

جامعة امحمد بوقرة _ بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل
شهادة الماستر أكاديمي
تخصص:
محاسبة وتدقيق

الموضوع:

فعالية الرقابة الجبائية في اكتشاف والحد من التهرب الضريبي
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس

تحت إشراف الأستاذ:
بوشنب موسى.

من إعداد الطالبتين:

- عزوز يسرى.
- بوزيد نريمان.

شكر وعرفان

نشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، فهو القائل

"لئن شكرتم لأزيدنكم" الآية 07 سورة ابراهيم

ولقول رسول الله صلى الله عليه وسلم "ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله"

ونتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير الى الأستاذ المشرف " بوشنب موسى"

لقبوله الاشراف على هذا العمل وعلى نصائحه وتوجيهاته

التي لم يبخل علينا بها.

الى كل موظفي مديرية الضرائب لولاية بومرداس،

ونخص بالذكر السيدة "شويرف نصيرة"

التي ساعدتنا كثيرا في إتمام هذه الدراسة بنجاح.

الى كل الأساتذة الذين أشرفوا على تعليمنا

من بداية مشوارنا الدراسي الى غاية هذه المرحلة.

الى كل من ساعدنا ولو بابتسامة صادقة،

الى كل هؤلاء جزاهم الله خيرا.

"شكرا"

الإهداء

أهديكم سلاما لو رفع الى السماء لكان قمرا منيرا ولو نزل الى الأرض لكساه

سندس وحريرا ولو مزج بماء البحر لجعل الملح الأجاج عذبا فراتا

سلسبيلا.

الى أغلى ما أملك في الوجود وصاحب القلب الحنون "أبي" حفظه الله

وأطال في عمره سندي ورفيق دربي.

الى التي زادتني عزما وإرادة في النجاح الى أغلى وأعز ما أملك في الوجود

"أمي" حفظها الله وأطال في عمرها.

وأهدي بأسمى عبارات الشكر والتقدير الى الأستاذ المشرف " بوشنب موسى"

لقبوله الاشراف على هذا العمل وعلى نصائحه وتوجيهاته

التي لم يبخل علينا بها.

الى أخوتي الأعزاء على قلبي: أسماء ، سولاف حفظهم الله لي.

الى رفيقة دربي صديقتي كاتيا حفظها الله.

الى كل لم يذكر اسمه في السطور فهو في القلب محفور والله الموفق.

"اللهم انفعني بما علمتني، وعلمني ما ينفعني، وزدني علما".

يسرى

الإهداء

الى من تولاني صغيرة ورعاني كبيرة،
الى من كان له الفضل لاستمرارى على الدراسة،
الى معلمي الأول وقودتي في الحياة "والدي" إجلالا وإكبارا.
الى من حملتني وهنا على وهن،
الى من كان دعائها سندا لي، ينبوع الحنان
فكانت الجنة تحت قدميها حقا،
الى من سهرت على راحتي
الى التي فرحت لفرحي وبكت لبكائي،
والدتي حبا وحنانا.
الى شريك حياتي ورفيق دربي الذي قام بمساندتي في السراء والضراء
زوجي الغالي.
الى كل من تمنى لي النجاح.

نريمان

الملخص

المخلص:

تهدف هذه الدراسة الى إبراز دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، حيث تطرقنا في البداية الى الرقابة كأهم أداة تعتمد عليها الدولة الجزائرية في مكافحة التهرب الضريبي، من خلال تناول إجراءات الرقابة الجبائية والوسائل القانونية التي سخرت لها من طرف المشرع الجزائري وذلك من أجل تحسين أداء الرقابة الجبائية وتفعيل دورها في مكافحة التهرب الضريبي، ثم تعرضنا الى تحليل هذه الظاهرة من خلال التطرق الى أسبابها وطرقها وآثارها.

دراستنا هذه لم تكن نظرية فحسب وإنما دعمناها بأمثلة من الواقع وذلك بدراسة حالات خاضعة للتحقيق في المحاسبة، وهذا على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس. كما تطرقنا لشرح كل المراحل والإجراءات التي يقوم بها المحققين بداية من تحديد ملفات المكلفين المتهمين مروراً بإخضاعهم للتحقيق واكتشاف المبالغ المتملص منها وصولاً لاسترجاع أموال الخزينة العمومية، ومن هنا توصلنا لجملة من النتائج وقمنا بتقديم توصيات واقتراحات في خصوص ما تم استنتاجه.

الكلمات المفتاحية:

الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي، التحقيق في المحاسبة.

Résumé :

L'objectif de notre étude est de montrer le rôle du contrôle fiscal dans la lutte contre l'évasion fiscale, où on a démontré que le contrôle fiscal est considéré comme un outil important dans la lutte contre l'évasion fiscale par l'état algérienne, et ses procédures et ses moyens juridiques consacrés par législateur algérien, afin d'améliorer la performance du contrôle fiscal dans la lutte contre l'évasion fiscale. Ainsi nous avons analysé ce phénomène en traitant ces causes et ces méthodes et ces effets.

Notre étude n'était pas seulement théorique, mais aussi étayé par des exemples de réalité, en examinant divers cas faisant l'objectif d'une enquête comptable. et ce au niveau de la direction générale du contrôle fiscal à la direction fiscale de la direction fiscale de Boumerdes. Nous avons également discuté des étapes et des procédures des enquêteurs, de l'identification des dossiers de l'accusé, de leur assujettir à une

enquête et de la découverte des montants éludés pour récupérer les fonds de trésorerie. Par conséquent, nous sommes parvenus à un certain nombre des résultats et on a formulé des recommandations et des suggestions sur ce qui a été conclu.

Mots-clés :

Contrôle fiscal, l'évasion fiscale, enquête comptable.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	شكر وعرفان
III - II	الإهداء
VIII - IV	الملخص
VIII - VII	فهرس المحتوى
VIII - X	قائمة الجداول
VIII - XIII	قائمة الأشكال
VIII - XV	قائمة الملاحق
أ-هـ	مقدمة
37-1	الفصل الأول: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي.
2	تمهيد
12-3	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.
6-3	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها.
9-7	المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية، أسبابها وأهدافها.
12-10	المطلب الثالث: مفهوم فعالية الرقابة الجبائية وآلية تفعيلها.
26-13	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي.
17-13	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأشكاله.
22-18	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي ومناهج قياسه.
26-22	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وآليات مكافحته.
36-27	المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
31-27	المطلب الأول: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
33-31	المطلب الثاني: صعوبات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
36-34	المطلب الثالث: العقوبات الجبائية والجزائية المفروضة على المكلفين.
37	خلاصة الفصل الأول.
83-38	الفصل الثاني: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس.
39	تمهيد.
50-40	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

فهرس المحتويات

41-40	المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.
45-42	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.
50-45	المطلب الثالث: المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.
82-51	المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية بومرداس.
52-51	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية للتحقيق المحاسبي.
60-52	المطلب الثاني: فحص محاسبة الخاضع للتحقيق واكتشاف المخالفات وتعديلها.
82-61	المطلب الثالث: نتائج التحقيق وإعلام المكلف.
83	خلاصة الفصل الثاني.
87-84	خاتمة.
91-88	قائمة المراجع.
	الملاحق.

قائمة الجداول

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أوجه التشابه بين التجنب الضريبي والغش الضريبي	17
02	أوجه الاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي	17
03	جدول العقوبات الجزائية للمتهربين	36
04	تفاصيل إشعارات التحويلات المالية	55-56
05	تسوية المقبوضات	58
06	تسوية المشتريات	59
07	تفاصيل الحساب النقدي	60
08	تسوية رقم الأعمال	60
09	تفاصيل الرسوم المقرر إعادتها	61
10	تفاصيل الفواتير المرفوضة في 2012	62
11	تفاصيل الفواتير المرفوضة في 2015	62
12	تفاصيل الفواتير المرفوضة في 2016	62
13	تسوية النتيجة	63
14	تفاصيل الفواتير التي لا يمكن خصم الرسم على القيمة المضافة للمشتريات	65-66
15	تسوية الرسم على القيمة المضافة على المشتريات	66
16	تسوية الرسم على القيمة المضافة	67
17	الدفع المسبق المصحح	68
18	تسوية الرسم على النشاط المهني	69
19	تسوية ضريبة الدخل المصرح به	70
20	تسوية ضريبة الدخل المخفي	71
21	تسوية الرسم التمهيني	72
22	تعديل رقم الأعمال	74
23	تعديل المقبوضات	76
24	تعديل رقم الأعمال عن الفترة	76
25	تعديل رقم الأعمال عن المقبوضات والفترة	77

قائمة الجداول

78	تسوية الرسم على القيمة المضافة	26
80-79	تسوية الرسم على النشاط المهني	27
80	تسوية الضرائب على الدخل المصرح به	28
81	تسوية الضريبة على الدخل المخفي	29
82	تسوية الرسم المهني	30

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أشكال الرقابة الجبائية	6
02	المديرية الفرعية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس	42
03	المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس	46
04	الهيكل التنظيمي لقبضة الضرائب	48
05	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب	50

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	إشعار مراجعة المحاسبة	93
02	ورقة بدء العمل في المراجعة	94
03	إشعار بعد التدقيق المحاسبي	95
04	إشعار بالتعديل النهائي بعد التحقق من الحسابات	96
05	ورقة استكمال أعمال التحقيق.	97

مقدمة عامة

مقدمة:

يقوم النظام الضريبي الجزائري على التصريحات الجبائية، أي أن المكلف بالضريبة هو الذي يقوم بحساب الضريبة ويصرح بها لدى الإدارة الجبائية، لذلك يعرف بالنظام التصريحي. حيث تعتبر الضريبة من أهم المصادر الممولة لخزينة الدولة، كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي و دفع عجلة التنمية في الدول، لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم و استمراره متوقف على استجابة و التزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في غالب الأحيان تكون نسبية نتيجة الجدل القائم بين دفع الضريبة و التهرب من أدائها عن طريق استغلال الثغرات القانونية، وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق استعمال طرق تدليسية و هذا ما يترجم ظاهرة التهرب الضريبي الذي يأخذ أبعاد خطيرة و آثار سلبية على الاقتصاد الوطني و التي بطبيعتها تؤدي الى استنزاف موارد من المفروض أن تستفيد منها الخزينة العمومية للدولة.

هذا ما دفع بالإدارة الضريبية الى تبني سياسة محكمة للتصدي لهذه الآفة عن طريق الرقابة على التصريحات، وذلك لاكتشاف مختلف الأخطاء المحاسبية وأي ممارسات تدليسية يقوم بها المكلفين بالضريبة من أجل التهرب من دفع التزاماتهم اتجاه الخزينة العمومية، لذلك منح المشرع الجزائري حقوق للإدارة الضريبية لتمارس حق الرقابة الجبائية كونها الوسيلة الردعية المناسبة لإعادة استرجاع الأموال محل التهرب الضريبي.

❖ الإشكالية:

من خلال ما تقدم ولإلمام بمختلف جوانب الدراسة تم التطرق للرقابة الجبائية وذلك لمعرفة فعاليتها في اكتشاف والحد من التهرب الضريبي، من خلال طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى تساهم فعالية الرقابة الجبائية في اكتشاف والحد من التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية بومرداس؟

❖ الأسئلة الفرعية:

- تنبثق من الإشكالية العامة مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:
- ما المقصود بالرقابة الجبائية؟ وماهي أشكالها ووسائلها؟
- ما هي الطرق المعتمدة لمكافحة التهرب الضريبي؟
- فيما تتمثل آليات تفعيل الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس؟
- ما هو دور التحقيق المحاسبي في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس؟

❖ فرضيات الدراسة:

وللإجابة عن الإشكالية العامة والأسئلة الفرعية قمنا بطرح الفرضيات التالية:

1. تهرب المكلفين بالضريبة من دفعها هو السبب وراء نشأة الرقابة الجبائية.
2. تعتبر الرقابة الجبائية آلية لمحاربة التهرب الضريبي عن طريق التحقيقات الجبائية.
3. تتوقف فعالية الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب لولاية بومرداس على مدى فعالية آلياتها وأجهزتها.
4. يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم آليات مكافحة التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

❖ أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة من أهمية الظاهرة المعالجة، إذ أن الرقابة الجبائية تكتسي أهمية كبيرة في النظام الضريبي الجزائري من خلال مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة ومنه اكتشاف الأخطاء والانحرافات التي تساهم في تهرب المكلفين من دفع ضرائبهم مما يؤدي الى الإضرار بالخزينة العمومية للدولة.

❖ أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال هذه الدراسة الى تحقيق جملة من الأهداف نوردتها فيما يلي:
- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، وتحديد أهم الطرق لمعالجتها.
- معرفة مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

مقدمة عامة

- إبراز العقوبات الجبائية والجزائية المتخذة من طرف الدولة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- دراسة الإجراءات المتبعة من طرف الإدارة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- ❖ **دوافع اختيار الموضوع:** هناك دوافع ذاتية وأخرى موضوعية دفعتنا لاختيار هذا الموضوع نوجزها فيما يلي:
- علاقة الموضوع المدروس بالتخصص.
- الرغبة الشخصية في التعرف على الموضوع.
- إبراز ظاهرة التهرب الضريبي كونها من أخطر الظواهر التي تهدد الاقتصاد الوطني.
- اهتمام الدولة في الوقت الراهن لإيجاد بدائل للموارد الجبائية البترولية.
- الموضوع له علاقة بالواقع المعاش كونه يمس فئات المجتمع.

❖ **صعوبات الدراسة:**

- رغم التصريح الصحيح للتحصيلات في إطار الرقابة الجبائية إلا أن هناك صعوبات في الحصول على الملاحق للأموال المسترجعة باعتبارها وثائق سرية، بالإضافة الى صعوبة الحصول على إحصائيات لثلاث سنوات الأخيرة رغم اصرارنا وحرصنا الشديد على ذلك وهذا لحفظ السر المهني.
- ❖ **المنهج المتبع والأدوات المستخدمة في الدراسة:**

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي من خلال التطرق الى المفاهيم النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه من خلال تحليل بعض المعطيات الخاصة بالدراسة التطبيقية. أما عن الأدوات التي استعنا بها في دراستنا فتمثل في القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية، بالإضافة الى مجموع الكتب والدراسات والمقتنيات ذات العلاقة بالموضوع.

❖ **الدراسات السابقة:**

- تم الاطلاع على دراسات سابقة تتعلق بالموضوع أو بجزء منه وتتمثل في:
- حمداوي آمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة أم بواقي، 2017-2018، جاءت الإشكالية على النحو التالي: ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، حيث توصل الباحث الى وجود علاقة ارتباط بين فعالية الرقابة الجبائية كمتغير مستقل والتهرب الضريبي كمتغير تابع.
 - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، بسكرة، 2011-2012، جاءت الإشكالية على النحو التالي:

مقدمة عامة

كيف تساهم الرقابة الجبائية في تحسين نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، حيث توصل الباحث الى أن الرقابة الجبائية تعد من أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية الى المحافظة على حقوق الخزينة.

- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2014-2015، جاءت الإشكالية على النحو التالي: الى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، حيث توصل الباحث الى أن برنامج التدقيق الجبائي يساهم في الحد من التهرب الضريبي بحيث أن الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري تجعل من المكلف يصرح حسب مقدرة التكلفة وفي الوقت الملائم.

❖ تقسيمات الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة الى فصلين، الأول نظري والثاني خاص بالجانب التطبيقي. فقد جاء الفصل الأول تحت عنوان: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي، والذي ينقسم بدوره الى ثلاث مباحث، حيث عنون المبحث الأول ب ماهية الرقابة الجبائية، والذي ينقسم الى ثلاث مطالب، اما المبحث الثاني فقد عنون بمفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي، والذي ينقسم بدوره الى ثلاث مطالب، المبحث الثالث فقد جاء تحت عنوان فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، وينقسم بدوره الى ثلاث مطالب.

أما الفصل الثاني فقد خصصناه لإبراز الواقع العملي للرقابة الجبائية وذلك بدراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس حيث يحتوي على مبحثين، فقد جاء المبحث الأول تحت عنوان: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس، وينقسم الى ثلاث مطالب، أما المبحث الثاني فعنون بالتحقيق المحاسبي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي، والذي ينقسم الى ثلاث مطالب.

الفصل الأول

الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة
التهرب الضريبي

تمهيد:

ينتج عن التهرب الضريبي آثارا سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي، بحيث يؤدي الى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، ويترتب عن ذلك اختلال التوازن المالي للدولة، واللجوء الى الوسائل الأخرى للتمويل ، كما يؤدي الى اختلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت في الطبقات الاجتماعية، حيث تسعى الدولة جاهدة لمكافحة بمختلف الطرق والأساليب، ولبلوغ ذلك كان من الضروري على الدولة اتباع رقابة جبائية فعالة من خلال نظامها الضريبي المطبق بمختلف أدواته، والتي تمكنها من التأكد من تطابق ما تم التصريح به، مع ما تم التوصل إليه من نتائج وفقا للسياسة الضريبية والتشريع الضريبي، وهو ما سيتم معالجته في هذا الفصل ضمن ثلاث مباحث:

➤ المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

➤ المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

➤ المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة للإدارة الضريبية لتطبيق مبدأ المساواة بين جميع المكلفين، وذلك من خلال تأدية واجباتهم الضريبية من جهة وعدم انتهاك الحقوق الممنوحة لهم، من جهة أخرى.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها.

يعتمد مفهوم الرقابة الجبائية أساسا على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الى المصالح الجبائية، حيث تحتوي هذه التصريحات على المعلومات اللازمة التي تحدد على أساسها الأوعية الضريبية، وبالتالي فإن عملية التحقق من هذه التصريحات تدفع بالإدارة الجبائية الى توسيع مهامها وقد تأخذ هذه الأخيرة عدة أشكال مختلفة، تختلف حسب الأهداف والأهمية بالنسبة لكل حالة.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

التعريف الأول:

التعريف المقدم من طرف المديرية العامة للضرائب: تمثل الرقابة الجبائية الوجه المغاير للنظام التصريحي، حيث يتم حساب الضريبة انطلاقا من التصريحات التي يكتبها المكلفين بالضريبة بناء على العناصر التي يقررون اعتمادها، وعليه يحق للإدارة الجبائية القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها.¹

التعريف الثاني:

تعرف الرقابة الجبائية على أنها فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار عن كل ما هو مدون في التصريحات والوثائق المرفقة لها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات والوثائق المرفقة لها، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى. وبالتالي التأكد من مدى تطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف.²

¹ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar.s.d.1> بتاريخ: 2022/02/20، سا: 16:45.

² بوابطة أميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد: 01، 2021، ص 54.

التعريف الثالث:

الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.¹

التعريف الرابع:

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.²

بناء على التعاريف السابقة فإن الرقابة الجبائية تعد وسيلة نقف من خلالها على مدى التزام المكلف بالضريبة بالقوانين الجبائية المفروضة عليه في التشريع الجبائي، وذلك من خلال تصريحاته المقدمة للإدارة الجبائية حيث نقف هذه الأخيرة على قبول أو إعادة تقييم الوعاء الضريبي للمكلف.

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.

يختلف شكل الرقابة الجبائية باختلاف حجم الملف الجبائي والنظام الجبائي التابع له المكلف بالضريبة، ودرجة الفوارق المستخرجة فيه، حيث أعطى المشرع الجبائي كل شكل من أشكال الرقابة توضيحا من خلال النشرات الرقابية وكذا القوانين والمراسيم التنفيذية كما يلي:³

أولاً: الرقابة الداخلية:

وتتم على مستوى مفتشية الضرائب، حيث يقوم مدير المفتشية بفحص ومراقبة تصريحات المكلف بالضريبة دون التنقل الى مقر نشاطه، وتشمل كل من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

1. الرقابة الشكلية: هي أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، حيث تقتصر على تصحيح الأخطاء المادية أثناء تقديم المكلف لتصريحاته.

¹ أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الجبائي، دار الثقافة للنشر والتوزيع الأردن 2008، ص21.

² المادة 1-18، من قانون الإجراءات الجبائية، 2022.

³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص44.

2. الرقابة على الوثائق: ان الرقابة على المستندات تكون شاملة تخص محتوى مضمون التصريح، وتعتبر كفحص انتقادي للوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي (السجلات المحاسبية مقارنة برقم الأعمال).

ثانيا: الرقابة الخارجية:

تعتبر التصريحات المقدمة من طرف المكلفين مبدئيا ووفق للقانون صحيحة وبالتالي إثبات عدم صحتها واكتشاف المناورات التي تحتويها قد يقع على عاتق الإدارة الجبائية، وفي ظل ذلك تلجأ الإدارة الجبائية الى شكل آخر من الرقابة الجبائية وهو رقابة خارجية أو معمقة، بحيث يستلزم الانتقال الى مكان ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي ويأخذ هذا الشكل الطرق الجبائية التالية:

1 التحقيق المصوب: وهو تحقيق جزئي ينصب على جزء من المحاسبة ويكون قاصر مع نوع معين من الضرائب التي تحدد على أساس هذه المحاسبة، ولا يجوز فيه سوى مراقبة أو طلب وثائق توضيحية عادية كالفواتير، العقود، وصول الطلبات، ولا يجوز بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف.

2 التحقيق المجمل: عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التصريحات على الدخل العام.

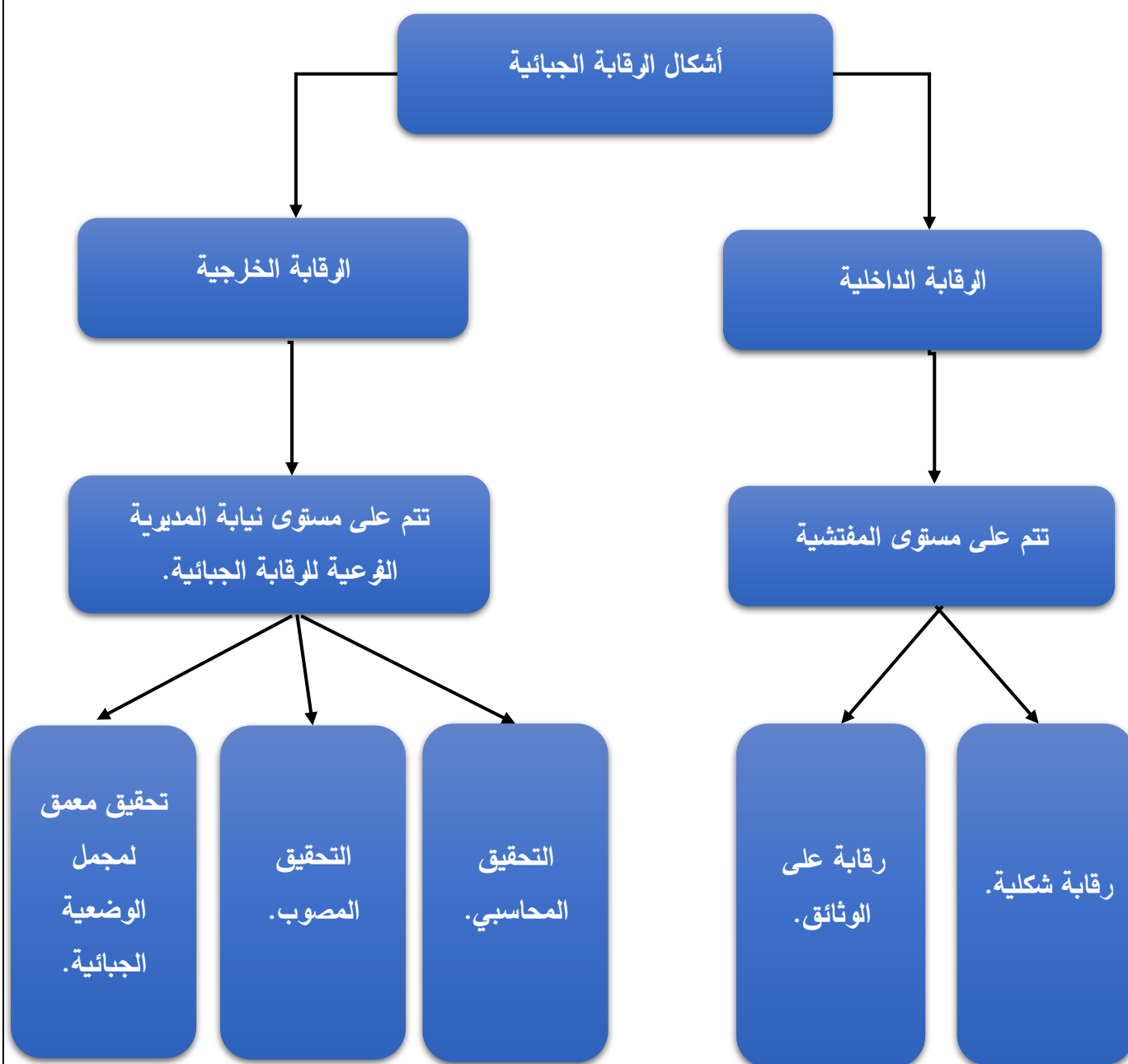
3 التحقيق في المحاسبة: هو مجموعة من العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها والتأكد من مدى تطابقها مع معطيات مادية (تمس كل الضرائب والرسوم).

وتتمثل هذه الرقابة في اتباع الطرق والوسائل العلمية والعملية التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة باعتبارها مصدر كل البيانات والمعلومات المالية، ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم التحقيق المحاسبي، وإجراء كل التحريات لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الرسوم والضرائب المستحقة التي قدمتها المحاسبة.

والشكل الموالي يوضح أشكال الرقابة الجبائية:

شكل رقم 01: أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الخاصة بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية، أسبابها وأهدافها.

سوف نتطرق في هذا المطلب الى مبادئ الرقابة الجبائية، أسبابها والأهداف الخاصة بها.

الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية:

لكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في:¹

1. إقامة نظام ضريبي محكم: يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية، حيث تتعكس 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.
2. ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: ان التشريع الضريبي لا يكفي بمحاربة التهرب الضريبي مالم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عالي من التطور والكفاءة بالإضافة الى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، الا أن اليد العاملة لا تقي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان.

الفرع الثاني: أسباب الرقابة الجبائية:

هناك عدة أسباب دعت الى ضرورة إيجاد نظام رقابي جبائي، تختص الإدارة الجبائية بتطبيقه بصفتها الجهاز الفني الذي يخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها، هناك سببين رئيسيين للقيام بالرقابة الجبائية يمكن تلخيصها فيما يلي:²

1. الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

¹ حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، اسكندرية للكتاب، مصر، 2000، ص237.

² حمداوي آمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة أم بواقي، 2017-2018، ص30.

2. الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة الى الغش أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب، لذلك فإن مكافحة هذه الممارسات التدلسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة الغش الضريبي والتي تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

الفرع الثالث: أهداف الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية عدة أهداف تسعى لتحقيقها من مختلف النواحي أهمها من الناحية القانونية، الاقتصادية، المالية، الإدارية، وأخيرا من الناحية الاجتماعية ويمكن تلخيصها في الآتي:¹

أولا: من الناحية القانونية:

ويتمثل في المقارنة والتأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية والمادية الخاصة بالمكلفين مع القوانين والتشريعات الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على تجاوزات ومخالفات يمارسونها للتهرب من دفع التزاماتهم الضريبية وتتمثل فيما يلي:

- التحقق من مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين ومقارنة تطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.
- التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفق التشريع الجبائي.
- مراقبة وتطبيق التشريعات والقوانين الضريبية وفقا لمبادئ الضريبة، وتعميمها على كل المكلفين بها وذلك من خلال تأديتهم لالتزاماتهم الضريبية وضمان حصولهم واستفادتهم من حقوقهم الضريبية بشكل قانوني.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص-ص 81-83.

ثانيا: من الناحية الاقتصادية والمالية:

تهدف الرقابة الى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله سواء كان سرقة، تلاعب أو تهرب، بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية مما يؤدي الى زيادة الموارد المتاحة للإنفاق العمومي والمزيد من الرفاهية للمجتمع في عدة مجالات سواء اقتصادية أو غيرها.

ثالثا: من الناحية الإدارية:

تلعب الرقابة دورا هاما للإدارة الضريبية ويتمثل ذلك في زيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها، ويمكن تلخيص هذا الدور في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقائص الموجودة في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ إجراءات تصحيحية وإيجاد حلول لهذه الثغرات والنقائص.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي، ومدى تأثيره في المؤشرات الاقتصادية الأخرى.

رابعا: من الناحية الاجتماعية: تتمثل في هدفين رئيسيين هما:

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوع جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- منع ومحاربة الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو التقصير في الأداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

المطلب الثالث: مفهوم فعالية الرقابة الجبائية وآلية تفعيلها.

إن مفهوم فعالية الرقابة مرتبط بتحقيق الأهداف المسطرة.

أولاً: مفهوم فعالية الرقابة الجبائية:

قدم الباحثين في المجال المالي عدة تعاريف منها:

التعريف الأول:

يرى "Michel Bouvier" أن الضريبة المثلى هي الضريبة التي تكون عادلة ومنصفة من حيث أنها تدفع من طرف الجميع ويعترف بمشروعيتها على مستوى المجتمع، ويصعب تجنبها ولها أثر واضح الى جانب كونها بسيطة وذات مردودية جيدة ويمكن تطبيقها بأقل تكلفة وبأقل الإجراءات وبإدارة ضريبية بسيطة.¹

التعريف الثاني:

حسب "Bernard Salanie" فإن الفعالية الضريبية تتمثل في التوفيق بين العجالة الضريبية والفعالية الاقتصادية.² من خلال التعاريف السابقة و بإسقاط مفهوم الفعالية العامة على الرقابة الجبائية، نلاحظ أن فعالية هذه الأخيرة تكمن في مدى تحقيقها للأهداف المتواجدة من أجلها بشكل متوازن، حيث أنه قد تتعارض بعض الأهداف فيما بينها، فالهدف المالي للرقابة قد يتعارض مع الهدف الاجتماعي نتيجة أنه في بعض المناطق قد يتم إعداد برامج رقابة مكثفة بغية إعادة تحصيل الموارد الضائعة من الخزينة، أي أن فعالية الرقابة الجبائية تكمن في تحقيق هدف استرجاع الأموال المتهرب منها دون الإضرار بالمستوى المعيشي للمكلف، و نتيجة لتعارض بعض أهداف الرقابة الجبائية يتعين على المشرع الجبائي مراعاة المصالح الثلاث التالية:³

- مصلحة الدولة:

تتحقق بما توفره الرقابة الجبائية من استرجاع للأموال الضائعة، والتي تساهم الدولة من خلالها في تغطية نفقاتها المختلفة، وبالقدر الذي يساعد في تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية دون وجود تشوهات.

¹ Michel Bouvier, **la question de l'impôt idéal**, Archives de philosophie de droit tome 46, édition Dalloz, France, 2002, p16.

² Bernard Salanie, **théorie économique de la fiscalité**, édition Economica, France, 2002, p15.

³ محمد أبو نصار، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1996، ص، ص15، 16.

- مصلحة المكلف:

تتحقق المصلحة من الرقابة الجبائية بالقدر الذي تكون فيه هذه الرقابة عائق أمام طموحاته.

- مصلحة المجتمع:

تتحقق مصلحة المجتمع من الرقابة الجبائية من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب عنها، كاستخدام حصيلة الموارد الضريبية المسترجعة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة، بتوفير الانارة العمومية، التعليم، الصحة، أي تحقيق رفاهية المجتمع.

ونشير أن التوفيق بين المصالح الثلاث السابقة صعب التحقيق، لذلك من واجب المشرع الجبائي أن يحدث تقاربا وتوازنا فيما بينها، على ضوء الأولويات والظروف المحيطة بها.

ثانيا: آليات تفعيل الرقابة الجبائية:

تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على فعالية الإدارة الجبائية، الأمر الذي يتطلب من هذه الأخيرة اتخاذ مختلف الإجراءات التحسيسية والمادية، التي من شأنها تفعيل دور مصالح الرقابة الجبائية في القيام بمهمتها وتحقيق الهدف من وجودها، والمتمثل في ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي اللتان تؤثران على الحصيلة الضريبية.

وعليه نستعرض مجموعة من الحلول:¹

1. **نشر الوعي الضريبي:** على الإدارة الجبائية إتباع سياسات رشيدة ومتطورة في إيصال الوعي الجبائي

ونشره بين المواطنين، من خلال تجسيد مختلف الوسائل العصرية، كوسائل الإعلام وذلك بنشر مقالات في الجرائد والمجالات عن أهمية الضرائب كمورد اقتصادي عام للدولة يساهم في تغطية النفقات العامة، برمجة حصص تلفزيونية وتنظيم ندوات إعلامية تتناول مواضيع وحالات جبائية معينة بالإضافة الى المخالفات وما ينتج عنها من عقوبات جزائية، مما يجعله ملتزما اتجاه واجباته الجبائية.

2. **تطوير الإمكانيات البشرية ورفع أعوان الرقابة الجبائية:** إن تدعيم الجهاز الإداري بالإمكانيات

البشرية العالية أصبح الركيزة الأساسية لدفع الإدارة الجبائية على أكمل وجه، إذ أصبح من الضروري على السلطات المعنية اتخاذ كل الإجراءات الكفيلة بتحسين كفاءة أعوان الرقابة الجبائية، وتكوين إطارات متخصصة في مجال الرقابة الجبائية.

¹ بلال شيخي، عبد الرحمان مغاري، دور الإدارة الجبائية في التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة بليدة 2، العدد 2، الجزائر، 2013، ص-ص 44-46.

3. تطوير الجهاز الإداري الجبائي: بتوفير الوسائل المادية المتطورة، بغية تحسين أداء مصالح الرقابة الجبائية، يتعين على الإدارة الجبائية العمل على توفير مختلف الإمكانيات والوسائل المادية المتطورة، والتي تساعد على إنجاز المهام وفق أسلوب عصري ومتطور.

4. تحسين التشريعات الضريبية: نظرا للقصور والغموض الذي يعرفه التشريع الجبائي الجزائري والذي يشكل عائقا أمام عملية الرقابة الجبائية يتعين على المشرع القيام بما يلي:

- تعديل وتحسين قانون الإجراءات الجبائية ومختلف القوانين واللوائح الضريبية حتى تصبح أكثر وضوحا ومرونة في التطبيق سواء من قبل المكلفين أو من قبل أعوان الإدارة الجبائية.
- العمل على تحقيق التناسق بين القوانين واللوائح الضريبية، وأن تشمل جميع المكلفين المعنيين بالمساهمة في المردودية الجبائية.

- تقليل عدد الضرائب وتعديلها مع العمل على إيجاد ضرائب بسيطة.
- تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها بالإضافة الى توضيح الإعفاءات الضريبية.

5. تحقيق العدالة الضريبية: لتحقيقها لابد من توفير مجموعة من الإجراءات منها:

- شمولية الضرائب: أن تصيب جميع الدخول حتى لا يشعر المكلف أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضرائب.
- معدل الضريبة: أن يكون المعدل في حدود المعقول، لأن المعدل المرتفع يترك أثر سلبي على نفسية المكلف.
- الإعفاءات الضريبية: حيث يجب مراعاة الحالة الاجتماعية للمكلف، وذلك بالتحديد الدقيق لقدرته التكاليفية مع تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية.
- التشديد في فرض الضريبة: وذلك من خلال ما يلي:
- إعادة النظر في العقوبات المفروضة على المهربين مع التأكيد على أن الغش والتهرب الضريبي يعني الاعتداء على حقوق أفراد المجتمع كافة.
- تطبيق العقوبات الجزائية على المكلفين المتهربين وأيضا على الذين لا يقدمون أو يتهاونون في تقديم التصريحات المطلوبة أو يقدمون تصريحات خاطئة.

6. تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة: وهذا هو الحل المستهدف من قبل كافة

الإصلاحات الجبائية والمشاريع التي تتبناها الإدارة الجبائية، حيث تتوقف هذه العملية على كلا الطرفين، أي أن الإدارة الجبائية والمشاريع من جهة والمكلف بالضريبة من جهة أخرى، إذ عليهما اتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحسين هذه العلاقة.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي.

تعد ظاهرة التهرب الضريبي مشكلة أساسية تعاني منها جميع الدول سواء كانت متقدمة أو نامية، وقد يترتب عن هذه الظاهرة تراجع مستوى الحصيلة الضريبية أي من مداخل الدولة وبالتالي تقليص في تمويل النشاطات الاقتصادية والاجتماعية.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأشكاله.

للتهرب الضريبي عدة تعاريف نتطرق في هذا المطلب الى أهمها، مع ذكر الأشكال التي يتخذها هذا التهرب.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نورد أهمها فيما يلي:

التعريف الأول: هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة لمصالح الضرائب، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، وبعبارة أخرى إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو جزئي.¹

التعريف الثاني: يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال، سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخرينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.²

التعريف الثالث: هو كل عمل أو تصرف يقوم به المكلف بالضريبة يكون الهدف من وراءه التخلص أو التملص من دفع الضريبة وفق الشروط والآجال المنصوص عليها قانونا، سواء كان هذا التخلص جزئيا أو كليا ودون أن يتضمن هذا التملص من دفع الضريبة تدليسا أو احتيالا.³

¹ عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص99.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص169.

³ عبد الحق مرسل، التهرب الضريبي في قانون العقوبات التكميلي الجزائري، الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية، المركز الجامعي تمنراست، يومي 29/30 جانفي، 2013، ص8.

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي.

يتخذ التهرب الضريبي شكلين هما:

أولاً: التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

ويظهر مثل هذا التهرب في استغلال المكلف للنقائص والثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بغية التخلص من دفع دين الضريبة، وترجع هذه النقائص في الغالب الى نقص التشريع وعدم إحكام صياغته، إذ أن استفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة أو انتهاكا للأحكام الجبائية كون هذا الأخير يتم في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات أو التخفيضات الدائمة أو المؤقتة، والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية..... إلخ.¹

وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث حالات لهذا التهرب:²

1. التهرب الضريبي الناتج عن تغير سلوك المكلف: ويكون ذلك من خلال بعض السلوكيات التي

يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيما يلي:

- الامتناع عن إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تقادي دفعها.
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة والانتقال الى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.
- يركز هذا التهرب على إرادة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

2. تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي: يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها

الدولة لتحقيق عدة أهداف (مالية، اقتصادية، اجتماعية)، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات الى معدل خاص 19% عوض 23% قصد تشجيع الاستثمار.

3. تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي: إن التشريع الجبائي لا يخلو من الثغرات نتيجة

تعقد النظام الجبائي وعدم الإحكام والدقة في صياغة قوانينه التي يستغلها المكلف لصالحه، ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل الى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية.

¹ عبد الرزاق عباس، مرجع سابق، ص 99.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار الهومة، البليلة، الجزائر، 2003، ص، ص 154، 155.

يتضح مما سبق أن التهرب الضريبي لا يعتبر تهرباً حقيقياً، وذلك نظراً لعدم التجسد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية، لذلك يسعى المكلف إلى استغلال هذه الأساليب حتى يتقلص العبء الضريبي.

ثانياً: التهرب الغير مشروع (الغش الضريبي):

"يعتبر الغش الضريبي تهرباً مقصوداً، حيث يعتمد بعض المكلفين إلى إتباع بعض أساليب الغش والخداع، مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي، بقصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضرائب...."¹

لهذا فإن التهرب الغير مشروع يلجأ فيه المكلف بالضريبة إلى استعمال طرق تدليسية ووسائل الاحتيال، ومن ثمة فإن المكلف بالضريبة ينتهك أحكام التشريعات الجبائية.

وتعددت تصنيفات الغش الضريبي، فيمكن تصنيفه حسب عدة معايير، من حيث المشروعية ومن حيث درجة التعقد، ومن حيث المكان الذي وقع فيه، وسنتطرق إلى كل تصنيف على حدا فيما يلي:²

1. من الناحية الشرعية: غش غير مشروع فهو يتم عن طريق المخالفة العمدية المباشرة لنصوص التشريع

الجبائي كلياً أو جزئياً، وهذا الغش يؤدي إلى خضوع المكلف لعقوبات جبائية مختلفة.

2. من ناحية التركيب: يصنف إلى غش بسيط وغش مركب.

أ. **الغش البسيط:** وهو إغفال مرتكب بسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية للتقليل من المبالغ الواجب دفعها على شكل ضرائب من خلال تقديم تصريحات تحتوي على معلومات خاطئة أو ناقصة لتقدير الضريبة على أساسها كالنسيان الطوعي للتصريح بإحدى العناصر التي تدخل في حساب الضريبة، وتجدر الإشارة إلى أنه يجب التفريق بين الغش البسيط والخطأ، فالأول يرتكب عن قصد أما الثاني فقد يكون ناتجاً عن سهو أو إهمال صادر دون نية مقصودة للغش، ويبقى على الإدارة الجبائية مهمة إثبات أن المكلف المعني كان يعتمد ذلك فعلاً.

ب. **الغش المركب:** يتمثل هذا الغش في استعمال الطرق التدليسية التي من شأنها كشف فعلته، كما يشمل هذا الغش العمل على عدم الالتزام بدفع الضريبة عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة لنشاطه التجاري والامتناع عن تقديم أي تصريح للإدارة الجبائية، ويترتب عن مثل هذه الأفعال تعرض المكلف إلى العقوبات التي وضعها المشرع لردع مرتكبي الغش الجبائي.

¹ يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العمومية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1985، ص 233.

² عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001، ص 70.

3. من ناحية النطاق: ويصنف الى:

- أ. **التهرب المحلي:** يحدث هذا التهرب داخل حدود الدولة، بحيث عمليات الغش والتدليس لا تتجاوز إقليم الدولة، ويواجه المكلف المعني سلطة جبائية وحيدة تبعا للدولة محل التهرب بغض النظر عن جنسية المكلف، فالعبرة ليست الجنسية بل ما يترتب من خسارة في موارد الدولة، ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب شكلان هما:¹
 - **الامتناع:** وذلك بأن يمتنع المكلف عن امتلاك أي شيء، أو القيام بأي عمل يؤدي الى خضوعه للضريبة، كأن يقوم مثلا بعدم تسجيل العقارات المسماة باسمه الشخصي وتحويلها الى أشخاص آخرين.
 - **الإحلال:** وهذا بتعويض وعائه الخاضع للضريبة بوعاء آخر أقل خضوعا للضريبة، أو معفى تماما كأن يقوم المكلف مثلا بالرفع من أرقام الأعمال المعفاة مقارنة مع أرقام الأعمال الغير معفاة.
- ب. **التهرب الدولي:** إن التهرب الجبائي الدولي هو صورة التهرب الجبائي بصفة عامة، وإن ما يميزه أنه ذو صفة دولية، فالمكلف يحاول أن يخفف عن عبئه الضريبي مستخدما في ذلك كافة الطرق والسبل المشروعة، فقد يحاول المكلف أن يقوم بتحويل أرباحه التي خارج إقليم الدولة الكائن به ليتهرب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالإعفاءات الضريبية التي يقرها القانون الضريبي في البلد المضيف.

ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية:²

- **التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية.**
- **المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف).**

¹ ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص23.

² حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص42.

أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي:

الجدول رقم (1): أوجه التشابه بين التجنب الضريبي والغش الضريبي.

أوجه التشابه
- كل منهما يؤدي الى حرمان الخزينة من الإيرادات الضريبية. - كل منها يتمثل العنصر المعنوي والمتمثل في توفر القصد ونية الشعوب. - كل منهما سلوك يهدف من خلاله المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً. - الظاهرتان مرتبطتان مرتببتان بسوء نية المكلفين.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على التعاريف السابقة.

الجدول رقم (1): أوجه الاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي.

أوجه الاختلاف	
التجنب الضريبي	الغش الضريبي
- أسلوب مشروع. - لا يعد مخالفة أو انتهاك لأحكام الجبائية والقانون. - لا يعاقب عليه القانون. - صعوبة اكتشافه لأنه يعتمد على الثغرات القانونية.	- أسلوب غير مشروع. - إتباع أساليب مخالفة للقانون ومتمسكة بطابع الغش. - يعاقب عليه القانون. - سهولة اكتشافه لأنه يعتمد على التزوير والتحايل.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على التعاريف السابقة.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي ومناهج قياسه.

تعددت أسباب التهرب الضريبي فمنها تلك المتعلقة بالمكلف ومنها تلك المتعلقة بالنظام الضريبي والإدارة الجبائية، وتلك المتعلقة بالظروف الاقتصادية والسياسية، لذلك وجب استخدام تقييمات كوسيلة لتقدير هذا التهرب.

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي.

يرجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي نتيجة توفر أسباب معينة ترتبط بالمكلف وطبيعة النظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة، نذكرها فيما يلي:¹

أولاً: الأسباب المتعلقة بالمكلف: غالباً ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته، والتي تتدرج في إطار اختبارات نفسية وأخلاقية ومالية، ويمكن إيجاز هذه الأسباب فيما يلي:

1. ضعف المستوى الخلقي:

والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

2. ضعف الوعي الضريبي:

يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء، ويتمثل الوعي الضريبي لدى المكلف بإقناعه بأن الضريبة واجبة عليه وأنها التزام اتجاه المجتمع الذي ينتمي إليه، فإن ارتفاع الوعي لدى المكلفين يؤدي بالضرورة إلى إنقاص حجم التهرب والغش والعكس صحيح.

ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.
- اعتبار أن المتهرب من الضرائب سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين.

¹ ناصر مراد، مرجع سابق، ص-ص 156-159.

- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية، بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

3. الوضعية المالية السيئة للمكلف:

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

ثانيا: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

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

1. ثقل عبء الضريبة:

والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي.

2. تعقد النظام الضريبي:

إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلفين إلى التهرب (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة).

3. ضعف العقاب المفروض على التهرب:

إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.

4. عدم استقرار التشريع الضريبي:

تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

5. ضعف الرقابة الضريبية:

عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب.

ثالثا: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تعتبر الضريبة أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الكفاءات البشرية ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة.

1. ضعف الإمكانيات البشرية والمادية:

إن قدرة الإدارة الجبائية على التحصيل الأفضل للإيرادات وتحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة ترتكز على مستوى كفاءتها وإمكانياتها المادية والبشرية المتوفرة لديها، حيث أن الإدارة الجبائية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات المادية والبشرية مما يجعلها عاجزة عن أداء المهام الكثيرة والمتنوعة من عمليات فرض الضريبة، إحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها، إجراء الرقابة الجبائية، المنازعات وغيرها.

2. صعوبة تقدير وعاء الضريبة:

لا شك أن الصعوبات التي تلاقيها الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب هي ما يشجع المكلف على التهرب الضريبي، وقد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى آثار معنوية تشجع على التهرب الضريبي.

رابعا: الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية:

إن فترات الكساد والأزمات التي شهدتها البلد، تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادة بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، لذا يدفعهم للتهرب الضريبي، باستخدام مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية للأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضا.

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، وبالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة، وكذا التخفيض من بعض الضغوط الاجتماعية.

خامسا: الأسباب السياسية:

إن سياسة الانفاق العام في الدولة تؤدي دورا أساسيا في التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة، إذ أن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها للتهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم، كما أن عدم الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي للدولة يؤدي للتهرب من الضريبة.

الفرع الثاني: مناهج قياس التهرب الضريبي.

لكثرة أشكال التهرب الضريبي واختلاف الطرق التي يستعملها المكلف في التهرب من دفع الضريبة فإنه من الصعب قياسه وذلك لإمكانية إخفاء الثروة أو لأن أغلب المعاملات الاقتصادية والتجارية تأخذ الطابع السري.

أولا: طريقة الاقتصاد السري:

يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخل غير المصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين، وغير المدرجة ضمن الحسابات الوطنية، ويعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد السري ومن خلاله يتم حساب حجم التهرب الضريبي كون جميع المداخل والنشاطات الخفية لا يتم إخضاعها للضريبة وبالتالي فهي لا تدخل في الحسابات الوطنية، ويستند تقدير الاقتصاد السري على معطيات كل من الناتج الوطني الخام والعمليات النقدية وسوق العمل وعوامل الإنتاج.

ومن أهم مظاهر الاقتصاد السري:

- تنفيذ اللوائح الحكومية (القرارات) مثل إصدار الرخص (التراخيص) وتقسيم الأراضي إلى مناطق وغير ذلك من اللوائح.
- الإشراف على عقود الاستثمارات الحكومية التي قد تتطوي على محاباة لبعض المناطق دون غيرها.
- اتخاذ قرارات تتعلق بإدارة الضرائب (المراجعة المحاسبية وتحديد الجداول).
- الإشراف على عقود المشتريات الحكومية.
- الإشراف على وسائل الحصول على الخدمات العامة المنخفضة الثمن.
- شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي له.¹

¹بوشري عبد الغني، فعالية جبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2011، ص65.

ثانيا: طريقة الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي:

بحيث لا يصل عن النشاط الاقتصادي أية معلومات للوزارة المالية، وبالتالي لا يتم دفع أية ضرائب على الإطلاق، ويعتبر الكتمان أكثر الوسائل أمانا ويساعد على وجود القاع غير المنظم (اقتصاد الظل) المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص وبالتالي لا تسدد عنها الضريبة، وقد تشمل أنشطة صناعية، حرفية... إلخ. وبشكل عام يشمل التهرب كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون أن يعلم عنه في الدوائر المالية ولا يدفع عنه أية ضرائب.¹ ومن أهم مظاهر الاقتصاد الموازي نذكر:

- البيع والشراء بدون فواتير.
- تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسترها الحقيقي.
- تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال.
- تخصيص الثمن المصرح به لدى الجمارك.
- استخدام التسديد النقدي بدل التعامل بشيكات.²

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وآليات مكافحته.

إن التهرب الضريبي يؤدي الى عدة آثار سلبية لذلك وجب على الدولة مكافحة هذه الظاهرة.

الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي آثار سلبية، وذلك على كل المستويات وفي كل الميادين نذكر منها:³

أولاً: الآثار الاقتصادية:

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي أن هذه الظاهرة تحدث بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي:

1. ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها: تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبالتالي وقوع هذه الزيادة على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

¹ محمد حباش، التهرب الضريبي، بحث منشور على الموقع الإلكتروني <https://aleppeconomics.com> ، تاريخ الاطلاع: 2022/04/14، 14:30.

² ولهي بوعلام، نمو إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، ملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20 و 21 أكتوبر 2009، ص 15.

³ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص-ص 49-53.

2. **إعاقة المنافسة الاقتصادية:** إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في اغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية، أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد التمويل وبذلك تباع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيرتها.

3. **التوجه الوهمي للنشاط الاقتصادي:** قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح سببا في الركود الاقتصادي والتخلف.

4. **ظهور أزمة رؤوس الأموال:** إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في اغلب الأحيان في إخفاء المكلف لرقم أعماله أو أرباحه الحقيقية، وتتم هذه العملية أما عن طريق الاكتتاز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب، بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهريب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة.

ثانيا: الآثار المالية:

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكدس من طرف المكلفين المتمصلين من دفع الضرائب، كما انه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وبالتالي انخفاض مستوى الدخل الضريبي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتتاز الأموال غير المصرح بها، والتي تسببت بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.

ثالثا: الآثار الاجتماعية:

بغيا ب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، حيث أن التهرب الضريبي يساهم في إعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقة بينها، وبالتالي فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي عليهم.

الفرع الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي.

تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة على المستوى الوطني والدولي وذلك من خلال معالجة أسبابه والتي سنعرضها كما يلي:

أولاً: تحسين فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة عدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة الظاهرة بمراعاة ما يلي:

1. تبسيط النظام الضريبي: يجب العمل على تبسيط إجراءات الإدارة المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلاً 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 الجزائي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي لنشوب حالة من الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم لمكافحة التهرب الضريبي

2. تحسين التشريع الضريبي: إن التشريع الضريبي الجديد والمنسجم والمتربط عليه أن يحسن الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب، وبالتالي يجب الصياغة بإحكام نصوص التشريع الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب، إضافة إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكييفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.¹

3. إرساء نظام ضريبي عادل: يشكل الإحساس بالتحسن الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل من خلال مراعاة ما يلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.
- شمولية الضريبة.
- اعتدال معدل الضريبة.
- تجنب الازدواج الضريبي.
- يجب أن يكون إعفاءات الضريبة مدروسة.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعد تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية. كما يجب أن توزع الأعباء الضريبية على المكلفين حسب قدرتهم على الدفع.²

¹ ناصر مراد، مرجع سابق، ص، ص162، 164.

² أحمد زهير تامية، خالد الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار زهران، عمان، 1997، ص219.

ثانيا: تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة التهرب بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال تحسين نوعي وكمي للإمكانيات المتوفرة والتسهيلات لإجراءات العمل.¹

ونذكر الإجراءات اللازمة فيما يلي:²

1. **تحسين الإمكانيات البشرية:** في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد الصفقات الاقتصادية، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها ذلك راجع لقلة عدد الموظفين، أو نقص كفاءاتهم المهنية، وفي ظل هذا الاختلال بين وظائف الإدارة وإمكانياتها البشرية، أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، ولهذا يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.
- وضع برنامج تكويني يتماشى مع تغيرات النظام الضريبي.
- فتح مدارس متخصصة في مجال الضريبة عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية ورسكلة أعوان إداريين.
- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية لعمال الإدارة الضريبية لغلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.
- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية بخاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.

2. **تحسين الإمكانيات المادية:** إن تعدد مهام الإدارة الضريبية فرض عليها حتمية إدخال الإعلام الآلي وذلك لتسيير مختلف أعمالها، حيث أن تعميم الإعلام الآلي هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي كونه يكتسي أهمية بالغة تسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة عملية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية.

¹ كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، دون سنة نشر، ص33.

² ناصر مراد، مرجع سابق، ص-ص165-167.

3. تنظيم الإدارة الضريبية: إن تنظيم الضريبة وفق مبدأ لامركزية الإدارة، يهدف لفسح مجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية، وضمان سرعة وفعالية في العمل، ولتطوير فعالية الإدارة الضريبية الجزائية اتخذ المشرع بعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على مستوى محلي ومركزي لتجاوز نقائص التنظيم السابق والتكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة وفي هذا المجال قام بتحويل الإدارة المركزية إلى مديرية عامة للضرائب، أما على المستوى المحلي فقام بإنشاء مديريات جهوية موزعة عبر كامل التراب الوطني.

ثالثا: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف:

تسعى الإصلاحات الضريبية، دوما لتخفيف حدة التوتر الموجود بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه تقليل حالات التهرب، ويكون ذلك بكسب ثقة المكلف الذي يعتبر ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ علاقات إنسانية موجهة لإضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية وذلك من خلال الإجراءات التالية:

1. نشر الوعي الضريبي: يعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهرب، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي، حتى تصبح سلوكياته أكثر عقلانية ومن أجل نشر الوعي الضريبي يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- القيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفين بواجباتهم الضريبية.
- التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميم أهميتها في برامج توعية تربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية للمواطن.
- تحسيس المكلف على أهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة.

2. تكوين وإعلام المكلف.

3. تحسين العلاقات الإنسانية.¹

¹ ناصر مراد، مرجع سابق، ص168.

المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

سنتناول من خلال هذا المبحث مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، وذلك بالتطرق الى إجراءات الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي، وفي الأخير سنتطرق الى أهم العقوبات الجبائية والجزائية المفروضة على المكلفين.

المطلب الأول: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

يتضح دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال مجموعة إجراءات ووسائل وضعها المشرع الجزائري كأدوات قانونية تنظم سير عمل الرقابة الجبائية، والتي يعتمد عليها المراقبون في مهامهم الرقابية، حيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية هي:

- التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق.
- التحقيق المصوب في المحاسبة ويهتم بمراقبة ضريبة معينة.
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والذي يدعم التحقيقين السابقين ويخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.

أولاً: التحقيق في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة من العمليات التي تهدف الى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بأربع (4) سنوات الأخيرة، ويتم عبر المراحل التالية:

1. إشعار بالمراقبة: لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الشروع في التحقيق في المحاسبة بدون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار التحقيق ويكون هذا الإشعار مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة، بحيث تقدم للمكلف مدة عشر (10) أيام يقوم من خلالها بتحضير كل المستندات والوثائق المحاسبية الضرورية لبدأ التحقيق، ويتم التأكد من ذلك يوم أول تدخل للفرقة (محققين ورئيس الفرقة).
2. الاستعانة بمستشار: بحيث المكلف بالضريبة يستطيع الاستعانة بمستشار جبائي، محافظ حسابات...الخ، ويكون من اختياره.

3. مدة التحقيق في عين المكان: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين

المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية لأكثر من ثلاثة (3) أشهر، فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيه.

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- يمدد هذا الأجل الى ستة (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000000 دج و 10000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى مدة تسعة (9) أشهر، كما يجب معاينة نهاية عملية التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعى فيه المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه.

4. التبليغ بالتصحيحات الجبائية الأولية: يبلغ المكلف بالضريبة النتائج الأولية للتحقيق، وعليه أن يبدي

رأيه بالقبول أو الرفض الكلي أو الجزئي لمجموعة النواقص المسجلة من طرف أعوان الضرائب في أجل أربعين (40) يوم من تاريخ الاستلام ويقدم جواب وتبريرات لتلك النواقص.

5. التبليغ بالتصحيحات الجبائية النهائية: في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد

نهائياً، 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.

عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات المحاسبية من فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.¹

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص، ص 8، 9.

ثانيا: التحقيق المصوب:

التحقيق المصوب هو تحقيق محاسبي لضريبة واحدة أو عدة ضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم عبر المراحل التالية:

1. **إشعار بالرقابة:** لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، وذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق المكلفين بالضريبة، وبحيث يستفيد المكلف بالضريبة بفترة تحضير مدتها عشر (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.
2. **الاستعانة بمستشار:** المكلف بالضريبة يستطيع الاستعانة بمستشار أو محافظ حسابات من اختياره.
3. **مدة التحقيق في عين المكان:** لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (2)، ويجب معاينة عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعى فيه المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض المكلف التوقيع.

ويمكن تمديد هذه المدة في عين المكان وفقا للأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية للرد على طلبات التوضيح أو التبرير عند وجود شبه تحويل غير مباشر للأرباح حسب مفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وتتمد مدة هذا الأجل الى سنة (1) عندما توجه الإدارات الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة والتعاون الإداري وتبادل المعلومات.

4. **التبليغ بالتصحيحات الجبائية الأولية:** يستلم المكلف بالضريبة النتائج الأولية للتحقيق وتقدم له أجل ثلاثين (30) يوم لإرسال ملاحظاته وتبريرات في حالة وجود أخطاء، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.
5. **التبليغ بالتصحيحات الجبائية النهائية:** يتم بعد إتمام كل الإجراءات المتعلقة بالتحقيق وكذا عمليات الرقابة على الوثائق المحاسبية، بحيث يتم تحديد بدقة النقائص محل التصحيح الجبائي من أجل استرداد الحقوق عن طريق إصدار الجدول الضريبي.
6. **إصدار الجدول الضريبي:** يتم في النهاية إرسال جدول ضريبي تستحق الضرائب الواردة فيه خلال أجل شهر (1) وإذا تخلف عن أداء تلك المستحقات يتم تطبيق غرامات جزائية.

إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع الى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقويم.¹

ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

يمر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية عبر مراحل نذكرها:

1. إشعار بالرقابة: لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي

بخصوص الضريبة على الدخل، بدون إعلام المكلف بالضريبة من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، ويكون هذا الإشعار مرفق بميثاق حقوق وواجبات بالمكلف بالضريبة، فتمنح لهذا الأخير فترة خمسة عشر (15) يوم ليقوم بتحضير الوثائق الضرورية لبدء عملية التحقيق.

2. الاستعانة بمستشار: بحيث المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره خلال عملية التحقيق.

3. مدة التحقيق في عين المكان: لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لمدة

تفوق سنة (1) اعتبارا من تاريخ تسليم الإشعار بالتحقيق.

قد تمتد فترة التحقيق الى:

- سنة (1) عندما توجه الإدارة الجبائية في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، طلب المعلومات من الإدارة الجبائية الأخرى.

- سنتين (2) في حالة اكتشاف نشاط خفي يقوم به المكلف بالضريبة.

4. التبليغ بالتصحيات الجبائية الأولية: يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كافي

ومعللا، كما يتعين أيضا إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة تقويم بطريقة تسمح

¹ المادة 20، مكرر 2، من قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص، ص 9، 10.

للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها، بحيث يمنح للمكلف بالضريبة أجل مدته أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله، ويكون عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

5. التبليغ بالتصحيحات الجبائية النهائية: على إثر اختتام الاجتماع المتعلق بالتحكيم، يعلم المكلف بالضريبة بنتائج الاجتماع، يحرر محضر يستدعى إليه المكلف بالضريبة المحقق معه للتوقيع وفي حالة رفضه يؤشر على ذلك في المحضر، تسلم نسخة من المحضر للمكلف بالضريبة المعني وينبغي أن يبين المحضر المحرر بصفة واضحة وبدون غموض القرار الناتج عن التحكيم. لا يجوز للإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الضريبة ونفس الفترة، وهذا بعد الانتهاء من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال عملية التحقيق أو قد يكون استعمل أساليب تدليسية، وهذا بمراعاة أحكام المادة 96 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

المطلب الثاني: صعوبات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

رغم الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية، والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال، إضافة إلى المبالغ التي يتم استرجاعها من خلال مختلف أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، إلا أنها لازالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك نظرا للمشاكل والصعوبات التي تواجهها والمتمثلة فيما يلي:²

الفرع الأول: الصعوبات المتعلقة بالإدارة الجبائية: وتتمثل فيما يلي:

1. نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية:

رغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات، إلا أنها لازالت تعاني من نقص الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية، وهذا في ظل التطور المستمر للتهرب الضريبي، واستخدام المتهربين لطرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال.

¹ المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص، ص11، 12.

²سوالم سفيان، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها، والحلول المقترحة لتفعيلها، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، يومي 28/29 أكتوبر 2015، ص-ص2-5.

كما تعاني الإدارة الجبائية من نقص المراقبين، وخاصة أن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الجبائية.

2. نقص الإمكانيات والوسائل المادية:

رغم التطور الهيكلي الذي مس الإدارة الجبائية، إلا أنها لازالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية، في وقت تعرف فيه تكنولوجيا المعلومات تقنيات معالجة متطورة جدا. كما تعرف الإدارة الجبائية مشاكل تؤثر باستمرار على عملها الرقابي تتمثل أساسا في ضعف الإمكانيات المادية المرتبطة بتجهيز المقرات بمختلف الوسائل المساعدة في هذا الإطار، وتوفير وسائل نقل الأعوان الى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات، وربط الإدارة الجبائية بوسائل الاتصال الحديثة لتسهيل عملية تبادل المعلومات والمعطيات بين هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها.

الفرع الثاني: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة وبعض الهيئات: وتتمثل فيما يلي:

1. نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة:

إن نقص الوعي الضريبي لدى الكثير من المؤسسات والأفراد أصبح هاجسا يلاحق عملية الرقابة الجبائية، ويصعب من اتخاذ السياسات الضريبية الملائمة، فالكثير من المكلفين بالضريبة يبحثون على طرق تدليسية لفتح المجال أمامهم للتهرب الضريبي.

2. عدم التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات:

إن إتمام عملية الرقابة الجبائية قد يتطلب الاتصال بمختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة، والتي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة، وهذا من أجل الحصول على المعلومات اللازمة في هذا الإطار، إلا أن الواقع يثبت أن هذه المؤسسات لا تتعاون مع الإدارة الجبائية فيما يخص تقديم المعلومات للكشف عن المداخل غير مصرح بها.

الفرع الثالث: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي: وتتمثل فيما يلي:

1. غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية:

حيث من الصعب تطبيق القوانين التشريعية الخاصة بالرقابة الجبائية وهي في حالة تغير دائم، ومن الصعب فهم مواد تطبيقها، وعلى من تطبق، ووقت تطبيقها، وهو ما فتح المجال أمام أعوان الرقابة الجبائية للإجابة عن هذه الأسئلة حسب معرفتهم وخبراتهم المتعلقة بتنفيذ القوانين الجبائية، وفي بعض

الأحيان يتم الرجوع الى المسؤولين في الإدارة الجبائية لإعطاء الحلول لهذه المشكلات. إن هذا الغموض وعدم الاستقرار الذي يميز التشريعات الضريبية أدى الى الحد من فاعلية جهاز الرقابة الجبائية.

الفرع الرابع: الصعوبات المتعلقة بالمحيط العام: وتتمثل فيما يلي:

1. الاقتصاد الموازي:

إن الاقتصاد الموازي أو اقتصاد الظل يتميز بوجود الأنشطة الاقتصادية البعيدة عن أعين الحكومة وأجهزتها الرقابية، وفي ظل هذه الظروف تحدث المنافسة الغير شريفة، وبمرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق.

ومن المساوئ الكبرى للاقتصاد الموازي هو حرمان الخزينة العمومية من أموال التحصيل الضريبي، وما يتبعه من شعور لدى المكلفين بعدم عدالة الرقابة الجبائية، مما يدفعهم الى الابتعاد عن الطرق القانونية واستعمال الممارسات الغير شرعية للحفاظ على مكتسباتهم.

2. الفساد الإداري:

تعددت مظاهر وأوجه الفساد الإداري، ووجود فساد في القطاع الضريبي يؤدي الى بعض المكلفين بتقديم تصريحات ضريبية غير حقيقية، مما يحرم الخزينة العمومية من إيرادات كانت متوقعة.

المطلب الثالث: العقوبات الجبائية والجزائية المفروضة على المكلفين.

عند اكتشاف ممارسات تدليسية أو أخطاء جبائية من طرف المكلف بالضريبة يطبق المحقق عقوبات اتجاه المكلف الخاضع للرقابة، وتكون إما جبائية أو جزائية وذلك بحسب خطورة المخالفة.

أولاً: العقوبات الجبائية: وتتمثل فيما يلي:

1. عقوبات عدم التصريح أو تأخره:

- تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%¹.
- تخفض هذه الزيادة الى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 (إذا لم تتعدى مدة التأخير شهر تخفض النسبة الى 10% وعند خلاف ذلك تخفض الى 20%).
- ويترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات الآتية:
- 2500 دج، عندما تكون مدة التأخر شهراً واحداً.
- 5000 دج، عندما يتجاوز التأخر شهراً واحداً ويقل عن شهرين.
- 10000 دج، عندما يتجاوز التأخر شهرين.²
- يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و153 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة دفع غرامة جبائية قدرها 1000 دج، وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها، وفي حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه الى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائياً ويضاعف مبلغ الحقوق الى غاية 25%³.

¹ المادة 192-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

² المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

³ المادة 192-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2022، مرجع سابق.

- يترتب على عدم التقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 2000000 دج.

- إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإن زيادة على الغرامة السالفة الذكر يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، وذلك بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.¹

2. عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش: وتتمثل فيما يلي:²

تنص المادة 1-193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح.

حيث يتم زيادة على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة:

- 10%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه.
- 15%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق عن 50000 دج ويقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه.
- 25%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج.

عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، ولا يمكن أن تقل الزيادة عن 50%، وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100%. وتطبق نسبة 100% كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

¹ المادة 192-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2022.

² المادة 193-1-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2022

ثانيا: العقوبات الجزائية:

فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يمكن أن يتعرض المكلف الذي يقوم بأعمال التهرب لعقوبات جزائية حسب نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء الى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي:¹

جدول رقم 03: جدول العقوبات الجزائية للمتهربين.

مبلغ الحقوق المتملص منها (دج).	الغرامة (دج).	الحبس المؤقت.
لا يتجاوز 100000 دج.	50000 دج - 100000 دج.	-
يفوق 100000 دج ولا يتجاوز 1000000 دج.	100000 دج - 500000 دج.	شهرين الى ستة (6) أشهر.
يفوق 1000000 دج ولا يتجاوز 5000000 دج.	500000 دج - 2000000 دج.	من ستة (6) أشهر الى سنتين.
يفوق 5000000 دج ولا يتجاوز 10000000 دج.	2000000 دج - 5000000 دج.	من سنتين الى خمس (5) سنوات.
يفوق 10000000 دج.	5000000 دج - 10000000 دج.	من خمس (5) سنوات الى عشر (10) سنوات.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

¹ مرجع سبق ذكره، المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2022.

خلاصة الفصل الأول:

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول أن ظاهرة التهرب الضريبي هي ظاهرة عالمية تمس جميع الدول على اختلاف مستوياتها، ويرجع انتشارها الى وجود بيئة توفرت فيها الشروط المساعدة، بالإضافة الى توفر أسباب معينة والتي ترتبط بالمكلف والظروف المحيطة السائدة، خاصة الاقتصادية والثقافية والمالية.

لذلك ظهرت الرقابة الجبائية كأداة قانونية لمعالجة مختلف ظواهر التهرب الضريبي ومحاربتها بكل أشكالها وآلياتها، وهذا من خلال التحقيق في مدى مصداقية التصريحات الجبائية وما تتضمنه من معلومات محاسبية.

بحيث تسعى الإدارة الجبائية لتحقيق العدالة الضريبية والمساواة بين المكلفين أمام الضريبة من خلال تطبيق الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية

بومرداس

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية أداة من أدوات مكافحة التهرب الضريبي، وذلك من خلال كبح المخالفات واكتشاف الغش والأخطاء، وبالتالي زيادة حصيلة الخزينة العمومية أي المساهمة في تحسين عملية التحصيل الضريبي. ولمعرفة فعالية الرقابة الجبائية في اكتشاف والحد من التهرب الضريبي، ومن أجل تدعيم المعارف في الجانب النظري، قمنا بدراسة تطبيقية لحالة خاضعة للرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، وللعلم تم الاعتماد على احصائيات لسنتي 2011، 2012 بالنظر الى عدم تمكننا من الحصول على معلومات لثلاث سنوات الأخيرة رغم اصرارنا وحرصنا الشديد على ذلك.

قمنا بتقسيم هذا الفصل لمبحثين هما:

➤ المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس

➤ المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية

بومرداس

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

سنحاول في هذا المبحث تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس، باعتبارها أعلى هيئة جبائية ولائية، بالإضافة التي تقديم هياكلها التنظيمية والتطرق الى المهام المكلفة بها.

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

تأسست مديرية الضرائب لولاية بومرداس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 12 فيفري 1991، بنزل المالية ببلدية بومرداس، وهي إحدى المصالح الخارجية للإدارة الجبائية. حيث تعتبر هذه المديرية الهيئة التي تقوم بمراقبة ومتابعة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها، ومراقبة كافة المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية، ومن الأسباب التي أدت الى نشأة هذه المديرية هو تقريب الإدارة الجبائية من المواطن بالفصل في المنازعات الجبائية المعروضة وتحصيل حقوق الخزينة العمومية من الضرائب وزيادة الأنشطة الصناعية، التجارية والخدماتية على مستوى الولاية.

تتولى المديرية الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديرية الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنشيطه وتقويمه ومراقبته.

تتولى المديرية الولائية خصوصا المهام التالية:¹

أولا: في مجال فرض الضريبة: تكمن مهامها فيما يلي:

- تنظيم جميع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- إعداد برامج التدخل لدى ممولو الضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها؛
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك؛
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها؛
- إصدار وإثبات قوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض، والمصادقة عليها وتقويم النتائج، وإعداد الحصيلة الدورية؛
- متابعة تطور التقاضي لدى العدالة في شأن المنازعات الخاصة بوعاء الضريبة؛
- التحليل والتقويم الدوري لعمل المفتشيات وإعداد التلخيص عن ذلك، واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن من عملها؛
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة؛

¹ المصدر: مديرية الضرائب لولاية بومرداس، مصلحة المستخدمين، بتاريخ 2022/03/23.

ثانيا: في مجال التحصيل: تتمثل مهامها فيما يلي:

- القيام بالرقابة القبلية لحسابات تسيير قباضة الضرائب وتصفياتها؛
- متابعة قباضة الضرائب في تحمل مسؤولياتهم؛
- تنظيم التزود بالطوابع وامساك محاسبتها؛
- متابعة تطور الدعاوي أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- التحليل والتقويم الدوري لعمل القباضات وإعداد تلخيصا عن ذلك، واقتراح أي تدبير من شأنه أن يحسن من عملها؛

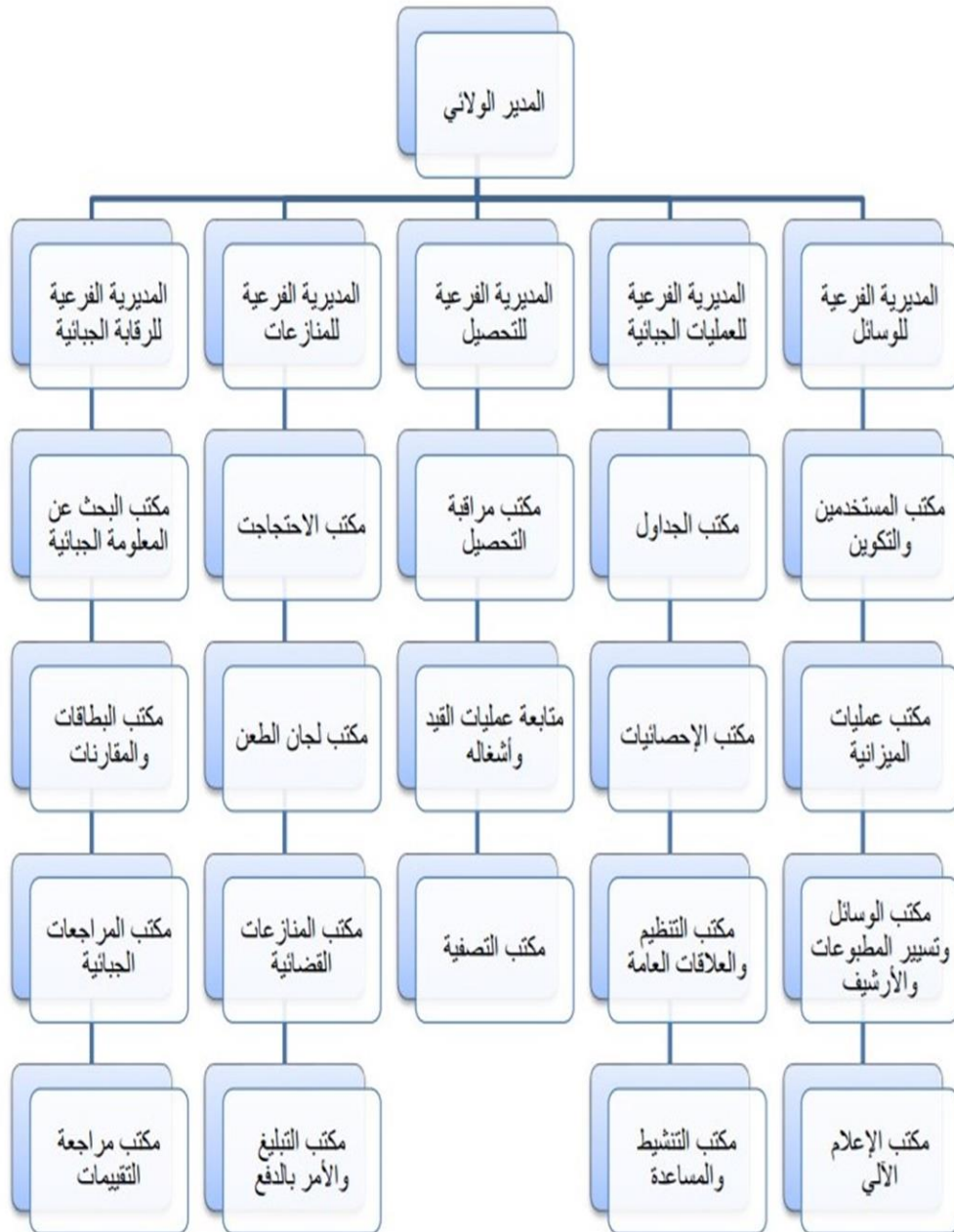
تتكون المديرية الولائية للضرائب لولاية بومرداس من خمس مديريات فرعية تتمثل فيما يلي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
 - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
 - المديرية الفرعية للمنازعات؛
 - المديرية الفرعية للتحصيل؛
 - المديرية الفرعية للوسائل؛
- بالإضافة الى وجود مصالح خارجية تتمثل في المفتشيات والقباضات وهي:
- 14 مفتشية (13مفتشية+ مفتشية التسجيل والطابع)؛
 - 08قباضات؛

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

يمكن تلخيص الهيكل التنظيمي فيما يلي:

شكل رقم (2): المديرية الفرعية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مديرية الضرائب لولاية بومرداس (مصلحة المستخدمين).

ويتكون الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس من:¹

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتضم أربعة مكاتب (كما هو موضح في الهيكل التنظيمي أعلاه).

1. مكتب الجداول: وتتمثل مهمته في:
 - المصادقة على جداول الضرائب والرسوم.
 - التكفل بسندات التحصيل.
2. مكتب الإحصائيات: وتتمثل مهمته في:
 - استلام إحصائيات مختلف هياكل المديرية.
3. مكتب تنظيم العلاقات العامة: وتتمثل مهمته في:
 - متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والإمنازية.
 - نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.
4. مكتب التنشيط والمساعدة: وتتمثل مهمته في:
 - التكفل بالاتصال بالهيكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها من أجل تحسين مناهج العمل وانسجامها.
 - متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

ثانياً: المديرية الفرعية للتحصيل: وتضم ثلاثة مكاتب وهي:

1. مكتب مراقبة التحصيل: وتتمثل مهمته في:
 - مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية.
 - متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة وفحص وضعية المتأخرين عن الدفع.
2. مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: وتتمثل مهمته في:
 - المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيود غير النشطة.
 - ضمان إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.
3. مكتب التصفية: وتتمثل مهمته في:
 - استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.

¹ المصدر: مديرية الضرائب لولاية بومرداس، مصلحة المستخدمين، بتاريخ 2022/03/23.

- التكفل بجداول القبول في الإرجاع للمبالغ المعتذر تحصيلها وجداول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل.

- مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالعقوبات والغرامات المالية.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية: وتضم أربعة مكاتب تتمثل في:

1. مكتب الاحتجاجات: وتتمثل مهمته في:

- استلام الطعون ودراساتها.

- استلام ودراسة استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2. مكتب لجان الطعن: وتتمثل مهمته في:

- دراسة طلبات واحتجاجات المكلفين بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.

3. مكتب المنازعات القضائية: وتتمثل مهمته في:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئة القضائية الجزائية المختصة.

- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

4. مكتب التبليغ: وتتمثل مهمته في:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة بدراسة مختلف أصناف الطعن.

- الامر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتتمثل مهمته في:

1. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: وتتمثل مهمته في:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعنى بوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وحق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2. مكتب البطاقات والمقارنات: وتتمثل مهمته في:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

3. مكتب المراجعات الجبائية: وتتمثل مهمته في:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.

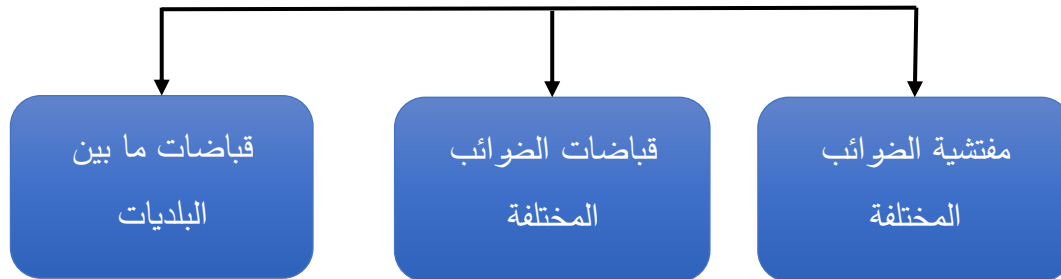
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- 4. مكتب مراقبة التقييمات: وتتمثل مهمته في:
 - المشاركة في أشغال التحيين للمعايير الرجعية.
 - استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو بالمجان.
- خامسا: المديرية الفرعية للوسائل: وتضم أربعة مكاتب وهي:
 1. مكتب المستخدمين والتكوين: وتتمثل مهمته في:
 - السهر على احترام التشريع والتنظيم السارية المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
 - المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتجديد معارف الأعوان.
 - المشاركة في تنظيم الخدمات الإجتماعية للمستخدمين.
 2. مكتب عمليات الميزانية: وتتمثل مهمته في:
 - القيام في حدود صلاحيته بتنفيذ عمليات الميزانية.
 - الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.
 - القيام بعمليات الالتزام بنفقات تجهيز المديرية وتصفياتها.
 3. مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: وتتمثل مهمته في:
 - اقتناء الأثاث والمعدات الخاصة بالمكاتب والمواد المتعلقة بالتنظيف.
 - المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات وتنظيم عملية تخزينها وتمويلها.
 4. مكتب الإعلام الآلي: وتتمثل مهمته في:
 - تطبيق برنامج إدخال الإعلام الآلي.
 - التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.

المطلب الثالث: المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

تتواجد المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس في مراكز الدوائر والبلديات التابعة لولاية بومرداس، حيث تقوم بفرض وتحصيل الضرائب من الأشخاص المكلفين بالضريبة والتابعين لكل دائرة أو بلدية وكذلك تسيير ميزانيات البلديات التابعة لها.

الشكل رقم (3): المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مديرية الضرائب لولاية بومرداس (مصلحة المستخدمين).

تتكون المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس من:¹

الفرع الأول: قباضات ما بين البلديات:

وتهتم بتسيير وتنفيذ ميزانيات البلديات التابعة لها وتحصيل الرسم على العقارات (الرسم على العقارات المبنية، والرسم على العقارات الغير مبنية).

الفرع الثاني: قباضات الضرائب المختلفة:

هي مصالح تهتم بتحصيل مختلف الضرائب والرسوم التي يقوم بدفعها المكلف بالضريبة.

تضم مديرية الضرائب لولاية بومرداس ثمانية (08) قباضات تتمثل في:

قباضة الضرائب الثنية، قباضة الضرائب بومرداس، قباضة الضرائب بودواو، قباضة الضرائب يسر، قباضة الضرائب خميس الخشنة، قباضة الضرائب برج منايل، قباضة الضرائب بغلية، قباضة الضرائب دلس.

تتمثل مهام قباضة التابعة لولاية بومرداس في:

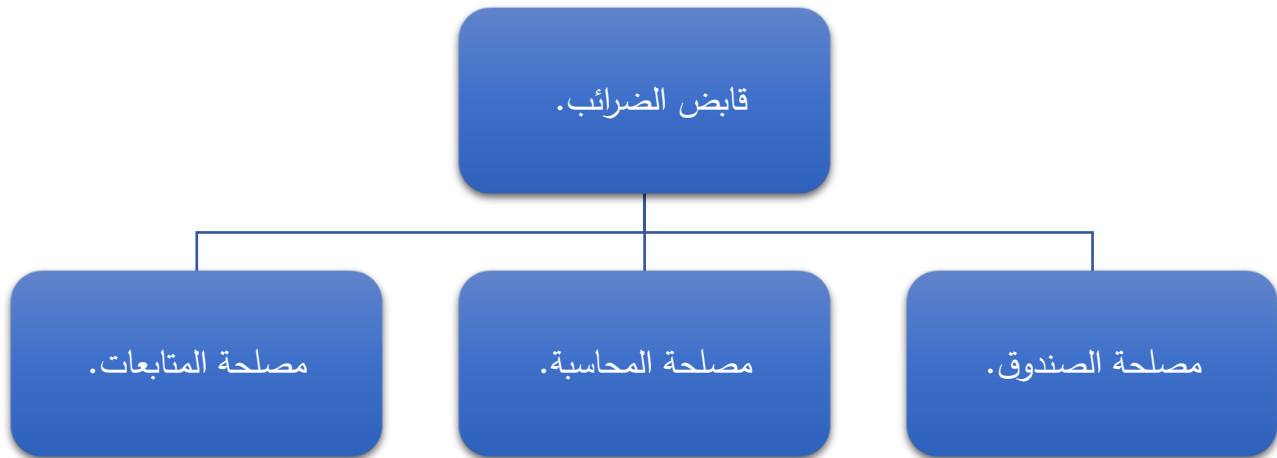
- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة برسم المدفوعات العفوية، الجداول العامة أو الفردية المتخذة ضدهم، وكذا وضعيتهم في مجال التحصيل.
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بهما والمتعلقة بتحصيل الضريبة.

وتنقسم قباضة الضرائب التابعة لولاية بومرداس الى ثلاث مصالح هي:

- مصلحة الصندوق.
- مصلحة المحاسبة.
- مصلحة المتابعات.

¹ المصدر: مديرية الضرائب لولاية بومرداس، مصلحة المستخدمين، بتاريخ 2022/03/23.

الشكل رقم (4): الهيكل التنظيمي لقبضة الضرائب.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مديرية الضرائب لولاية بومرداس (مصلحة المستخدمين).

الفرع الثالث: مفتشيات الضرائب المختلفة:

تتكفل مفتشيات الضرائب بتسيير ومراقبة ملفات المكلفين بالضريبة التابعين لمحيطها الجغرافي، وفتح ملفات جبائية وإجراءات التصريح برقم الأعمال والأرباح.

تضم مديرية الضرائب لولاية بومرداس ثلاث عشر (13) مفتشية تتمثل في:

مفتشية الضرائب بومرداس فرنس فانون، مفتشية الضرائب بومرداس ابن خلدون، مفتشية الضرائب بودواو خزان الماء، مفتشية الضرائب المحطة، مفتشية الضرائب أولاد موسى، مفتشية الضرائب خميس الخشنة، مفتشية الضرائب زموري، مفتشية الضرائب الثنية، مفتشية الضرائب بني عمران، مفتشية الضرائب يسر، مفتشية الضرائب برج منايل، مفتشية الضرائب بغلية، مفتشية الضرائب دلس.

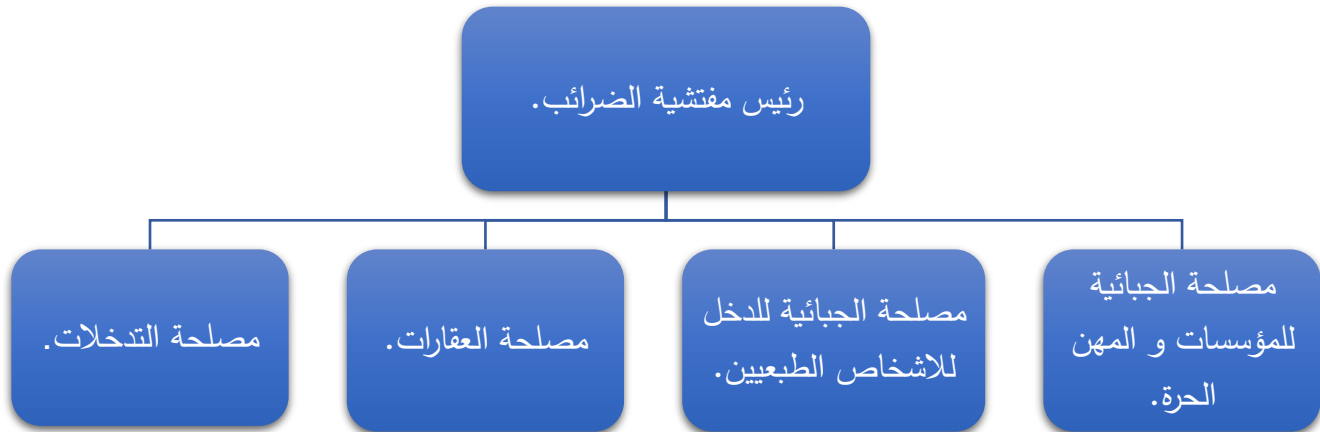
تتمثل مهام مفتشية الضرائب التابعة لولاية بومرداس في:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- فتح الملفات الجبائية وغلقها.
- إنشاء مختلف الوثائق للمكلفين بالضريبة.
- نشر المعلومات للمكلفين بالضريبة التابعين للمفتشية، لتذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية.

تضم مفتشية الضرائب التابعة لولاية بومرداس أربعة (4) مصالح هي:

- المصلحة الجبائية للمؤسسات والمهن الحرة.
- المصلحة الجبائية للدخل للأشخاص الطبيعيين.
- مصلحة جباية العقارات.
- مصلحة التدخلات.

الشكل رقم (5): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مديرية الضرائب لولاية بومرداس (مصلحة المستخدمين).

المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

التحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بالسنوات المالية المقفلة والمكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، حيث يشمل كل الضرائب والرسوم.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية للتحقيق المحاسبي.

بعد تعيين المكلف المعني بالرقابة وكذا اختيار عوني التحقيق، يسحب هذان الأخيران ملف المكلف الخاضع للرقابة من مفتشية الضرائب التابع لها من أجل الاطلاع عليه ومعرفة نشاطه والضرائب الخاضع لها وكذا السنوات الخاضعة للتحقيق.

وتتم هذه المرحلة وفق ما يلي:

1. إرسال الإشعار بالتحقيق:

من خلال هذا الإشعار تعلم مديرية الضرائب المكلف بالضريبة بأنه خاضع للتحقيق المحاسبي، مع تبيان جميع الضرائب والرسوم الخاضعة للرقابة والسنوات المحقق فيها، كما يضم أسماء المكلفين بالتحقيق ورتبهم وكذا تاريخ بداية التحقيق ومدته، ويرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين.

2. الوضعية الجبائية للمكلف:

نتيجة لنشاط المكلف والطبيعة القانونية لشركته، فإنه يخضع قانونا للضرائب والرسوم التالية:

- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:
- ضريبة الدخل الإجمالي (IRG)، وفقا لأحكام المادتين 11 و 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ضريبة على النشاط المهني (TAP) بمعدل 2% (جانفي 2013 الى جوان 2015) وبتخفيض بنسبة 25% (من جويلية 2015) على مبلغ رقم الأعمال المحقق (المقبوضات) (المواد 217 الى 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).
- الضريبة على الدخل الإجمالي على الرواتب والأجور (المواد 1-75، 1-129، 1-130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) بسبب وضع المكلف كصاحب عمل.
- حقوق الطابع:

فرض رسوم الطابع على قيمة المبيعات التي أرسلت بها فواتير وسددت نقدا (المادة 100 من قانون الطابع).

- **الرسم على رقم الأعمال:**

ضريبة القيمة المضافة (TVA) بمعدل 7% و 17% على مبلغ رقم الأعمال المحقق (المادتان 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).

- **رسم التكوين المهني المستمر والرسم على التمهين:**

رسم التكوين المهني المستمر ورسم على التمهين وفقا لأحكام القانون رقم 97-02 لسنة 1997-12-31.

المطلب الثاني: فحص محاسبة الخاضع للتحقيق واكتشاف المخالفات وتعديلها.

أولا: فحص المحاسبة:

وتحفظ الحسابات المقدمة وفقا للنظام المركزي وتتضمن الوثائق التالية: (الفصل "أ")

- **الكتب الإلزامية:**

- جريدة عامة مرقمة وموقعة من محكمة بومرداس بتاريخ 05 / 08 / 2009 وتحتوي على 47 صفحة.
- دفتر جرد مرقم وموقع من محكمة بومرداس بتاريخ 05 / 08 / 2009 والذي يحتوي على 48 صفحة.
- دفتر الأجور مرقم وموقع من محكمة بومرداس في 05 / 08 / 2009 والذي يحتوي على 47 صفحة حيث يسطر المدخلات من 2007 إلى 2016.
- دفتر أجور ثاني مرقم وموقع من محكمة بومرداس في 20 / 07 / 2017 ويحتوي على 47 صفحة الذي يسطر المدخلات من جانفي إلى جوان 2017.
- دفتر الأستاذ العام والتكميلي.
- **اليوميات والكتب الملحقة:**
- اليومية البنكية المساعدة من سنة 2012 إلى 2016.
- اليومية النقدية المساعدة من سنة 2012 إلى 2016.
- اليومية المساعدة للمبيعات من سنة 2012 إلى 2016.
- اليومية المساعدة لمختلف العمليات من سنة 2012 إلى 2016.
- اليومية المساعدة للمشتريات من سنة 2012 إلى 2016.
- الأرصدة العامة للحسابات الرئيسية والحسابات المساعدة من 2012 إلى 2016.
- **الوثائق الأخرى:**

- فواتير الشراء من سنة 2012 الى 2016.
- فواتير المبيعات (وضعية الأشغال) من سنة 2012 الى 2016.
- البيانات البنكية من سنة 2012 الى 2016.
- بيانات اشتراكات الضمان الاجتماعي من سنة 2013 الى 2016.
- نسخ من التصريحات الشهرية (سلسلة G50) من سنة 2012 الى 2016.
- نسخ من التصريحات السنوية (الميزانيات) من سنة 2012 الى 2016.

ثانيا: المخالفات: (الفصل "ب")

من خلال الفحص المحاسبي للملف الجبائي الخاص بالمكلف، تم اكتشاف المخالفات التالية:

1. وجود فرق بين رقم الأعمال المقبوض والمصرح به في G50 من حيث الرسم على القيمة المضافة وذلك المبلغ المعلن عنه من حيث الرسم على النشاط المهني.
2. وجود فاتورة شراء في عام 2012، تم استرداد ضريبة القيمة المضافة منها ودفعت نقدا.
3. استرداد الرسم على القيمة المضافة على فاتورة الشراء المدفوعة نقدا، والتي تتجاوز 100000 دج (المادة 30 من قانون الرسم على قانون الأعمال).
4. لم يكن هناك ما يبرر الاقتراضات المسجلة في عام 2013 بقيمة إجمالية قدرها 19500000 دج.
5. وجود نفقات مختلفة من السنوات السابقة (2011 و 2012)، مسجلة في عام 2013.
6. تظهر المعلومات الواردة من إدارة الضرائب لولاية بويرة المشتريات التي تمت في عام 2014 من " المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة حلفاوي" بمبلغ مختلف عن تلك التي سجلتها.
7. تشير المعلومات الواردة من إدارة الضرائب لولاية مدية الى وجود العديد من المخالفات الخطيرة تتعلق بعدة فواتير شراء أو تعاقد من الباطن sous-traitant.

المورد:

- س. الطيب، متجر الأجهزة، مدينة الحقائق - مدية.
 - ج. نور الدين، مواد بناء بالجملة، جواب - مدية.
- ولا يمكن توثيق فواتير هذين الموردين، وهما غير مدرجتين في مصالح الضرائب لولاية المدية ولا يزالان مجهولين.

المورد:

ل. فاتح، استئجار معدات للمباني والأشغال العامة، سواقي - مدية.

هذا المورد يقوم بنشاط غير مصرح عنه في الفاتورة ونشاطه هو تجارة الجملة في الأغذية، أما النشاط المذكور في فاتورة المكلف غير موجود.

8. تثبت المعلومات الواردة من مختلف المؤسسات المصرفية أن العديد من التحويلات النقدية التي قدمها المكلف لتبرير دفع الموردين الخاص به بهدف استرداد الرسم على القيمة المضافة على المشتريات، تم تزويرها ببساطة.

وفيما يلي تفاصيل إشعارات التحويلات المالية هذه:

جدول رقم (4): تفاصيل إشعارات التحويلات المالية

مرجع الفواتير	المورد	المبلغ الإجمالي	رقم قسيمة التحويلات		
			الرقم	التاريخ	البنك
2012/03 من 2012/ 09/ 30	ب.ب. رشيد	5000.000	0048257	2012/ 11/20	CPA بويرة
2012/01 من 2012/ 07/ 31 2012/ 02 من 2012/ 08/ 28	ب.ب. رشيد	5000.000	0048238	2012/ 11/20	CPA بويرة
2012/ 15 من 2012/ 06/ 26	ج. نور الدين	3.985.020	0415521	2012/ 12/23	CPA بويرة
2012/ 06 من 2012/ 05/ 25	ج. نور الدين	3.451.500	0415478	2012/ 12/23	CPA بويرة
2012/28 من 2012/ 06/ 25	ن.عيسى	5.885.100	0416012	2012/ 12/27	CPA بويرة
2012/18 من 2012/ 04/ 30	ن.عيسى	3.650.400	0415978	2012/ 12/27	CPA بويرة
2012/23 من 2012/ 05/ 05	ب.أحمد	4.317.300	0415521	2012/ 12/24	CPA بويرة
2012/45 من 2012/ 05/ 05	س.أحمد	4.822.740	0415839	2012/ 12/26	CPA بويرة
2012/24 من 2012/ 08/ 31	ج. نور الدين	3.744.000	741263	2012/ 12/04	BEA روبية (1)
2012/29 من 2012/ 09/15	ج. نور الدين	3.346.200	741263	2012/ 12/23	BEA روبية (1)
2012/35 من 2012/ 10/30	ن.عيسى	5.066.100	89413	2012/ 12/04	BEA آغا (1)

الفصل الثاني :

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس

(1)	BEA آغا	.2012/ 10/18	73874	4.761.900	ن. عيسى	2012/32 من 2012/ 10/21
(2)	BEA آغا	.2016/ 07/25	96426	4.548.960	ه. بشير	2016/47 من 2016/ 05/03
(2)	BEA آغا	.2016/ 07/25	96413	2.018.250	ه. بشير	2016/48 من 2016/ 05/31
(2)	BEA آغا	.2016/ 07/25	96493	5.243.940	ه. بشير	2016/35 من 2016/ 04/10
(2)	BEA آغا	.2016/ 12/08	89433	2.787.525	ت. صديقي	2016/387 من 2016/ 11/25
	BEA آغا	.2016/ 08/02	70576	3.088.800	ل. فاتح	2015/172 من 2015/ 06/01
(3)	BEA آغا	.2016/ 12/06	89479	6.879.600	ه. بشير	2016/01 من 2016/ 11/30
(3)	BEA آغا	.2016/ 12/08	89681	5.503.680	ه. بشير	2016/02 من 2016/ 11/30
(3)	BEA آغا	.2016/ 12/07	87619	2.751.840	ه. بشير	2016/03 من 2016/ 11/30

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

(1) الفواتير التي لم تسترد الرسم على القيمة المضافة عنها خلال الفترة الخاضعة للرقابة.

(2) الفواتير التي استعيدت الرسم على القيمة المضافة عنها عقب الإعلان G50 لشهر ماي 2017.

(3) الفواتير التي استعيدت الرسم على القيمة المضافة عنها عقب الإعلان G50 لشهر جوان 2017.

9. الحساب النقدي مدين في عام 2015.
10. لم يتم تخصيص مقبوضات متوقعة بمبلغ 686218,05 دج، و لا يزال الرصيد موجودا في 31/ 12/ 2016.
11. عدم دفع رسم التمهين لعام 2015.

نتيجة:

وفي ضوء ما تقدم، وبالنظر الى المخالفات المذكورة أعلاه، لا تستطيع إدارة الضرائب قبول التصريحات الخاصة بالمكلف من 2012 الى 2016، لذلك تم تصحيح هذه الأخيرة وفقا للإجراء التناقضي لإعادة التقييم، وهذا وفقا لأحكام المادة 42 من قانون الإجراءات الضريبية.

ومع ذلك، وبالنظر الى الظروف الخطيرة المذكورة أعلاه ولا سيما تسجيل الوثائق المزورة وتقديمها الى السلطات الضريبية، ستكون الواجبات الناجمة عن المراجعة للوثائق مصحوبة بعقوبات ورسوم إضافية عن الممارسات الاحتيالية وفقا للمواد 116-2 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 193-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ملاحظة:

تم فحص سنة 2012 من أجل مراقبة إيداع الرسم على القيمة المضافة المعلن عنه في 01/ 01/ 2013 بقيمة 7.571.893,00 دج، وبما أن هذا هو الدفع المسبق من الفترة المحددة فقد تم إعلام المكلف بالضريبة أنه قد تم مراجعة الحسابات لهذا العام وفقا لأحكام المادة 41 من قانون الإجراءات الجبائية.

ومع ذلك، ونظرا لحالة المناورات الاحتيالية الواضحة، تم تمديد فترة التقادم البالغة أربع (4) سنوات لمدة سنتين (2) وفقا لأحكام المادتين 106 و 110 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا ما يسمح بالإضافة الى إعادة الإدماج الكامنة في الرسم على القيمة المضافة على الشراء، بتسوية النتيجة المعلنة لعام 2012.

ثالثا: التعديلات:

- رقم الاعمال:

1. المقبوضات: المقبوضات التي تم تحصيلها وغير المصرح عنها سوف تخضع للرسم على النشاط المهني، على النحو التالي:

جدول رقم (5): تسوية المقبوضات.

السنوات	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال المحصل والمصرح به في الرسم على القيمة المضافة.	54.010.289	40.077.169	68.429.512	48.540.260
رقم الأعمال المحصل والمصرح به في الرسم على النشاط المهني.	19.121.796	4.102.063	13.073.679	30.756.564
رقم الأعمال المحصل والغير مصرح في الرسم على النشاط المهني.	34.888.493	35.975.106	55.355.833	17.783.696

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

2. الفوترة: تم تعديل رقم الأعمال لعامي 2014 و 2015، بالإضافة الى المصرح به رقم الأعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها لعام 2014 والرصيد الدائن للصندوق لعام 2015، على النحو التالي:

- تسوية المشتريات المصرح بها في 2014:

جدول رقم (6): تسوية المشتريات.

المبالغ (دج)	البيان
24.821.095,00	المشتريات المتداخلة خارج الرسم
5.847.073,00	المشتريات المصرحة خارج الرسم
18.974.022,00	المشتريات المخفية خارج الرسم
2,36	معامل القيمة المضافة
44.778.691,00	رقم الأعمال المشكل

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

ملاحظة:

معامل القيمة المضافة المطبق هو المعامل المأخوذ من الميزانية العمومية لعام 2014، وهو كالتالي:

رقم الأعمال / المواد واللوازم المستهلكة (باستثناء الخدمات).

$$= 16023709,00 / 37751560,00$$

معامل القيمة المضافة = 2,36.

- تفاصيل الحساب النقدي المدين لعام 2015:

جدول رقم (7): تفاصيل الحساب النقدي.

المبالغ	البيان
1.879.041,00	إعادة الفتح في 01/ 01/ 2015.
38.666.000,00	موارد الصندوق من 01-01 الى 2015/ 11/ 30.
43.137.327,00	نفقات الصندوق من 01-01 الى 2015/ 11/ 30.
(2.592.286,00)	رصيد الصندوق TTC في 2015/ 11/ 30.
(2.215.629,00)	مبلغ الصندوق المدين خارج الرسم HT.

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

الملخص:

جدول رقم (8): تسوية رقم الأعمال.

2015	2014	السنوات
54.349.280,00	37.751.560,00	رقم الأعمال المصرح به
2.215.629,00	44.778.691,00	رقم الأعمال المخفي
56.564.909,00	82.530.251,00	رقم الأعمال المعدل

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

ملاحظة:

تم الحفاظ على رقم الأعمال لسنتي 2013 و 2016 في انتظار ظهور عناصر جديدة تسمح بتعديلهم.

المطلب الثالث: نتائج التحقيق وإعلام المكلف.

أولاً: نتائج التحقيق:

تم تعديل النتائج من سنة 2012 الى 2016 من خلال إضافة الى تلك المصرح عنها رقم الأعمال المخفي والاقتراض الغير مبرر ونفقات السنوات السابقة والمقبوضات، في انتظار التخصيص لأكثر من أربع (4) سنوات، والتي تعتبر نتيجة استثنائية، والمبلغ خارج الرسوم من الفواتير للمشتريات التي تمت من الموردين المذكورين في النقطة رقم 07 من المخالفات الفصل (ب).

وفيما يتعلق بعام 2013، ترد تفاصيل الرسوم المقرر إعادتها على النحو التالي:

جدول رقم (9): تفاصيل الرسوم المقرر إعادتها.

البيان	المبالغ(دج)
فاتورة رقم 301 من 2011/04/17 ل (LHCC).	19.670,00
فاتورة رقم 738 من 2011/07/31 ل LHCC.	1800,00
فاتورة التأمين لعام 2011.	.11.896,42
ملحق " كناس " بويرة ل 2011 و 2012.	.789.244,80
المجموع الذي سيعاد في 2013.	.822.611,22

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

تفاصيل الفواتير المرفوضة للسبب المذكور في النقطة 07 من الفصل "ب ":

جدول رقم (10): تفاصيل الفواتير المرفوضة في 2012.

التعليق	مبلغ خارج الرسم	المورد	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
المكلف بالضريبة	2.950.000,00	ج. نور الدين	06	2012/05/25
غير محدد وغير	3.406.000,00		15	2012/06/26
معروف من قبل	3.200.000,00		24	2012/08/31
خدمات الضرائب	2.860.000,00		29	2012/09/15
لمدية. (الفواتير	2.920.000,00		19	2012/07/15
رقم 19 و 21 لم	2.420.000,00		21	2012/07/30
تقدم حتى الآن)	17.756.000,00	المجموع الذي سيعاد في 2012		

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

جدول رقم (11): تفاصيل الفواتير المرفوضة في 2015.

السبب	مبلغ خارج الرسم	المورد	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
مدرج كبائع جملة للمنتجات المتعلقة بالتغذية البشرية	2.640.000,00	ل. فاتح.	172	2015/05/01
	2.640.000,00	المجموع الذي سيعاد في 2015		

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

جدول رقم (12): تفاصيل الفواتير المرفوضة في 2016.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	المورد	مبلغ خارج الرسم	التعليق
2016/11/25	387	ت. صديقي	2.382.500,00	المكلف بالضريبة
2016/11/30	412		1.906.000,00	غير محدد وغير معروف من قبل
			4.288.500,00	خدمات الضرائب لمدية.
المجموع الذي سيعاد في 2016				

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

جدول رقم (13): تسوية النتيجة.

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
النتيجة المبلغ عنها	5.212.981	5.267.538	1.508.336	2.994.195	3.922.471
رقم الأعمال المخفي	-	-	44.778.691	2215629	-
الاستهلاك الممنوح	-	-	18.974.022	-	-
فواتير الشراء المرفوضة	17.756.000	822.611	-	2.640.000	4.288.500
المقبوضات في انتظار التخصيص	-	-	-	-	686.218
المساهمات (اقتراضات) غير مبررة	-	19.500.000	-	-	-
النتيجة المصححة	22.968.981	25.590.149	27.313.005	7.849.824	8.897.189
النتيجة المخفية	17.756.000	20.322.611	25.804.669	4.855.629	4.974.718

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

عدم وجود مبررات لأصل المساهمات المسجلة في الحساب النقدي بقيمة 8500000,00 دج و 11000000,00 دج (كلاهما في 2013/01/02)، تعتبر هذه المساهمات دخلا مستترا تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

- دراسة الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور (IRG/Salaire):

تم مراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور ولم يتم استنتاج أي ملاحظة.

- دراسة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات:

وفيما يلي تفاصيل الفواتير المذكورة في النقاط رقم 02، 03، 07 و 08 من الفصل "ب"، المخالفات، التي

لا يمكن خصم الرسم على القيمة المضافة للمشتريات على النحو التالي:

جدول رقم (14): تفاصيل الفواتير التي لا يمكن خصم الرسم على القيمة المضافة للمشتريات.

التعليق	الشهر المسترجع. G50	د . ت	الرسم على القيمة المضافة	المبلغ خارج الرسم	المورد	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
الدفع نقدا	ديسمبر 2012	-	710 600	4 180 000	ب. أحمد	12	24/03/12
وصل الدفع مزيف		-	627 300	3 690 000		23	05/05/12
وصل الدفع مزيف	نوفمبر 2012	-	363 800	2 140 000	ب. رشيد	01	31/07/12
		-	362 610	2 133 000		02	28/08/12
		-	726 556	4 273 860		03	30/09/12
وصل الدفع مزيف. المكلف بالضريبة غير محدد وغير معروف من قبل خدمات الضرائب لمدية.	ديسمبر 2012	-	501 500	2 950 000	ج. نور الدين	06	25/05/12
		-	579 020	3 406 000		15	26/06/12
	رسوم غير مسترجعة.	-	544 000	3 200 000		24	31/08/12
		-	486 200	2 860 000		29	15/09/12
		-	496 400	2 920 000		19	15/07/12
		-	411 400	2 420 000		21	30/07/12
		-					
وصل الدفع مزيف.	ديسمبر 2012	-	530 400	3 120 000	ن. عيسى	18	30/04/12
		-	855 100	5 030 000		28	25/06/12
	رسوم غير مسترجعة	-	691 900	4 070 000		32	21/10/12
		-	736 100	4 330 000		35	30/10/12
وصل الدفع مزيف	ديسمبر 2012	-	700 740	4 122 000	س. أحمد	45	05/05/12
(المادة 30ق.ر. على رقم الأعمال)	ديسمبر 2012	999,99	14 529	85 470	س. توب	423	02/12/12
وصل الدفع مزيف	أوت 2015	-	448 800	2 640 000	ل. فاتح	172	01/06/15

الفصل الثاني :

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس

وصل الدفع مزيف	الرسم مسترجع في 2017	-	405 025	2 382 500	س. طيب	387	25/11/16
		-	324 020	1 906 000		412	30/11/16
وصل الدفع مزيف	الرسم مسترجع في 2017	-	761 940	4 482 000	ه. بشير	35	10/04/16
		-	660 960	3 888 000		47	03/05/16
		-	293 250	1 725 000		48	31/05/16
		-	999.600	5.880.000		01	30/11/16
		-	799.680	4.704.000		02	30/11/16
		-	399.840	2.352.000		03	30/11/16

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

الملخص:

جدول رقم (15): تسوية الرسم على القيمة المضافة على المشتريات.

السنوات	2012	2015	2017
الرسم على القيمة المضافة على الشراء المرفوض	5.972.155,00	448.800,00	4.644.315,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

1. فرض الضريبة:

- الرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم (16): تسوية الرسم على القيمة المضافة.

السنوات	2012	2014	2015	2016
رقم الأعمال المخفي	-	44778691,00	2215629,00	-
الحقوق البسيطة (17%) (1)	-	7612377,00	376656,00	-
الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المرفوضة (2)	5972155,00	-	448800,00	-
مجموع الحقوق البسيطة (1) + (2)		14409988,00		
الدفع المسبق على الحساب بتاريخ 2016/12/31		7527802,00		
الحقوق المستحقة		6882186,00		
الغرامة 100%		6882186,00		
مجموع المبالغ المستحقة الدفع		13764372,00		

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

- معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق هو 17 %، وفقا للمادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي تخضع لغرامة ضريبية بنسبة 100 % لاستعمال طرق تدليسية، بموجب المادة 116-2 من نفس القانون.

ملاحظة:

وبالنظر الى حالة الإيداع المستمر، تم طرح الإيداع المحتفظ به في 2016/12/31 من الحقوق البسيطة المحددة أعلاه قبل فرض الضرائب.

الفصل الثاني :

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس

ومع ذلك يتم تقديم هذا التصحيح للمكلف وفقا لموقفه فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة، اعتبارا من تاريخ الإخطار النهائي.

علاوة على ذلك، وبالنظر الى الضريبة المقتطعة من الرسم على القيمة المضافة بتاريخ 2017/01/01، وبالنظر كذلك الى الرسم على القيمة المضافة على المشتريات المرفوضة (التي تم استردادها في تصريحات G50 لشهري ماي وجوان 2017)، تدعو مصلحة الضرائب المكلف بتصحيح الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة ل يتم تضمينه في التصريح الشهري G50 الموالي، على النحو التالي:

جدول رقم (17): الدفع المسبق المصحح.

السنوات	2017
الدفع المسبق المصرح في 2017/01/01	7.527.802,00
الدفع المسبق المعرف	0,00
الرسم على القيمة المضافة على المشتريات المرفوضة	4.644.315,00
إجمالي الرسم على القيمة المضافة المشكوك فيها	12.172.117,00
الدفع المسبق المصرح في 2017/10/31	12.726.830,00
الدفع المسبق المصحح المدرج في تصريح نوفمبر 2017	554.713,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

ولذلك، يطلب من المكلف أن يدرج في رده على هذا الإخطار التصريحات الشهرية G50 التالية للسنة الحالية.

- الرسم على النشاط المهني:

جدول رقم (18): تسوية الرسم على النشاط المهني.

السنوات	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال المصرح به (1)	19.121.796	4.102.063	13.073.679	30.756.564
الفرق بين رقم الأعمال المصرح للرسم على القيمة المضافة ورقم الأعمال المصرح للرسم على النشاط المهني (2)	34.888.493	35.975.106	55.355.833	17.783.696
رقم أعمال الفواتير المخفية (3)	-	44.778.691	2.215.629	-
رقم الأعمال الخاضع للتخفيض 25%	-	-	31 156 376	48 540 260
مبلغ التخفيض (4)	-	-	7 789 094	12 135 065
مجموع رقم الأعمال الخاضع للضريبة = (1) + (2) - (3) - (4)	54 010 289	84 855 860	62.856.047	36.405.195
رقم الأعمال الصافي المصرح به	19.121.796	4.102.063	11.894.200	23.067.400
رقم الأعمال المخفي	34.888.493	80.753.797	50.961.847	13.337.795
الحقوق البسيطة 2% (5)	1 080 205	1 697 117	1 257 120	728 103
الحقوق المصرح بها (6)	382 435	82 041	237 884	461 348
الحقوق المخفية = (5) + (6)	697 770	1 615 076	1 019 236	266 755
معدل الغرامة	65%	95%	81%	50%
مبلغ الغرامة (8)	453.550	1.534.322	825.581	133.377
المبلغ الإجمالي الواجب الدفع = (7) + (8).	1.151.320	3.149.398	1.844.817	400.132

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

معدل الرسم على النشاط المهني المطبق هو 2% وفقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. بالإضافة الى زيادة لاستعمال طرق تدليسية بموجب المادة 193-2 من نفس القانون.

- ضريبة الدخل الإجمالي IRG :

بعد العديد من الأبحاث و عمليات التفتيش التي قامت بها مفتشية الضرائب مع قباضة الضرائب، و التي ينتمي إليها المكلف إقليميا، تبين أن الدخل المصرح عنه لسنة 2015 لم يتم فرض الضريبة عليه، كما طلب من المكلف تزويد المديرية بأية وثائق يمكن أن تشهد على فرض الضرائب لكن لم يتم تقديم أي مبرر، و لذلك تم التنكير بحقوق الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة به، وفقا للجدول المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، دون تطبيق أية عقوبة فيما يتعلق بالنتيجة و الدخل الذي يتم التصريح به بانتظام.

2. فرض الضريبة على الدخل المصرح به:

جدول رقم (19): تسوية ضريبة الدخل المصرح به.

السنوات	2015
الدخل المصرح به	2.994.195,00
الحقوق البسيطة	915.968,00
الغرامات	0,00
مجموع المبالغ المستحقة الدفع(دج)	915.968,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

3. فرض الضريبة على الدخل المخفي:

جدول رقم (20): تسوية ضريبة الدخل المخفي.

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
النتيجة المصححة	22 968 981	25 590 149	27 313 005	7 849 824	8 897 189
(-) الخصم التنازلي TAP	-	-	1 615 075	965 579	-
النتيجة الخاضعة للضريبة	22 968 981	25 590 149	25 697 930	6 884 245	8 897 189
النتيجة المصرح بها	5 212 981	5 267 538	1 508 336	2 994 195	3 922 471
النتيجة المخفية	17 756 000	20 322 611	24 189 594	3 890 050	4 974 718
الحقوق البسيطة	7 907 143	8 824 552	8 8629 275	2 277 485	2 982 016
الحقوق المصرح بها	1 692 543	1 711 638	395 918	915 968	1 240 864
الحقوق المخفية	6 214 600	7 112 914	8 466 357	1 361 517	1 741 152
معدل الغرامة	79%	80 %	96 %	60 %	58 %
مبلغ الغرامة	4 909 534	5 690 331	8 127 702	816 910	1 009 868
المبلغ الإجمالي الواجب الدفع	11 124 134	12 803 245	16 594 059	2 178 427	2 751 020

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

يتم احتساب الحقوق الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للجدول، تبعا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبموجب المادة 193-2 من نفس القانون، بالإضافة الى زيادة لاستعمال طرق تدليسية.

ملاحظة:

لم يتم منح الخصم التنازلي للرسم على النشاط المهني لسنتي 2013 و 2016، بسبب أن هذا الخصم قد تم بالفعل والذي منح سنة 2015 ب 965.579,00 دج بدلا من 1.019.236,00 دج بفارق 53.657,00 دج، والذي تم خصمه من قبل.

- الرسم على التكوين المهني المتواصل والرسم على التمهين:

بموجب المادتين 55 و 56 من القانون 97-02 المؤرخ في 1997/12/31 والذي ينص على قانون المالية لسنة 1998، وكذلك أحكام الأمرين التنفيذيين 98-149 في 1998/05/13، يجب أن تخضع الأجر الإجمالية لرسم التكوين المهني المستمر بمعدل 1% بالإضافة الى الرسم التمهيني بنسبة 1%.

(ولا ينطبق الرسم الأول المذكور إلا على الشركات التي تستخدم عددا من العمال يساوي أو يزيد عن عشرين (20) عاملا بالمرسوم رقم 82-298 لسنة 1982/09/04).

وتتوافق الحقوق المشار إليها مع زيادة بنسبة 100% في حالة عدم التصريح، تطبيقا لأحكام المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الرسم التمهيني:

جدول رقم (21): تسوية الرسم التمهيني.

السنوات	2015
القاعدة الخاضعة للضريبة	2 016 322,00
الحقوق البسيطة 1%	20 163,00
معدل الغرامة 1%	20 163,00
المبلغ الإجمالي الواجب الدفع (دج)	40 326,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

ثانيا: إعلام المكلف:

بعد موافقة المدير الفرعي للرقابة الجبائية والتأشير على التبليغ، تم إرساله للمكلف والذي يحتوي على أسس الإخضاع الجديدة المشكلة من قبل المحققين، وتم منح المكلف مدة أربعين (40) يوما من أجل قبول هذه النتائج أو الرد عنها بدليل.

من خلال رد المكلف على مراسلة 2018/01/22 التي استلمت من طرف مصالح المديرية بتاريخ 2018/01/23، فقد تم دعوته لمراجعة الضرائب المفروضة من خلال النقاط التالية:

1. النظر في الجدول الفردي (rôle de régularisation) رقم 2017/268 فيما يخص الرسم على النشاط المهني.
2. التخلي عن التعديل للطرق التدليسية (manœuvres frauduleuse).
3. تطبيق التعليمية رقم SDCTX/ DCTX/ DGI /MF/1392 المؤرخة في 2008/11/02 فيما يخص الرسم على القيمة المضافة.
4. المصادقة في سنة 2017 على الفواتير المتعلقة بسنة 2012.
5. قبول فواتير السيد ل. فاتح والسيد غ. نور الدين والسيد ص. الطيب.
6. عدم فرض ضرائب على الفترة المتقادمة.
7. مشتريات الإسمنت من المورد حلفاوي.
8. مراجعة معامل الرسم على القيمة المضافة المطبق.
9. رقم الأعمال الناتج من مشتريات الإسمنت غير مصرح به.
10. الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني بالنسبة لرقم الأعمال الغير مصرح.
11. المساهمات (الاقتراضات) الغير مبررة.

ردا على ذلك، تم إبلاغ المكلف أنه بعد دراسة النقاط المتنازع عليها وعقب اجتماع التحكيم مع مدير الضرائب لولاية بومرداس، والذي تم بحضور المكلف في 2018/02/01 على النحو التالي:

- الجدول الفردي رقم 2017/268 الصادر في ديسمبر 2017 عن مفتشية الضرائب في خميس الخشنة المختصة إقليميا في مجال الرسم على النشاط المهني TAP والتي تخص رقم الأعمال المقدر ب 12.838.716,00 دج سيتم أخذها بعين الاعتبار، وبالتالي تم إزالة رقم الأعمال الخاضع للضريبة من ذلك المخفي والذي تم إخطاره مسبقا.

- بالنسبة الى النقطة الثانية المشار إليها، فإن إجراء التنظيم للطرق التدليسية قد اعتمد عليه بعد تلقي معلومات مختلفة، تدل على وجود انتهاكات خطيرة تم تفصيلها في الإشعار الأولي رقم 1113 بتاريخ 2017/12/14 في النقطتين رقم 7 و 8 من فصل المخالفات.
 - المكلف طلب الأخذ بعين الاعتبار التعليمات رقم SDCTX/ DCTX/ DGI /MF/1392 المؤرخة في 2008/11/02 لتبرير المحاسبة واسترداد الرسم على القيمة المضافة على بعض الفواتير من الموردين.
 - قام المكلف بإثارة حقيقة أن المديرية قد وثقت العديد من الفواتير في سنة 2017، في حين أن هذه الفواتير يعود تاريخها الى سنة 2012 بالنسبة للبعض، تم إعلامه أن المصادقة المطلوبة تتعلق بحالة الموردين فيما يتعلق بهذه الفواتير وقت إنشائها.
 - تم ادعاء المكلف أنه قد تم رفض فواتير الموردين الخاصة به المذكورة أعلاه على أساس أنهم لم يمتلكوا لالتزاماتهم الضريبية أو لأنهم مسجلين في ملف المحتالين، حيث أنه لم يذكر هذا في أي وقت من الأوقات كما أنه لم يتم التطرق الى أي من هذه الحجج المفترضة.
 - فيما يتعلق بسنة 2012، تم التذكير أن هذه السنة يتم تعديلها على أساس المواد 41 و 106 و 110 من قانون الإجراءات الجبائية.
 - سيتم مراجعة التعديل على أساس مشتريات الإسمنت الغير مصرحة، مع إعادة النظر في كمية هذه المشتريات، حيث أن المعلومات التصحيحية الجديدة قد جاءت للمديرية من مديرية الضرائب لولاية البويرة، والتي يكون المورد الخاص بها (EURL HALFAOUI) التابع لها، تفيد أن مبلغ المشتريات المحقق عن هذا المورد هو 15.760.683,76 دج بدلا من 24.821.095,04 دج الذي تم إخطاره مسبقا.
- وبالتالي فإن رقم الأعمال الجديد المعاد تعديله لهذا الموضوع هو كما يلي:

جدول رقم (22): تعديل رقم الأعمال.

المبالغ (دج)	البيان
15.760.683,00	عمليات الشراء عبر التدقيق في HT
5.847.073,00	عمليات الشراء التي تم التصريح عنها في HT
9.913.610,00	عمليات الشراء المخفية في HT
2,36	معامل القيمة المضافة
23.396.119,00	إعادة الدوران المستعاد

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

- إجراء إعادة تعديل رقم الأعمال من مشتريات الإسمنت الغير مصرحة لاتزال دون تغيير، ويستند معدل القيمة المضافة أساسا الى نسبة رقم الأعمال/ المواد واللوازم المستهلكة (التي لا تأخذ بعين الاعتبار الخدمات) المستمدة من محاسبة المكلف الخاصة.
- النهج المعتمد لتعديل رقم الأعمال المخفي الناتج عن مشتريات الإسمنت الغير مصرحة يرتبط مباشرة بغرض النشاط الخاص به وبالتالي استخدام معدل القيمة المضافة، حيث أنه لا يمكن السماح بإعادة التعديل المعتمد على نشاط الشراء وإعادة البيع كما طلب المكلف.
- يخضع رقم الأعمال الغير مصرح به للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني على الفور، لا يمكن تطبيق الحدث المنشأ على المقبوضات التي تم طلبها هنا من قبل المكلف، تم استبعاد رقم الأعمال المخفي (الفواتير) من أي محاسبة وينطبق الشيء نفسه على المقبوضات.
- فيما يتعلق بالمساهمات (المقبوضات) الغير مبررة، تم اقتباس في رد المكلف من التعليم رقم 511/2005/DA/B2/SDNP/DRV/DGI/MF المؤرخة في 2005/06/22 التي تعفيه من إنشاء عقد توثيقي للحصول على قروض من والده وإخوته.

لم يكن هناك دليل على إمكانية تتبع معاملات الاقتراض والتي أشار إليها مع أفراد عائلته وتلك التعليمات المعنية واضحة جدا في هذا الصدد.

وأخيرا، فيما يخص الشاحنتين من طراز RENUALT-GBH المباعيتين بقيمة 7000000,00 دج سيتم الاحتفاظ بشاحنة واحدة فقط كمبرر لبعض المساهمات (نظرا لأن هذه المعدات يتم نقلها على أساس شخصي وليست جزءا من أصول الشركة)، لذلك فإن القيمة التي يجب أن يذكرها المكلف هي 3.500.000,00 دج (النصف) لأن الشاحنة الأخرى لا تنتمي للمكلف.

وبالتالي فإن مبلغ المساهمات الغير مبرر سيكون:

$$19.500.000,00 (-) 3.500.000,00 (=) 16.000.000,00$$

وفي الختام، وفي ضوء ما تقدم فإن حالة التعديلات الناتجة والضرائب الإضافية هي كما يلي:

1. رقم الأعمال:

- المقبوضات:

جدول رقم (23): تعديل المقبوضات.

السنوات	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال المحصل والمصرح به في الرسم على القيمة المضافة.	54.010.289	40 077 169	68.429.512	48.540.260
رقم الأعمال المحصل والمصرح به في الرسم على النشاط المهني.	19.121.796	16 940 779	13.073.679	30.756.564
رقم الأعمال المحصل والغير مصرح في الرسم على النشاط المهني.	34.888.493	23 136 390	55.355.833	17.783.696

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

- الفوترة:

جدول رقم (24): تعديل رقم الأعمال عن الفوترة.

السنوات	2014	2015
رقم الأعمال المصرح به	37 751 560,00	54 349 280,00
رقم الأعمال المخفي	23 396 119,00	2 215 629,00
رقم الأعمال المعدل	61.147. 679,00	56.564. 909,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

2. تصحيح النتائج:

جدول رقم (25): تعديل رقم الأعمال عن المقبوضات والفوترة.

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
النتيجة المبلغ عنها	5 212 981	5 267 538	1 508 336	2 994 195	3 922 471
رقم الأعمال المخفي	-	-	23 396 119	2 215 629	-
(-) الاستهلاك الممنوح	-	-	9 913 610	-	-
فواتير الشراء المرفوضة	17 756 000	822 611	-	2 640 000	4 288 500
المقبوضات في انتظار التخصيص	-	-	-	-	686 218
المساهمات الغير مبررة	-	16 000 000	-	-	-
النتيجة المصححة	22 968 981	22 090 149	14 990 845	7 849 824	8 897 189
النتيجة المخفية	17 756 000	16 822 611	13 482 509	4 855 629	4 974 718

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

3. فرض الضريبة:

- الرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم (26): تسوية الرسم على القيمة المضافة.

السنوات	2012	2014	2015	2016
رقم الأعمال المخفي	-	23 396 119	2 215 629	-
الحقوق البسيطة 17%(1)	-	3 977 340	376 656	-
الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المرفوضة (2)	5 972 155	-	448 800	-
مجموع الحقوق البسيطة (2+1)				10 774 951
(-) الدفع المسبق على الحساب بتاريخ 2016/12/31				7 527 802
الحقوق المستحقة				3 247 149
الغرامة 100%				3 247 149
مجموع المبالغ المستحقة الدفع (دج)				6 494 298

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

- الرسم على النشاط المهني:

جدول رقم (27): تسوية الرسم على النشاط المهني.

السنوات	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال المصرح به (1)	19.121.796	4.102.063	13.073.679	30.756.564
الفرق بين رقم الأعمال المصرح للرسم على القيمة المضافة ورقم الأعمال المصرح للرسم على النشاط المهني (2)	34.888.493	23.136.390	55.355.833	17.783.696
رقم أعمال الفواتير المخفية (3)	-	23.396.119	2.215.629	-
رقم الأعمال الخاضع للتخفيض 25%	-	-	31 156 376	48 540 260
مبلغ التخفيض (4)	-	-	7 789 094	12 135 065
مجموع رقم الأعمال الخاضع للضريبة = (1) + (2) - (3) - (4)	54 010 289	50.634.572	62.856.047	36.405.195
رقم الأعمال الصافي المصرح به	19.121.796	4.102.063	11.894.200	23.067.400
رقم الأعمال المخفي	34.888.493	46.532.509	50.961.847	13.337.795
الحقوق البسيطة 2% (5)	1 080 205	1.012.691	1 257 120	728 103

الفصل الثاني :

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس

461 348	237 884	82 041	382 435	الحقوق المصرح بها (6)
266 755	1 019 236	930.650	697 770	الحقوق المخفية = (5) + (6)
50%	81%	92%	65%	معدل الغرامة
133.377	825.581	856.198	453.550	مبلغ الغرامة (8)
400.132	1.844.817	1.786.848	1.151.320	المبلغ الإجمالي الواجب الدفع = (7+8).

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

- الضريبة على الدخل المصرح به في سنة 2015:

جدول رقم (28): تسوية الضرائب على الدخل المصرح به.

2015	السنة
2.994.195,00	الدخل المصرح به
915.968,00	الحقوق البسيطة
0,00	الغرامات
915.968,00	مجموع المبالغ المستحقة الدفع

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

- الضريبة على الدخل المخفي:

جدول رقم (29): تسوية الضريبة على الدخل المخفي.

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
النتيجة المصححة	22 968 981	22.090.149	14.990.845	7 849 824	8 897 189
(-) الخصم التنازلي TAP	-	-	930.650	965 579	-
النتيجة الخاضعة للضريبة	22 968 981	22.090.149	14.060.195	6 884 245	8 897 189
النتيجة المصرح بها	5 212 981	5 267 538	1 508 336	2 994 195	3 922 471
النتيجة المخفية	17 756 000	16.822.611	12.551.859	3 890 050	4 974 718
الحقوق البسيطة	7 907 143	7.599.552	4.789.068	2 277 485	2 982 016
الحقوق المصرح بها	1 692 543	1 711 638	395 918	915 968	1 240 864
الحقوق المخفية	6 214 600	5.887.914	4.393.150	1 361 517	1 741 152
معدل الغرامة	79%	77 %	92 %	60 %	58 %
مبلغ الغرامة	4 909 534	4.533.693	4.041.698	816 910	1 009 868
المبلغ الإجمالي الواجب الدفع	11.124.134	10.421.607	8.434.848	2.178.427	2.751.020

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

ملاحظة:

لم يتم منح المكلف الخصم المتتالي من الرسم على النشاط المهني لسنتي 2013 و 2016، لسبب بسيط وهو أن هذا الخصم تم منحه في سنة 2015 بمبلغ 965.579,00 دج بدلا من 1019236,00 دج، أي تم إجراء فرق مقداره 53.657,00 دج بالفعل.

- الرسم على التكوين المهني المتواصل والرسم على التمهين:

بموجب المادتين 55 و 56 من القانون 97-02 المؤرخ في 1997/12/31 والذي ينص على قانون المالية لسنة 1998، وكذلك أحكام الأمرين التنفيذيين 98-149 في 1998/05/13، يجب أن تخضع الأجور الإجمالية لرسم التكوين المهني المستمر بمعدل 1% بالإضافة الى الرسم التمهيني بنسبة 1%.

- الرسم التمهيني:

جدول رقم (30): تسوية الرسم المهني.

السنة	2015
القاعدة الخاضعة للضريبة	2 016 322,00
الحقوق البسيطة 1%.	20 163,00
معدل الغرامة 100%.	20 163,00
المبلغ الواجب الدفع	40.326,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

خلاصة:

وعليه فإن فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي تكمن في الإجراءات المتبعة، ومن بينها التحقيق المحاسبي الذي يعتبر من أهم آليات مكافحة التهرب الضريبي ، وأثناء استعراضنا لتنفيذ عملية الرقابة من خلال التحقيق المحاسبي اتضح أن هذه العملية تكون بفحص محاسبة المكلف المعني بالتحقيق شكلا ومضمونا لاكتشاف الأخطاء التي تؤدي الى عدم التوافق مع ما هو مصرح به، ثم تقوم الإدارة الجبائية بعد ذلك باتخاذ الإجراءات العملية لإعادة تشكيل رقم الأعمال من أجل التمكن من الوصول الى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها، وذلك لاسترجاع مبالغ الحقوق و الغرامات المترتب عنها و إلزام المكلف بإعادة دفعها الى مصالح الإدارة الجبائية.

خاتمة الفصل الثاني:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى المديرية الولائية لبومرداس، و بعد التعرف على المديرية و هيكلها التنظيمي، مصالحها و نشاطها الممارس، و على الرقابة الجبائية و المسؤول عنها نظرا لكونها موضوع دراستنا أولا ، و للأهمية التي تلعبها في مجال استرجاع أموال خزينة الدولة المسلوبة من طرف المكلفين المتهربين من دفع ضرائبهم، لاحظنا أن المشرع الجزائري سن جملة من القوانين التي تخص كل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية بهدف تنظيم العلاقة بينهما، حيث منح صلاحيات للأعوان المراقبين تيسيرا لأداء مهامهم و في نفس الوقت فرض على المكلفين بالضريبة عدة التزامات.

وأثناء استعراضنا لتنفيذ عملية الرقابة من خلال عملية التحقيق المحاسبي، اتضح أن مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي مرتبط بإتباع المحققين لمختلف الإجراءات القانونية وفي الوقت المناسب وعلى أكمل وجه وبكل كفاءة ممكنة وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة.

خاتمة عامة

خاتمة:

على ضوء الدراسة التي قمنا بها و المتمثلة في فعالية الرقابة الجبائية في اكتشاف و الحد من التهرب الضريبي، و من خلال محاولتنا لحصر أهم ما يتعلق بالموضوع من جانبه النظري و التطبيقي انطلاقاً من التعرف على ماهية الرقابة الجبائية و محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، تبين لنا أن ظاهرة التهرب الضريبي لها أسباب أدت الى تفاقمها أهمها الوضعية الاقتصادية للمكلف إضافة الى النقائص و التعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي و عدم استقراره مما ساهم في توسع هذه الظاهرة ، كما أن دور الرقابة الجبائية يكمن في مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، و العمل على اكتشاف الأخطاء و المخالفات بهدف تصحيحها و تقييمها ، حيث تم في الدراسة التطبيقية التركيز على التحقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية و كيفية سيرانه في المديرية الولائية للضرائب.

1. نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضيات:

- توصلنا من خلال هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج نوردتها فيما يلي:
- يلجأ المكلفون للتهرب من دفع الضريبة من أجل تخفيف العبء الضريبي عليهم وفي المقابل حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها، ومن أجل محاربة هذه الظاهرة تلجأ الإدارة الضريبية للرقابة الجبائية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى: "تهرب المكلفين بالضريبة من دفعها هو السبب وراء نشأة الرقابة الجبائية".
 - إن الرقابة الجبائية تعتمد بالدرجة الأولى على التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب وكذا التحقيق المجمل في الوضعية الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية: "تعتبر الرقابة الجبائية آلية لمحاربة التهرب الضريبي عن طريق التحقيقات الجبائية".
 - رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في مجال الرقابة الجبائية إلا أنها لا تزال غير قادرة على القضاء عن ظاهرة التهرب الضريبي، فذلك نظراً للصعوبات و المشاكل التي تشكل عائقاً دون تحقيق الأهداف المرجوة منها، و لذلك يجب على الدولة إيجاد التدابير و الإجراءات الكفيلة بتحسين فعالية الرقابة الجبائية و التي هي مرهونة بتدعيم آلياتها و تجهيزها، فيمكن القول أن الفرضية الثالثة "تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على مدى فعالية آلياتها و تجهيزها" صحيحة لأن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي بصورة نهائية.
 - يكمن دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الإجراءات المتبعة، ومن بينها التحقيق المحاسبي الذي يعتبر من أهم آليات مكافحة التهرب الضريبي، من خلال فحص محاسبة المكلف المعني بالتحقيق شكلاً ومضموناً لاكتشاف الأخطاء التي تؤدي الى عدم التوافق مع ما هو مصرح به، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة "يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي".

خاتمة عامة

- الإدارة الجبائية هي المسؤولة عن القيام بالرقابة الجبائية وتحقيق الأهداف المسطرة، وذلك بمراقبة تصريحات المكلفين الخاضعين للضريبة، كما يمكنها ممارسة حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على هذه الأخيرة تقديم الدفاتر والوثائق المحاسبية المتعلقة بالسنوات الخاضعة للتحقيق.
- للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات التي تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها الى بطلان الرقابة الجبائية من جهة ومعاقبة المكلفين من جهة أخرى.
- من إجراءات الرقابة الجبائية التحقيق المحاسبي الذي يتم من خلاله فحص المعلومات المحاسبية للتأكد من مدى صحتها ومطابقتها مع ما تم التصريح به.
- إن ظاهرة التهرب الضريبي تعد من أهم الأخطار التي تتسبب في تسرب أموال الدولة، فقد تكون بطريقة قانونية عن طريق اختراق الثغرات القانونية والتي تسمح بالتهرب الضريبي أو بطريقة تدليسية وغير قانونية وتسمى بالغش الضريبي.
- يخلف التهرب الضريبي آثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي حيث يؤدي الى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من مواردها المالية مما يؤدي ذلك الى إخلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت بين الطبقات الاجتماعية.
- من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي وذلك لطبيعته السرية من جهة ومن جهة أخرى لتطور طرقه وتعدد أنواعه.
- أثبتت العقوبات والغرامات المفروضة على المتهمين نجاعتها في الزيادة من الحصيلة الضريبية وذلك من خلال استرجاع الحصيلة المتهرب فيها.
- النتائج التي حققتها الرقابة الجبائية تعتبر دليلا على أهميتها في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- إن إشراك المكلف بالضريبة في جميع مراحل وإجراءات التحقيق المحاسبي وخاصة أثناء إعادة تشكيل رقم الأعمال يؤدي الى تفادي الوقوع في الأخطاء واختصار الوقت دون اللجوء الى الإجراءات الطويلة للمنازعات الإدارية والقضائية.
- يعد التحقيق المحاسبي من أهم آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها، وذلك من خلال مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة.

2. التوصيات والاقتراحات:

انطلاقا من النتائج المستخلصة يمكن تقديم التوصيات والاقتراحات التالية:

خاتمة عامة

- سن قوانين ضريبية تتماشى مع التطورات الحاصلة، وسد الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي، وهذا لمنع المكلف بالضريبة من التهرب على دفعها باستغلال هذه الثغرات.
- نشر الوعي الضريبي بين المكلفين وذلك باستعمال وسائل الاتصال والإعلام والاستعانة بمواقع الانترنت لنشر التعليمات وكل التغيرات التي تحصل في القوانين الجبائية.
- تطوير العمل بالإدارة الجبائية من خلال تعميم استعمال الإعلام الآلي في كافة التعاملات الإدارية الجبائية مع المكلف بالضريبة وربطها بشبكة معلوماتية مع كافة الإدارات ذات صلة، بالإضافة الى إنشاء هياكل تنظيمية وقانونية للرقابة التجارية والجمركية وهذا لتدعيم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
- لابد من تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تحسين أساليب التعامل مع المكلفين بالضريبة وكسب ثقتهم.
- لابد من تطوير الموارد والإمكانيات البشرية للإدارة الضريبية عن طريق رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية وتكوينهم بالإضافة الى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة.
- يجب تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال إنشاء مقرات عمل جديدة وصيانة القديمة منها وتجهيزها بمختلف التجهيزات، وتوفير وسائل النقل الضرورية لإنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة الجبائية.

آفاق الدراسة:

في الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقا لدراسات أخرى في المستقبل مثل:

- أهمية الرقابة الجبائية في زيادة الحصيلة الجبائية.
- دور الجباية العادية في التنمية الاقتصادية كبديل للجباية البترولية.
- دراسة التجارب المختلفة في مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الدولي.
- دراسة سلوك المكلف بالضريبة اتجاه الإدارة الضريبية والنظام الضريبي.

وفي النهاية لا يسعنا الا أن نقول: " الحمد لله الذي وفقنا في تأدية عملنا هذا وبنعمته تتم الصالحات."

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- الكتب:

1. أحمد زهير تامية، خالد الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار زهران، عمان، 1997.
2. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الجبائي، دار الثقافة للنشر والتوزيع الأردن 2008.
3. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، اسكندرية للكتاب، مصر، 2000.
4. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
5. يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العمومية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1985.
6. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، دون سنة نشر.
7. محمد أبو نصار، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1996.
8. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
9. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار الهومة، البليدة، الجزائر، 2003.
10. عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012.

- المجلات والدوريات:

1. بوابطة أميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد: 01، 2021.
2. بلال شيخي، عبد الرحمان مغاري، دور الإدارة الجبائية في التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة بليدة 2، العدد 2، الجزائر، 2013.

- المذكرات والرسائل والأطروحات:

1. بوشري عبد الغني، فعالية جبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2011.

قائمة المراجع

2. ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
 3. حمداوي آمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة أم بواقي، 2017-2018.
 4. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011-2012.
 5. عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001.
- الملتقيات والأيام الدراسية:

1. ولهي بوعلام، نمو إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، ملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20 و 21 أكتوبر 2009.
2. سوالم سفيان، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها، والحلول المقترحة لتفعيلها، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، يومي 28/29 أكتوبر 2015.
3. عبد الحق مرسلي، التهرب الضريبي في قانون العقوبات التكميلي الجزائري، الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية، المركز الجامعي تمنراست، يومي 29/30 جانفي، 2013.

- القوانين والمراسيم:

1. المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022.
2. المادة 20، مكرر 2، من قانون الإجراءات الجبائية، 2022.
3. المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022.
4. المادة 192-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.
5. المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.
6. المادة 192-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2022.
7. المادة 193-1-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2022.
8. المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2022.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

1. Bernard Salanie, **théorie économique de la fiscalité**, édition Economica, France, 2002.
2. Michel Bouvier, **la question de l'impôt idéal**, Archives de philosophie de droit tome 46, édition Dalloz, France, 2002.

ثالثا: المراجع الالكترونية:

1. <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar.s.d> بتاريخ: 2022/02/20، سا: 16:45.
2. محمد حباش، التهرب الضريبي، بحث منشور على الموقع الإلكتروني <https://aleppeconomics.com> ، تاريخ الاطلاع: 2022/04/14، 14:30.

الملاحق

الملحق رقم 01: إشعار مراجعة المحاسبة.

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

Référence N°

Lettre avec
A.R.

N°

A

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2016 2017 2018 2019 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) Préablement 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.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 23

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Fiche de début des travaux
de Vérification

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale.

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité.

Adresse

Tel

Avis de vérification N°

du

Remis-le.....

Période à vérifier du

au.

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Date de début des travaux préparatoires.

Date du contrôle inopiné (1).....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond)

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

**Notification de Redressement
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 disposez, 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 wilaya, 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.

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

Chef de brigade

**Nom, prénom et grade
des vérificateurs**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

A

Le

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

Madame, Monsieur,

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

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte 05 feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 24

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Fiche de fin des travaux
de Vérification

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale

Activité

Avis de vérification N°

du

Date de fin des travaux sur place.....

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

Date de notification de la position définitive de l'administration.

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

