال الشكل التالي:

الشكل (2-1): مخطط الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ولاية المسيلة.



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

ويتضح من المخطط أعلاه أن المديرية الولائية تتكون من:

1. **المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:**

تهتم هذه المديرية الفرعية بتزويد المفتشيات بالمعلومات عن طريق البطاقات والاستعلامات ولها أيضا علاقة مع المديرية الفرعية للمنازعات، حيث تبحث لها عن استفسارات لشكاوى المكلفين، كما أنها تهتم بمراقبة أهم المكلفين فيما بخص المبالغ المستحقة ثم تبعثها إلى المديرية الفرعية للتحصيل.

2. **المديرية الفرعية للمنازعات:**

تضم أربعة (04) مكاتب، تتمثل في:

- **مكتب الاحتجاجات.**
- **مكتب لجان الطعن.**
- **مكتب المنازعات القضائية.**
- **مكتب التبليغ والأمر بالصرف.**

وتتكفل من خلال مكاتبها بالمهام التالية:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- تشكيل ملفات إيداع التنظيمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية
- استلام وإيداع الطعون الهادفة سواءا إلى إرجاع الحقوق أو إلغاء قرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

3. **المديرية الفرعية للتحصيل:**

تضم أربع (04) مكاتب، تتمثل في:

- **مكتب مر اقبة التحصيل.**
- **مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله.**
- **مكتب التصفية.**

وتتكفل من خلال مكاتبها بالمهام التالية:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.

- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

4. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

تضم أربعة (04) مكتب، تتمثل في:

- **مكتب الجداول.**
- **مكتب الإحصائيات.**
- **مكتب التنظيم والعلاقات العامة.**
- **مكتب التنشيط والمساعدة.**

وتتكفل من خلال مكاتبها بالمهام التالية:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

5. المديرية الفرعية للوسائل:

تضم أربعة (04) مكاتب، تتمثل في:

- **مكتب المستخدمين والتكوين.**
- **مكتب عمليات الميزانية.**
- **مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف.**
- **مكتب الإعلام الآلي.**

وتتكفل من خلال مكاتبها بالمهام التالية:

- تسير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات والأرشيف التابعة للمديرية الولائية في حدود اختصاصها وصلاحياتها.
- السهر على تنفيذ برامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا العمل على إبقاء المنشآت التحتية والأنظمة المعلوماتية في حالة شغل.
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.
- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين، وذألك لإنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل.

المطلب الثاني: تقديم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

أولا: نبذة تاريخية عن المديرية الفرعية للرقابة التاريخية:

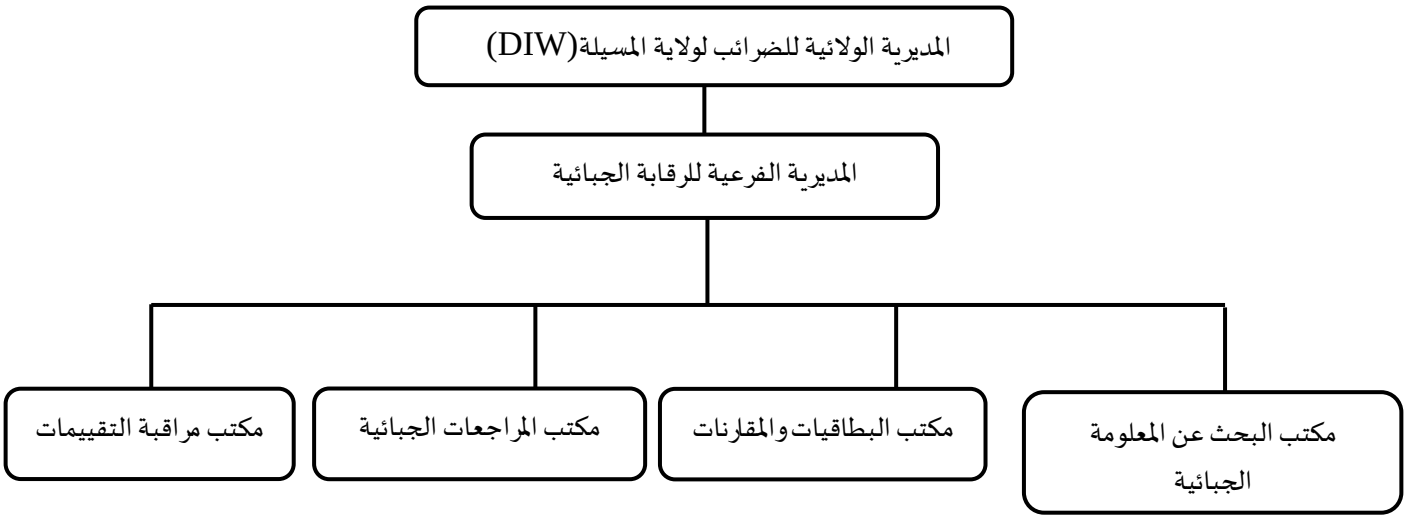
قبل سنة 1998 كانت هناك ما يسمى بمديرية العمليات الجبائية وفي سنة 1998 جاءت الجريدة الرسمية 1998-51 التي نصت على إنشاء مديرية الأبحاث والمراجعات، ثم إلى غاية سنة 2009 جاءت الجريدة الرسمية العدد 20 التي نصت على تنظيم جديد للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال (04) مكاتب:

- **مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.**
- **مكتب البطاقيات والمقارنات.**
- **مكتب المراجعات الجبائية.**
- **مكتب مر اقبة التقييمات.**

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

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

الشكل (2-2): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.



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

ثالثا: مهام المكاتب الفرعية التابعة لها:

وتتكون من أربع (04) مكاتب فرعية، تكلف بما يلي:

1. **مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:** وهو يعمل في شكل فرق، يكلف بما يلي:

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

2. **مكتب البطاقيات والمقارنات:** ويكلف بما يلي:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3. **مكتب المراجعات الجبائية:** وهو يعمل في شكل فرق، يكلف بما يلي:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

4. **مكتب مر اقبة التقييمات:** وهو يعمل في شكل فرق، يكلف بما يلي:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطيق).
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

المطلب الثالث: إحصائيات عامة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية خلال الفترة (2016-2020)

يعتبر التحقيق المحاسبي والمصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية من أهم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، ومن ضمن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة إحصائيات عامة حول نتائج التحقيقات المذكورة أعلاه.

أولا: عدد الملفات التي خضعت للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

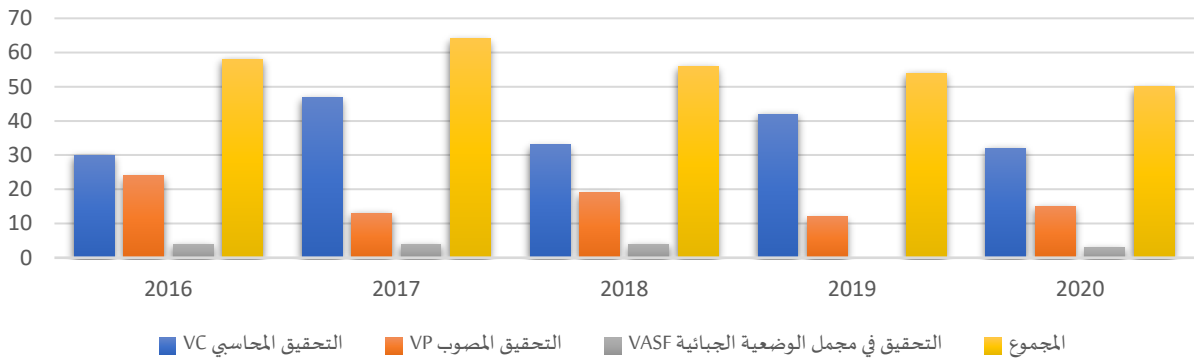
يوضح الجدول والشكل المرفق أدناه عدد الملفات التي مستها عملية الرقابة الجبائية خلال الفترة (2016-2020)، وهذا باستخدام آلياتها المتعددة.

الجدول رقم (2-1): عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية خلل الفترة (2016/2020)

البيان/السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
التحقيق المحاسبي VC	30	47	33	42	32
التحقيق المصوب VP	24	13	19	12	15
التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية VASEF	4	4	4	0	3
المجموع	58	64	56	54	50

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

الشكل رقم (2-3): احصائيات التحقيق المحاسبي والمصوب والمعمق للسنوات (2016-2020)



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

من خلال المعطيات أعلاه نلاحظ:

- من بين كل التحقيقات خلال الفترة المدروسة (2016-2020)، كان أكبر عدد من الملفات الخاضعة للتحقيق هي في مجال التحقيق المحاسبي بعدد 184 ملف.
- كما كان أقل عدد من الملفات المدروسة خلال الفترة المدروسة (2016-2020) في مجال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بعدد 17 ملف.
- كما أنه هناك اختلاف ملحوظ في عدد الملفات الخاضعة للرقابة بين التحقيق المصوب والتحقيق المحاسبي، بينما نلاحظ ثبات في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بمعدل 4ملفات في السنة في الفترة (2016-2018) ثم انعدامه في سنة 2019 وفي أخر سنة 2020 تم دراسة " ملفات فقط، وهذا راجع لنوعية الدراسة والإمكانيات المسخرة من طرف الإدارة الجبائية.
- كما نلاحظ تقارب في عدد الملفات المدروسة ضمن التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب خلال فترة الدراسة.
- وفي النهاية نرى أن الإدارة الجبائية تستخدم التحقيق المحاسبي والمصوب بصفة كبيرة مما يؤكد فعاليتهما في مواجهة التهرب الضريبي.

ثانيا: المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

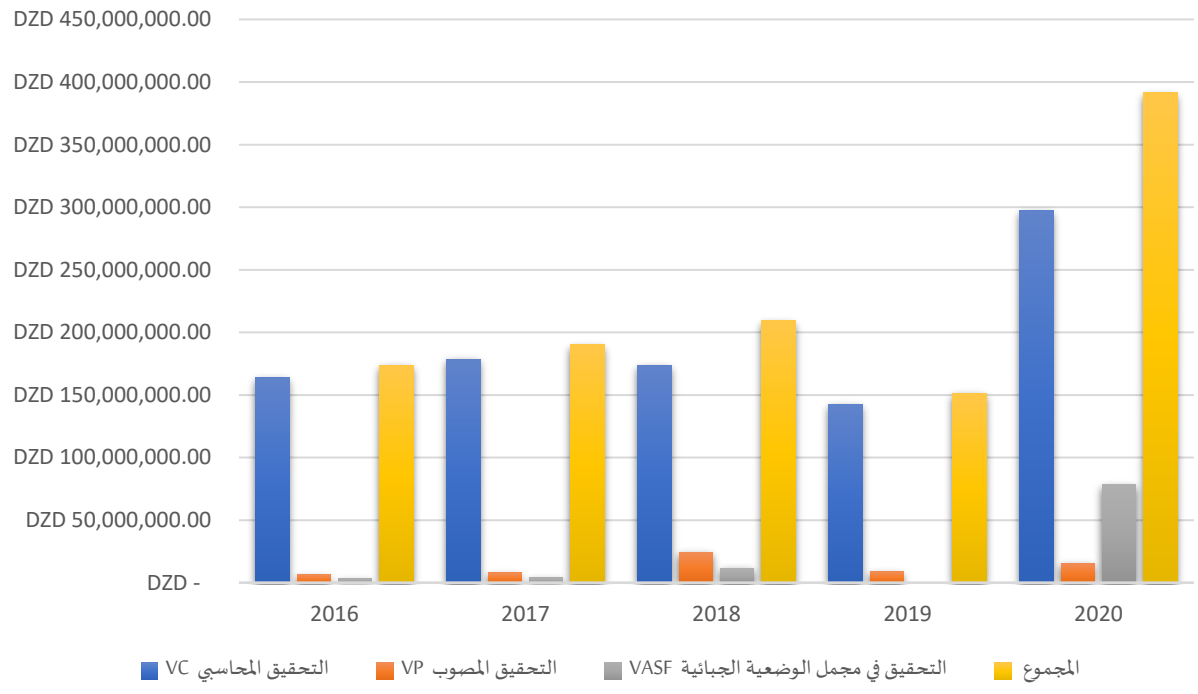
يوضح الجدول والشكل المرفق أدناه حجم المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة الجبائية خلال الفترة (2016-2020)، وهذا باستخدام آلياتها المتعددة.

الجدول رقم (2-2): إحصائيات نو اتج المحصلة عن عملية الرقابة للسنوات (2016-2020)

البيان/السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
التحقيق المحاسبي VC	DZD 163,932,075.00	DZD 178,526,515.00	DZD 173,534,611.00	DZD 142,519,494.00	DZD 297,445,942.00
التحقيق المصوب VP	DZD 6,430,113.00	DZD 7,778,483.00	DZD 24,237,783.00	DZD 8,909,369.00	DZD 15,468,496.00
التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية VASEF	DZD 3,097,140.00	DZD 3,863,553.00	DZD 11,491,987.00	DZD -	DZD 78,433,340.00
المجموع	DZD 173,459,328.00	DZD 190,168,551.00	DZD 209,264,381.00	DZD 151,428,863.00	DZD 391,347,778.00

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

الشكل رقم (2-4): احصائيات نو اتج المحصلة عن عملية الرقابة للسنوات (2016-2020)



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

من خلال المعطيات أعلاه نلاحظ:

- من بين كل التحقيقات نلاحظ أن التحقيق المحاسبي له أكبر العائدات للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهذا يعود للعدد الكبير للملفات المدروسة على مستوى المديرية، وشموليته.
- كما نلاحظ تذبذب للمبالغ المسترجعة من التحقيق المحاسبي على مدار الفترة المدروسة (2016-2020)، أقلها كان سنة 2019، أكبرها سنة 2020.
- كما أن التحقيق المصوب كان يمثل أقل مدخول للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية خلال فترة الدراسة، وهذا لعدم شمولية التحقيق، فهو يختص بضريبة معينة وهذا ما يجعله أكثر سرعة من باقي التحقيقات.
- في سنة 2020 نلاحظ أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية حقق عائدات كبيرة مقارنة بالتحقيق المصوب، رغم قلة عدد الملفات المدروسة.
- نرى أن حجم المبالغ المسترجعة سنة 2020 كانت كبيرة مقارنة بباقي السنوات.
- كما أنه قد تكون هناك علاقة بين عدد الملفات المدروسة والأموال المسترجعة، وقد تكون هاته العلاقة طردية كما قد تكون علاقة عكسية.
- ومن حجم الأموال المسترجعة خال الفترة (2016-2020) نرى أن الإدارة الجبائية تعتمد بشكل كبير على التحقيق المحاسبي والمصوب وهذا لفعاليتهما ضد التهرب الضريبي ومكافحته.

المبحث الثاني: دراسة حالتي تحقيق محاسبي (شخص معنوي) وتحقيق مصوب (شخص طبيعي)

من أجل الكشف عن التهرب الضريبي تستعمل الرقابة الجبائية أدوات متعددة تختلف حسب طبيعة الأسلوب الذي يستعمله المكلف فإذا لجأ هذا الأخير إلى ممارسة قرائن تدليسية في محاسبته، تقوم الإدارة الجبائية بإجراء التحقيق المحاسبي أو التحقيق المصوب من خلال فحصها شكلا ومضمونا.

المطلب الأول: دراسة حالة تحقيق محاسبي لشخص معنوي-دراسة حالة مؤسسة أشغال البناء

بعد التطرق إلى جميع إجراءات التحقيق المحاسبي في الجانب النظري تم إسقاطها في هذا المبحث على أرض الواقع والقيام بدراسة حالة شخص معنوي وفقا لعمية تحقيق محاسبي.

أولا: التحضير لعملية التحقيق

المديرية الولائية للضرائب: المسيلة

قضية التحقيق رقم: 2020/XX الشركة (X) لمقاولة أشغال البناء

تبليغ أولى رقم: 2021/XXالمؤرخ في 2021/XX/XX

1. التعريف بالشركة:

تأسست الشركة (X) بتاريخ 2016/XX/XX برأس مال قدره 100000 دج حسب السجل التجاري رقم XXXXX ويتمثل نشاطها في مقاولة الأشغال العمومية الكبرى والري والبناء في مختلف مراحله والأشغال الغابية واستغلال الغابات بالعنوان بلدية المسيلة ولاية المسيلة وتم تعديله بتاريخ 2016/XX/XX حيث تم تغير عنوان مقر الشركة بالعنوان: بلدية

مقرة ولاية المسيلة تحت رقم 28/XX ورفع رأس المال الى مبلغ 6000000 دج وبموجب عقد تعديلي بتاريخ 2020/XX/XX حيث قامت الشركة برفع رأس مالها من 6000000 دج الى 12300000 دج وأيضا انسحاب المسير (X) وتنازل عن حصصه الى السيد (Y) وتعيينه مسيرا للشركة وبتاريخ 2020/XX/XX تم تعديل السجل التجاري بتغير من بلدية مقرة الى العنوان الجديد ولاية الجزائر وأيضا انسحاب المسير (Y) وتنازل عن حصص الى السيد (N) وتعيينه مسيرا للشركة

2. **الوضعية الجبائية:**

1.2 الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

تخضع الشركة للضريبة على الأرباح الشركات (IBS) بناء على المادة 135 و136 و150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إضافة للرسم على النشاط المهني حسب حجم المعاملات وفقا للمواد 217 – 219 – 357 من نفس القانون أعلاه.

ونظرا لكون الشركة يشتغل لديها عمال فإنها تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي فئة المرتبات والأجور حسب نص المواد من 66 الى 75 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتخضع الشركة للضريبة على الدخل الإجمالي فئة رؤوس الأموال المنقولة حسب المواد من 46 الى 48 والمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1.2 الرسم على القيمة المضافة (TVA):

نشاط الشركة يخضع للرسم على القيمة المضافة حسب المواد 01 و02 و05 و21 و23 و29 و30 وما يليهم من قانون الرسم على رقم الأعمال

3. **التحقيقات الأولية:**

تركزت عملية التحقيق اعتمادا على فواتير الشراء ووضعيات الأشغال المنجزة وفواتير البيع ومطابقتها مع ما هو مدون في المحاسبة وكشوف المعلومات المتواجدة بحوزة المصلحة وتتبع حركة الكشف البنكي وفحص ودراسة الحسابات المحاسبية ولمراسلات الإدارية مع أصحاب المشاريع التي تم إنجازها والهيئات المالية.

ثانيا: سير عملية التحقيق المحاسبي

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

1. **من حيث الشكل:** تم تقديم الدفاتر المحاسبية التي تنص عليهم المواد من 09 الى 11 من القانون التجاري والمادة 20 و21 وما يليهم من القانون 07 – 11 المذكورة أدناه:

- دفتر اليومية: مصادق عليه من طرف رئيس المحكمة بتاريخ: 2015/XX/XX يحتوي على 79 ورقة
- دفتر الجرد: مصادق عليه من طرف رئيس المحكمة بتاريخ: 2013/XX/XX يحتوي على 46 ورقة
- دفتر الأجرة: مصادق عليه من طرف رئيس المحكمة بتاريخ: 2015/XX/XX يحتوي على 41 ورقة
- الدفتر الكبير (الأستاذ): ممسوك عن طريق الإعلام الآلي

- الدفاتر المساعدة: تم تقديم الدفاتر المساعدة التالية: دفتر المشتريات والمبيعات والبنك والصندوق ودفتر العمليات لمختلفة وهي مستخرجة عن طريق الإعلام الآلي.

2. من حيث المضمون:

1.2 دراسة المخزون:

بالنسبة للمخزونات المصرح بها خلال (2017 – 2019) تحتوي على مواد غير قابلة للتخزين والخرسانة الجاهزة BETON DOSE (250-350-400) KG/M3 مخزنة من الفترة 2018/12/31 الى 2019/12/31 بمجموع 2.020.300 دج.

2.2 دراسة المشتريات:

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

الجدول رقم (2-3): دراسة المشتريات خلال الفترة (2017-2019)

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

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

إن الفرق الظاهر في المشتريات خلال سنتي (2017-2018) نتجت عن فواتير غير مصرح بها حيث كان فارق 9.100.933 دج لسنة 2017 و1.223.260 دج لسنة 2018 أما سنة 2019 لم يكن موجود فارق بسبب تسجيل كل الفواتير.

3.2 دراسة الأعباء:

مما سبق ذكره أعلاه في دراسة المخزونات التي لا يمكن لهذه المواد الأولية تخزينها غير قابلة للتخزين طلاقا (خرسانة جاهزة BETON DOSE) لهذه تم اعتبارها مستهلكة في نفس السنة التي تم اقتنائها.

الجدول رقم (2-4): دراسة الاستهلاكات الخاصة بالفترة (2017-2019)

البيان / السنوات	2017	2018	2019
المخزون الأولي	0	21,892,206	44,082,534
المشتريات المستخرجة	94,169,543	52,909,303	3,193,277
المخزون النهائي	21,892,206	44,082,534	47,275,811
الاستهلاك المستخرج	72,277,337	30,718,975	0
الاستهلاكات المصرح بها	63,176,404	27,475,415	0
الفارق في الاستهلاكات	9,100,933	3,243,560	0

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

نلاحظ أن فرق الأعباء المسجل سنتي 2017 و2018 ناتج عن مشتريات غير مصرح بها ومواد أولية لا يمكن تخزينها حيث في سنة 2017 تم تسجيل فارق 9.100.933 دج ناتج عن فواتير غير مصرح بها، سنة 2018 كان الفارق 1.223.260 دج لفواتير غير مصرح بها و2.020.300 دج لمواد أولية غير قابلة للتخزين، أما سنة 2019 فلم يكن هناك أي فواتير غير مصرح بها.

الجدول رقم (2-5): جدول يوضح رقم الأعمال المستخرج وفقا لمعامل الإنتاج خلال الفترة (2017-2018)

البيان /السنوات	2017	2018
الفارق في الاستهلاكات	9,100,933	3,243,560
معامل الإنتاج المصرح به	1.187	1.232
رقم الأعمال غير مصرح به	10,802,807	3,996,066

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

بما أنه تم اعتماد معامل الإنتاج المصرح به من طرف المؤسسة حيث نتج عنه رقم أعمال غير مصرح به 10.802.807 دج لسنة 2017 وكان رقم الأعمال الغير مصرح به 3.996.066 دج سنة 2018.

4.2 دراسة رقم الأعمال:

للتخزين ووضعيات الأشغال المنجزة من طرف الشركة (أ) والشركة (ب) المبينة في الجداول أدناه تم الاعتماد في مراجع رقم الأعمال المفوترة بناء على المعلومات الوارد إلينا في كشوف المشتريات غير مصرح بها والمخزونات الغير قابلة.

جدول رقم (2-6): جدول يوضح رقم الأعمال المفوتر خلال سنة 2017

رقم الوضعية	المبلغ خ الرسم	الرسم	المبلغ الإجمالي
الشركة (أ)	65,678,924	12,478,996	78,157,920
الشركة (ب)	17,226,890	3,273,109	20,499,999
المجموع	82,905,814	15,752,105	98,657,919
وضعيات أشغال 2017 تم التصريح بهم في 2018	4,911,571	933,198	5,844,769
المجموع	77,994,243	14,818,906	92,813,150
رقم الأعمال المصرح به TCR	75,009,971	14,251,894	89,261,865
الفارق	2,984,272	567,012	3,551,284

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

جدول رقم (2-7): جدول يوضح رقم الأعمال المفوتر خلال سنة 2018

رقم الوضعية	المبلغ خ الرسم	الرسم	المبلغ الإجمالي
الشركة (أ)	28,953,975	5,501,255	34,455,230
المجموع	28,953,975	5,501,255	34,455,230
وضعيات أشغال 2017 تم التصريح بهم في 2018	4,911,571	933,198	5,844,769
المجموع	33,865,546	6,434,454	40,300,000
رقم الأعمال المصرح به TCR	33,865,546	6,434,454	40,300,000
الفارق	0	0	0

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

جدول رقم (2-8): جدول يوضح رقم الأعمال المفوتر خلال سنة 2019

رقم الوضعية	المبلغ خ الرسم	الرسم	المبلغ الإجمالي
الشركة (ب)	10,084,033	1,915,966	12,000,000
المجموع	10,084,033	**1,915,966**	12,000,000
رقم الأعمال المصرح به TCR	0	0	0
الفارق	10,084,033	1,915,966	12,000,000

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

أ) رقم الأعمال المفوتر:

تم الاعتماد في مراجعة أرقام الأعمال على المعلومات الواردة لنا ووضعيات الأشغال المنجزة المقدمة من طرف الشركة والمشتريات غير مصرح بها المخزونات الغير قابلة للتخزين الموضح في الجدول أعلاه أسفرت على النتائج التالية:

جدول رقم (2-9): جدول يوضح رقم الأعمال المفوتر خلال فترة (2017-2019)

البيان /السنوات	2017	2018	2019
رقم الأعمال المصرح TCR	75,009,971	33,865,546	0
رقم الأعمال غير مصرح به الناتج عن المواد الغير قابلة للتخزين	0	2,489,010	0
رقم الأعمال غير مصرح به الناتج عن الفوترة	2,984,272	0	10,084,033
رقم الأعمال غير مصرح به الناتج عن المشتريات الغير مصرح بها	10,802,808	1,507,056	0
رقم الأعمال المستخرج	88,797,051	37,861,612	10,084,033
الفارق	13,787,080	3,996,066	10,084,033

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

نلاحظ من الجدول أعلاه وجود فارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج خلال سنتي 2017 و2018 بسبب عدم تصريح بفواتير وهذا يدل على أن المؤسسة متهربة ضريبيا، بينما سنة 2019 لم يكن هناك أي فارق وذلك بسبب التصريح بكل الفواتير.

ب) رقم الأعمال مقبوض:

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

جدول رقم (2-10): جدول يوضح رقم الأعمال المقبوض خلال الفترة (2017-2019)

البيان /السنوات	2017	2018	2019
رقم الأعمال المستخرج	94,843,928	42,485,330	14,285,714
رقم الأعمال المصرح G50	84,038,300	38,487,395	14,285,714
الفارق	10,805,628	3,997,935	0

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

نلاحظ من الجدول أعلاه وجود فارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج خلال سنتي 2017 و2018 بسبب عدم تصريح بفواتير والتصريح بمواد أولية غير قابلة للتخزين على أساس أنها مواد مخزنة وهذا يدل على أن المؤسسة متهربة ضريبيا، بينما سنة 2019 لم يكن هناك أي فارق وذلك بسبب التصريح بكل الفواتير.

5.2 التقييم العام للمحاسبة:

مما سبق ذكر أعلاه في سنتي 2017 و2018 تم الاعتماد على محاسبة الشركة والوثائق المقدمة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات ومحاسبة الشركة أما بالنسبة لسنة 2019 تم الاعتماد على طريقة التصحيح الفوري بناءا على المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية لأنه أيوجد أي أعباء أو أي وثائق تثبت هذه الأعباء لرقم أعمال غير مصرح به تم اعتماد هامش ربح 12%.

ثالثا: نتائج التحقيق المحاسبي

1. الرسم على النشاط المهني (TAP):

جدول رقم (2-11): جدول يوضح الرسم على النشاط المهني المستحق خلال الفترة (2017-2019)

البيان /السنوات	2017	2018	2019
رقم الأعمال المستخرج	94,843,928	42,485,330	14,285,714
رقم الأعمال المصرح به	84,038,300	38,487,395	14,285,714
الفارق في رقم الأعمال	10,805,628	3,997,935	0
الفارق في رقم الأعمال الخاضع بعد التخفيض 25%	8,104,221	2,998,451	0
معدل الرسم	2%	2%	2%
مبلغ الرسم	162,084	59,969	0
نسبة العقوبة	15%	15%	10%
عقوبة	24,313	8,995	0
المجموع	186,397	68,964	0

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

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا وجود فرق في رقم الأعمال بين رقم الأعمال المستخرج والمصرح به، ما يحمل الشركة تسديد مبلغ الرسم على النشاط المهني المتملص منه إضافة إلى تحمل غرامة إضافية نتيجة التملص، وهذا وفق للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2. الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

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

جدول رقم (2-12): جدول يوضح الضريبة على أرباح الشركة المستحقة خلال الفترة (2017-2019)

البيان/ السنوات	2017	2018	2019
رقم الأعمال المستخرج	88,797,051	37,861,612	10,084,033
رقم الأعمال المصر ح به	75,009,971	33,865,546	0
هامش الربح المعتمد	//	//	12%
الفارق رقم الأعمال	13,787,080	3,996,066	1,210,084
الاستهلاكات غير مصرح بها	9,100,933	3,243,560	0
الاستهلاكات زائدة	0	0	0
الربح المصرح به	6,300,234	1,915,975	-1,192,415
أعباء قابلة للخصم	162,084	59,969	0
الربح المستخرج	10,824,296	2,608,512	1,210,084
معدل الضريبة على أرباح الشركات IBS	**23%**	**23%**	**23%**
الضريبة المستخرجة	2,489,588	599,958	278,319
الضريبة المصرح بها / تسديد التسبيقات على الحساب	1,449,054	440,674	434,716
باقي التسبيق على الحساب	0	0	156,397
الحقوق الواجبة التسديد	1,040,534	159,283	0
نسبة العقوبة	**25%**	**15%**	**10%**
العقوبة	260,134	23,893	0
المجموع	**1,300,668**	**183,176**	**0**

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

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ خلال السنوات 2017و2018 فارق بين رقم الأعمال المستخرج والمصرح به نتج عنه ربح مستخرج يتوجب على الشركة إعادة تسديد الضريبة على أرباح الشركات المترتبة عليه، وبما أن هذا يعد تملص ضريبي فقد تم فرض غرامات التأخير وفقا لأحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم.

ملاحظة: بعد الاطلاع على التصريحات الشهرية تبين عدم تسديد الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2019 والاكتفاء بتسديد التسبيقات الثلاثة المنصوص عليها في المادة 356 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمبلغ: 434719 دج

3. الاقتطاع من المصدر لمداخيل رؤوس الأموال المنقولة (IRCM):

تعتبر الفوارق المستخرجة موزعة حسب المواد 45 و104 من قانون الضرائب المباشرة، تم حساب IRCM بمعدل 10 بدل 15 لسنة 2019 بناء على المادة :05 من قانون المالية لسنة2018 المعدل للمادة :104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

جدول رقم (2-13): جدول يوضح الضريبة على الأرباح الموزعة خلال الفترة (2017-2019)

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

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

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه لم يتم توزيع أي أرباح خلال سنتي 2017 و2018 ولكن بعد نهاية التحقيق استخراج الفارق في الأرباح وتم توزيعها بشكل تلقائي على المساهمين من طرف محققي المصالح الضريبية، أما سنة 2019 كان قد تم توزيع الأرباح ولكن الأرباح الموزعة المستخرجة أنتجت فارق أدى إلى إعادة تسديد هاته الضريبة، وبما أن هذا يعد تملص ضريبي فقد تم فرض غرامات التأخير وفقا لأحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4. الرسم على القيمة المضافة (TVA):

جدول رقم (2-14): جدول يوضح الرسم على القيمة المضافة المستحق خلال الفترة (2017-2019)

البيان /السنوات	2017	2018	2019	المجموع
رقم الأعمال المستخرج	94,843,928	42,485,330	14,285,714	94,843,928
رقم الأعمال المصرح G50	84,038,300	38,487,395	14,285,714	84,038,300
الفارق	10,805,628	3,997,935	0	10,805,628
معدل الرسم	**19%**	**19%**	**19%**	**19%**
الحقوق	2,053,069	759,608	0	2,812,677
الرسم القابل للدمج	0	0	0	0
الرسم القابل للخصم	1,729,177	558,966	0	2,288,143
الرسم الواجب دفعه	323,892	200,642	0	524,534
معدل العقوبة	**25%**	**25%**	**10%**	
العقوبة	80,973	50,160	0	131,133
المجموع	404,865	250,802	0	655,667

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

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه لم يتم تسديد الرسم على القيمة المضافة خلال سنتي 2017 و2018 ولكن بعد نهاية التحقيق استخراج الفارق في رقم الأعمال وتم حسابها بشكل تلقائي من طرف محققي المصالح الضريبية، أما سنة 2019 فلم تنشأ الضريبة من الوعاء المقدر بسبب عدم وجود فارق بين رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به، وبما أن هذا يعد تملص ضريبي فقد تم فرض غرامات التأخير وفقا لأحكام المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

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

رابعا: التبليغ النهائي

المديرية الولائية للضرائب: المسيلة

قضية التحقيق رقم: 2020/XX الشركة (X) لمقاولة أشغال البناء

تبليغ أولي رقم: 2021/XXالمؤرخ في 2021/XX/XX

تطبيقا لأحكام المواد 31 من قانون المالية 2012، 50 من قانون المالية 2021 المعدلة للمادة 20 الفقرة06 من قانون الإجراءات الجبائية ومن خلال الاجتماع المنعقد يوم: 20/10/2021 على الساعة 09:00 بمقر المديرية الولائية للضرائب تحت إشراف السيد المدير الولائي وبحضور أعضاء الإدارة الجبائية ومسير الشركة ومستشاره بناء على الدعوة رقم :665 والمستلم يدا بيد بتاريخ: 07/10/2021 لمناقشة نقاط احتجاجكم.

1. **حيث تمحورت احتجاجات المكلف حول النقاط التالية:**

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

2. **بعد دراسة رد المكلف ومناقشته تم التحكيم من طرف المدير الولائي كالتالي:**

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

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

3. **إقفال التحقيق:**

جدول رقم (2-15): جدول يوضح المبالغ مستحقة الدفع خلال الفترة (2017-2019)

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

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

بعد التبليغ النهائي للشركة تم إعلام المسير بأنه تم رفض الطعن المقدم للمدير الولائي للضرائب ولهذا تبقى المبالغ المستحقة والغرامات واجبة الدفع نفسها ولا تتغير.

المطلب الثاني: دراسة حالة تحقيق مصوب في المحاسبة لشخص طبيعي- دراسة حالة نقل البضائع

بناءا على الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية يعد التحقيق المصوب من بين أهم آليات مكافحة التهرب الضريبي، في هذا المطلب سنتطرق إليه لتوضيح أهم الإجراءات المتخذة والمراحل التي مر بها هذا التحقيق.

أولا: التحضير لعملية التحقيق.

مديرية الضرائب لولاية المسيلة

قضية تحقيق رقم:20XXX المكلف: (X)

تبليغ أولي رقم: 2020/XXX المؤرخ في: 2020/XX/XX

1. التعريف بالمؤسسة:

المكلف: (X) يمارس نشاط مساعد نقل البضائع منذ التاريخ: XXXX/XX/XX، حسب السجل التجاري: XXXXXX عنوان النشاط: XXXXXXXXXX المكلف لديه ملف مسجل بمفتشية الضرائب إشبيليا تحت رقم النشاط: XXXXXXXX ومفتشية الضرائب أولاد دراج تحت رقم مادة السكن: XXXXXXXXXX والرقم الجبائي: XXXXXXXXXX

2. الوضعية الجبائية:

1.2 الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

تخضع الأرباح المتأتية من نشاط المكلف للضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للمواد **02-03-04** من قانون الضرائب المماثلة والرسوم المباشرة.

2.2 الرسم على القيمة المضافة:

النشاط الممارس يخضع للرسم على القيمة المضافة حسب المواد **01** و02 و21 و23 و29 من قانون الرسم على رقم الأعمال

3. التحقيقات الأولية:

تم جمع المعلومات الجبائية المتعلقة بالنشاط من الهيئات الإدارية والمالية في إطار حق الاطلاع المخول للإدارة الجبائية وفقا للمواد من **45 الى 65** من قانون الإجراءات الجبائية.

تم برمجة نشاط المكلف في التحقيق المصوب ضمن برنامج سنة 2020 وتم تبليغه بموجب إشعار بالتحقيق رقم: 92 المؤرخ في 2020/03/16 مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة طبقا الأحكام المادة **20** مكرر من قانون الإجراءات الجبائية وتم تصويب عملية التحقيق على فئة الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة.

ثانيا: سير عملية التحقيق

1. التحقيقات المحاسبية:

1.1 **من حيث الشكل:**

المكلف لا يملك السجلات المحاسبية القانونية المنصوص عليها في المادتين **09** و10 من القانون التجاري وتم تقديم شهادة بالضياع وعلى إثر ذلك تم تحرير محضر بغياب السجلات المحاسبية

الدفاتر المساعدة: تتمثل في: دفتر المشتريات، دفتر البنك، دفتر الصندوق، دفتر العمليات المختلفة وهي ممسوكة بنظام الإعلام الآلي بطريقة منظمة ومرتبة

2.1 **من حيث المضمون:**

إن تتبع حساب الزبائن ح/411 المتعلق بحركة الفوترة التي تمت لصالح المكلف بينت أن تسجيل العملية في المحاسبة يبدأ من تاريخ عملية القبض في الكشف البنكي بتسجيل العملية محاسبيا بالشكل التالي:

ح/512 البنك إلى ح/411 (الشركات) زبائن ثم يتم ترصيد حساب ح/401 موردي خدمات النقل الذين استعان بهم في النقل.

ثم يتم ترصيد حساب ح/401 موردي خدمات النقل عن طريق البنك أو الصندوق بتسجيل العملية محاسبيا كالتالي:

من ح/401 موردي خدمات النقل إلى ح/512 البنك أو ح/530 الصندوق

وبعدها يقوم المكلف بتحرير فاتورة لصالح موردي الخدمات الذين استعان بهم في النقل تمثل العمولة على العمليات التي قام بها توسطا بين موردي خدمات النقل والشركات والتي تتم تسجيلها في المحاسبة بالشكل التالي:

من ح/41102 الزبائن- العمولة- إلى ح/706 عمولة مقدمي الخدامات وح/4457 ر ق م 7 % أو 9 %، حيث أن هذا رقم الأعمال يتم التصريح به في الكشوفات الشهرية من نوع ج/50 دون الحق في الخصم ويتم التصريح به بجدول حسابات النتائج TCR.

2. **التقييم العام للمحاسبة:**

المكلف لا يملك السجلات المحاسبية القانونية المنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري وبالتالي عدم مسكه لمحاسبة قانونية وتبعا للمسار الجبائي الموجود في القيود المحاسبية المدونة في اليوميات المساعدة والمصرح بها على مستوى التصريحات الشهرية فانه تبين أن المكلف يعتمد على مبلغ العمولة فقط في التصريح برقم الأعمال غير أن نشاط المكلف في اطار مقدمي الخدمات وليس نشاط وسطاء بالعمولة الأمر الذي جعل من المعلومات المدونة في المحاسبة لا تتماشى تماما مع المسار الجبائي الذي يعتمده هذا النوع من النشاطات وذلك لكون رقم الأعمال هو المبلغ المقبوض في الكشوفات البنكية مع اعتبار الخدمات المقدمة من الناقلين عبارة عن العبء المقابل لهذه الخدمة مع العلم أن المكلف كما تم شرحه سابقا ينقل ويقدم البلغ المقبوض في حسابه البنكي بالكامل للناقلين مبررا العملية عن طريق فواتير محررة من طرفهم معتبرا نشاطه يدخل كوسيط بين الشركات والناقلين حسب تصريحاته الجبائية والمحاسبية ولكون المسار الجبائي الحقيقي لا يتوافق ولا يتماشى مع الكتابات المحاسبية في المضمون تم إبعاد المحاسبة في تأسيس مختلف الأوعية الجبائية لهذا النوع من النشاط حيث أن رقم الأعمال المقبوض يخص كله للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني و لاستحالة إثبات رقم الأعمال المستخرج من الكتابات المحاسبية والتي تعتمد على رقم الأعمال غير الذي تم قبضه في الكشف البنكي ولكون الكتابات المحاسبية غير مقنعة فإنه تم اللجوء إلى طريقة التغريم التلقائي تطبيقا لأحكام المادة 44- 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

3. **دراسة رقم الأعمال:**

تم تأسيس أرقام الأعمال بناء على الفواتير المقدمة والمعلومات الواردة الى مصالحنا وذلك باعتبار رقم الأعمال يشمل مبلغ الفواتير المحررة سواء من الشركات أو الناقلين.

الجدول رقم (2-16): إعادة تأسيس رقم الأعمال للفترة (2016-2018)

البيان/السنوات	2016	2017	2018
رقم الأعمال المستخرج الإجمالي	302,776,240	222,156,947	171,292,641
رقم الأعمال المستخرج AGE SPA	200,313,917	153,934,892	39,727,367
رقم الأعمال المستخرج EURL AR	2,256,625	1,368,125	2,110,375
رقم الأعمال المستخرج GGB SPA	93,734,334	38,185,243	92,768,819
رقم الأعمال المستخرج GAB SPA	-	23,311,814	12,629,043
رقم الأعمال المستخرج COSAR SPA	-	702,360	-
رقم الأعمال المستخرج SOFI EURL	-	-	12,568,253
رقم الأعمال المستخرج MODE TRAM	-	-	8,050,251
رقم الأعمال المستخرج شركات	296,304,876	217,502,434	167,854,108
عمولة رقم الأعمال المستخرج الناقلين	6,471,364	4,654,513	3,438,533
رقم الأعمال المستخرج الإجمالي	302,776,240	222,156,947	171,292,641
رقم الأعمال المصرح	6,471,364	4,654,513	3,438,533
الفارق	296,304,876	217,502,434	167,854,108

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

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه وجود فارق بين رقم الأعمال المستخرج من طرف المحققين ورقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف، حيث أن المكلف خلال سنوات العمل (2016-2018) صرح بمبلغ العمولة فقط غير أن نشاطه في إطار مقدمي الخدمات لا يعتمد فقط على مبلغ العمولة.

ثالثا: نتائج التحقيق

1. **تأسيس الأرباح:**

تبين من الوثائق المقدمة والتسجيلات في المحاسبة أن جميع المقبوضات التي تمت في الكشف البنكي قد تم تحويلها إلى موردي خدمات النقل الذين استعان بهم والاكتفاء بالتصريح برقم الأعمال فقط بمبلغ العمولة التي استفاد منها من هؤلاء (موردي خدمات النقل) وليس بالمبلغ التي تم قبضه من الشركة.

وعليه تم إعادة تأسيس الأرباح باعتبار رقم الأعمال يشمل مبلغ الفواتير المحررة سواء من الشركات أو الناقلين مع اعتماد طريقة التغريم التلقائي بمعدل هامش 10 %.

الجدول رقم (2-17): إعادة تأسيس الأرباح للفترة (2016-2018)

البيان/السنوات	2016	2017	2018
رقم الأعمال المستخرج	302,776,240	222,156,947	171,292,641
رقم الأعمال المصرح به	6,471,364	4,654,513	3,438,533
الفارق في رقم الأعمال	296,304,876	217,502,434	167,854,108
معدل الهامش	10%	10%	10%
الربح المصرح به	2,897,913	4,034,140	1,504,786
الربح المستخرج	30,277,624	22,215,695	17,129,264
الفارق في الربح	27,379,711	18,181,555	15,624,478
الضريبة المستخرجة	10,465,168	7,643,493	5,863,242
الضريبة المصرح بها	882,270	1,279,949	394,675
الفارق	9,582,899	6,363,544	5,468,567
معدل العقوبة	25%	25%	25%
مبلغ العقوبة	2,395,725	1,590,886	1,367,142
المجموع	11,978,624	7,954,430	6,835,709

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

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الضريبة المصرح بها قد تأسست على الربح المصرح به طرف المكلف، لكن الإدارة الجبائية بعد التحقيق المصوب استخرجت رقم أعمال وفقا للفواتير المقدمة من طرف المكلف واعتمدت 10% كهامش ربح وهذا أدى إلى تأسيس ضريبة جديدة نتج عنها فارق خلال الفترة الممتدة من 2016 إلى 2018، وهذا يدل على أن المكلف بالضريبة متهرب ضريبيا.

كما نتج عن هذا الفارق عقوبة بمعدل 25 % للعام الواحد.

2. **الرسم على المشتريات:**

تم الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة على فواتير الشراء لمختلف الموردين التي تستجيب لأحكام المواد 29 و30 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الجدول رقم (2-18): استخراج الرسم على المشتريات خلال الفترة (2016-2018)

البيان /السنوات	2016	2017	2018
الرسم على المشتريات المستخرج	50,348,178	34,313,096	27,423,252
الرسم على المشتريات المصرح	0	0	0
الرسم القابل للدمج	0	0	0
الرسم القابل للخصم	50,348,178	34,313,096	27,423,252

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

3. الرسم على القيمة المضافة(TVA) :

الجدول رقم (2-19): استخراج الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة (2016-2018)

البيان /السنوات	2016	2017	2018
رقم الأعمال المستخرج الإجمالي	302,776,240	222,156,947	171,292,641
رقم الأعمال المصرح به G50 07%	6,417,901	3,770,495	3,438,532
رقم الأعمال المستخرج معفى	320,000	23,401,814	23,118,643
رقم الأعمال المستخرج 17%	302,456,240	126,284,248	0
رقم الأعمال المستخرج 19%	0	72,470,886	148,173,998
معدل الرسم	17%	19%	19%
الرسم المستحق	51,417,561	35,237,790	28,153,060
الرسم القابل للدمج	0	0	0
الرسم المسدد G50	449,253	326,599	309,468
الرسم القابل للخصم	50,348,178	34,313,096	27,423,252
الرسم الواجب الدفع	620,130	598,094	420,340
نسبة العقوبة	25%	25%	25%
العقوبة	155,033	149,524	105,085
المجموع	775,163	747,618	525,425

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

يوضح الجدول أعلاه وجود فارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج وقد أي هذا الفارق الى نتاج رسم مستحق ولكن عند تقديم المكلف الوثائق اللازمة تم اكتشاف رسم قابل للخصم خاص بالمشتريات وكانت النتيجة متقاربة على مستوى الفترة المدروسة (2016-2018) وهذا يبين أن المكلف كان متهرب ضريبيا بعدم تسديد الرسم المستحق عليه، طبقت عليه عقوبة 25 %للسنة بناءا على المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4. المبالغ مستحقة الدفع من طرف المكلف نتيجة التحقيق:

الجدول رقم (2-20): المبالغ مستحقة الدفع خلال الفترة (2016-2018)

الحقــوق	23,053,575
غرامة الوعاء	5,763,394
الحقــوق الواجبــة الدفــع	28,816,968

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

من خلال الجدول يتضح لنا حجم الأموال المستحقة من طرف الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة، وهاته المبالغ تخص الفترة (2016-2018) متضمنة بذلك كل العقوبات.

ملاحظة جد هامة: تبعا لأحكام المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فان لديكم إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالواقع أو القانون في الرد على قضيتكم موضوع التحقيق.

رابعا: التبليغ النهائي

مديرية الضرائب لولاية المسيلة

قضية تحقيق رقم:20XXX المكلف: (X)

تبليغ نهائي رقم: 2020/XXX المؤرخ في: 2020/XX/XX

تطبيقا لنص المادة 31 من قانون المالية 2012 المعدلة للمادة 20 كمرر من قانون الإجراءات الجبائية ومن خلال الاجتماع المنعقد في 2020/12/17 بمقر المديرية الولائية للضرائب تحت إشراف السيد المدير وبحضور أعضاء الإدارة الجبائية لمناقشة نقاط احتجاجكم.

حيث تمحورت الاحتجاجات حول النقاط التالية:

- المكلف بصفة عامة في نقاط احتجاجه رقم 01 – 02 – 03 – 04 – 05 – 06 يحتج على اعتماد مبلغ المقبوضات في الكشف البنكي كرقم أعمال يخص نشاط مساعد النقل بدل مبلغ العمولة المصرح بها كما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 05 – 473 مؤرخ في 11 ذي القعدة 1426 الموافق 13 ديسمبر سنة 2005.
- في نقطة الاحتجاج رقم 07 المكلف يحتج على تطبيق معدل هامش ربح 10 % الذي يراه مبالغا فيه إذ لا يتعدى 1.5 % الى 2 % في أحسن الظروف.

وبعد دراسة رد المكلف ومناقشته تم التحكيم من طرف المدير الولائي كالتالي:

- رفض احتجاج المكلف واعتماد المقبوضات في الكشف البنكي كرقم أعمال تؤسس عليه مختلف الضرائب والرسوم إذ أن نشاط المكلف يندرج في إطار مقدمي الخدمات وليس نشاط وسطاء بالعمولة.
- قبول احتجاج المكلف بالنسبة لهامش الربح والاعتماد على هامش ربح 03 % بدلا من 10 %.

1. نتائج التحقيق النهائي:

1.1 تأسيس الأرباح:

تبين من الوثائق المقدمة والتسجيلات في المحاسبة أن جميع المقبوضات التي تمت في الكشف البنكي قد تم تحويلها الى موردي خدمات النقل الذين استعان بهم والاكتفاء بالتصريح برقم الأعمال فقط بمبلغ العمولة التي استفاد منها من هؤلاء (موردي خدمات النقل) وليس بالمبلغ التي تم قبضه من الشركات

وعليه تم إعادة تأسيس الأرباح باعتبار رقم الأعمال يشمل مبلغ الفواتير المحررة سواء من الشركات أو الناقلين مع اعتماد طريقة لتغريم التلقائي بمعدل هامش ربح 03 %.

الجدول رقم (2-21): إعادة تأسيس الأرباح بعد الاحتجاج للفترة (2016-2018)

البيان/ السنوات	2016	2017	2018
رقم الأعمال المستخرج	302,776,240	222,156,947	171,292,641
رقم الأعمال المصرح	6,471,364	4,654,513	3,438,533
الفارق في رقم الأعمال	296,304,876	217,502,434	167,854,108
معدل الهامش	3%	3%	3%
الربح المصرح به	2,897,913	4,034,140	1,504,786
الربح المستخرج	9,083,287	6,664,708	5,138,779
الفارق في الربح	6,185,374	2,630,568	3,633,993
الضريبة المستخرجة	3,047,151	2,200,648	1,666,573
الضريبة المصرح بها	882,270	1,279,949	394,675
الفارق	2,164,881	920,699	1,271,898
معدل العقوبة	25%	25%	25%
مبلغ العقوبة	541,220	230,175	317,974
المجموع	2,706,101	1,150,874	1,589,872

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

2.1 الرسم على القيمة المضافة(TVA) :

الجدول رقم (2-22): استخراج الرسم على القيمة المضافة بعد الاحتجاج خلال الفترة (2016-2018)

البيان /السنوات	2016	2017	2018
رقم الأعمال المستخرج الإجمالي	302,776,240	222,156,947	171,292,641
رقم الأعمال المصرح به G50 07%	6,417,901	3,770,495	3,438,532
رقم الأعمال المستخرج معفى	320,000	23,401,814	23,118,643
رقم الأعمال المستخرج 17%	302,456,240	126,284,248	0
رقم الأعمال المستخرج 19%	0	72,470,886	148,173,998
معدل الرسم	17%	19%	19%
الرسم المستحق	51,417,561	35,237,790	28,153,060
الرسم القابل للدمج	0	0	0
الرسم المسدد G50	449,253	326,599	309,468
الرسم القابل للخصم	50,348,178	34,313,096	27,423,252
الرسم الواجب الدفع	620,130	598,094	420,340
نسبة العقوبة	25%	25%	25%
العقوبة	155,033	149,524	105,085
المجموع	775,163	747,618	525,425

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

3.1 المبالغ مستحقة الدفع النهائية بعد الاحتجاج:

الجدول رقم (2-23): المبالغ مستحقة الدفع النهائية بعد الاحتجاج خلال الفترة (2016-2018)

الحقــوق	5,996,042
غرامة الوعاء	1,499,010
الحقــوق الواجبــة الدفــع	7,495,052

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

بعد التبليغ النهائي للمكلف تم إعلام المكلف بالضريبة أنه تم تخفيض هامش الربح من 10 % إلى 3% من رقم الأعمال المسترجع وبهذا تم تخفيض المبالغ المستحقة الدفع من طرف الإدارة الجبائية إلى (5.996.042 دج)، وفقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فرضة عليه عقوبة (1.499.010 دج) وقد كان إجمالي مستحق الدفع (7.495.052 دج).

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، باعتبارها الطريقة المنتهجة لدى الإدارة الضريبة، كما هو مبين في الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية وكمقابل للنظام التصريحي الذب تمنحه للمكلف بالضريبة، إلا أن حجم المبالغ الخاصة بالتهرب الضريبي كبيرة جداً مقارنة بحجم المبالغ المصرح بها والمسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية

تبين لنا من خلال نتائج دراستنا المتحصل عليها للإحصائيات ولحالتي تحقيق محاسبي وتحقيق مصوب لأشخاص وشركات تهربوا ضريبيا بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة، أن أهم الطرق والإجراءات التي يتبعها المحققين لحصولهم على أدلة تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية تدل على وجود حالة تهرب ضريبي:

- أول إجراء هو إخضاع المكلف لبرنامج الرقابة الجبائية.
- إعلام المكلف بالتحقيق بإرسال إشعار بالتحقيق مع منحه مدة (10) أيام لتحضير جل الوثائق المطلوبة.
- بداية عملية التحقيق بعين المكان.
- تبليغ المكلف بنتائج التحقيق الأولي ومنحه مدة (40) يوم لتقديم اعتراضه.
- وبعد مناقشة اعتراض المكلف تقوم المصالح المختصة بالرد عليه وتبليغه بمختلف التوضيحات والشروحات الخاصة بنقاط الاعتراض المقدم مع تقديم مبلغ الحقوق المستحقة في التبليغ النهائي.

الخاتمة العامة

الخاتمة:

من خلال تطرقنا إلى هذه الدراسة والمتمثلة في دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، حيث تم حصر هذه الدراسة بين حالتين دراسة نظرية تطرقنا فيها إلى مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي، بحيث يمكن القول أم التهرب الضريبي هو استعمال بعض المكلفين لطرق مشروعة وغير مشروعة لعدم دفع الضرائب، كما تطرقنا خلال دراستنا إلى الرقابة الجبائية والتي هي الأداة القانونية الوحيدة في يد الإدارة الجبائية، من خلال مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والعمل على اكتشاف تلك الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها حيث تم استعمال وسيلتي التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب وباقي وسائل الرقابة الجبائية لاكتشاف المتهربين وكيفية معاملتهم في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

ومنه فإن الرقابة الجبائية لا يمكن تجسيدها على أرض الواقع من خلال الصعوبات التي تواجهها من طرف المكلفين، وإنما هي تسهر على التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تعمل الدولة على تحقيقها من أجل التخفيف والحد من هذه الظاهرة، وتكمن فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي عندما تكشف حالة التهرب وتوم بالإجراءات اللازمة مع المكلف ومن تصريحاته وضمير المكلف يسوي وضعيته الجبائية ومنه فهي قامت بالحد من هاته الظاهرة.

أولا: اختبار صحة الفرضيات

على ضوء ما سبق تم الوصول إلى النتائج التالية:

- **بالنسبة للفرضية الأولى أن** التهرب الضريبي هو قيام المكلف الخاضع للضريبة بعدم دفع الضرائب المستحقة والمترتبة على دخله أو تخفضها عن طريق وسائل مشروعة وغير مشروعة، من خلال الدراسة وجدنا أنه المكلف يستخدم بعض الأساليب تؤدي إلى التملص من الضريبة، وهذا يثبت صحة الفرضية.
- **بالنسبة للفرضية الثانية أن تعتبر** الجباية من أهم موارد الدولة في تغطية نفقاتها، وهدفها توفير الموارد المالية اللازمة، من خلال الدراسة النظرية تبين لنا أن أهداف الجباية هو تحقيق العدالة في المجتمع، وهذا من خلال كل الامتيازات المقدمة من أجل الأعمال الاجتماعية والأخذ بالاعتبار كل طبقات المجتمع، وهذا يثبت صحة هذه الفرضية.
- **وبالنسبة للفرضية الثالثة أن** الرقابة الجبائية هي فحص كل السجلات المحاسبية والتصريحات وسندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، ومن أهم آلياتها: تحقيق محاسبي، تحقيق مصوب في المحاسبة، تحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، فمن خلال الدراسة النظرية وجدنا أنه الرقابة الجبائية هي الإطار التنظيمي القانوني للمديرية الولائية للضرائب للكشف عن التجاوزات والتهرب الضريبي، مما يثبت صحة هاته الفرضية.
- وبالنسبة للفرضية الرابعة أن من اهم الآليات المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية هي التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة، فمن خلال دراسة حالتي تحقيق توصلنا إلى أنه من أهم آليات الرقابة الجبائية التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب، وهذا يثبت صحة هاته الفرضية.

- أما بالنسبة للفرضية الخامسة أن من خلال لإحصائيات الخاصة بالمديرية للسنوات الأخيرة يمكننا معرفة إذا كانت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة لها دور فعال في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أم لا، فمن خلال دراسة الإحصائيات للسنوات الخمس الأخيرة اكتشفنا أنه كلما عدد الملفات المدروسة مرتفع وكان المحققين ذو كفاءة عالية، وكانت الملفات من ناحية الوعاء الضريبي الجيد، كلما كان دورها فعال، وهذا يثبت صحة هذه الفرضيات.

ثانيا: نتائج الدراسة:

- يعتمد الكثير من المكلفين على استعمال أساليب عديدة للتخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا عن طريق التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، إضافة إلى القراءة السلبية للتشريعات الجبائية واستغلال ثغراتها.
- استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ناتج عن ضعف الوعي الضريبي والوضعية الاقتصادية الخاصة بالمكلفين.
- الرقابة الجبائية هي الإجراء الوحيد الذي تسعى الدولة من خلاله لمجابهة التهرب الضريبي.
- ضعف التنسيق بين الإدارات العمومية الخدماتية والاقتصادية والإدارة الجبائية مما يساعد على التهرب الضريبي.
- تعتبر الرقابة الجبائية الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة للوقوف على الأخطاء وتقويمها وبما أن الإدارة الضريبية إحدى هذه السلطات المختصة، فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق أن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم الضريبية أم لا وتصحيح الأخطاء إن وجدت.
- تعدد أشكال الرقابة الجبائية يساعد على تغطية أنشطة أكثر ودراسة عدد ملفات أكبر.
- تم إجراء المراجعة الأولية من طرف المفتشية وفي حال وجود اختلال يتم إرساله إلى المديرية الولائية للضرائب ومن ثم يحول للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- تم إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة قبل بداية إجراء التحقيق ب 10 أيام من أجل تحضير المكلف بالضريبة نفسه للتحقيق.
- بعد القيام بعملية التحقيقات الأولية يتم إبلاغ المكلف بالنتيجة وفي حال وجود طعن من طرف المكلف يتم دراسته من طرف المصالح الجبائية ويتم إبلاغه بالنتائج النهائية.
- بعد القيام بدراسة حالتي تم التوصل إلى أن التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب من أكثر لآليات فعالية في مواجهة التهرب الضريبي لسرعة التحقيق وكثرة الملفات المدروسة ومن ناحية المداخيل حيث أن في السنوات الأخيرة كانت أكبر من مداخيل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

ثالثا: التوصيات والاقتراحات

- صياغة القانون الضريبي بلغة مفهومة لجميع أطياف المجتمع أخذين بعين الاعتبار المستوى العلمي والثقافي للأفراد الخاضعين له.
- تكثيف عملية الرقابة بالنسبة للتحقيق المعمق وذلك من أجل مواكبة التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب، في عدد الملفات المدروسة بهدف إعطاء صورة شاملة لعملية الرقابة الجبائية.
- التكثيف من التدخلات بعين المكان والرقابة المفاجئة.
- اتخاذ نظم فعال وإجراءات صارمة وردعية ضد المتهربين ضريبيا وعد التسامح معهم.
- إقامة تعاون مستمر بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات العمومية.
- نشر الوعي الضريبي وتنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته.

رابعا: أفاق الدراسة

لاتزال دراستنا مجال خصب للبحث من طرف الباحثين ولذلك نقترح مواصلة الدارسة من خلال المواضيع:

- واقع التهرب الضريبي في الجزائر.
- قياس الأثار السلبية للتهرب الريبي على الاقتصاد الوطني.
- الإصلاح الجبائي وأثره على المؤسسات الناشئة والمتوسطة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب:

1. أحمد عبد السميع علام، "**المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق**"، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، مصر، 2012
2. حميد بوزيدة، "**جباية المؤسسات**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007
3. سهام كردودي، "**الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر،2011
4. عبد الله الصعيدي، "**علم المالية العامة**"، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007
5. عوادي مصطفى، رحال ناصر، "**الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري**"، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة المهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع،2011
6. عوادي مصطفى، زين يونس، "**الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري**"، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الجزائر، طبعة 2، 2011
7. العيد صالحي، "**الوجيزفي شرح قانون الإجراءات الجبائية**"، دار هومة، الجزائر
8. غازي حسين عناية، "**النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي**"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006
9. فرهود محمد سعيد، "**مبادئ المالية العامة**"، الجزء الأول، جامعة حلب، سوريا، 1994
10. فوزي عطوي، "**المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة**"، منشورات الجلي الحقيقية، لبنان، 2003
11. قاسم الحسيني، "**المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق**"، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000.
12. محمد الصغير بعلى ويسرى أبو العلاء، "**المالية العامة**"، دار النشر والتوزيع، الجزائر، 2003،
13. محمد عباس محرزي، "**اقتصاديات المالية العامة**"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005
14. مصطفى عوادي، "**الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة**"، **مطبعة مزوار، الجزائر، 2009**
15. مولاي ملياني بغدادي، "**الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري**"، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992
16. ناصر مراد، "**التهرب والغش الضريبي في الجزائر**"، 2004

17. ناصر مراد، "**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، البليدة، الجزائر،2011

ثانيا: مذكرات:

1. آيت قاسم لامية، "**آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**"، مذكرة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014.
2. إيهاب براهيمي، ميادة بلعايش، "**العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين**"، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.
3. بلواضح الجيلالي، "**التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة**"، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة،2015.
4. بن عزوز طارق، "**دورالرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي**"، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2021.
5. بوشرى عبد الغني، "**فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (2009-1999)**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011.
6. ساعد نبيلة، "**الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي**"، مذكرة من ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015.
7. سليمان عتير، "**دورالرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
8. طورش بتاتة، "**مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**"، مذكرة ماجستير، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 01، 2012.

9. عبد العزيز قتال، "**أسلوب الرقاب الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين**"، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي بن فارس، المدية، 2009.

10. علام ليلى، "**آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**"، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016.

11. قندوز صبرينة، "**دور الرقابة الجائية مكافحة الغش والتهرب الضريبي**"، مذكرة ماستر، تخصص مالية مؤسسة، المدرسة العليا للتجارة، 2016.

12. لياس قلاب ذبيح، "**مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**"، مذكرة الماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محد خيضر—بسكرة، 2011.

ثالثا: المجلات:

1. بلخيري محمد سعدالدين، مصعودي أنيس، "**آليات الرقابة الجبائية الحديثة ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية**"، مجلة المنهل الاقتصادية، المجلد 03، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2020

2. بوباطة أميرة، "**دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها**"، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 01، جامعة الشلف، الجزائر، 2021

3. بوقلاديل محمد، جليل زين العابدين، "**دور العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في تعبئة الموارد العامة والحد من ظاهرة الغش الضريبي**"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد 6، 2016

4. خالد عيادة عليمات، "**التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه**"، مجلة المنار، الجلد 19، العدد 2، 2013.

5. سمية براهيمي، ميادة بلعايش، "**مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات**"، بحوث اقتصادية عربية، العدد 67-68، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014.

6. قروي عبد الرحمان، **"دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر)»**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 4، العدد2، جامعة لونيسي على 2، البليدة، الجزائر، 2016.

7. محمد عكروش وعلاء الدين زهيري، **"دراسة تحليلية لواقع التهرب الضريبي والتهريب في سوريا وأثره على التنمية"**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 27، العدد1، 2005.

8. يسرى مهدي، حسن السامرئي، زهرة خضيرة عباس العبيدي، **"تحليل ظاهرة التعرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام العراقي"**، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية، المجلد 4، العدد 9، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، العراق، 2012.

رابعا: ملتقيات:

1. مراد علة، ياسين بوعبدلي، **التهرب الضريبي والش الضريبي "مقاربة مفاهيمية"**، الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، معهد الحقوق، المركز الجامعي الحاج موسى أق-تامنغست، يومي 29و30 جانفي 2013.

2. ولهي بوعلام، **"نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من أثار الأزمة المالية حالة الجزائر"**، "مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس—سطيف 20-21 أكتوبر"

خامسا: منشورات:

1. محمد خالد المهايني، **"التهرب الضريبي وأساليب مكافحته"**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2010.

سادسا: محاضرات:

1. محمد حمو، منور أوسرير، **"محاضرات في جباية المؤسسة مع تمارين محلولة"**، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواد، الجزائر، 2009,

سابعا: التشريعات والقوانين والمراسيم:

1. الجريدة الرسمية الصادر في 02 ديسمبر 2007، العدد 75، المادة 05 من المرسوم التنفيذي 07-363 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.
2. الجريدة الرسمية الصادر في 29 سبتمبر 2002 المؤرخ في الأحد 28 سبتمبر2002، العدد 64، المادة 04 من المرسوم التنفيذي 02-303 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها.
3. الجريدة الرسمية الصادرة في 25 ديسمبر 2002، العدد86، المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003.
4. الجريدة الرسمية الصادرة في 13 جويلية 1998، العدد 51، المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 والمتعلق والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية
5. الجريدة الرسمية الصادرة في 24 سبتمبر 2006، العدد 59، المواد (10-20) من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها.
6. الجريدة الرسمية الصادرة في 29 مارس 2009، العدد 20، المواد (74-90-91-92-93-94) من القرار الوزاري المشترك المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها.
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، **"القانون التجاري"**.
8. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **"قانون الإجراءات الجبائية"**، الجزائر، 2022.
9. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، " **واجبات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب "**، **الجزائر**، 2017.
10. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **"دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب"**، الجزائر.
11. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "**قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"، الجزائر**، 2022.
12. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **"ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية"**، الجزائر، 2017.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

I. Ouvrages :

1. Ahmed hamini, « L'audit comptable et financier », édition berti, Algérie, 2001.
2. Emmanuel Disle et autres, "Gestion fiscale", Tome 1, Dunod, Paris, France, 2005.
3. Miechel Bovier, Marie Christine, « L'administration fiscale en France », PUF, Paris, 1988.
4. Pierre Beltrame, "La fiscalité en France", Hachette Livre, 6émé édition, Paris, France, 1998.

الملاحق

الملحق رقم (01): إشعار بعمية التحقيق.

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°

Lettre avec A.R N°

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

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

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

الملحق رقم (02): محضر التبليغ الأولي لعملية التحقيق المحاسبي.

Envoyer par messagerie | Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°:

Lettre avec A.R. N°

Le

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

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

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

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

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

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

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

La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

الملحق رقم (03): محضر التبليغ النهائي لعملية التحقيق المحاسبي.

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 sexies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°:

Lettre avec A.R. N°

Le

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

Madame, Monsieur,

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

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

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

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade des vérificateurs

الملحق رقم (04): محضر نهاية التحقيق بعين المكان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المديـــــــرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية المسيلة
مكتب المراجعـــــــات الجبائية

رقم التعريف الجبائي :.....
رقم المادة :.....

محضر معاينة انتهاء أشغال التحقيق بعين المكان (1)

المواد 31 من قانون المالية 2012المعدلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة05

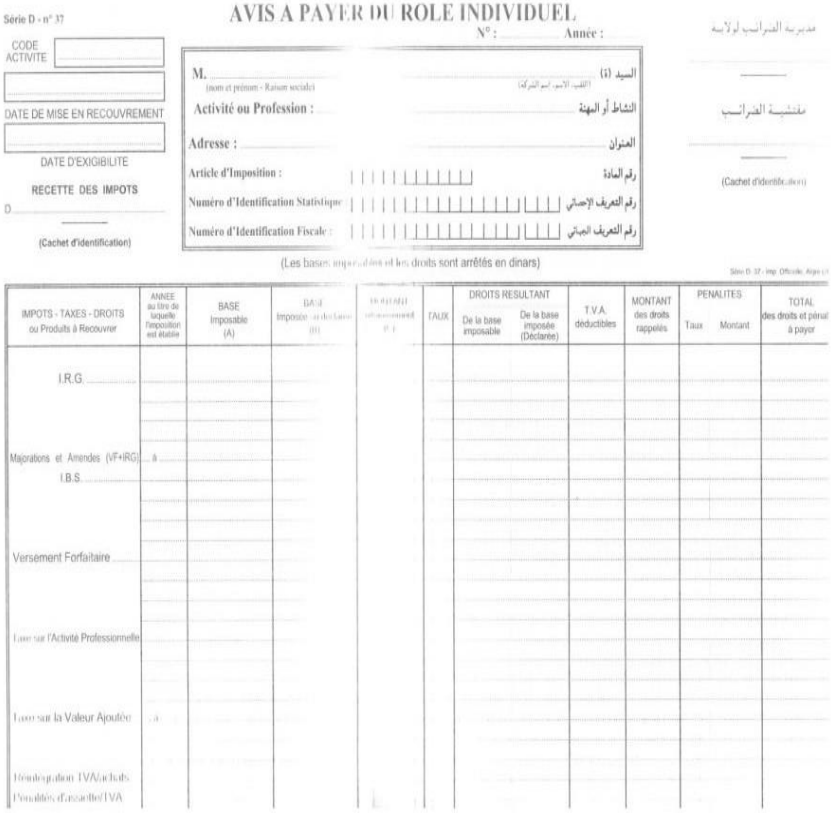
في اليوم .....من عام.....
على الساعة .....(2)نحن الممضين أسفله (3) .....
.....
.....
الحالفين اليمين و الحاملين لبطاقات انتدابنا تقدمنا عند (4):.....
.....
.....
الممثل من طرف (5):.....
.....
قد عاينا مايلي :.....
.....
.....
.....
وعند نهاية تدخلنا قمنا بإقفال هذا المحضر في اليوم و الشهر المذكورين أعلاه و دعونا السيد :.....
.....
لإمضائه معنا و الذي قبل –رفض -(6)و صرح مايلي :.....
.....
.....
و بطلب منه سلمناه نسخة من هذا المحضر مقابل وصل الاستلام .

إمضاء المعني　　إمضاء الأعوان

---

(1)موضوع المعاينة المادية
(2)تكتب السنة و الشهر و اليوم و الساعة بالأحرف كاملة
(3)اسم و لقب و رتبة العون
(4)الاسم و اللقب أو العنوان الاجتماعي وعنوان المكلف بالضريبة
(5)اسم و لقب صفة الممثل
(6)اشطب العبارة غير الملائمة

الملحق رقم (05): محضر لإشعار بالدفع.



Série D - n° 37

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : ..... Année : .....

مديرية الضرائب لولاية

CODE ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECOUVREMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

D.....

(Cachet d'identification)

M. ..... السيد (ة)
(nom et prénom - Raison sociale) (اللقب، الاسم، اسم الشركة)

Activité ou Profession : ..... النشاط أو المهنة

Adresse : ..... العنوان

Article d'Imposition : رقم المادة

Numéro d'Identification Statistique رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'Identification Fiscale : رقم التعريف الجبائي

مفتشية الضرائب

(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée rectifiée (B)	DROITS RESULTANT		TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénal à payer
							De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R.G.													
Majorations et Amendes (VF+IRG)													
I.B.S.													
Versement Forfaitaire													
Taxe sur l'Activité Professionnelle													
Taxe sur la Valeur Ajoutée													
Régularisation TVA/Acomptes													
Pénalités d'assiette TVA													

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf'a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): نذير عبد النور محمد السالح المولود(ة) بتاريخ: 1999/02/08 ب: سيدي عيسى ولاية المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 206250221 الصادرة بتاريخ: 2022/12/21 عن: بلدية سيدي عيسى

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: محاسبة وجباية معمقة خلال السنة الجامعية: 2022

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ولاية المسيلة

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

حرر بتاريخ: 2022/05/31

التوقيع و البصمة

.....

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

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): تيتوم عيساوي الدين المولود(ة) بتاريخ: 1998/06/13 ب: تحنيف/البويرة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 207429355 الصادرة بتاريخ: 2022/02/17 عن: المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة جبائية معمقة خلال السنة الجامعية: 2021/2022

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان": دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية المسيلة -

.....

.....

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

حرر بتاريخ: 2022/05/31

التوقيع و البصمة

.....

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

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة