

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 وجباية معقمة

الموضوع:

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

تحت إشراف:

الدكتور/بوشنب موسى

من إعداد الطالبتين:

قوباع مريم

منناش سلوى



شكر وتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم { من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له }

أول من يشكر ويحمد اناء الليل وأطراف النهار هو العلي القهار الأول والآخر والظاهر والباطن فله جزيل الشكر، فهو الذي أنعم علينا بالعلم والعقل فعلمنا ما لم نعلم، وحثنا على طلب العلم أينما وجد.

الحمد لله والشكر لله الذي وفقنا وألهمنا الصبر لإنهاء هذا العمل المتواضع.

والشكر موصول لكل معلم أفادنا بعلمه، من أولى المراحل الدراسية إلى هذه اللحظة كما نرفع كلمة شكر وتقدير واحترام إلى الدكتور المشرف "بوشنب موسى" الذي ارشدنا ووجهنا ولم يبخل علينا بالنصيحة لاتمام بحثنا وكذلك الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة وكل عمال المكتبة والأصدقاء. ونشكر طاقم مديرية الضرائب لولاية بومرداس على حسن استقبالهم وتوجيههم، وبالخصوص السيد "فرحي أحمد" كونه مؤطرا ولتزويده لنا بالمعلومات.

اشكر كل من ساعدنا ولو بابتسامة صادقة، الى كل هؤلاء جزاهم الله خيرا.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أطيب القلوب وانقاها الى من دعاؤها سبب نجاحي حفظك الله
وأطال بعمرك "جدي"

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء الى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى التي جعل
الله الجنة تحت أقدامها ريحانة حياتي

"أمي العزيزة"

إلى من سعى وشقي لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح
الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى

"والدي العزيز"

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي إلى أختي "إيمان" وإخوتي "أيوب ومحمد"
إلى من سرنا سويا ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح والإبداع، إلى من تكافلنا يدا بيد ونحن
نقطف زهرة تعلمنا صديقتي ورفيقة دربي "سلوى"

إلى صديقتي اللواتي عشت معهم أجمل أيام حياتي "فضيلة، مروة، إيمان"

إلى كل عائلتي التي ساندتني ولا تزال إلى خالاتي وعماتي الى كل النفوس الطيبة التي وقفت
بجانبي عبر مشواري الدراسي ابنة عمتي "رميسة" وبنات خالاتي "مروة وخولة"

إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم ورقتي.

الإهداء

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

مزج بماء البحر لجعل الملح الأجاج عذبا فراتا سلسبيلا

إلى مثلي الأعلى وأعز وأغلى ما أملك في الدنيا فبدونه الحياة ليس لها أي معنى "والدي" أطال الله
في عمره

إلى التي زادتني عزما وإرادة في النجاح إلى من اقترن رضاها برضى الرحمان وارتبطت طاعتها
بطاعة الخالق غاليتي وأعز ما أملك حفظها الله ورعاها

"أمي الحبيبة"

إلى من كان سندي وقوتي وملاذي بعد الله إلى من اثرنى عن نفسه "أخي بلال"

إلى قطعة من قلبي وأخت لم تلدها أمي إلى التي جمعتني بها جميع فصول السنة، أشكر الله الذي
رزقني إياك صديقتي "مريم"

إلى جميع صديقاتي ورفيقات دربي اللواتي شجعنني على اتمام مشواري الدراسي

"رانية، أميرة، هدى"

إلى كل عائلتي

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

الملخص:

تدخل هذه الدراسة ضمن الدراسات الميدانية التي تهدف الى التعرف على فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، تم اختبار الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، ومن خلالها تم التعرف على الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية، وكيفية تطبيقها، بحيث تم تحليل الاحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية من مختلف هياكل الإدارة الجبائية، وقد اتضح من خلالها ان حجم التهرب الضريبي يخلف اثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي، مما ينتج عنه اضرار في الخزينة العمومية اثر حرمانها من جزء هام من مواردها المالية، بالإضافة الى ان الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على التهرب الضريبي، لذلك وجب على الدولة اتخاذ بعض التدابير والإجراءات لتدعيم اليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي، الخزينة، اليات الرقابة الجبائية....

Résumé :

Cette étude fait partie d'études de terrain visant à identifier l'efficacité du contrôle fiscal dans la réduction de l'évasion fiscale. L'étude a été testée au niveau de la Direction des impôts de Boumerdes, à travers laquelle les différents types de contrôle fiscal ont été identifiés et comment les appliquer, afin que les statistiques sur les résultats du contrôle fiscal des différentes formes de controle soient analysées, l'évasion fiscale a un impact négatif sur le niveau financier et économique, entraînant des dommages au Trésor public en raison de la privation d'une partie importante de ses ressources financières, en plus d'un contrôle fiscale insuffisant à lui seul pour éliminer l'évasion fiscale, L'État doit donc prendre des mesures pour renforcer les mécanismes de contrôle fiscal dans la lutte contre l'évasion fiscale.

Mots clés: contrôle fiscal, évasion fiscale, trésorerie, mécanismes de contrôle fiscal...

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
شكر والتقدير	
الإهداء	
الملخص	I
فهرس المحتويات	II
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال	VI
قائمة الملاحق	VII
قائمة المختصرات	VII
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي	
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية	3
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها	3
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية	6
المطلب الثالث: أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها	10
المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية	13
المطلب الأول: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية	13
المطلب الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم	15
المطلب الثالث: الغرامات والعقوبات الجبائية	20
المبحث الثالث: ماهية التهرب الضريبي	23
المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه	23
المطلب الثاني: دوافع التهرب الضريبي وأشكاله	26

30	المطلب الثالث: اثار التهرب الضريبي وعلاقته بالغش الضريبي
35	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
37	تمهيد
38	المبحث الأول: طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته
38	المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي
44	المطلب الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي والمصالح المسؤولة عن ذلك
48	المطلب الثالث: طرق تقدير التهرب الضريبي
53	المبحث الثاني: سبل تفعيل الرقابة الجبائية
53	المطلب الأول: الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية
57	المطلب الثاني: الأدوات المستحدثة في تفعيل الرقابة الجبائية
58	المطلب الثالث: مقترحات تفعيل الرقابة الجبائية
61	المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
61	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي للكشف عن التهرب الضريبي
68	المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة
69	المطلب الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف
74	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: تقييم فعالية الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بومرداس
76	تمهيد
77	المبحث الأول: تقدي المؤسسة المستقبلية
77	المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية بومرداس
79	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب
80	المطلب الثالث: مهام مديرية الضرائب لولاية بومرداس
86	المبحث الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي
86	المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق

89	المطلب الثاني: نتائج عملية التحقيق المحاسبي
104	المطلب الثالث: نهاية التحقيق المحاسبي
109	خلاصة الفصل
111	الخاتمة
113	قائمة المراجع
120	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	اجال فترة الرقابة في عين المكان	19
02	الاساليب الشائعة في تقدير حجم الاقتصاد الخفي	50
03	تسوية رقم الاعمال لسنة 2017	90
04	تسوية رقم الاعمال لسنة 2019	90
05	ملخص تسوية رقم الاعمال لسنة 2019	91
06	تسوية رقم الاعمال لسنة 2020	91
07	تسوية النتيجة لسنة 2020	92
08	ملخص تسوية النتيجة للسنوات 2020/2019	93
09	تسوية ضريبة القيمة المضافة على المشتريات TVA/A لسنة 2017	93
10	تسوية ضريبة القيمة المضافة على المشتريات TVA/A لسنة 2020	94
11	تسوية ضرائب الاقتطاعات السابقة لسنة 2016	94
12	نسخ من تصريحات G50 للسنوات 2018/2017	95
13	تسوية الاقتطاعات السابقة لسنة 2017	95
14	تسوية ضريبة الاقتطاعات السابقة لسنة 2018	96
15	تسوية ضريبة الاقتطاعات السابقة لسنة 2019	97
16	ضريبة الاقتطاع المصححة في 2019/12/31	98
17	تسوية ضريبة الاقتطاعات السابقة لسنة 2020	99
18	الضريبة على النشاط المهني 2019	100
19	الضريبة على القيمة المضافة للسنوات 2020/2018/2017	101
20	الضريبة على القيمة المضافة لسنة 2019	101
21	ضريبة القيمة المضافة للسنوات 2020/2019/2018	102
22	ضريبة التدريب المهني لسنة 2019 و 2020	103
23	الضريبة على النشاط المهني بعد التحقيق لسنة 2019	105
24	الضريبة على القيمة المضافة بعد التحقيق للسنوات 2020/2018/2017	106
25	الضريبة على القيمة المضافة للسنة 2019	106
26	الضريبة على الدخل الاجمالي بعد التحقيق للسنوات 2020/2018/2017	107

108	ضريبة التكوين المهني لسنة 2019	27
-----	--------------------------------	----

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	خطوات اجراءات الرقابة الجبائية على الوثائق	8
02	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس	79

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	التصريح الشهري G50
02	التصريح الشهري G50 A
03	اشعار بالتحقيق المحاسبي
04	بطاقة بداية اشغال التحقيق
05	بطاقة نهاية اشغال التحقيق
06	محضر نهاية أشغال المحاسبة بعين المكان
07	اشعار بالتبليغ الأولي بنتائج التحقيق
08	ملحق التبليغ النهائي بعد رد المكلف
09	اشعار بالدفع

قائمة المختصرات

الرمز	المعنى
ق.ض.م.ر.م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
ق.إ.ج.ج	قانون الاجراءات الجبائية الجزائري

مقدمة عامة

مقدمة:

يتسم النظام الضريبي الجزائري بأنه نظام تصريحي، أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتوبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية، وقد منح المشرع الجزائري الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية لغرض التملص من دفع الضريبة، وهذا ما يسمى بالغش الضريبي.

تعتبر الرقابة من أهم أجهزة مكافحة الغش والتهرب الضريبي وتعمل على الحد من انتشار هذه الظاهرة وغايتها تتمثل في مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة، وتهدف الرقابة الجبائية إلى إعادة تمويل خزينة الدولة بالقيمة الحقيقية من الإيرادات الواجب تحصيلها من جباية الضرائب من جهة، وتطبيق سياسة قواعد الضريبة تطبيقاً عادلاً بين الأفراد من جهة أخرى، والرقابة الجبائية هي مجموعة تقنيات تعمل على تصحيح الأخطاء والسهو وعدم المطابقة المحاسبية، واكتشاف التلاعبات والاختلاسات ومعالجتها، وتعمل الرقابة على مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة، والتشريع الضريبي لا يكفي وحده لمكافحة الغش والتهرب الضريبي إذا لم تدعم بجهاز إداري يتمتع بالكفاءة والخبرة والنزاهة، قد يحتاج البعض بأن في ذلك إزعاج للمكلفين و يتسبب في إرهابهم و تذرهم، وطبقا للقانون تم منح كل الحرية في المراقبة وحق المراجعة للإدارة الجبائية، وفي المقابل يستفيد المكلفون بالضريبة من الضمانات المنصوص عليها قانونا، والرقابة الجبائية لا تتحقق إلا عن طريق الاطلاع على جميع الملفات و الوثائق المتعلقة بنشاط المكلفين بالضريبة حيث أن حق الاطلاع الذي يمنحه التشريع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية بصورة مباشرة على كافة الوثائق المتعلقة بالمكلفين يفيد في التعرف على حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة من أجل التوصل إلى تقديم صحيح لأوعية الضرائب وتمكين الإدارة من ربط الضريبة على النحو الصحيح وإثباتها للمخالفات التي ترتكب تملصا من الضريبة.

من خلال ما تقدم تتبلور لدينا ملامح الإشكالية الرئيسية التالية: ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

➤ الأسئلة الفرعية:

في محاولة الإجابة عن الإشكالية الرئيسية السابقة تم طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ✓ ما هي الدوافع الرئيسية للتهرب الضريبي؟
- ✓ ما هي طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته؟
- ✓ ما هي سبل تفعيل الرقابة الجبائية؟
- ✓ ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؟

➤ الفرضيات:

للإجابة عن الأسئلة الفرعية والاشكالية العامة نقترح الفرضيات التالية:

- التهرب الضريبي هو الوسيلة التي يلجأ من خلالها المكلف بالضريبة لتجنب اداء التزاماته الضريبية؛
- تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على مدى فعالية آلياتها واجهزتها؛

➤ أهمية الدراسة:

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الجبائي الجزائري، كونه نظام تصريحي يعطي للمكلفين بالضريبة الحرية التامة في التصريح بمجمل مداخيلهم، وممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات، إلا أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها، وذلك لما تخلفه من آثار سلبية على المستوى الاقتصادي والمالي والاجتماعي.

➤ أهداف الدراسة:

- دراسة تقديرية لعدد حالات التهرب الضريبي؛
- تعداد أهم المخالفات المطبقة؛ معرفة أنواع التحقيقات الجبائية وإجراءاتها؛
- التطرق لأهم الأجهزة الرقابية المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي وبيان دورها؛
- دراسة الإجراءات المتبعة من طرف الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

➤ أسباب اختيار الموضوع:

ترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى تبيين الدور الأساسي الذي تلعبه الضريبة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، والذي يجهله الكثير من المكلفين بالضريبة، ويتضح ذلك من خلال الانتشار الواسع وغير المحدود لظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الوطني والدولي رغم الجهود المبذولة باستمرار من طرف الدولة في هذا المجال، ومن أهم الأسباب التي دفعتنا إلى البحث في هذا الموضوع ما يلي :

- الرغبة في التعرف على أسباب استفحال ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر بشكل كبير مقارنة بالدول الأخرى؛
- محاولة معرفة أبعاد الرقابة الجبائية في الجزائر، وهل هي أداة وقائية أم ردعية؟
- معرفة مدى مساهمة الإصلاحات الجبائية الحديثة في مكافحة التهرب الضريبي؛
- نظراً لقلة الأبحاث في هذا الموضوع، وخاصة التي تربط موضوع الرقابة الجبائية المطبقة في النظام الضريبي بظاهرة التهرب الضريبي.

إضافة الرغبة الشخصية في الإلمام بموضوع الرقابة الجبائية بشكل عام، وما ينتج عنها من حساسية وخوف لدى المكلفين بالضريبة من مخافة الوقوع في قبضة الرقابة الجبائية رغم مسك محاسبة منتظمة من قبل محافظ حسابات معتمد، والقيام بكل الالتزامات الجبائية في أجلها المحددة، وعدم مخالفة أحكام القوانين التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

➤ المنهج المتبع:

تم الاعتماد خلال هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة والنظام الضريبي والتهرب الضريبي، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة واقع التهرب الضريبي في الجزائر من خلال تحليل إحصائيات الرقابة الجبائية، وتقييم آثارها في مكافحة التهرب والغش الضريبي .

وقد تمثلت الأدوات المستخدمة في هذه الدراسة فيما يلي :

- اعتماد المراجع والمصادر المختلفة المتعلقة بالموضوع، والمتمثلة في الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع، والقوانين والدلائل المتعلقة بالنظام الضريبي والرقابة الجبائية، بالإضافة إلى الاستعانة ببعض المجالات والملتقيات والتقارير والتصريحات الخاصة بموضوع التهرب الضريبي في الجزائر؛

- اعتماد المعطيات والمعلومات الإحصائية والبيانية الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية؛
- استخدام أسلوب التحليل والتعليق على مختلف الجداول والأشكال .

➤ صعوبات البحث:

رغم تصريح الصحيح للتصريحات في إطار الرقابة الجبائية إلا أن هناك صعوبة في الحصول على الملاحق باعتبارها وثائق سرية، وهذا لحفظ السر المهني.

عدم وجود اتفاقية بين إدارة الجامعة والمؤسسات والتي تترتب عنها صعوبة في إيجاد مكان للتربص.

➤ هيكل الدراسة:

طبقا للإشكالية العامة للبحث والأسئلة المختلفة المترتبة عن الإشكالية العامة، ومع الأخذ بالفرضيات التي ينطلق منها البحث وتطبيقا للمنهج الذي حددناه، فإننا نرى أن نتناول هذا البحث من خلال خطة محددة جاءت كما يلي:

- الفصل الأول تحت عنوان **الاطار النظري للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي**، والذي يعتبر مدخل للدراسة، ويتناول هذا الفصل التعرف على مختلف المفاهيم المتعلقة بالرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، وذلك من خلال مباحث، حيث حاولنا في المبحث الأول إلامام بمفهوم الرقابة الجبائية، أهدافها، مبادئها والدوافع التي تؤدي إلى تطبيقها، بالإضافة إلى أشكالها المطبقة على أرض الواقع، أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى الإطار القانوني للرقابة الجبائية، وفي المبحث الثالث و الأخير عالجنا ماهية التهرب الضريبي و علاقته بالغش الضريبي.

- الفصل الثاني فجاء تحت عنوان **مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي**، حيث حاولنا في هذا الفصل تناول سبل تفعيل الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها بالنسبة للمبحث الأول، أما المبحث الثاني أشرنا إلى طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، أما في المبحث الثالث تطرقنا إلى إجراءات عملية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

- الفصل الثالث خصصناه **لدراسة التطبيقية التي كانت على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس**، التي تم فيه تقديم للهيئة المستقبلية وهيكلها التنظيمي ومهامها، بالإضافة إلى دراسة حالة حول التحقيقات الجبائية خاصة بالتحقيق المحاسبي في المبحث الثاني.

وفي الأخير أنهينا الدراسة بخاتمة عامة تلخص نتائج اختبار الفرضيات، واهم النتائج التي تم التوصل اليها في جميع جوانب دراسة البحث مع تقديم توصيات واقتراحات.

➤ الدراسات السابقة:

يعتبر هذا البحث تكملة وتعميقا لبعض الدراسات التي سبقته في بعض الجوانب المرتبطة بالضريبة والتهرب الضريبي، وفعالية الرقابة الجبائية، ومن اهم الدراسات التي كانت تصب في سياق البحث نجد:

- مذكرة الماجستير للطالب: بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، دراسة حالة ولاية تلمسان، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2009-2010، جامعة تلمسان، وقد كانت إشكالية الدراسة تدور حول مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، وماهي آثارها في مكافحة التهرب الضريبي من خلال دراسة حالة ولاية تلمسان، وقد تم تقسيم الدراسة الى اربعة فصول:

- الفصل الاول يتناول مختلف المصطلحات والمفاهيم المتعلقة بالتهرب الضريبي؛
- الفصل الثاني يتعلق بمفهوم الرقابة الجبائية و الاطار القانوني؛
- الفصل الثالث يتحدث عن دور الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي ؛
- الفصل الرابع يتعلق بدراسة حالة ميدانية لفعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.
- مذكرة الماجستير للطالب: محمد طالبي ، "الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995-1999، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، مذكرة مقدمة بكلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2001-2002، وقد كانت إشكالية الدراسة تدور حول تحديد مكانة الرقابة الجبائية ومعرفة اساليب عملها وأدواتها داخل النظام الجبائي بعد الإصلاحات التي مر بها وآفاقها المستقبلية، وقد تم تقسيم البحث الى اربعة فصول:

- الفصل الاول تم تقديم النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات؛
- الفصل الثاني تم من خلاله تحديد مفهوم الرقابة الجبائية واسبابها؛
- الفصل الثالث تم فيه ابراز اساليب الرقابة الجبائية واشكالها؛
- الفصل الرابع خصص للآفاق المستقبلية للرقابة الجبائية في الجزائر.

الفصل لأول:

الإطار النظري للرقابة الجبائية
والتهرب الضريبي

تمهيد:

من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام، حيث يعتمد المكلف الى تقدير دخله والتصريح به من تلقاء نفسه، هذا ما يستدعي قيام الإدارة الضريبة بمراقبة التصريحات المودعة من طرف المكلفين بغية الكشف عن محاولات التملص والتهرب من دفع مختلف الضرائب، وتمارس المصالح المكلفة بعمليات الرقابة الجبائية سلطاتها ضمن إطار قانوني وتنظيمي يحدد خطوات إجراءات ومراحل تطبيقها ويحمي حقوق المكلف الخاضع للرقابة بتوفير جملة من الضمانات.

سيتم التطرق خلال هذا الفصل الى الرقابة الجبائية و التهرب الضريبي: المفهوم ، الاشكال، الأهداف و الاطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية، وفي سبيل الالمام بجميع الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية و التهرب الضريبي قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

✚ ماهية الرقابة الجبائية.

✚ الاطار القانوني للرقابة الجبائية.

✚ ماهية التهرب الضريبي وعلاقته بالغش الضريبي.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية اهم وسيلة وقاية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، حيث يخول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحيات الرقابة من خلال الاطلاع والتأكد من صدق وصحة تصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يمنح للمكلف الحرية التامة في التصريح بمداخله، ويتم ذلك وفقا لأسس وتشريعات جبائية تنظمها الإدارة الجبائية وتسهر على تطبيقها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية تجدر الإشارة إلى المفهوم العام للرقابة حيث ظهرت الحاجة إلى الرقابة منذ القدم، وذلك نظراً لطبيعة العمل والنشاط الذي يقوم به الأفراد لحساب الدولة أو الملاك من خلال تسجيل ومراقبة تحركات الأموال والمبادلات وجميع المعاملات الخاصة بالنشاط الاقتصادي والأنشطة الأخرى، إذ تسمح الرقابة بالتأكد من أن العمل الذي تم مطابق لما توقع أن يكون عليه والتعرف على أي خطأ أو انحراف والعمل على تصحيحه.¹

1. مفهوم الرقابة الجبائية:

من خلال المفهوم العام للرقابة يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها فحص للتصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية، بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، علماً بأن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار والإيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات، بل عليه أن يقوم عملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف بالضريبة.²

كما يمكن تعريفها بأنها " التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها³، والرقابة الجبائية فرضت من قبل القانون والعدالة، فهي تخدم المكلف بحيث أنها

¹بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص نفود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2010/2011، ص 87.

²عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1999، ص 46.

³حامد عبد المجيد دزار، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 222.

تسمح بضمان تقسيم عادل للضريبة على كل المواطنين، كما تخدم مصلحة الدولة عن طريق التأكد من أن التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية تخضع للمراقبة بناء على المعلومات والمصادر الموجودة لديها مسبقاً والمتحصل عليها من مصادر أخرى لها علاقة بنشاط المكلف، وذلك بهدف تصحيح

الأخطاء والمخالفات التي قد يرتكبها، ولهذا السبب يقوم أعوان الإدارة الجبائية بعملية مراقبة وفحص دقيق وعميق يتماشى مع المعلومات المقدمة من طرف المكلف¹.

وهناك من الباحثين من يعتبر الرقابة الجبائية مرادف للمراجعة الجبائية، وتعرف هذه الأخيرة بأنها الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى.

من خلال التعريفات السابقة يمكن التوصل إلى تعريف شامل للرقابة الجبائية بأنها وسيلة تسعى من خلالها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين بالضريبة واكتشاف الأخطاء والانحرافات التي تحول دون تحقيق الأهداف الضريبية، والتحرك السريع للقضاء عليها بفاعلية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

من خلال ما سبق نستنتج ان الرقابة الجبائية تقوم بدورين اساسيين هما:

- التأكد من ان ما تم تقديره مطابق لما تم الحصول عليه من نتائج؛
- اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومحاولة تصحيحها وتقادي تكرارها.

2. أهداف الرقابة الجبائية:

ومن خلال تعريف الرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى هاته الأخيرة إلى تحقيقها والمتمثلة:

¹بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص88.

1.2. الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة المعمول بها، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية¹.

2.2. الهدف الإداري:

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

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
- الفعالية تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها من خلال تحديث القوانين الجبائية وعصرنة أساليب عمل الإدارة الجبائي؛
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات خاصة ما تعلق منها بمتبع تطور ظاهرة التهرب الضريبي².

3.2. الهدف المالي والاقتصادي:

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة

¹ منى مقلاتي، مداخلعة بعنوان دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قلمة، 2015.

² محمد حمو ومنور أوسريير، محاضرات في جبابة المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص202.

الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية، كما أن للرقابة الجبائية دور هام في إبطال الأساليب والتطبيقات التي تحكم الاختلالات التي تشوه قواعد المنافسة¹؛

ويمكن للهدف المالي للرقابة الجبائية بصورة عامة على مكافحة التهرب الضريبي والنقليل منه وبالتالي استرجاع مبالغ مالية هامة لخزينة الدولة، كما تعتبر وسيلة رادع للمكلفين الذين يرغبون في القيام بعمليات التهرب بفعل تخوفهم منها، وتولد شعور لديهم بأن عمليات الرقابة الجبائية اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية الغش أو التهرب وما يتبع ذلك من تسليط للعقوبات المالية والجزائية المناسبة².

4.2. الهدف الاجتماعي:

ويمكن حصر الأهداف الاجتماعية كما يلي:

- منع ومحاربة انحرافات المكلفين بالضريبة بمختلف صورها مثل: الغش، التدليس، والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع؛
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة³.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين، واكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها، وتختلف عملية مراجعة وفحص الإقرارات باختلاف أنواع وأشكال الرقابة الجبائية، فيمكن أن تبشر بطريقة عامة، ويمكن أن تكون معمقة ودقيقة.

1. الرقابة المختصرة LE CONTROLE SOMAIRE

سميت بالرقابة المختصرة لأنها تشكل مرحلة تمهيدية للرقابة، وتتم بمكتب المراقبة على مستوى مديرية الضرائب وتنقسم إلى نوعين:

¹www.startimes.com

²لواج عبد الرحيم، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في شعبة علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، 2015، ص 74.

³بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 15.

1.1. الرقابة الشكلية: LE CONTROL FORMEL :

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبة وتشمل جميع الإجراءات المتعلقة بتصحيح الأخطاء الكتابية والمادية في التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، إضافة إلى التأكد من صحة هويته ومكان إقامته¹. تعتمد الرقابة الشكلية على مراجعة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة داخل الإدارة الجبائية من طرف المراقبين الجبائيين، وتركز أساساً على مراقبة شكل التصريح من حيث احترامه للقوانين الجبائية، كما تهتم بمراقبة عنوان المكلف بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد وعائه الضريبي دون التعمق في ذلك وتهدف إلى:

- اكتشاف المعلومات الناقصة والمهملة ومحاولة تصحيحها؛
- تصحيح الأخطاء المادية والكتابية المثبتة في التصريحات مثل أخطاء الجمع والترحيل المحاسبي مراقبة شكل وكيفية التصريحات التأكد من عنوان وهوية المكلف بالضريبة².

2.1. الرقابة على الوثائق: (LE Contrôle Sur PiesC.S.P):

تقوم الرقابة على الوثائق بالفحص الشامل والدقيق للتحقق من جميع تفاصيل المعلومات المصرح بها والتأكد من سلامتها من خلال مقارنتها مع المعلومات والوثائق الموجودة داخل الإدارة الجبائية³، وتعد هذه الرقابة الإجراء الثاني الذي تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، وتشمل جميع الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب حيث يقوم المراقب بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين ومقارنتها بالمعلومات والوثائق الخاصة بالمكلف والموجودة مسبقاً لدى الإدارة الجبائية إضافة إلى ما تحصلت عليه هذه الأخيرة من معلومات من طرف هيئات أخرى، وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة من طرف المراقب يحق له أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة، ويتم ذلك على مرحلتين هما :

- **طلب المعلومات:** بموجب المهام والامتيازات المخولة للمحقق من قبل القانون الجبائي يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة أن يمدّه ببعض المعلومات حول الغموض أو اللبس الذي يحتوي عليه التصريح المقدم من طرفه، وفي حالة عدم الرد تقوم الإدارة بإرسال طلب آخر تطلب فيه التوضيحات.

¹Jean-Pierre Casimir, **les signes extérieurs de revenus**, librairie de l'université Paris, 1979, page 154.

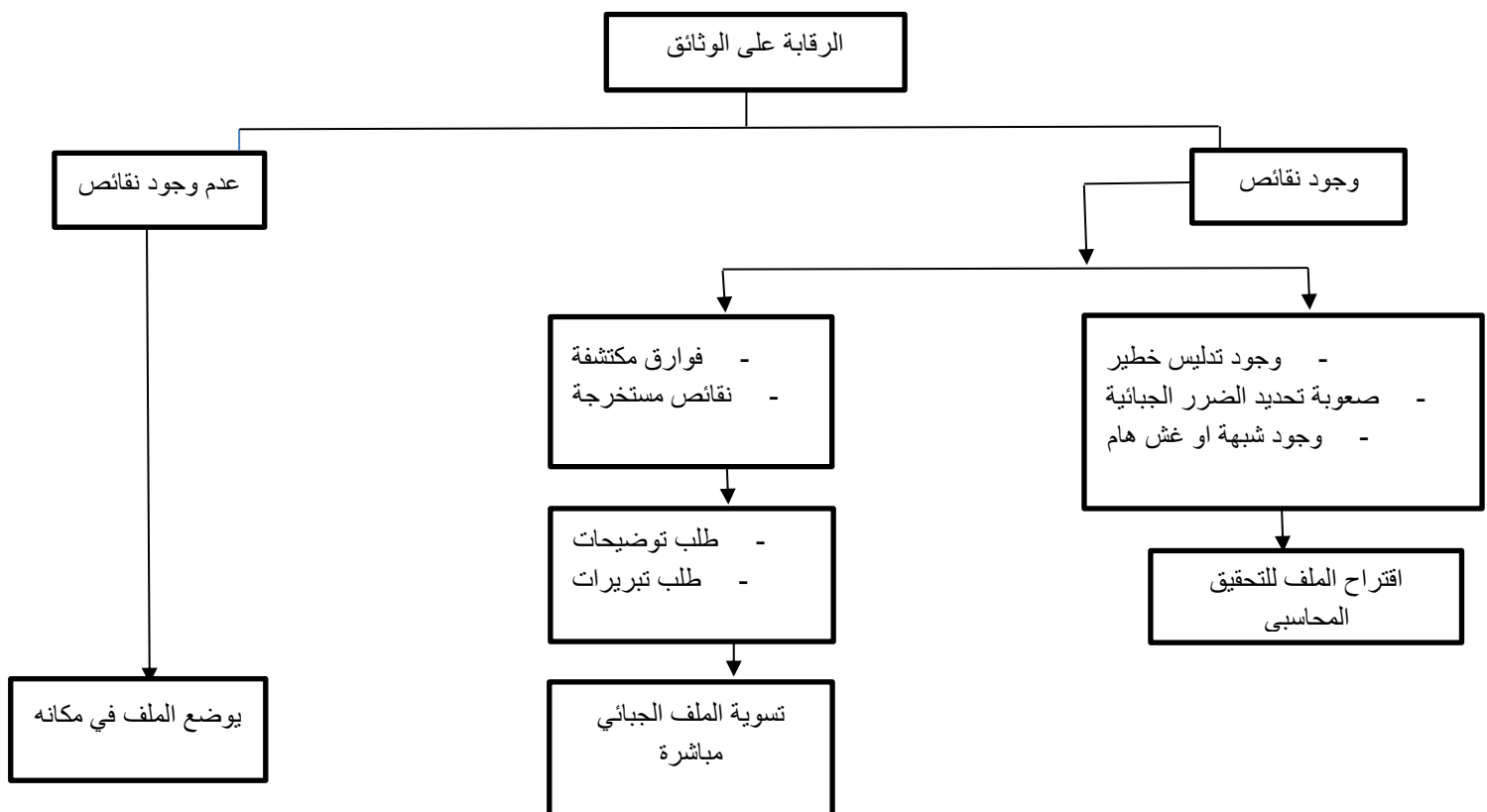
²سوداني فاطمة وباديدي عائشة، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص جبائية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير وعلوم التجارية، جامعة ادرار، 2014، ص13.

³Jean-Pierre Casimir, **droit garantie et procédure**, 7ème édition, Paris, 2000, page 23.

- **طلب التوضيحات:** عند رفض المكلف الرد على طلب المعلومات المرسل إليه تقوم الإدارة بإرسال طلب آخر يكون كتابياً يوضح بشكل صريح ضرورة الحصول على التوضيحات والتبريرات لإزالة اللبس، إضافة إلى تقديم الدليل الكافي الذي يثبت صحة التقارير، ويتم الرد على الطلب قبل 30 يوماً، ورغم ذلك قد تكون التوضيحات غير كافية بالنسبة للمراقب فيضطر لتحويل إلى الملف نوع آخر من الرقابة أكثر تعمقاً ألا وهو الرقابة في عين المكان. والشكل التالي يوضح إجراءات سير الرقابة على الوثائق¹.

والشكل التالي يوضح خطوات اجراءات الرقابة على الوثائق:

الشكل رقم (1): خطوات اجراءات الرقابة الجبائية على الوثائق



المصدر: سهام كرديوي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر.

2. الرقابة المعمقة:

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود

¹ بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص118.

على أرض الواقع، وذلك من خلال الفصل الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة، ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب وتتم من خلال وسيلتين هما:

1.2. التحقيق المحاسبي (Vérification de V.C Comptabilité) يقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف ، وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى له معرفة مصداقيتها ، وقد عرفه Daniel Richer بأنه : " مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريحات المكتتبه ووضع التعديلات اللازمة إذا اقتضى الأمر حيث يسمح التحقيق المحاسبي للإدارة الجبائية بإجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها¹، ويعتبر من أهم الطرق المستعملة في الرقابة الجبائية ، إذ تتم وفق قواعد جبائية تضبط الإجراءات الواجب اتباعها من طرف الإدارة الجبائية من أجل توضيح كيفية سيرها وواجبات وحقوق المكلفين بالضريبة.

2.2. التحقيق المعق في مجمل الوضعية الجبائية V.A.S.F.E : تم إنشاؤه بموجب قانون المالية لسنة 1992 وفقا للمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة ويقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به بصفة التأكد للتصريحات على الدخل العام².

ويعرفه **Thierry Lambert** بأنه " مجموع العمليات التي تهدف الى مراقبة صحة التصريحات للدخول الاجمالية الخاضعة للضريبة، وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها.

إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة " ويعتبر كمكمل للتحقيق المحاسبي فهو يقوم على مراقبة مدى التوافق بين المداخل المصرح قبل المكلف وما هو موجود أرض الواقع في كل ما يتعلق بالمكلف من وضعية أملاكه الشخصية ومداخله وكذا العناصر المكونة لنمط معيشته ولأفراد أسرته.

3. الرقابة عن طريق الفرق المختلطة:

تم إنشاء هذه الفرق بموجب القرار رقم 75-290 المؤرخ في جويلية 1997، ويتم من خلال التنسيق ومشاركة ثلاثة إدارات وهي الضرائب، الجمارك والتجارة، ويهدف إلى مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية

¹Article 20-1 **code des procédures fiscales**, Direction générale des impôts, éditions 2008, page 10.

²ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مديرية البحث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2008، ص 25.

والجمركية والتجارية ومراقبة المداخل وخاصة فيما يتعلق بالواردات، وتسعى الدولة الجزائرية إلى تطوير هذا النوع من الرقابة من خلال تكثيف جهود التنسيق بين الهيئات والمؤسسات المختلفة وذلك نظرا لما تحققه من تسويات ومبالغ مسترجعة.

4. الرقابة على المعاملات العقارية: (C.E.V) :Contrôle des Evaluation :

تقوم هذه الرقابة على أساس تقويم أسعار المعاملات العقارية وتحض مراقبة المداخل التي تنتهز من الضريبة على حقوق التسجيل من خلال مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح ببيعها أو شرائها أو التنازل عنها سواء كانت مبنية أو غير مبنية أو مداخل عقارية ، حيث أصبحت المداخل والممتلكات العقارية أكثر الطرق إتباعاً لتهريب الأموال وتبييضها عن طريق أسعار وهمية وخيالية وللد من ذلك اعتمدت الإدارة الجبائية معايير تنظيمية في إعادة تقويم المعاملات العقارية من أجل استيفاء الحقوق المترتبة عليها¹.

المطلب الثالث: أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها

اشتدت الحاجة إلى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي وخاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية والتي تسعى إلى ترقية الرقابة الجبائية على نحو يخدم مصالح المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال تطبيق المبادئ الأساسية للضريبة وتحقيق العدالة الضريبية.

1. أسباب وجود الرقابة الجبائية:

رغم أن المشرع الجزائري قد حدد مختلف المعايير التي من خلالها يتم فرض الضريبة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية كما نصت عليه المادة 143/1 من قانون الإجراءات الجبائية²، إلا أنه من الناحية العملية يصعب على إدارة الضرائب ضمان تحصيل كل الضرائب المستحقة بالنظر إلى عدة معطيات وأسباب تؤدي إلى إفلات الكثير من المكلفين بالضريبة عن دفع ما عليهم من ديون³، وعلى هذا الأساس يمكن إجمال أسباب لجوء الإدارة الضريبية إلى ممارسة هذه الرقابة إلى ما يلي:

¹بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص121.

²قلاّب ذبيح لياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2010-2011، ص18.

³محمد قاسم القزويني ومهدي حسن زيف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988، ص25.

1.1. طبيعة النظام الضريبي الجزائري: يتميز هذا النظام بأنه تصريحي، الذي يعني أن المكلف بالضريبة هو الذي ينتقل إلى إدارة الضرائب المختصة من أجل الإدلاء بتصريحاته حول مداخله، لكي تتمكن الإدارة الضريبية من تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها، وأكد أن هناك بعض المكلفين الذين لا يقدمون تصريحات صحيحة من أجل تفادي دفع الضريبة كعدم التصريح ببعض المداخل، وفي حالة شك إدارة الضرائب في هذه التصريحات تقوم بإجراءات الرقابة كما هي محددة في القانون¹.

2.1. انتشار ظاهرة التهرب الجبائي: لقد أثبت الواقع العملي أن الكثير من المكلفين بالضريبة يسعون إلى استعمال مختلف الحيل من أجل التملص عن دفع الضرائب، ويعود سبب انتشار هذه الظاهرة إلى وجود بعض الفراغات القانونية التي يستغلها هؤلاء من أجل عدم دفع الضرائب وإلى استعمال بعض الحيل لاسيما من طرف بعض الشركات التجارية والمؤسسات المهنية أين نجد أن ممثلي هذه المؤسسات يستعملون بعض التقنيات الحسابية ويصرحون بمداخل غير حقيقية لضمان الحفاظ على أموالهم وعدم التنازل عنها لصالح الدولة².

ومن جانب آخر فإن طبيعة النظام الجبائي الذي تطبقه الدولة لتحديد الضريبة الواجب دفعها يساهم في التهرب عن الدفع، فالواقع العملي أثبت أن هناك نوع من المبالغة وإرهاق كاهل المواطنين لاسيما البسطاء منهم بفرض ضرائب مبالغ فيها، مما يجعل هؤلاء يبحثون عن الوسيلة التي لا يقومون من خلالها بدفع الضريبة أو على الأقل الإنقاص منها، ويستعملون من أجل ذلك طرق غير قانونية وغير مشروعة³.

3.1. غياب الوعي الضريبي: إذا كانت طريقة دفع الضريبة لا تطرح إشكالا بالنسبة لبعض الفئات من المكلفين بالضريبة لاسيما فئة الموظفين العموميين، لأنه يتم خصم مقدار الضريبة الواجبة الدفع آليا ، فإن الإشكال يطرح بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطات ذات طابع مهني أو تجاري أو اقتصادي ، أين يصعب على هؤلاء فهم معنى الضريبة والهدف من فرضها ودور الدولة في هذا المجال، مما يجعلهم لا يكثرثون بضرورة دفع الضريبة ولا بالآثار المترتبة عن ذلك، بدليل عدد النزاعات التي تثار بين هذه الفئات والإدارة الضريبية.

¹ محمد قلي وفهيمه بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، 2018، ص151.

² قلاب ذبيح لياس، مرجع سبق ذكره، ص13.

³ بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2008-2009، ص34.

كما أن هؤلاء المكلفين لا يكثرثون بضرورة مساهمتهم في الأعباء العامة وتوزيع العبء الضريبي بين كل فئات المجتمع بالنظر إلى حالتهم المالية ومداخلهم التي على أساسها يتم تحديد مقدار الضريبة الواجبة الدفع، بشكل يضمن حماية الفئة الضعيفة في المجتمع وتحميل المكلفين الذين هم في وضعية مالية جيدة بضرائب حسب دخلهم السنوي¹.

2. مبادئ الرقابة الجبائية:

حتى تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في²:

1.2. إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الرئيسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على القوانين التي تصدرها بصفة عامة، والتي من بينها النظام الضريبي ولذلك فإن تطبيق الرقابة الضريبية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال، وذلك من خلال تبسيط التشريع الجبالي حتى يستطيع المكلف بالضريبة من إمكانية فهمه بالإضافة إلى وجود عدالة ضريبية بين المكلفين.

2.2. ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

التشريع الجبالي لا يكفي وحدة لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة ضريبية فعالة والتي يجب أن تتوفر على مستوى عال من التطور والكفاءة بالإضافة لتوفرها على إمكانيات بشرية ومادية اللازمة والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه بالإضافة إلى إجراء تربيصات لأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي.

¹ أمزيان عزيز، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية العلوم والحقوق السياسية، جامعة باتنة، 2012-2013، ص02.

² عطاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2017-2018، ص11.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

نص المشرع الجبائي الجزائري على قوانين وتشريعات تنظم الضريبة وكيفية فرضها وطرق تحصيلها، كما منح الإدارة الجبائية الحق في الرقابة الجبائية من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة من الضياع، وسعياً لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن لها، حيث اعتمد المشرع إطاراً قانونياً يستند من خلاله كل من المراقب الجبائي والمكلف بالضريبة لقواعد وأحكام تبين الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية وإجراءاتها وتمنع كل تعسف يمكن أن يستعمل من طرف القائمين بها من جهة ، وتحدد الحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة وواجباتهم والعقوبات التي تفرض عليهم جراء مخالفتهم للقانون الضريبي من جهة أخرى.

المطلب الأول: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

يسمح للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية تتمثل في حقوق وصلاحيات تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها، حيث تجد من بين هذه الحقوق:

1. حق الاطلاع:

يعتبر حق الاطلاع من بين أهم الحقوق المعترف بها لأعوان الإدارة الجبائية، والتي تمكنهم من حلب كل المعلومات الحالية الضرورية لأداء مهمة التحقيق، إذ يجوز لهم حق الاطلاع على كل السجلات والمستندات والدفاتر الخاصة والمستعملة من طرف المكلفين محل التحقيق، بغية تحديد الوعاء الضريبي بصفة دقيقة والكشف عن كل المناورات والمخالفات التي شأنها أن تؤدي إلى التخلص من الضريبة. يمارس هذا الحق في الأصل بعين المكان، لكن يسمح للإدارة الجمالية أن تأخذ نسخاً من بعض الأوراق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة بهدف حلب بعض المعلومات التي تساهم في عملية الرقابة الجبائية. يمكن الحصول على هذه المعلومات سواء من الهيئات العمومية، أو البنوك، أو غيرها من المؤسسات الخاصة¹.

¹ أحمد قنيدس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2018، ص42.

2. حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للغدارة الجمالية للتأكد من صحة المعلومات المقدمة من ضمن المكتبة من قبل المكلفين، فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات عناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها¹.

3. استدراك الأخطاء

تنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي يصدر فيها قرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأول"، بحيث يتمثل هذا الحق في الإمكانات الممنوحة للإدارة المحققة في إعادة النظر في الاقتطاع وتسويته، سواء بتعديله أو انشاء اقتطاع جديد، وهو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة، ونفس الضريبة عندما تلتقي عناصر غير كاملة أو خاطئة لتأسيس الضريبة المعنية².

4. الحق في المعاينة والحجز:

تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية: " لا يمكن الترخيص لإجراء حق المعاينة إلا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير. يجب ان يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرز لها المعاينة وتبين على وجه الخصوصي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي بالمعاينة؛
- عنوان الأماكن التي ستمم معاينتها؛
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ونزاهتهم وصفاتهم³؛
- حيث يمكنها جمع وحجز كل الوثائق والمستندات والدعائم أو العناصر المادية التي تشكل ادلة على وجود تلاعبات مؤدية للتهرب الضريبي.

¹ خليفة اسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2013-2014، ص86.

² أفريجات إسماعيل، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، مداخلته مقدمة في الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قالمة، 28 و 29 أكتوبر 2015، ص10.

³ أفريجات إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص09.

المطلب الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم.

1. التزامات المكلفين بالضريبة:

يهدف التحقيق في المحاسبة إلى التأكد من مصداقية وصحة تصريحات المكلفين بالضريبة، ولهذا الغرض نص المشرع على الالتزامات التي يجب على المكلفين إتباعها، وذلك لتسهيل مهمة الإدارة الجبائية أثناء قيامها بعملية التحقيق المحاسبي. وتنقسم هذه الالتزامات إلى:

1.1. الالتزامات المحاسبية: والمستندات الواجب مسكها، وكذا مدة الاحتفاظ بها. لتسهيل عملية التحقيق، نص القانون التجاري على نوع الدفاتر والمستندات الواجب مسكها، وكذا مدة الاحتفاظ بها.

1.1.1. دفتر اليومية:

هو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي، بحيث يعتبر سجل يومي لحياة التاجر بحيث يجب عليه ان يقيد فيه جميع العمليات التي يقوم بها يوما بعد يوم من بيع واقتراض¹، "كل شخص طبيعي او معنوي له صفة التاجر، ملزم بمسك دفتر اليومية ليقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله..."².

2.1.1. دفتر الجرد:

إن إلزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسبها هذا الدفتر، الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في حماية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشر من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الطبيعة القانونية، وأن يخلو من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير، بحيث جاء في المادة 10 من القانون التجاري على انه: "...على كل شخص طبيعي او معنوي له صفة تاجر، القيام في كل سنة بعملية الجرد، ويتم تسجيلها في دفتر، يسمى "دفتر الجرد"³.

¹ نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة، الجزائر، 2004، ص143.

² القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 09، ص101.

³ القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 10، ص106.

بالإضافة الى هاذين الدفتريين، على المكلف مسك دفاتر أخرى، مثل دفتر الأجور، فواتير الشراء الاصلية، إضافة الى نسختين من كل فاتورة بيع، وبصفة عامة على المكلف بالضريبة مسك جميع الأوراق والبيانات التي تثبت إيرادات ونفقات المؤسسة، والتي تعد من وثائق الايضاح والتبرير¹.

3.1.1. حفظ الدفاتر وسندات المراسلات:

يلزم المشرع الجزائري المكلف بالاحتفاظ بالدفاتر المحاسبة والوثائق الثبوتية لها، إضافة إلى السندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة عشر سنوات، وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه²: " يجب الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المادة ابتداء من تاريخ تحريرها، كما أنه أي إخلال بهذه الشروط السابق ذكرها يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل المحققين وبالتالي فإن المكلف يعتبر مخالف لواجبات المحاسبية".

2.1. الالتزامات الجبائية:

تختلف الالتزامات الجبائية حسب النشاط الممارس، وكذا حسب الضريبة الخاضع لها المكلف وفيما يلي التصريحات الواجب على المكلف بالضريبة الالتزام بها واحترامها:

1.2.1. التصريح بالوجود:

يخص المكلفين بالضريبة الجدد، الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي، او الضريبة على أرباح الشركات، في اجل أقصاه (30) يوم من بداية النشاط المهني، لدى مفتشية الضرائب المتواجد بها المقر الرئيسي للمؤسسة، ويجب ان يتضمن التصريح بالوجود الاسم واللقب، إضافة إلى العنوان بالجزائر وخارج الجزائر للمكلفين بالضريبة ومن جنسية أجنبية³

2.2.1. التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال:

يودع كل مكلف بالضريبة كشفا شهريا أو فصليا صنف G50 (أنظر الملحق رقم 01)، أو صنف AG50 (أنظر الملحق 02) لرقم الأعمال وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة وتسديد التريبة المستحقة في نفس الوقت مثل: الرسم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيمة المضافة، تسبيقات

¹كشاوي الياس وارزقي ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش والتهرب الجبائي، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2002-2003، ص66.

²القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 12، ص108.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2014، ص63.

الضرائب على الأرباح ... وهذا خلال عشرين (20) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني الذي تحدده إدارة الضرائب¹.

3.2.1. التصريح السنوي:

هو تصريح يلزم المكلفين التابعين للنظام الحقيقي والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي مسف أرباح تجارية وصناعية، أن يكتتبوا قبل الفاتح من أفريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة، أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب ونفس الشيء للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية وفلاحية ولمهن غير تجارية، هم ملزمون باكتتاب تصريح خاص في إطار مداخلهم الصنفية بنموذج أو النماذج المقدمة من طرف الإدارة مبنية على الحقائق الثبوتية².

4.2.1. التصريح بالتوقف أو التنازل عن النشاط:

في حالة التخلي على النشاط يكون في (10) أيام الأولى من تاريخ التوقيف عن النشاط، اما في حالة الوفاة³، يكون على ذويه التصريح وتقديم جميع المعلومات المؤسسة لضريبة، -خلال ستة أشهر- للتصفية.

5.2.1. وضع رقم التعريف الاحصائي:

تلتزم المؤسسات عند التصريح بإرفاق جدول تبيين فيه رقم التعريف الاحصائي⁴، بحيث يبرز في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم والموجهة إلى الأشخاص والإدارات أو المصالح العمومية المتعامل معها، ويهدف إلى تسهيل التسيير الحالي للملفات الجبائية، بإدي عدم الالتزام بوضع هذا الرقم أو التصريح معلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من الحقوق.

2. الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة

منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف بالضريبة والعون المحقق، هذه الحقوق يمكن تقسيمها إلى:

¹. بدري، المراجعة الجبائية، www.univ-saida.com، 17-10-2020، 05-2022.

² أ. بدري، مرجع سبق ذكره.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 195.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 176 وقانون المالية المادة 34، 2018.

1.2. الحقوق المتعلقة بالتحقيق: تتمثل فيما يلي:

1.1.2. حق الإشعار المسبق:

يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق، وذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق، يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة والذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها عشرة (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي وخمسة عشر (15) يوما بالنسبة للتحقيق المحاسبي المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار¹.

2.1.2. حق الاستعانة بمستشار:

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب ان يشار صراحة ان المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره محض ارادته أثناء عملية الرقابة للاستشارة به أو الإنابة عنه، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها².

3.1.2. عدم تجديد التحقيق المحاسبي:

إذ انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بغتة زمنية معينة بشرية أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالتربية طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر بخصوص نفس الضرائب والرسوم بنفس المادة³.

4.1.2. تحديد مدة التحقيق: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان فيما

يخص التصريحات والوثائق المحاسبية أحالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة⁴.

الجدول الموالي يوضح أجال فترة الرقابة في عين المكان:

¹ سعدي عبد الحليم، ضمانات المكلف بالضريبة اثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47-06-2017، ص192.

² جلال مرزوقة، مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر،

تخصص مالية مؤسسية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2018-2019، ص59

³ محمد سيد اعمر، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة اثناء فترة التحقيق الجبائي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، مجلد

13، العدد 02-2020، ص30.

⁴ ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص20.

الجدول رقم(1): اجال فترة الرقابة في عين المكان

طبيعة النشاط	مبلغ CA في كل سنة مالية محقق فيهل (دج)	فترة المراجعة
مؤدي الخدمات	1.000.000>	3 اشهر
	1.000.000>حرقم الاعمال	6 اشهر
	5.000.000<	لا تتجاوز 9 اشهر
كل المؤسسات الأخرى	2.000.000	3 اشهر
	2.000.000>حرقم الاعمال	6 اشهر
	10.000.000<	لا تتجاوز 9 اشهر

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على قانون الاجراءات الجبائية، المادة 20، الفقرة 5 منه.

يمكن أن تتجاوز هذه الأحوال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الأجل القانونية.

2.2. الحقوق المتعلقة بإجراءات التقويم:

الإشعار بالتقويم يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التقويم، حتى في حالة انعدام التقويمات تنتهي عملية التحقيق إثر إبلاغ كما يجب أن يكون الإشعار مفصلا ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته وقبوله¹.

3.2. حق الرد:

بعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع حورا لإعادة التقويم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي². ويمكن أن يتم على 3 مستويات:

1.3.2. الطعن الإداري: يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى مدير البحث والمراجعات، أو مدير كبريات الشركات أو المدير الولائي أو رئيس البحث أو المراجعات كل حسب اختصاصه، للنظر في الصعوبات التي

¹ جلال مرزوقة، مرجع سبق ذكره، ص60.

²ساعد نبيلة، الرقابة، الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكره مقدمة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014-2015، ص16.

تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها، ويقدر كل منهم دراسة الشكاوى في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكاوى.

2.3.2. الطعن النزاعي: يعتبر هذا النوع من الطعن ضمانا لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة حيث يتمتع المكلف بأجر ينقضي آخر ديسمبر من السنة التي وضعت فيها جداول التسوية للحصول¹.

3.3.2. الطعن الولائي: نصت المادة 38 من قانون المالية 2008 على أحداث لجان للطعن الولائي من أجل البحث في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية الشبكات الكبرى، وبذلك يمكن للمكلف أن يقدم طعنا أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي تحدد الضرائب والرسوم المتنازع حولها، وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية².

المطلب الثالث: الغرامات والعقوبات الجبائية

تتوقف فعالية الرقابة الضريبية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة، إلى أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي، في هذا المجال فرض المشرع الضريبي الجزائري عدة إجراءات عقابية على كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي لضمان التحصيل الحيد للعربية، وزيادة مردوديتها، يوجد نوعين من العقوبات هما: الغرامات الجبائية، الغرامات الجنائية.

1. الغرامات الجبائية:

تتمثل هذه الغرامات في فرض زيادات مالية على المكلف المعني³، ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة:

1.1. الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي:

حسب المادة 192 "من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه تفرض تلقائيا العربية على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم صاحب التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بشدة الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 40 %.

¹ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص42.

²ساعد نبيلة، مرجع سبق ذكره، ص17.

³ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة المحمدية، الجزائر، 2004، ص55-56.

2.1. غرامات التأخير في عدم التصريح:

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، وحسب المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة المعدل حسب قانون المالية لسنة 2000، فإنه يترتب عن الإبداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10%، وترفع هذه الغرامة إلى 25 % بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.

3.1. الغرامة بسبب النقص في التصريح:

حسب الفقرة الأولى للمادة 193 «من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامة مالية قيمتها تختلف حسب حجم المبلغ المتلاعب بحيث يتضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كما يلي:¹

10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛

15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج، ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛

40 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.²

2. العقوبات الجنائية:

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه كل من حاول التخلص أو التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة التي يخضع لها أو تصفيتها سواء كان كليا أو جزئيا، فإنه يعاقب بغرامة مالية يتراوح مبلغها بين 5.000 دج و20.000 دج، وبحبس لمدة سنة إلى خمسة سنوات أو بإحدى العقوبتين، وتشمل الأعمال التدليسية على وجه الخصوص ما يلي:³

¹المادة 193، مرجع سبق ذكره، ص19.

²الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 115 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2013.

³تناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص57-58.

- الإغفال عن قصد تسجيل حسابات أو تسجيلات أخرى غير صحيحة أو صورية في كل من السجل اليومي ومحل؛

- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال؛

- استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.

كما تطبق العقوبات السابقة على الشركاء مرتكبي هذه المخالفات كافي اسبين المعتمدين أو من لهم دراية بأمور الحباية كالمستشارين الحيايين أو حتى الوكلاء.

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، فبالإضافة إلى الغرامات الجمالية، قد يتعرض المكلف إلى عقوبات حالية، كما جاء في المادة 117 التي تنص على أنه من تملص أو حاول التملص بصفة جزئية أو كلية عن طريق استعماله لطرق تدليسية يعاقب بغرامة مالية يتراوح من 5,000 دج إلى 20,000 دج وبعقوبة الحبس من سنة إلى خمسة سنوات أو إحدى العقوبتين، وتعتبر أعمالاً تدليسية على وجه الخصوص فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة هي:

- إخفاء المبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم ومن بينها عمليات البيع بدون فواتير؛

- سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل الضريبة المستحقة كما يمكن للإدارة الضريبية اللجوء إلى بعض الطرق الأخرى كأسلوب عقابي أهمها: منع المكلف من مزاولة نشاطه المهني، غلق بعض مقراته، توقيف الحساب البنكي وحجز ممتلكاته¹.

¹ غرة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015-2016، ص 57.

المبحث الثالث: ماهية التهرب الضريبي

يشكل التهرب الضريبي وسيلة يلجأ لها المكلف بالضريبة من أجل عدم دفع الملقاة على عاتقه، ونظراً لاستفحال هذه الظاهرة التي تهدد المصالح الاقتصادية، الاجتماعية والمالية، لذا من الضروري معرفة ماهية هذه الظاهرة بالتفصيل.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه

من أجل الوصول الى مفهوم دقيق وجامع للتهرب الضريبي، تم التعرف عليه من خلال ذكر بعض التعاريف التي جاء بها بعض الباحثين.

1. تعريف التهرب الضريبي:

يعرف التهرب الضريبي على أنه " عدم إقرار المكلف بدفع الضريبة، سواء من خلال تقديم بيانات مضللة، أو من خلال استعمال وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة ¹، وهناك نوعان من التهرب:

1.1. التهرب الضريبي المشروع : وهو قيام المكلف بالضريبة بالتححرر من دفعها عن طريق استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة إما بسبب عدم فعالية النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة القوانين ، هذا ما يفسح المجال للعديد من التأويلات فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني ومن أمثلة التهرب الضريبي المشروع لجوء بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، وذلك في حالة عدم تناول النص القانوني لمثل هذه الأوعية وهي الأسهم ².

2.1. التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي): الغش الضريبي يعرف على أنه كل فعل أو عمل ينجز عن سوء نية بهدف مخالفة القوانين الضريبية ³. كما يعرف " هو مخالفة التشريعات الجبائية من أجل

¹مراد ناصر، مرجع سبق ذكره، ص60.

²غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الافاق، الأردن، 1998، ص181.

³سعید عبد العزيز عثمان وشكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص18، ص19.

التهرب كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة، أو من أجل استرجاع مبالغ من الضرائب غير مستحقة¹. ومن أمثلة الغش الضريبي نذكر²:

- امتناع المكلف عن التصريح بالنشاط الخاضع للضريبة معتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعتمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام؛
- أن يقوم بتقديم تصريح ضريبي مغلوط، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته أو لا يرفق مع جميع الوثائق والقرائن التي تتوافق مع ما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، أو يقوم بإرفاق التصريح ببيانات ووثائق غير صحيحة وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض إيراداتها متعمداً تخفيض قيمة الضرائب المترتبة عليه.

أما التشريع الجبائي الجزائري فلم يستعمل مصطلح التهرب بل أستعمل مصطلح الغش، حيث يصنف المشرع الجزائري أعمال غش أو تدليس ما يلي²:

- عدم التصريح عن ممارسة نشاط؛
- القيام بعمليات شراء وبيع سلع وبضائع دون فاتورة مهما كان مكان حيازتها أو استيداعها أو تخزينها؛
- تقديم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية؛
- نقل تقييدات محاسبية خاطئة أو وهمية في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجبارياً بمقتضى القانون التجاري؛
- كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره، من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

2. أنواع التهرب الضريبي:

من حيث النطاق ينقسم التهرب الضريبي إلى:

1.2. التهرب المحلي:

ويتم داخل إقليم بلد المكلف.

¹خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة 2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2005، 215.

²المادة 366، مرجع سبق ذكره، 2008، ص26.

2.2. التهرب الدولي:

إن التهرب الضريبي الدولي عموماً نوع من أنواع التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج إقليم البلد، والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته، لهذا فالمكلف يحاول تخفيض العبء الضريبي بالطرائق المشروعة غير المشروعة بنقل سلعه من إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة¹.

ويتم غالباً ممارسة التهرب الضريبي على المستوى الدولي عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات، لذلك يعتبر البعض بأن التهرب الضريبي الدولي مرادف للتهرب الضريبي للشركات دولية النشاط، على اعتبار أن هذه الشركات تمثل أوضح نموذج للتهرب الضريبي على المستوى الدولي بالنظر إلى طبيعة نشاطات فروعها المتعددة عبر العالم فعادة ما توجد الشركة الأم في دولة معينة، تعتبر هي المقر الاجتماعي للشركة، فتختار هذه الشركات بعض الدول الأجنبية الأخرى التي تتميز أنظمتها الضريبية بإعفاءات وامتيازات جبائية من أجل إنشاء في هذه الدول شركات تابعة أو وليدة تتباين في أنظمتها الضريبية، فتستفيد من الامتيازات الضريبية واليد العاملة ذات الكلفة المتدنية ونظام التأمينات بغرض التخفيف من تكاليفها ونفقاتها إلى أقل حد ممكن، وفي نفس الوقت تتهرب من الضريبة في الدولة الأم (إذا كان معدل الضريبة فيها مرتفعاً) عن طريق تحويل الأرباح إلى هذه الشركات الفرعية².

أما من حيث درجة التعقيد فينقسم التهرب الضريبي إلى:

1.2.2. الغش البسيط: هو كل فعل يقوم به المكلف عن سوء نية بغرض تفادي تطبيق الضريبة.

2.2.2. الغش المركب: يتم بطرق تدليسيه مع عنصر القصد.

¹حبو زهرة، التهرب الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 01، المجلد 27، 2011، ص420.
² محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص76.

المطلب الثاني: دوافع التهرب الضريبي واشكاله

1. أسباب التهرب الضريبي:

يرجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى عدة أسباب متعددة منها ما يتعلق بالجانب الاجتماعي، أو فيما يتعلق بالجانب الاقتصادي، بالإضافة إلى أسباب نفسية وسياسية مختلفة، كما يلجأ المكلف بالضريبة إلى انتهاج عدة طرق تمكنه من التهرب الضريبي وتحقيق غاياته.

توجد العديد من الدوافع التي تجبر المكلف على التهرب من دفع الضريبة، منها ما يتعلق بالجانب النفسي والأخلاقي والبعض الآخر سياسي، اقتصادي، وحتى مالي وإداري ذكرها فيما يلي:

1.1. الدوافع النفسية والأخلاقية:

تؤثر الظروف النفسية للأفراد على الوعي الضريبي، فزيادة العبء الضريبي في الحد المعقول وعدم وجود عدالة في توزيع هذا العبء، وكذا في إعادة توزيع الدخل كلها أسباب تؤثر في نفسية الفرد وتدفعه للتهرب من التزاماته الضريبية، ويمكن تقسيم أسباب السلوك النفسي للمكلفين اتجاه الالتزام الضريبي فيما يلي:

1.1.1. **العدالة:** يتولد لدى المكلفين نوعين من الشعور بعدم العدالة عندما يتم إخضاعه بطريقة غير عادلة مقارنة بالآخرين، وعندما لا يستفيد بصورة مرضية من الخدمات التي تقدمها الدولة.

2.1.1. **الاختلاف في شخصية الأفراد:** المكلفين المستعدين للتهرب من الضريبة يملكون شخصية أنانية وينصرفون بطريقة سلبية مع الإدارة الجبائية، وبالمقابل يوجد أفراد يلتزمون بواجباتهم الضريبية كاملة، لأنهم يملكون وعي ايجابي اتحاد مجتمعاتهم.

3.1.1. **المعايير الاجتماعية:** يتأثر أفراد المجتمع بعضهم البعض، فكلما زاد اعتقاد المكلف بأن التهرب من دفع الضرائب أصبحت مألوفة في مجتمعه، كلما زاد احتمال عدم التزامه بالواجبات الضريبية

4.1.1. **السخط وعدم الرضا عن السلطة:** عدم رضا الأفراد عن السلطات الحكومية بالبلد بولد نوع من عدم الالتزام ويقود إلى التهرب الضريبي¹.

¹د. محمد بودالي، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي، شركة الاصاله للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص73، ص74.

2.1. الدوافع السياسية:

عند انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها، وبالتالي عدم قدرتنا على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية.

حيث تبين الدراسات أن التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على التراب، وزادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة، أو عدم وجود عدالة في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم حصيلة الضرائب عندما تذهب للإنفاق على قلة من صفوف المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها¹.

3.1. الدوافع الاقتصادية:

من أبرز الدوافع الاقتصادية التي ساعدت في بروز ظاهرة التهرب الضريبي نجد²:

1.3.1. **الوضعية الاقتصادية للمكلف:** يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات، حيث تتخفف المداخل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلف مما يدفعه إلى تحلب تسديدها هذا في حالة الأزمات، أم في حالة الرجاء الاقتصادي حيث تزيد المداخل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتحاد الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.

2.3.1. **الوضعية الاقتصادية العامة:** ترتفع مداخل الأفراد في فترة الإنعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرهم الشرائية، فيتحمل المستهلك النهائي الضرائب التي تجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة، مما يؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي، أما في فترات الركود الاقتصادي ينتشر السوق الموازي، ويؤدي إلى احتلالات في بنية الاقتصاد الوطني، والملاحظ أن معدلات التهرب الضريبي في الدول النامية أعلى من الدول المتقدمة، وهذا سبب مساس التربية في الدول النامية بالدخول المنخفضة فيلجأ الممول في هذه الدول إلى التهرب من الضريبة، لأنها تشكل عبئا كبيرا عليه بسبب ضعف دخله.

¹ عبد الواحد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000، ص 80.
² مرسى السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2000، ص 36.

1.1. الأسباب الجبائية:

تشمل الأسباب الجبائية ما يلي:

- عدم استقرار التشريعات الجبائية يعود للتعدلات المتوالية والمختلفة، وكذا إلغاء بعض الأحكام الخيالية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية والتكميلية، فبهذه السرعة، لا تتمكن العناصر الجبائية ولا موظف الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي؛
- تعقد التشريعات والقواعد الضريبية إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها يجعل وطنتها تشد على المكلف، فيكون ذلك حافزاً للتهرب منها والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وازداد عنها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها؛
- بالإضافة إلى ضعف وعدم صرامة القوانين في معافية المتهربين، فإذا قلت احتمالات القبض والخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، سيؤدي هذا في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من جرائم التهرب¹.

5.1. الأسباب الإدارية:

- إن تحقيق أهداف السياسة الضريبية يتطلب النظر إلى إمكانيات التطبيق، فقد لا يكون مجدياً فرض ضرائب جديدة أو رفع معدلات الضرائب إذا كانت تقتصر إلى وسائل تنفيذها، لأن هذا سيزيد الأمر تعقيداً، فالأمر هنا يتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية، إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تحد من كفاءتها، ومنه تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي وتتجلى أهم هذه النقائص في²:
- ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب والحوافز والتي مازالت لا تشبع رغبة العاملين، مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه.
- ضعف الإمكانيات البشرية سواء من الجانب الكمي، والمتمثل في نقص عدد المستخدمين (أعوان الرقابة) مقارنة مع ارتفاع عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسة أو الجانب النوعي الذي يرجع إلى ضعف التأهيل والكفاءة، بسبب نقص المدارس المختصة في تكوين إطارات في التحقيق والرقابة الجبائية.
- تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية اتجاه الضريبة.

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1972، ص 237.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 21.

2. أشكال التهرب الضريبي

يمكن أن يأخذ التهرب الضريبي أحد الأشكال الآتية:

1.2. الإحلال: يتمثل الإحلال في توجه المكلف أو تغيير نشاطه إلى قطاعات تستفيد من مزايا والتحفيزات الجبائية عوض أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى غير معفاة أو لا تستفيد من مزايا، ويتجسد ذلك مثلا في الاستثمار في القطاع الفلاحي، وقد أستهدف الدولة هذه النتيجة تحقيقا لسياسات اقتصادية واجتماعية، فتشجع الحكومة الأفراد للاستثمار في الإنتاج الزراعي أو الصناعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي أو تحقيق سياسة التشغيل، وفي هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المستثمرين في هذه النشاطات¹.

2.2. تضخيم التكاليف: ينص التشريع الجبائي على خصم التكاليف التي تنقل كاهل المكلف شريطة أن تدخل مباشرة في مصاريف عملية الاستغلال، فمثلا يمكن للمكلف أدراج مصاريف البنزين لسيارة المؤسسة ضمن الأعباء لكن لا يمكن إدراج مصاريف البترين لسيارته الخاصة ضمن هذه الأعباء، لكن البعض من المكلفين يتبررون هذا الحق في إدخال مصاريف ليست لها علاقة بالنشاط الذي تمارسه المؤسسة أو المبالغة في تضخيم للتكاليف، وذلك لتخفيض قاعدة حساب الضريبة (الأرباح المحققة قدر الإمكان)².

3.2. العمل خارج القطاع الرسمي: أي مزاولة الأشخاص لنشاطات تجارية دون التصريح على مستوى إدارة الضرائب والعمل خارج القطاع الرسمي وهنا يتهرب المكلف كلية من دفع الضرائب على المداخل التي يحققها، وهو من أصعب أشكال التهرب لأن الدولة لا تخسر فقط العائدات الجبائية جراء عدم التصريح وإنما تخسر كذلك مبالغ أخرى فالذي لا يصرح بنشاطه لدى إدارة الضرائب لا يصرح كذلك لدى مؤسسات التأمين وكذا لا بالعمال المشغلين ما يكبد الدولة خسائر مضاعفة.

4.2. التحايل على النصوص التشريعية: الاستفادة حيث يقوم المكلف بالتحايل على القوانين والنصوص التشريعية من أجل من وضعية جبائية معينة كالإعفاء أو التخفيض الضريبي، كأن يقوم مثلا بتغيير عقد كراء المواطن عادي إلى عقد كراء لطالب جامعي من أجل التخفيض أو الإعفاء من دفع الضريبة على الكراء، أو مثلا قيام المكلف بتسجيل سيارته الخاصة على أنها تابعة للمؤسسة لكي يستفيد من الاستفادة من الامتلاك³.

¹د. محمد بودالي، مرجع سبق ذكره، ص62.

²فلاح محمد، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1997، ص35.

³د. محمد بودالي، مرجع سبق ذكره، ص63.

المطلب الثالث: اثار التهرب الضريبي علاقة بالغش الضريبي

1. اثار التهرب الضريبي:

تعتبر الضرائب من اهم مصادر الدولة لتمويل نفقاتها والنهوض باقتصادها، ويشكل التهرب الضريبي عائقا امام التنمية الاقتصادية، حيث تعد مشكلة التهرب الضريبي احدى مظاهر الانحلال السياسي والاقتصادي والاجتماعي وتترتب عنه اثار سلبية من مختلف الميادين.

1.1. الآثار المالية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية للدولة بحيث يتسبب في حرمانها من إيرادات مالية هامة تستخدمها لتغطية نفقاتها مما يجعلها عاجزة عن تنفيذ سياستها التنموية، حيث إن نقص الأموال في الخزينة يؤدي إلى عجز الدولة جزئياً عن المشاريع النافعة، كما يؤدي التهرب الضريبي إلى الاختلال المالي والعجز في الميزانية إضافة إلى عجز الدولة عن تلبية حاجات أفرادها الأساسية، ولتغطية هذه النفقات تلجأ الدولة إلى وسائل تمويل أخرى لها آثار سلبية على الاقتصاد كالإصدار النقدي أو اللجوء إلى الاقتراض¹.

1.1.1. الإصدار النقدي:

يتمثل الإصدار النقدي في إصدار نقود جديدة من العملة الوطنية وتترتب عليه الآثار السلبية التالية:

- ارتفاع المستوى العام للأسعار وظهور التضخم بمختلف أنواعه؛
- نقص القدرة الشرائية للموظفين وتغير نمط الاستهلاك؛
- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتج المحلي؛
- اختلال التوازن الاقتصادي وظهور السوق السوداء؛

2.1.1. الدين العام:

يعتبر الدين العام من بين وسائل التمويل ويمكن أن يكون داخلياً أو خارجياً إلا أنه يخلف آثار سلبية وخيمة من بينها:

¹يونس احمد بطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1980، ص134.

- يشكل الدين العام عبئاً على ميزان المدفوعات في حالة التسديد وتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض خاصة إذا تم استخدامه في أغراض استهلاكية " لا تعود بالفائدة على هذه الأجيال؛
- نقص الإنفاق العام الناتج عن تسديد القروض، وضعف القدرة الشرائية للأفراد؛
- تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة استخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد في الأجل القصير والمتوسط؛
- فقدان الثقة في الدولة وعزوف الهيئات المالية والأفراد عن منح القروض.

3.1.1. زيادة الضغط الجبائي:

قد تلجأ الدولة لتعويض النقص المالي الناتج عن التهرب الضريبي بطرق أخرى لها آثار سلبية على المكلفين الملتزمين بأداء واجباتهم الضريبية، كأن تقوم الدولة بزيادة سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة فيزداد عبؤها على المكلف الذي لا يتهرب وبالتالي يزداد الضغط الضريبي على المكلفين الملتزمين، وقد تنتقل هذه الأموال في الأخير إلى المتهربين من دفعها بطريقة غير مباشرة.

2.1. الآثار الاقتصادية:

تعتبر الضريبة أداة للتحكم في النشاط الاقتصادي من خلال تمويل وتوجيه الأنشطة الاقتصادية، ويؤدي التهرب من دفعها إلى إضعاف دور الدولة في المجال الاقتصادي ويمكن تحليل الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي فيما يلي:

1.2.1. التأثير على المنافسة:

يقوم التهرب الضريبي بالإخلال بقواعد المنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة من دفع الضرائب أحسن وضعية من المؤسسات التي تلتزم بأداء واجباتها الضريبية وخاصة عندما تكون الضرائب مرتفعة، وذلك عن طريق الاستفادة من مبالغ الضرائب غير المقتطعة ومساهمتها في التمويل وتقوية مكانتها في السوق، إضافة إلى حصولها على تكاليف منخفضة تسمح لها بطرح أسعار منخفضة تمكنها من اقتناص الزبائن، وهو ما يؤدي إلى إزاحة المؤسسات الأخرى ويخلق جواً من المنافسة غير المشروعة.

2.2.1. التأثير على توجيه النشاط الاقتصادي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى جذب عناصر الإنتاج نحو الأنشطة التي تكثر فيها هذه الظاهرة حيث يقوم المكلفون باختيار النشاط بناء على اعتبارات جبائية كمعدل الضرائب الخاصة بالنشاط، وطريقة التحصيل ودرجة الحساسية تجاه التهرب الضريبي الأول وتوفر طرق التهرب من دفع الضريبة، ومدى إمكانية الإفلات من قبضة الرقابة الجبائية وهو ما يوجه النشاط الاقتصادي إلى وجهة قد لا تخدم سياسة الدولة في توظيفها للضريبة¹.

3.2.1. إعاقة النمو الاقتصادي:

يشكل التهرب الضريبي عائقاً أمام تحقيق النمو الاقتصادي ، إذ أن أثر إعاقة المنافسة الاقتصادية يؤدي إلى كبح التطور والنمو الاقتصادي ، كما أن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام ، وهو ما يحد من إمكانية القيام بالمشاريع الاستثمارية ، وتجدر الإشارة إلى أن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات ، ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدل التضخم وزيادة حدة البطالة " ، كما تؤدي زيادة التهرب الضريبي إلى تخفيض الاستهلاك والتأثير السلبي على سوق العمل ، وبذلك فإن التهرب الضريبي يعتبر من أبرز مظاهر الفساد الاقتصادي²

4.2.1. التأثير على إعادة توزيع الدخل:

يهدف النظام الضريبي من خلال الضرائب على الدخل إلى التوزيع العادل والأمثل للعبء الضريبي على المكلفين بالضريبة وتكون مساهمتهم فيه كل حسب قدرته التكليفية، إلا أن التهرب الضريبي يؤدي إلى التوزيع غير العادل للعبء الضريبي على المكلفين وبالتالي فهو يؤدي إلى إضعاف النسيج الاجتماعي بسبب توزيع الدخل في غير صالح المواطنين الشرفاء³، وهو ما يخالف مبدأ العدالة في توزيع الدخل.

¹ زينب حسين عوض الله، المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، 1994، ص186.

² ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 70.

³ عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، مرجع سبق ذكره، ص180.

3.1. الآثار الاجتماعية:

تسعى الدولة إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية من خلال سياستها الضريبية وأهمها تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الدخل والقضاء على الاجتماعية وتوفير المرافق العمومية والحاجيات الضرورية لجميع مواطنيها، إلا أن التهرب الضريبي يحول دون تحقيق هذه الأهداف ويسبب آثاراً سلبية تتمثل فيما يلي:¹

1.3.1. تعميق الفوارق الاجتماعية:

يزداد الفقير فقراً من خلال رفع الدولة لمعدلات الضريبة لتعويض النقص في الإيرادات وهو ما يمس بالدرجة الأولى الطبقة الفقيرة والتي يتم اقتطاع جزء من دخولها من أجل تحقيق النفع العام ، زيادة على حرمانها المرافق العامة والوسائل الضرورية التي ينبغي أن تمنحها الدولة مجاناً للمواطنين بصفة عامة وللفقراء بصفة خاصة ، في حين تلجأ الطبقة الغنية من أصحاب المال والتجار ورجال الأعمال إلى التهرب من الضرائب واستغلال نفوذها في ذلك ، إضافة إلى انتشار الرشوة بين المكلفين والإدارة الجبائية والتي يتم من خلالها سد باب الخوف من العقوبات والغرامات وهو ما يفتح أمام المكلف جميع أبواب وطرق التهرب والغش الضريبي ، ونتيجة لذلك تزداد الهوة بين فئات المجتمع من خلال ظهور ثروات غير مبررة وهو ما يؤدي إلى ظهور الطبقية في المجال الجبائي.

2.3.1. تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية والتجارية :

يؤدي التهرب الضريبي إلى انعدام الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين في جميع المعاملات ، حيث أن معظم المتهربين يتعاملون بالسيولة النقدية والتي لا تترك أي أثر لفعلتهم الدنيئة ، ولا يستعملون الوثائق والفواتير والصكوك إلا في حدود ضيقة ، كما أن تطور التجارة الإلكترونية وزيادة المعاملات وحرية انتقال الأموال وغيرها من طرق التعاملات الحديثة والتي تعتبر تطوراً اقتصادياً أصبحت اليوم تستخدم بدرجة كبيرة من الحيلة والحذر ، وهناك من يفضل عدم التعامل بها وخاصة في ظل انتشار الشركات الوهمية والمتعاملين الوهميين ، إضافة إلى أن المؤسسات والهيئات المالية أيضاً أصبحت تقوم بالتحقيقات الخاصة بالمقترضين حول وضعيتهم الجبائية قبل أن تمنح قروض للمستثمرين والتجار وذلك لكي تضمن حقوقها ، فكيف يمكن منح قروض لزبون بكل أمان الفصل الأول إذا كانت الإدارة الجبائية بإمكانها التدخل في أي وقت لتلقي على عاتقه ديون ثقيلة ؟ وإذا كان عدم الثقة هذا من طرف هيئات مالية حكومية؛ فما بال المتعاملين الخواص؟ يترتب عن التهرب

¹لواج عبد الرحيم، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة جيجل، 2015، ص82، ص83.

الضريبي آثار مالية واقتصادية واجتماعية خطيرة، فهو يعيق دور الدولة في تحقيق سياساتها الضريبية، ولذلك ينبغي على الدولة مكافحته ولا يتأتى ذلك إلا من خلال فرض رقابة جبائية محكمة تقوم بالتأكد من صحة وصدق تصريحات المكلفين بالضريبة.

2. العلاقة بين التهرب والغش الضريبيين

ليس من السهل التفريق بين مصطلحي الغش والتهرب الضريبي، ولأنهما ظاهرتان متداخلتان تتطلقان من نفس المنطلق أي نفس الأسباب، والتي يمكن أن تعود إلى المكلف في حد ذاته أو الأسباب التي يكون للإدارة الجبائية دور فيها، ومهما كان السبب المؤدي لإحدى الظاهرتين فإنهما يؤديان إلى نفس الآثار السلبية على الجانب المالي والاقتصادي وحتى الاجتماعي، وعلى كل فإن التفريق بين مصطلح الغش والتهرب يستند على معيار وحيد وهو الجانب القانوني أو غير القانوني في تصرف المكلف، والذي يمكن الاحتكام إليه في التفريق بينهما، أي أن مصطلح التهرب يستعمل للدلالة على استعمال طرق احتيالية من طرف المكلف لتجنب دفع الضرائب أو جزء منها سواء بمخالفة القوانين أو دون مخالفتها، لكن غالبا ما يستعمل في الأدبيات الجبائية للدلالة على الاحتيال من دون مخالفة القوانين وهذا يعني أن الغش الضريبي هو القيام بأعمال تدليسيه مخالفة للنصوص الجبائية بهدف تخفيض أو الامتناع عن دفع مبلغ الضريبة المفروض أو جزء منه ، في حين فإن التهرب أشمل من الغش وينطوي على تجنب مبلغ الضريبة المفروض أو جزء منه سواء بالاستفادة من الثغرات القانونية أو مخالفتها.¹

د.محمد بودالي، مرجع سبق ذكره، ص 1.60

خاتمة الفصل:

تعتبر الرقابة أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية للمحافظة على حقوق الخزينة، فهي وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.

وفي سبيل تحسين فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي تم اتخاذ إجراءات قانونية إضافة إلى إجراءات تجسدت في تقوية نظام الرقابة الجبائية وتدعيم الياتة للحد من التهرب الضريبي، إضافة إلى تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة، وتدعيم التنسيق والتكامل بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى التي لها علاقة بالمكلفين بالضريبة.

وباعتبار النظام الضريبي الجزائري ذو طبيعة تصريحية فقد ألزمت عملية الرقابة الجبائية على جميع المكلفين للحد من التهرب الضريبي الذي يعتبر من أخطر الظواهر التي تنهك الاقتصاد بصفة عامة والنظام الضريبي بصفة خاصة، بحيث تتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي الذي يتسم بالغموض وعدم الاستقرار، ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية من خلال تعقد إجراءاتها.

الفصل الثاني:

مدى مساهمة الرقابة الجبائية من
الحد من التهرب الضريبي.

تمهيد:

تعتبر الإدارة الضريبية من بين الإدارات الهامة، ولذلك أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة وتامة بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي وحریتهم الاقتصادية، مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تجنبها.

يترتب على ظاهرة التهرب الضريبي آثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي، مما يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية، نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، حيث تسعى الدولة جاهدة لمكافحة هذه الظاهرة بشتى الطرق والأساليب المتاحة، ولبلوغ ذلك كان من الضروري على الدولة اتباع رقابة جبائية فعالة، لأنها وسيلة هامة في يد الإدارة الجبائية، باتخاذ عدة أشكال في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى احترام القوانين الجبائية، التي تمكنها من التأكد من صحة ومصادقية المداخل وأرقام الأعمال المصرح بها، والعمل على التسوية والتحديد الصحيح للقاعدة الخاضعة للضريبة.

وفي هذا الإطار سوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

➤ طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته.

➤ سبل تفعيل الرقابة الجبائية.

➤ إجراءات عملية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

إن عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الآثار الضارة التي سببها التهرب الضريبي والتي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، اوجب على السلطات المختصة أن تواجه هذه الظاهرة باتخاذ اجراءات صارمة في مكافحتها، وكذا ايجاد طرق ووسائل منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها.

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي

يتبع المتهرب من الضريبة عدة طرق، فمنها ما يتعلق بالتحايل المحاسبي ومنها ما يتعلق بالجانب المادي والقانوني.

1. التهرب عن طريق التحايل المحاسبي :

يجبر القانون التجاري المكلفين بالضريبة بمسك محاسبة كاملة، وتتجسد هذه الإلجبارية بالنسبة للقانون الجبائي في وفاء المكلف بالتصريحات التي يوضح فيها عن نتائج نشاطه الصناعي أو التجاري خلال السنة المالية، مدعما ذلك بوثائق ثبوتية كالفواتير، السجلات المحاسبية (اليومية، دفتر الجرد، وصولات التسليم.....)، وهذا في المواعيد المحددة قانونا.

تعتبر المحاسبة القاعدة الأساسية لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فالتحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية مع المستندات الثبوتية كالفواتير مثلا، ومنه فإن الممول الذكي يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية فيما بينها من جهة، وبينها وبين المستندات الثبوتية من جهة أخرى، وفي هذا الصدد يقول "J.CMARTINEZ" إن ممارسة التهرب تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات، مروراً بتضخيم التكاليف القابلة للخصم¹.

ويتم هذا النوع من الغش حسب الطريقتين التاليتين:

1.1. تضخيم التكاليف:

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بخصم بعض الأعباء التي يتحملها فعلا في حدود نشاطه وفقا لشروط محددة وهي:

¹Jean Claude MARTINEZ, la fraude fiscale, Paris, 1984, p74.

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة؛
- أن تكون هذه الأعباء موظفة أو مستغلة في مصالح نشاط المؤسسة؛
- أن تكون لها مبررات ومرفقة بوثائق ثبوتية؛
- أن تكون في الحدود (السقف) التي وضعها القانون.

انتهز بعض الممولين هذا الحق لإدخال بعض التكاليف التي ليست لها أية علاقة بالنشاط الرئيسي للمكلف، أو المبالغة في تقديرها للتخفيف قدر المستطاع من الضريبة على الأرباح المحققة، ولأجل هذا الغرض، توجد هناك طرق عدة في هذا المجال، فمنها ما يكمن أساسا في تسجيل مناصب شغل ليست لها أية وثائق تبررها، أو تسديد أجور ومرتبات تخص عمالا أو مسيرين وهميين بمبالغ مبالغ فيها، إضافة إلى التسجيل الخاطئ لحساب الإهلاكات.

1.1.1. المستخدمين الوهميين:

تبرز هذه الطريقة في تسجيل رواتب لمصالح أشخاص حقيقيين، هؤلاء الأشخاص من المفروض أن يتموا أعمالا جد مهمة لكنه في حقيقة الأمر فإنهم لا يقومون بأي عمل في المؤسسة، كما يتم التسجيل لأجور ورواتب متعلقة بعمال ومستخدمين وهميين لا وجود لهم على أرض الواقع لكن المكلف يملك وثائق إدارية ورسمية لهؤلاء العمال تخلو من كل شك.

يقول " André (m) هناك حالة رواتب جوهرية مسجلة من طرف المؤسسة لصالح مستخدمين مقيمين، هؤلاء المستخدمين من المفروض أن يقوموا بأعمال جد مهمة، لكن في الحقيقة فإنهم لا يقومون بأي نشاط داخل المؤسسة"، وفي هذا الصدد يتم تسجيل الأجور أو المرتبات بشكل مفرط لأشخاص يؤدون أعمالا ثانوية.

2.1.1. الأعباء أو المصاريف غير المبررة:

سمح المشرع الجبائي للمكلف بخصم أعبائه من الربح الخاضع للضريبة والتي تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، لكنه في الواقع يستغل المكلف هذا المنفذ لتسجيل الأعباء خارج نشاط المؤسسة بغية تخفيض الربح ومنه الضريبة.

وحسب (m) André " هناك العديد من المكلفين الذين يسجلون غالبا العبء في حساب الأعباء العامة، أي نفقات ومصاريف متعلقة بالشؤون المستحقة، لممتلكي أو مسيري المؤسسة، وهذا بهدف تخفيضها على أساس مصاريف متعلقة بالاستغلال."

ومن أمثلة ذلك:

- قيام المؤسسة ببعض الترميمات على المباني الصناعية، فيقوم مسيرو المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الخاصة، مسجلين إياها في الترميمات الحاصلة في المؤسسة؛
- مصاريف إصلاح سيارة شخصية، والتي تسجل باعتبارها مصاريف إصلاح سيارة مصلحة؛
- كذلك مصاريف قيام المسؤولين برحلات سياحية التي ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة، ولكن تسجل مصاريف المهام في الدفاتر المحاسبية؛
- الاقتطاعات التي يجريها المستغل أو الشركاء على البضائع، مواد أولية، الهاتف ... إلخ والتي تكون على عاتق المؤسسة؛
- تضخيم
- مبالغ الإشهار والتمويل والدعاية؛
- تقديم إعانات من المكلف، هبات وهدايا نقدا إلى الجمعيات والمنظمات التي تنشط في المجال الإنساني ويدرجها في الدفاتر المحاسبية بمبالغ كبيرة، رغم أن قانون الضرائب المباشرة لا يسمح إلا بمبلغ 20,000 دج سنويا¹.

فبالرغم من أن هذه المصاريف والنفقات وغيرها من الأعباء هي ذات طبيعة شخصية يتحملها المكلف أو المستغل نفسه، إلا أنها تسجل في المحاسبة باعتبارها أعباء أو مصاريف عامة مرتبطة بالاستغلال هذا من جهة، ومن جهة أخرى، الزيادة في المصاريف العامة القابلة للخصم للمؤسسة ومنه التخفيض قدر المستطاع من الربح الصافي الخاضع للضريبة، وهذا يسمح لهؤلاء الممولين الإقلاات من دفع الضريبة على الأرباح كليا أو جزئيا.

¹المادة 169 01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3.1.1. تقنيات الإهلاك:

تحسب الإهلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات من مباني، آلات معدات وأدوات، وهذا ب خصم TVA المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلا للاسترجاع أي ثمن الشراء خارج TVA¹.

تسمح تقنيات الإهلاك بإعادة تكوين رأس المال الذي يساوي القيمة الاسمية لسعر التكلفة (ثمن الشراء) وهذا عند الاقتضاء إلى إعادة تقييم عنصر الأصول موضوع الإهلاك وذلك عند نهاية المدة العادية لاستعماله، إلا أن التقنية تستعمل غالبا خارج القواعد القانونية من طرف بعض الممولين من أجل تضخيم الأعباء القابلة للخصم، وهذا بإتباع إحدى الطريقتين:

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونا بغرض تضخم مخصصات الإهلاك التي تخصم من قاعدة التأسيس، وعلى سبيل المثال: آلة معينة يجب أن تمتلك بنسبة 10 % لمدة 10 سنوات، فتمتلك محاسبيا لمدة سنتين بنسبة 50 % أو لمدة 4 سنوات بمعدل 25%.
- تطبيق الإهلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضاف إليه الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد على أساس حساب الأقساط السنوية للإهلاك في حين كان يجب خصم قيمة TVA القابل للاسترجاع من قيمة الشراء.

ومن خلال كل ما سبق، فإن المكلف يقوم بتطبيق العلاقة الآتية لحساب قيمة الإهلاك:

$$\text{قيمة الأصل المتهلك} = \text{ثمن الشراء} + \text{ر.ق.م.}$$

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{ر.ق.م.}) * \text{المعدل.}$$

في حين أن الصيغة الصحيحة هي:

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \text{ثمن الشراء باستثناء ر.ق.م.} * \text{المعدل.}$$

2.1. تخفيض الإيرادات أو الأرباح :

تعتبر هذه الطريقة من الأوجه التقليدية للتهرب الضريبي، حيث يتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإجراءات المحققة، وذلك باستعمال طرق ووسائل مختلفة، ومن بينها نذكر:

¹ محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير، 1997، ص 57.

1.2.1. إهمال المبيعات: تتمثل في لجوء بعض الممولين إلى البيع نقدا دون استعمال الفواتير أو الشيكات، بذلك لا يكون أي أثر لعملية البيع، فيحصل ثمن البيع ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا محاسبة الخزينة، وكذلك هو الحال بالنسبة للإيرادات التي تأتي من بيع الفضلات الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات نصف المصنعة في الصناعات التحويلية الفواتير قطاع البناء.

2.2.1. التخفيض المحاسبي في مبلغ المبيعات: يلجأ بعض الممولين إلى تسجيل العودة الوهمية للبضائع، أو تخفيضات تجارية ممنوحة مفرطة، في حساب المبيعات، مع أنه في الحقيقة وفي الواقع لم تكن هناك أية عودة للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.

3.2.1. عدم إجراء التسجيل المحاسبي للإيرادات الملحقة أو الاستثنائية: التي تنتج عن التنازل عن عناصر الأصول.

4.2.1. التخفيض من مبالغ بعض المبيعات: وذلك عن طريق البيع بالفوترة أو الفوترة الجزئية، فالممول هنا يبيع بضاعته بسعر منخفض مقارنة بذلك المطبق في السوق، ويكون ذلك نتيجة لإحدى الفرضيتين التاليتين:

– إما أن يكون البيع لأحد الأشخاص المقربين لأصحاب المشروع والشركاء، و فرق البيع ما هو إلا ربح موزع دون أن يخضع للضريبة.

– إما أن تجري عملية البيع بالسعر العادي والذي خفض على التصريح بالتواطؤ مع الزبون

وفي كلتا الفرضيتين نحصل على نفس النتيجة، وهي تخفيض الربح الصافي الخاضع للضريبة، ومنه نسبة الضريبة التي يجب أن تدفع.

كما يمكن للممول أن يلجأ إلى التخفيض في الفوترة الشيء الذي يسمح له بالإفلات من أداء الرسم على رقم الأعمال (TCA) من جهة، والضريبة على الربح المحقق من المبيعات من جهة أخرى.

2. الغش والتهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية:

1.2. الغش عن طريق العمليات المادية:

يقصد بالإخفاء المادي عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية¹، فصورة التهرب عن طريق العمليات المادية تكمن في إخفاء المكلف للسلع والمواد، والتي تكون في الواقع خاضعة للضريبة، سواء كان

¹مدات خير الدين، التهرب الضريبي والرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدراسات ج ت، دفعة 2001، ص 08.

هذا الإخفاء جزئي والذي يؤدي إلى التقليل من العبء الضريبي ، أو يكون الإخفاء كليا عند لجوء الممول إلى التخلص من دفع الضريبة كليا ، فهذين النوعين من الإخفاء يساهمان بطريقة غير قانونية في إرساء اقتصاد غير شرعي ، حيث يقول T. Gilbert في هذا المجال، "بأنه العمل الذي يتم بسرية من خلال السوق السوداء¹ ، والسوق السوداء هي السوق التي يتم فيها التبادل بعيدا عن كل مراقبة من طرف الإدارة، حيث تتلقى هذه الأخيرة صعوبة في إخضاع التبادلات للضريبة.

1.1.2. الإخفاء الجزئي:

يقصد به إخفاء المكلف لجزء من البضائع والسلع التي هي من المفروض أنها خاضعة للضريبة، ليعاد بعد ذلك بيعها بطرق غير شرعية، ومن أمثلة هذا الإخفاء:

- قيام الورثة بإخفاء جزء من التركات للتخلص من دفع الحقوق المفروضة عليهم؛
- الإنتاج بمقاييس مخالفة لمقاييس الإنتاج الموضوعة في المصفوفة التقنية للإنتاج؛
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية.

2.1.2. الإخفاء الكلي:

يلجأ المكلف إلى هذا النوع من الإخفاء بامتناعه عن التصريح بالأنشطة التي يمارسها، فهو يستغل نقص الرقابة الفعالة لمصالح الإدارة الجبائية، حيث يقوم بإنشاء وحدات ومصانع صغيرة في أماكن آهلة بالسكان والتي صعب الوصول إليها، والإنتاج المحصل عليه من استغلال هذا الوحدات يتم بيعه في الخفاء وبدون فواتير.

2.2. التهرب عن طريق العمليات القانونية (الإخفاء القانوني):

تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق تنظيما مقارنة بالتهرب عن طريق العمليات المادية، ويمكن تعريفه بأنه الإخفاء القانوني الذي يسميه المدينون بالتظاهر، وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية.

ويمكن حصر الغش عن طريق العمليات القانونية في شكلين:

¹مدات خير الدين، مرجع سبق ذكره، ص32.

1.2.2. التهرب عن طريق عمليات وهمية:

التحقيقات الجبائية تقوم على أساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة، يستغل المكلف هذه الثغرة القانونية ليمارس نوعا من التهرب وهذا في مجال TVA، والذي يتمثل في إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق خصم الرسوم.

لهذا يقوم الممول بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات محاسبية متكاملة فيما بينها مبررا ذلك بفواتير وهمية، وما دامت الوثائق الثبوتية تتمتع بالشرعية والقانونية وبغض النظر عن مصدرها فإن خطر الرقابة يبقى بعيدا.

2.2.2. التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

يتدرج هذا النوع من التهرب تحت إطار التصنيف وهذا بتزييف الممول لحالة أو صيغة قانونية خاضعة أساسا للضريبة إلى وضعية أخرى تجعلها معفاة أو أقل اقتطاعا، ومن أمثلة ذلك:

- قد يقوم المكلف بتميرير حالة البيع على أساس أنها هبة، وذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل؛
- تستغل الشركات المتعددة الجنسيات وضعيتها القانونية بامتلاكها لفروع في الخارج حيث تنهرب من دفع الضريبة، وذلك بتحويل الأرباح لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها أقل، متلاعبا في سعر العبور، وعدم توزيع مداخيلها المجمعة من فروعها.

تعتبر هذه الطرق من أبرز ما وصل إليه المكلف، ولكنها تبقى أمثلة لا غير، فالمكلف يسعى دوما إلى تطوير أساليب التهرب وإيجاد منافذ أخرى ليتخلص من أداء واجباته الضريبية.

المطلب الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي والمصالح المسؤولة عن ذلك.

التهرب الضريبي ظاهرة سائدة في كل الدول وتختلف طرق مكافحته من نظام مالي إلى آخر ومن ضريبة إلى أخرى وتجري مكافحة التهرب الضريبي داخل الدولة بطرق وقائية أو جزائية، ويرجع التهرب الضريبي إلى عدم تناسق أحكام التشريع المالي وضعف الوعي الضريبي للمواطنين وطغيان عنصر المحسوبية وعدم اللامبالاة كالتى ظهرت في بعض الجهات الراضية للوضع والاعتماد على الوسائل التقليدية في عملية الاحصاء والتحصيل والربط¹، ومن وسائل مكافحة هذه الظاهرة ومصالحها المسؤولة نذكر:

¹ على لغود، المالية العامة، الطبعة الثانية، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 213.

1. وسائل مكافحة التهرب الضريبي:

1.1. تحسين الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من خلال الهيئات التابعة للإدارة الضريبية (المفتشية، المديرية الولائية)، فالرقابة تهدف إلى المحافظة على حق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي من جهة والسهر على حسن تطبيق القوانين من جهة أخرى¹.

2.1. تنمية الوعي الاخلاقي :

فاذا كان ضعف المستوى الاخلاقي للأفراد تجاه الالتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب الضريبي، فينبغي ان يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والاحساس لدى الافراد بان دفع الضرائب هو التزام اخلاقي قبل ان يكون التزام قانوني، لان فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين افراد المجتمع .

3.1. ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المنافسة على التهرب الضريبي:

من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة، أو توجد عقوبات ولكنها غير رادعة، لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي.

4.1. من الناحية الفنية:

ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم وبطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب امام التهرب الضريبي، كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الاطلاع على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق والاوراق التي تساعد علي ربط الضريبة على الوجه الصحيح.

¹سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص31.

5.1. من الناحية السياسية:

ينبغي أن تحرص الحكومات على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل، بحيث لا يكون شديدة الوطأة على بعض الطبقات وسهلا ميسورا على طبقات أخرى.¹

6.1. من الناحية الاقتصادية:

ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبة الى الواجهة المفيدة للمجتمع، وعليه كذلك ان تشعر افراد المجتمع بان قيامهم بدفع الضريبة له فوائد المحسوسة لكل منهم، وعلى الحكومات ان تراعي كافة الاعتبارات الاقتصادية التي تؤدي الى ثقل العبء الضريبي عليهم، وذلك حتى يستقر العبء الضريبي بالفعل على عاتق من اراد المشرع ان يتحمل به²

7.1. الإجراءات العقابية:

إن فرض العقوبات الردعية وسيلة ضرورية ومتممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير والإخلال بالواجب، وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها ولقد شرع المشرع الجزائي عقوبات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون، فقد قررت جزاءات في حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو إتلافها أو تقديم بيانات وتوضيحات في غير موعدها، أو تقديم بيانات غير صحيحة باتباع طرق احتيالية قصد إخفاء المبلغ الذي يخضع للضريبة وتتمثل أهم هذه الإجراءات العقابية في:

1.7.1. العقوبات الجبائية: كل شخص يستعمل طرقا تدليسية يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيض بصفة كلية أو جزئية وعاء الضريبة وتصفية الضرائب أو الرسوم.

2.7.1. الغرامات المالية: تطبق الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي G01 تقدر بـ 25%، الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح السنوي بالنسبة لـ IRG، و IBS إذا لم تتعد مدة التأخر شهر واحد بـ 10%، وبنسبة 20% إذا لم تتعد مدة التأخير الشهرين، أما إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة الجبائية ضمن أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ فالنسبة تكون 25%، أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA فإنه يترتب على الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10%، وترفع إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة في أجل شهر واحد وتختلف نسبة الغرامة بسبب النقص في التصريح حسب حجم المبلغ

¹ عطية عبد الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 817.

² كردودي سهام، مرجع سبق ذكره، ص 32.

المتلاعب، بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة إلى 10%، 15%، 25% حسب المبلغ المتملص من 50.000 إلى 200.000 دج.

تخفيف الضرائب عدداً، وتنوعاً وسعراً وبالشكل الذي يقلل من شدة الضغط الضريبي، ولا يدفع نحو التهرب الضريبي والذي يمكن ان يتحقق من خلال تقليص النفقات العامة للدولة عن طريق ترشيد الانفاق العام والعمل على الدقة والوضوح في التشريع الضريبي، وتبسيط اجراءات تحصيل الضريبة، وتطوير الإدارة المالية بتوفير الأمانة والكفاءة والحرص والشعور بالمسؤولية التي تؤدي الى تقليص التهرب الضريبي والحد منه¹.

وأخيراً فان انتشار التهرب من الضريبة يوهن من روح التضامن بين مواطني الدولة ويورث الحقد في نفوسهم مما لا بد ان ينعكس بصورة سيئة على العلاقات التي تربطهم ببعضهم البعض كل هذا يوضح لنا خطورة التهرب من الضرائب ويدفعنا للتساؤل عن وسائل مكافحته².

2. المصالح المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي:

يتم الكشف عن المادة الخاضعة للضريبة من خلال جمع معلومات كل المصادر الخارجية كالشركات والمؤسسات العمومية وضعت الدولة عدة مصالح رقابية تقوم بعملية كشف مكان التهرب بشتى أنواعه، وتسليط العقوبات الصارمة على مرتكبيه لأجل الحد من هذه الظاهرة.

1.2. مصلحة البحث والتحقيقات: هذه المصلحة تابعة إلى المديرية المركزية للبحث والمراجعات، ويمكن أن تحقق وتراقب محاسبة أي ممول وفي أي ولاية، حيث تهتم بمراقبتها للملفات المهمة جداً.

2.2. الفرقة المختلطة: تتكون هذه الفرقة من أعضاء إدارة الضرائب، والجمارك، والمنافسة والأسعار حيث تقوم هذه الفرقة بمراقبة وكشف كل عمليات الممولين وتزويد المفتشية بالمعلومات الكافية عن الممول التابع لها.

3.2. المفتشية الجهوية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي: أنشئت هذه المفتشية وفقاً للأمر 95/06 المؤرخ في 25-01-1995، وتعمل على التأكد من امتلاك التجار للسجل التجاري وكذا مراقبة ومتابعة فواتير الشراء والبيع من حيث الشكل وصحة الفاتورة.

¹فليح حسن خلف، المالية العامة، جدارا للكتاب العالمي، عمان، 2008، ص196.
²مجدي شهاب، اصول الاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004، صص391-393.

4.2. فرق الدرك الوطني للطرق: تقوم هذه الفرقة بمسك كل المتهربين الذين لا يحملون لفواتير السلع وكذا الرقم الجبائي الخاص بهم، وذلك بتحرير محضر لهم يتم إرساله إلى مصلحة الضرائب وكذا مصالح المنافسة والأسعار.

5.2. مكتب المراجعات الجبائية: يقوم هذا المكتب بالمراجعة والمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية للممولين، وذلك بالتحقيق في المحاسبة والتفتيش المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

6.2. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: أنشأ هذا المكتب وفقا للتعليمية رقم 930 للمديرية العامة بـ 14 أفريل 1994 قصد البحث والتفتيش.

7.2. مفتشية الضرائب: تقوم هذه المفتشية بمراقبة ومراجعة كل حسابات الممولين المشكوك فيهم بتدخل مصلحة التدخلات المتواجدة على مستوى كل مفتشية بالبحث وجمع المعلومات عن المادة الخاضعة وتنشيتها.

- مصالح وزارة التجارة؛

- مديرية والمنافسة والأسعار؛

- المفتشات الجهوية

- الجمارك¹.

المطلب الثالث: طرق تقدير التهرب الضريبي.

تعددت واختلفت الطرق التي يستخدمها المكلف في التهرب من دفع الضريبة، لأنه من الصعب تقدير حجم هذه الظاهرة، وبالتالي صعوبة قياس التهرب الضريبي، وذلك لإمكانية إخفاء الثروة أو أن أغلب المعاملات الاقتصادية والتجارية تأخذ الطابع السري.

1. طريقة الاقتصاد السري:

يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخل الغير مصرح 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

¹سميرة بركات، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي والحد من التهرب الضريبي، أطروحة الدكتوراه في العلوم المحاسبية والمالية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص54، ص55.

لا تدخل في الحسابات الوطنية، يستند تقدير الاقتصاد السري على معطيات كل من الناتج الوطني الخام والعمليات النقدية وسوق العمل وعوامل الانتاج¹.

1.1. مظاهر الاقتصاد السري: يمكن ايجاز مظاهر الاقتصاد السري فيما يلي:

- تنفيذ اللوائح الحكومية (القرارات) مثل: إصدار الرخص وتقسيم الأراضي إلى مناطق، وغير ذلك من اللوائح التي قد تتطوي قيمة اقتصادية كبرى؛
 - الإشراف على عقود الاستثمارات الحكومية التي قد تتطوي على محابات لبعض المناطق دون غيرها.
 - اتخاذ قرارات تتعلق بإدارة الضرائب (المراجعة الحسابية وتجديد الجداول)؛
 - الإشراف على عقود المشتريات الحكومية؛
 - الإشراف على وسائل الحصول على الخدمات العامة منخفضة الثمن؛
 - الإشراف على إرساء الأشغال العامة وعقود المشتريات على المؤسسات التي تحوز العطاءات والهدايا².
- من الأساليب التي تستخدم في تقدير حجم الاقتصاد الخفي منها محاولة القياس المباشر لمختلف أنشطته وأيضا استخدام استبيانات من خلال إجابات الأفراد عما إذا كانوا قد شاركوا في الاقتصاد الخفي أو لا، وأسلوب آخر يقوم على أساس الفارق بين السكان المفروض أن يشكلوا قوى عاملة والذين يشكلونها فعلا، وأسلوب الأخير يتم مقارنة الناتج القومي من زاوية الاستهلاك والناتج القومي من زاوية الدخل.

¹ غزة مبروك، مرجع سبق ذكره، ص30.

² ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص16.

2.1. الأساليب الشائعة في تقدير حجم الاقتصاد الخفي: يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

جدول رقم (2): الأساليب الشائعة في تقدير حجم الاقتصاد الخفي

الطريقة	أهم السمات
1. المنهج المباشر: - المسح بالعينة - تدقيق الحسابات الضريبية	- تقدير حجم الاقتصاد الأسود من واقع بيانات المسح. - تقدير حجم الاقتصاد الخفي من واقع قياس الدخل غير المبلغ عنه الخاضع للضريبة.
2. المناهج غير المباشرة: - إحصاءات الحسابات القومية - إحصاءات القوى العاملة - المعاملات - الطلب على النقود - المدخلات المادية (استهلاك الكهرباء)	- تقدير النمو في الاقتصاد الأسود على أساس التفاوت بين إحصاءات الدخل والإنفاق في الحسابات القومية أو في البيانات الفردية. - تقدير النمو في الاقتصاد الأسود على أساس الانخفاض في مشاركة العمالة في الاقتصاد غير الرسمي، على افتراض أن القوى العاملة تشارك بنسبة ثابتة عموماً. - استخدام البيانات الخاصة بالحجم الكلي للمعاملات النقدية في الاقتصاد من أجل حساب إجمالي الناتج الاسمي الكلي (الرسمي وغير الرسمي)، ثم تقدير حجم الاقتصاد الأسود بطرح إجمالي الناتج القومي الرسمي من إجمالي الناتج القومي الاسمي الكلي. - تقدير حجم الاقتصاد الأسود من واقع الطلب على السيولة، على افتراض أن المعاملات الخفية تتم نقداً وأن الزيادة في الاقتصاد الأسود سوف تزيد من الطلب على السيولة. - تقدير النمو في الاقتصاد الأسود من واقع استهلاك الكهرباء على افتراض أن استهلاك الكهرباء هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل، ثم طرح معدل النمو إجمالي الناتج القومي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي وإرجاع الفرق بينهما إلى نمو الاقتصاد الأسود.
3. منهج المتغير الكامن:	- تقدير حجم الاقتصاد الأسود كدالة للمتغيرات المشاهدة التي يفترض تأثيرها على الاقتصاد الأسود كالعيب الضريبي وعيب القواعد التنظيمية الحكومية والمتغيرات التي تتأثر بأنشطة الاقتصاد الأسود كالسيولة وساعات العمل والرسمية والبطالة، وما أدى إلى ذلك وتتميز هذه الطريقة عن غيرها لكونها تنتظر في العديد من الأسباب والآثار في آن واحد.

المصدر: عبد الحكيم مصطفى شرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الاسود، دار الجامعة الجديدة للنشر،

مصر، 2006، ص53، ص54.

2. طريقة الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي :

حيث لا يصل عنه أية معلومات لوزارة المالية، وبالتالي لا يتم دفع أية ضرائب على الإطلاق، ويعتبر الكتمان أكثر الوسائل أماناً، ويساعد على وجود القطاع غير المنظم المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص، وبالتالي هي لا تسدد الضريبة وقد تشمل أنشطة صناعية، حرفية... إلخ، وبشكل عام يشمل التهرب كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون أن يعلم عنه في دوائر المالية ولا يدفع عنه أية ضرائب¹.

1.2. مظاهر الاقتصاد السري: ومن أهم مظاهر الاقتصاد السري نجد:

- البيع والشراء دون فواتير؛
- تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي؛
- تصريحات خاصة لأرقام الأعمال؛
- تخصيص الثمن المصرح به لدى إدارة الجمارك؛
- استخدام التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات².

2.2. الأساليب المستخدمة في تقدير عدم الالتزام الضريبي :

هناك ثلاث مناهج لتقدير عدم الالتزام الضريبي، فهناك منهج الضريبة المحتملة ومنهج نسبة الضريبة المحتملة بالإضافة إلى منهج الإعفاءات الجبائية.

1.2.2. منهج الضريبة القانونية المحتملة:

حيث يقوم هذا المنهج على التسليم بصحة أرقام الدخل الوطني الرسمي، وتتخذ كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، ومقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلاً، والفارق بينهما بالإيجاب يمثل قيمة التهرب الضريبي.

ويمكن توضيح ذلك وفق العلاقة التالية:

التهرب الضريبي = الضريبة المقدرة - الضريبة المحققة.

¹ محمد حباش، التهرب الضريبي، بحث منشور على الموقع الإلكتروني، www.alepoeconomics.com.

² بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

2.2.2. منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة المحققة لسنة معينة.

ولحساب الضريبة التقديرية، نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نقوم بتحديد نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخام لهذه السنة التمثيلية، ويمكن توضيح ذلك من خلال العلاقة التالية:

$$\text{الضريبة التقديرية} = \text{الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة} \times \text{نسبة الضريبة الموافقة للسنة}^1$$

3.2.2. منهج الإعفاءات الجبائية:

حيث يقدر حجم التهرب الضريبي في هذا المنهج على أساس المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي، ومقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء وقيمة الفرق بينهما تمثل مبلغ التهرب الضريبي.

تتمثل حدود هذا المنهج في أنه لا يقيس إلا جزءا من المداخل غير المصرح بها، فرغم الظروف الملائمة فإن بعض الممولين يفضلون عدم الوقوع في حقل الإعفاءات الجبائية، لأنهم إذا صرحوا بمداخلهم لإدارة الضرائب فإنه يقع عليهم دفع الضريبة التي يعتبرونها دائما مرتفعة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى إذا تكررت الإعفاءات فإن بعض الممولين سوف يؤجلون التصريح بمداخلهم في انتظار إعفاء جديد في تاريخ لاحق².

¹ جلال مرزوقة، مرجع سبق ذكره، ص 30/29.

² ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 303.

المبحث الثاني: سبل تفعيل الرقابة الجبائية

نظرا للأهمية الكبيرة المعطاة للسياسة الجبائية لتعبئة الموارد المحلية للدولة، تشكل الرقابة الجبائية محور هذه السياسة لذا يجب تفعيلها، من حيث مختلف هياكلها وآلياتها، بشكل يخفف من حدة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

وفي هذا المبحث تم التطرق إلى الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية، وكذا الأدوات المستحدثة لها واقتراح بعض التدابير التي تساهم في زيادة فعاليتها أكثر.

المطلب الأول: الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية

تواجه عملية الرقابة الجبائية عدة صعوبات منها ما يرتبط بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية والآخر يرتبط بالمكلفين بالضريبة والمحيط العام.

1. الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية: يمكن تلخيص أهم الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية فيما يلي:

1.1. غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية :

بما أنه 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 إلى المسؤولين في الإدارة الجبائية لإعطاء الحلول لهذه الإشكالات.

إن هذا الغموض وعدم الاستقرار الذي يميز التشريعات الضريبية أدت إلى الحد من فاعلية جهاز الرقابة الجبائية، نظرا إلى:¹

- الثغرات التي تكتنف التشريع الجبائي أدت إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي؛
- عدم وجود نصوص قانونية تحمي أعوان الرقابة الجبائية وتضمن حقوقهم في تنفيذ مهامهم؛

¹ إقتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والاجتماعية، المركز الجامعي يحيى فارس المدينة، 2009/2008، ص114.

- التعديلات المتكررة في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش، وتؤدي الى الكثير من النزعات الفكرية بين الممولين واعوان الضرائب؛
- عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة¹.

2.1. نقص الإمكانيات والوسائل المادية:

رغم التطور الهيكلي الذي يمس الإدارة الجبائية، إلا أنها لا زالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية، في وقت تعرف فيه تكنولوجيا المعلومات تقنيات معالجة متطورة جدا واستعمالا واسعا يشمل جميع المؤسسات العمومية والخاصة، كما تعرف الإدارة الجبائية في 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، وإمكانية ربطها مع الهيئات الأخرى ذات الصلة لطلب المعلومات².

3.1. نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية:

رغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطار والمتمثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغربي للجبائية والجمارك، إلا أنها لا زالت تعاني من نقص الكفاءات والخبرات في مجال الرقابة الجبائية، في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين من ذوي الخبرة باستعمال طرق لا يتم اكتشافها الا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والتي يمكن أن يقوم العون بمجرد الاطلاع على وضعية المكلف ونوع نشاطه والمخالفات التي يرتكبها، كما تعاني الإدارة الجبائية من نقص المراقبين، وخاصة أن قانون الاجراءات 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، وهو ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للإدارة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات، وخاصة في

¹سوالم سفيان، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر، صعوبات تطبيقها، والحلول المقترحة لتفعيلها، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قالم، 2015، ص02.

² جلال مرزوقة، مرجع سبق ذكره، ص69.

ظل الانفتاح الاقتصادي المتميز بكثرة المتعاملين الاقتصاديين، وهو ما يقلل إمكانية خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة، مما يبعث في نفوس المكلفين اطمئنانا للتهرب من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة¹.

4.1. ضعف الحماية المقررة للمكلفين:

يكلف المشرع الجبائي للمراقبين ضمان الحماية أثناء تأدية وظائفهم الصعبة، إلا أن هذه الضمانات غير كافية نظرا لما يتعرضون له من اعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، ولذلك فهم في حاجة إلى تعبيرات أمنية خاصة أثناء التحقيق بعين المكان في المناطق النائية، كما تعاني هذه الفئة من ضعف الأجور والمرتبات والخدمات الأخرى مقارنة بالدور الحساس الذي تلعبه في حماية أموال الدولة من الضياع والمبالغ المسترجعة التي كانت الخزينة ستحرم منها لولا القيام بعملية الرقابة، إذ أن غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل يؤدي إلى قصور هذه الفئة في أداء وظائفها فضلا عن ما ينتج عنها من انحراف في أداء مهامها جراء إغراءات المكلفين المتهربين من دفع الضريبة، وهو ما يؤثر سلبا على مردودية الرقابة الجبائية².

2. الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة:

1.2. نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة:

إن نقص الوعي الضريبي لدى كثير من المؤسسات والأفراد أصبح هاجسا يلاحق عملية الرقابة الجبائية، ويصعب من اتخاذ السياسات الضريبية الملائمة في المدى المنظور على الأقل.

فالكثير من المكلفين يبحثون على طرق ملتوية لفتح المجال امامهم للتهرب الضريبي، من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والاستفادة من امتيازات غير مستحقة، أو اخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها من ملفاتهم، وقد تصل الى حد التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا من خلال عدم ادراجها اثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة.

2.2. عدم التنسيق بين الادارة الجبائية ومختلف الهيئات :

إن اتمام عملية الرقابة الجبائية قد يتطلب الاتصال بمختلف الادارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة، والتي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة، وهذا من اجل الحصول على المعلومات

¹رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص تدبير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007، ص49.

²بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص196.

اللازمة في هذا الإطار، إلا أن الواقع يثبت أن هذه المؤسسات لا تتعاون مع الادارة الجبائية فيما يخص تقديم المعلومات للكشف عن المداخل غير المصرح بها.

فالبنوك مثلا عادة ما تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الخاضعين للرقابة الجبائية، وتكتفي بتقديم الكشف لفترة قصيرة لا تتجاوز (06 أشهر) بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث في الارشيف¹.

3. الصعوبات المتعلقة بالمحيط العام:

1.3. الاقتصاد الموازي:

ان الاقتصاد الموازي أو اقتصاد الظل يتميز بوجود الانشطة الاقتصادية البعيدة عن أعين الحكومة وأجهزتها الرقابية، وفي ظل هذه الظروف تحدث المنافسة غير الشريفة، وبمرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق، مما يسبب قلق متزايد من الاقتصاد الموازي أو غير الرسمي نتيجة التحول الاقتصادي، وما تبعه من انفتاح اقتصادي زاد من حدة هذا الوجه السلبي للاقتصاد².

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 غير الشرعية للحفاظ على مكتسباتهم.

2.3. الفساد الاداري:

تتعدد مظاهر وأوجه الفساد الاداري في الدولة، وعندما يكون هناك فساد في القطاع الضريبي فإن هذا الوضع يردي ببعض المكلفين الى تقديم اقرارات ضريبية غير حقيقية، مما يحرم القطاع المالي في الدولة من ايرادات كانت متوقعة، كما يؤدي الفساد الاداري الى تنامي شعور المكلف بالنزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي لديه.

يعتبر الفساد الإداري خيانة للثقة وتتصف أعمال الفساد بالسرية، كما يقوم مقترفي الفساد بالعمومية على أنشطتهم التي يقومون بها عادة ما يشترك في السلوك الفاسد أكثر من شخصين³.

¹سوالم سفيان، مرجع سبق ذكره، ص04.

²ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص94.

³سوالم سفيان، مرجع سبق ذكره، ص5.

المطلب الثاني: الأدوات المستحدثة في تفعيل الرقابة الجبائية

تسعى الدولة في الفترات الأخيرة إلى استحداث واتخاذ إجراءات عملية تهدف إلى تدعيم وترقية وتطوير جهاز الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، تمحورت أساسا حول إصلاح نظام الرقابة الجبائية وجعله يتماشى مع الأنظمة الضريبية العصرية من خلال الإجراءات التالية:

1. إعداد برامج التحقيقات الجبائية:

إن معظم اقتراحات التحقيق تنتج عن عمليات الرقابة على المستندات، حيث يمكن معاينة الأخطاء كما يمكن إجراء مقارنات بين مختلف الملفات، ولهذا الغرض فإن وجود الشبكات المعلوماتية في المصالح الجبائية وحسن استعمالها يلعب دورا هاما عند برمجة الأولويات فيما يتعلق بالرقابة الجبائية، وبذلك فإن المعالجة الآلية تسمح بالاستغلال الأمثل للمعلومات والبيانات التي توجد في حوزة المصالح الجبائية، كما تسمح أيضا بالحصول على معلومات جديدة وهذا باستعمال حق الاطلاع بحيث يمكن الانتقال من مجرد تحويل المعلومات عند الطلب إلى إرساء إجراء دائم وآلي لتبادل المعلومات، وهو ما يتجه نحو تسريع آلية البرمجة للرقابة الجبائية حسب معايير عقلانية وموضوعية¹.

2. تفعيل الهياكل المساعدة لهيكل الرقابة الجبائية:

يمثل اتجاه وزارة المالية الجزائرية مؤخرا نحو عصنة أجهزتها الإدارية ضرورة ملحة، فيما يخص مواجهة التحدي الأساسي والجوهري الذي يواجهه النظام الضريبي الجزائري، المتمثلة في ضعف فعالية الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي الناجم عن عدة أسباب من أهمها:

- ضعف نظام المعلومات في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي؛
- ضعف الإنصاف الضريبي فيما يخص ملف المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلف.

الأمر الذي يحتم على النظام الضريبي أن يعتمد على هياكل تساعد على تفعيل الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، سواء من حيث تفعيل نظام المعلومات الجبائي أو من حيث إنشاء هيئة قضائية جبائية متخصصة².

¹مرزوقة جلال، مرجع سبق ذكره، ص73.

²اسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها مع الإشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 01، ص227.

3. التعاون والتنسيق الدولي:

إن الانفتاح الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر اليوم على مختلف دول العالم، والتطور الذي عرفته المبادلات المالية والتجارية على الصعيد الدولي، أدى إلى التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الإجراءات التالية:

- الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج على الخارج، وذلك بحثهم على تقديم التصريحات المتعلقة بالمدخيل والايادات المحققة على الخارج؛
- عقد الاتفاقيات الخاصة بتبادل المعلومات الضريبية وخاصة التي تتعلق بالحسابات الجارية المفتوحة لدى البنوك وذلك تسهيلا لتحصيل الضرائب المستحقة وفرض العقوبات؛
- الحرص على تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت، مع سن التشريعات الضريبية المناسبة لها.

4. تعزيز وتدعيم التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك: ويتم ذلك عن طريق:

- خلق وإنشاء فرق مختلطة ما بين الجمارك والضرائب للقيام بالتحقيقات المشتركة؛
- تبادل المعلومات حول قنوات التهرب المعينة من طرف إحدى المصلحتين؛
- تبادل الملفات المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي¹.

المطلب الثالث: مقترحات تفعيل الرقابة الجبائية

تتحمل الدولة الجزائرية مسؤولية خاصة اتجاه تفعيل اليات الرقابة بصفة عامة والرقابة الجبائية بصفة خاصة، من أجل أن تحقق أهداف مختلف البرامج والسياسات تماشيا مع مقتضيات الحكامة، فقد لا يحقق الجهاز الضريبي أهدافه في غياب ارادة سياسية حقيقية اتجاه النظام الرقابي العام، ولذلك فإن تفعيل اليات الرقابة الجبائية في الجزائر ومعالجة النقائص المسجلة لن يكون ذا جدوى في ظل انحسار الدور الرقابي للدولة، ولهذا الغرض فإن مقتضيات التفعيل ترتبط بالعوامل الآتية:

¹ايت بلقاسم لامية، مرجع سبق ذكره، ص94.

1. من حيث الوسائل المادية والبشرية:

حتى تقوم مصالح الرقابة الجبائية بمهامها ينبغي ان تدعم بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة والالتزام طبقا لمدونة اخلاقيات المهنة، كما يجب أن تمنح لهم الوسائل المادية والمالية الكافية لتنفيذ البرامج بعيدا عن ضغط المحيط. مع ضرورة تبني سياسة تحفيز قوية من خلال تحسين أوضاع أعوان الرقابة ماديا واجتماعيا، لمواجهة مختلف الاعراضات مع تطبيق الشفافية في كل ما يرتبط بالمسار الوظيفي لموظفي الادارة الجبائية.

2. تفعيل آلية التشريع الضريبي: ويتم ذلك من خلال :

- تحسين صياغة القوانين الضريبية من حيث: الغموض، التعقيد، تعدد الأحكام الجبائية، التقليد العشوائي للمضرائب المستوردة من بعض الدول؛
- تسيير الإجراءات الضريبية من خلال شفافية الضريبة، حيث تتمثل الشفافية الضريبية على الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، وذلك من خلال شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم.

3. تفعيل التكوين والتكفل بأعوان الإدارة الجبائية ويكون ذلك من خلال:

- إقامة روابط تكوينية وتدريبية بين المصالح الجبائية والجامعة للرفع من قدرات الأعوان؛
- تطهير الإدارة من العناصر غير الكفؤة والمشبوبة بالفساد وإبعادها عن التسيير وعن التأثير على السير الحسن للمصالح الجبائية؛
- التركيز على أخلة التعاملات الجبائية وإخراجها من الطابع القمعي الردعي إلى إطار الشفافية، وجودة الخدمات من خلال حسن التكفل بالانشغالات اليومية والفصل في المنازعات الجبائية في وقتها المحدد¹.

4. انشاء فضاء متخصص في مجال المنازعات الضريبية

ان العمل على انشاء محكمة جبائية بقضاتها المتخصصين، أصبح أمرا ضروريا في الوقت الحالي، فهو يعتبر من اليات تفعيل النظام الضريبي المستقبلي، حيث تضمن المحكمة الجبائية استقرار التشريعات الجبائية وتوحيد شروحا وتنفيذها، بما يضمن حقوق المكلفين من جهة والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية من طرف

¹جلال مرزوقة، مرجع سبق ذكره، ص74، ص75.

إدارة الضرائب من جهة أخرى، كما يجب العمل على تبسيط وتسهيل إجراءات التقاضي أمام هذه الجهات القضائية¹.

5. العمل على سن قوانين جبائية ذات صياغة واضحة

إن من أهم العوامل التي تصعب عملية الرقابة الجبائية تتمثل في غموض التشريع الضريبي وتعقيده وتعددده، مما يظهر ظلما جبائيا للمكلفين يدفعهم الى التهرب في مواجهة ضريبة غير عادلة في صياغة قوانينها وتحديد أحكامها وتطبيق جزاءاتها.

6. العمل على تقريب الإدارة الجبائية من المواطن وتحسين الخدمة العمومية

يجب على الإدارة الجبائية إذا ما أرادت أن تفعل من عملها الرقابي، أن تنشر الثقة في نفوس المكلفين عن طريق، ترقية ثقافة الاستقبال ونوعية الخدمة. فهو يضم مجموع معايير داخلية وخارجية التي يجب أن يلتزم باحترامها أعوان الهياكل الجديدة (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب)

حيث أن إرادة الإدارة في إقامة علاقة جديدة مع المكلف بالضريبة تركز على تقديم خدمة فعالة وضمان استقبال نوعي بمختلف أشكاله: الاستقبال الشخصي، البريد، الهاتف، والبريد الإلكتروني.

إن هذا العمل يرقى القِيم ذات الصلة باللباقة والاعلام وأخذ المواعيد والاجابة على الطلبات خلال الآجال المطلوبة، كما يجب التكفل بالأشخاص ذوي الحركة المحدودة والأشخاص الذين يعانون صعوبات من خلال تخصيص لهم استقبال خاص مثل: ممرات مهياة للدخول، ومكتب استقبال ملائم وإصغاء باهتمام....

إن إدارة الضرائب يمكنها ان تقدم خدمة عمومية نوعية ذات جودة متى احترمت المعايير الاتية:

- جعل من نوعية الخدمة أولوية استراتيجية للإدارة الجبائية؛
- إضفاء الطابع المهني على مهام الاستقبال في الادارة الجبائية؛
- وصول المكلف بالضريبة بسهولة للمصلحة؛
- تسهيل الإجراءات الإدارية للمكلفين بالضريبة؛
- الإلزام بتطلعات المكلفين بالضريبة؛
- قياس وعلان نتائج مسعى نوعية الخدمة بشكل منتظم¹.

¹الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، من المادة 70 الى المادة 91.

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

للحد من ظاهرة التهرب الضريبي والكشف عن مختلف الحالات المؤدية إلى هذه الظاهرة، يعتمد المحققين على عدة تحقيقات جبائية والتي تتضمن بدورها جملة من الإجراءات التي ينبغي عليهم مراعاتها للتأكد من صحة الإقرارات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة، والتي بموجبها تبرز كل الفروقات ما بين المداخل الحقيقية والمداخل المصرح بها، وعليه وفي هذا الإطار، تم إبراز دور كل من التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في الكشف عن التهرب الضريبي.

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي (VC)

يعتبر التحقيق المحاسبي من بين أهم الطرق التي تسند إليها الرقابة الجبائية والأكثر نجاعة للكشف عن التهرب الضريبي الناتج عن التلاعبات المحاسبية، بحيث أقر المشرع الجزائري هذا النوع من التحقيق بموجب الفقرة 1 من ق.إ.ج.ج والتي تنص على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التصريحات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبتها¹.

1. تعريف التحقيق المحاسبي:

يقصد بالتحقيق المحاسبي على أنه: "مجل العمليات الرامية إلى المراقبة والتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبتهم بغض النظر عن طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية والتأكد من مطابقتها مع بعض المعطيات الجبائية لمعرفة مدى مصداقيتها²."

ويعرف كذلك على أنه: "مجموعة من العمليات الهادفة إلى قيام بفحوصات بعين المكان لمحاسبة مكلف ما ومقارنتها مع المعطيات المادية، قصد التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة مع القيام بكل التعديلات الضرورية³."

أما المشرع الجزائري فقد عرفه في نص المادة 20 فقرة 2 من ق.إ.ج.ج على أنه يعني التحقيق من المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة⁴.

¹سميرة بركات، مرجع سبق ذكره، ص55/54.

²الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 37 من قانون

المالية 2009، المادة 1/20، العدد 77 لسنة 2016.

³بن عمار منصور، مرجع سبق ذكره، ص23.

⁴لكحل كمال ولكحل اسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص50.

وتجدر الإشارة على ضرورة التزام المكلفين بالضريبة بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، للقيام بإجراء التحقيق المحاسبي، وهي تلك المنصوص عليها في القانون التجاري والضريبي، بحيث أن غيابها يسقط أهمية التحقيق المحاسبي².

ولتحقيق الهدف الأساسي المقرر من وراء التحقيق والمتمثل أساسا في مكافحة التهرب الضريبي، وضع المشرع الجزائري جملة من الشروط تحدد السير القانوني لهذه العملية التي تقتضي مراعاتها واحترامها عند إجراء هذا النوع من التحقيق³.

2. التحضير لعملية التحقيق المحاسبي:

تعتبر هذه المرحلة من بين الخطوات الهامة والرئيسية في مسار هذه العملية للتحقيق المحاسبي بحيث أنه قبل البدء في هذه العملية يستوجب الأمر إتباع الإجراءات التالية :

1.2. إعداد برنامج التحقيق المحاسبي:

يتم ذلك من خلال انتقاء عدد المكلفين الواجب إخضاعهم للتحقيق في المحاسبة وذلك بناءا على جملة من المعايير معدة أساسا من طرف لجنة البرنامج السنوي للمراجعات الجبائية، حيث تكلف في هذا الإطار المديرية الولائية للرقابة الجبائية بإعداد برنامج تحقيق سنوي حول المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق المحاسبي، ذلك بناءا على اقتراحات مفتشيات الضرائب ومديريات الأبحاث والمراجعات المكلفة هي كذلك إعداد برنامج نهائي سنوي والذي سينفذ من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة التحقيق⁴.

2.2. القيام بالأعمال التمهيدية:

قبل الشروع في عملية التحقيق المحاسبي، يستوجب على الأعوان المحققين القيام ببعض الأعمال التمهيدية والتي تمكنهم من أخذ صورة كاملة على المركز المالي للمكلف الخاضع لعملية الرقابة.

¹المادة 2/20، مرجع سبق ذكره، قانون الاجراءات الجبائية.

²كوسه فضيل، التحقيق الجبائي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، المصلحة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 03، 2013، ص154.

³المادة 1/20، مرجع سبق ذكره، ق إ ج ج.

⁴قتال عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص69.

والتي تتمثل في :

- سحب ملفات المكلفين المعنيين بالرقابة على مستوى المتفشيات، وفحص كل الوثائق والمعلومات المتعلقة بنشاطهم وكذا مختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي فحصا دقيقا يسمح بالتأكد من مدى صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة؛
- إبلاغ المكلف بالضريبة مسبقا بعملية خضوعه للرقابة عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مقابل وصل استلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، مع منحه أجل 10 أيام للتحضير ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛
- إمكانية إجراء مراقبة مفاجئة لمعاينة العناصر المادية للمكلف أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها فور تسليم الإشعار بالتحقيق، ذلك بغرض تجميع المعلومات الضرورية والمتعلقة بطبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة، ومقارنتها بالتصريحات المكتتبه ليتم بصدها تحرير محضر المعاينة من طرف المحقق ويتوقع من قبل المكلف وإذا ما رفض التوقيع عليه يشار إلى ذلك في نفس المحضر¹ وعليه فإن المراقبة المفاجئة تطلق كتحقيق بتدخلات مفاجئة وتختتم كتحقيق في المحاسبة؛
- قيام العون المحقق بملأ استمارتين بعد الاطلاع على ملف المكلف بالضريبة والمتمثلة أساسا في :
 كشف المحاسبة و التي تملأ انطلاقا من جدول حسابات النتائج التي تضمنها التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة لأربع سنوات منح التحقيق و التي لم تتقادم، حيث ترمي هذه الاستمارة إلى التنبؤ بالتطور الحاصل في رقم الأعمال و الأعباء و الربح الصافي لكل دورة محاسبية، هذا كله بالإضافة إلى كشف حالة المقارنة للميزانيات والذي يحتوي على الأصول والخصوم للسنوات الأربعة قيد التحقيق والتي لم يمسهما التقادم، بالإضافة إلى السنة الخامسة، فهي بذلك تمكن من فحص كل التغيرات الطارئة في عناصر الميزانية، تطور الإهلاكات، حركة القروض...الخ²؛
-  إمكانية القيام بالتحقيقات الخارجية من أجل التعرف على القوانين المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف وبهدف الحصول على معلومات خارجية عن محتويات الملف، حيث يتم ذلك على مستوى العديد من المؤسسات والهيئات والإدارة العمومية (البنوك، الموردين، الزبائن، هيئات الضمان الاجتماعي، الإدارات العمومية)³.

¹الياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص63.

²لخداري عبد الجليل، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص الفحص المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة، جامعة بسكرة، 2013، ص79.

³لكحل كمال ولكحل اسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص52.

3. الشروع في عملية التحقيق المحاسبي:

بعد انقضاء مهلة التحضير الممنوحة للمكلف بالضريبة، ينتقل المحققون إلى مقر عمل المكلف محل التحقيق، بغرض كسب ثقة الطرفين بالشكل الذي يسمح بالتعرف على وضعية المكلف، ليتم بعدها فحص كل التصريحات الموجودة في الدفاتر المحاسبية والمستندات وكل وثائق الإثبات المقدمة من طرف المكلف، أي التأكد من المحاسبة شكلا ومضمونا¹.

1.3. فحص المحاسبة شكلا:

يتوجب على المحقق القيام بمعاينة مادية للوثائق المحاسبية التي نص عليها القانون التجاري على مسكها، للتأكد من صحتها من الناحية الشكلية، ومطابقتها للقانون، لذلك اقتضى الأمر الشروط التالية:

- يجب أن تكون المحاسبة كاملة ومنظمة من خلال احتوائها على الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد 9 الى 12 من القانون التجاري والمادة 20 من القانون المحاسبي والمالي (دفتر الجرد، دفتر اليومي، دفتر الكبير)، بالإضافة إلى الوثائق التبريرية التي تثبت القيام بالعمليات بصفة فعلية؛
- يجب أن تكون المحاسبة متسلسلة وصحيحة، وذلك من خلال التحقق من صحة مجاميع الأرصدة والمعلومات المدونة في دفتر اليومية مقارنة بميزان المراجعة المسجل في دفتر الجرد والتسجيلات المساعدة له؛
- يجب أن تكون المحاسبة المسجلة مقنعة (مثبتة)، وذلك بتبرير وإثبات كل العمليات المحاسبية المسجلة في دفاتر المستندات والوثائق التبريرية².

2.3. فحص المستندات مضمونا:

يهدف هذا الفحص إلى قيام العون المحقق بدراسة دقيقة ومعمقة للتأكد من صحة البيانات المحاسبية ومراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المكلف للكشف عن كل العمليات التي تتضمن التحصيلات ويتم ذلك بإتباعه الطرق التالية:

¹قتال عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص126.

²بن صفي الدين احلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص التحكيم التجاري الدولي، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2014، ص37/35.

1.2.3. مراقبة البيانات والمعطيات :

يترتب عن هذه المراقبة الكشف عن كل التجاوزات والاختلالات التي قد ترتكب من طرف المكلف بالضريبة، لذلك يقوم العون المحقق بمراقبة المشتريات لاكتشاف كل المتزايدات التي قد يطرأ فيه، و التي ترمي إلى تخفيض الربح الخام و الربح الصافي (كتسجيل فاتورة واحدة في تاريخين، أو تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم الفواتير) بالإضافة إلى اكتشاف كل التخفيضات في المشتريات و التي تهدف كذلك إلى إخفاء الإيرادات الناتجة عن المبيعات (مشتريات بدون فواتير) نسيان التسجيل لفواتير الشراء، كما قد يقوم كذلك العون المحقق بمراقبة المخزونات وبالتحديد مراقبة دفتر الجرد الذي ينتج عنه حالتين إما التخفيض في قيمة المخزون أو التخفيض في كميته أو الجمع بين الحالتين معاً¹، زيادة عن ذلك قد يباشر كذلك العون المراقب مراقبة الفواتير ووصلات الإخراج الدفاتر المحاسبية للزبائن، من أجل التنبؤ بكل التلاعبات الطارئة فيها (كالبيع بلا فواتير، التخفيض من القيمة الحقيقية لبعض المبيعات...الخ.

2.2.3. مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير :

يقوم العون المحقق في إطار مراقبة حسابات الميزانيات أصولها وخصومها من أجل الكشف عن كل التحصيلات المؤدية إلى التهرب الضريبي وعليه يحتوي أصول الميزانية على مجمل ممتلكات المؤسسات (المادية والمعنوية) والتي تشمل على كل من (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)، أما خصوم الميزانية فتتشكل من مجموع مصادر الأموال الموضوعة تحت تصرف المؤسسة والتي تحتوي على الأموال الخاصة، بحيث تضم هذه الأخيرة على (رأس المال الاجتماعي، الاحتياطات نتيجة قيد التنفيذ، مئونة الخسائر والتكاليف).

بالإضافة إلى احتوائها كذلك على الديون، ليقوم بعدها المحقق بمراقبة صحة الكتابات المحاسبية التي تحتوي عليها حسابات التسيير والتي تتشكل من (التكاليف، الإيرادات والنتائج)².

4. نتائج التحقيق في المحاسبة ونهايته:

بعد قيام العون المحقق بالفحص المحاسبي شكلاً و مضموناً لنشاط المكلف بالضريبة، تأتي بعدها المرحلة الختامية و التي يتمكن من خلالها المحقق بالإعلان عن النتائج المحاسبية المتوصل إليها ذلك إما بقبول أو رفض للمحاسبة، وبناءً على هاتين النتيجةين يلتزم العون المحقق بتوجيه نسخة منها إلى المكلف بالضريبة

¹ لايد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2013، ص164.

² بن صفي الدين أحلام، مرجع سبق ذكره، ص41، ص42.

المحقق في محاسبته مشيرا فيها إلى كل الاختلالات والتحايلات الضريبية التي يتم اكتشافها، و مبينا كذلك الطرق المعتمدة لإعادة تأسيس الضريبة، ليتم بعدها إنهاء عملية التحقيق المحاسبي، ذلك من خلال قيامه بتحرير تقرير نهائي كنتيجة عن كل المهام الممارسة من طرفه¹.

1.4. نتائج التحقيق المحاسبي:

بعد مباشرة وإنهاء المحقق من كل الإجراءات المتعلقة بالتحقيق المحاسبي، فإنه قد يتوصل إلى النتائج التالية ويكون ذلك :

- إما قبول المحاسبية ويكون ذلك في حالة تطابقها مع نصوص القانون التجاري ومبادئ النظام المحاسبي، وفي حالة ثبوت صحتها من الناحية الموضوعية، بحيث أنه يصنف هذا القبول إلى قبول صريح إذا ما كانت المحاسبة مطابقة للشروط السالفة الذكر (منظمة، دقيقة، ثابتة) و التي يلتزم من خلالها المحقق بتبليغ المكلف بانعدام التقويم أو إلى قبول نسبي إذا ما ثبت وجود بعض التجاوزات والنقائص من قبل المكلف بالضريبة والغير الناتجة عن قصد للتهرب الضريبي والتي يتم من خلالها إقرار التقويم الثاني، ليتم بعدها تأسيس رقم الأعمال وأساس فرض الضريبة من قبل المحقق الذي يلتزم بتبليغ المكلف بهذا التقييم بواسطة التقويم الأولي ومنحه آجال 40 يوما للرد على هذا التقويم².

- إما رفض المحاسبة في حالة ثبوت أخطاء وتجاوزات في محاسبة المكلف بالضريبة أو في حالة التوصل إلى عدم مصداقية المداخل المصروح بها من طرفه، وعليه فمن أجل حماية المكلف بالضريبة، وتقاديا لتعسف المصلحة المحققة بقيامها بالتقييم التلقائي فلقد حصر المشرع الجزائري الحالات التي يتم من خلالها رفض المحاسبة وهي كالتالي:

✚ عندما يكون مسك الدفاتر والمستندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابقة لأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي، وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها؛

✚ عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عملية مرتبطة بعمليات محاسبية³.

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص49.

² ايت بلقاسم لامية، مرجع سبق ذكره، ص77.

³ الجزائر، وزارة المالية، قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادتين 28 و 29 من قانون 2014، عدد 68، 2013.

2.4. نهاية التحقيق المحاسبي :

بناء على كل العمليات الممارسة من طرف العون المحقق وانطلاقا من النتيجة الموصول إليها، تأتي المرحلة النهائية لتحقيقه، حيث يلتزم العون المحقق بتبليغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية ليتم في الأخير إقفال التحقيق وإعداد تقرير نهائي يسجل فيه كل المعلومات التي اشتملتها عملية المراقبة الممارسة من طرفه، وعليه فيمر هذا الإبلاغ بمرحلتين :

1.2.4. التبليغ الأولي:

بعد قيام العون المحقق بإجراء تعديلات على أسس الضريبة يلتزم بتبليغ ذلك المكلف بالضريبة عن طريق إشعار بإعادة التقويم الذي يرسل في رسالة ممضى عليها مع الإشعار بالاستلام، بحيث يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا ومعللا ومصاغا بطريقة جيدة، كما يجب أن يتضمن التبليغ إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره بالإضافة إلى ذلك فلقد منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة مهلة أربعين يوما كآجال قانونية ليرسل ملاحظته أو قبوله¹.

لذلك فيتم التمييز بين ثلاث حالات :

- إذا كان الرد خلال الآجال، ففي هذه الحالة يلتزم المحقق بدراستها وفحصها جبريا مهما كانت التبريرات؛
- إذا كان الرد في الآجال، فيتم رفض كل الملاحظات التي تصل بعد مضي الآجال المحددة قانونيا، ما عدا الأدلة التي يمكن الاستعانة بها عند تحديد أسس الضريبة؛
- أما في حالة غياب الرد فيعتبر قبول ضمنى لتلك الأسس².

2.2.4. التبليغ النهائي :

بعد تلقي أجوبة المكلفين بالضريبة ومعرفة ملاحظاتهم المقدمة سواء في الآجال المحددة قانونيا أو بعدها، يقوم المحقق بدراستها ليقرر قبولها أو رفضها، ففي حالة القبول يلزم العون المحقق بالقيام بالتعديلات الضرورية بغرض إجراء تقييم ثاني ونهائي والذي يتم تبليغه للمكلف بالضريبة عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يقتضي أن يكون مفصلا ومصاغا بشكل جيد³، ليتم في الأخير إقفال عمليات التحقيق، ذلك من خلال قيام المحقق بإعداد

¹الجزائر، وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، مادة 6/20.

²غضبان خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2015، ص40.

³ بن صفي الدين أحلام، مرجع سبق ذكره، ص69.

بطاقة المراقبة لكل الأوعية الضريبية المحقق فيه، ثم يقوم بعدها بتخليص أحداث و إجراءات التحقيق في استمارة خاصة و هي البطاقة التلخيصين، ليتم إرسالها إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها المكلف، بغرض متابعته و القيام بكل إجراءات التحصيل، و بعدها يتم إرسال نتيجة فيها إلى المكلف بالضريبة و النسخة الثانية يحتفظ بها في ملف المكلف بالضريبة، أما النسخة الثالثة يحتفظ بها في قبضة الضرائب التابعة لها المكلف، وبعدها يقوم المحقق بإعداد التقرير النهائي لعملية التحقيق يرسل إلى المكلف بالضريبة عن طريق البريد أو يسلم له مباشرة، طبيعة المخالفة، نوع العقوبة المقررة...الخ، كما أنه يجب وضع هذا التقرير في مديرية الأبحاث و المراجعات، المديرية الجهوية للضرائب و المفتشية المختصة إقليمياً¹.

المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة

يعد التحقيق تحقيقاً محاسبياً مصوباً إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية، بحيث أن:

- التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من ق.م لسنة 2008، والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وهو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية، أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي، هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبة لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية²؛
- هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريرات مصوبة أو برامج أولية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب، طبقاً للمادة 20 مكرر 6 من قانون الإجراءات الجبائية³؛
- حيث نصت على أن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية التحقيق المعمق في المحاسبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب؛

¹ غرضبان خديجة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² الجزائر، قانون المالية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20.

³ الجزائر وزارة المالية، المادة 6/20، قانون الإجراءات الجبائية.

- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب ويتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي والمفصلة أدناه، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير طبقا للمادة 20-3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية¹.

وعليه نصت أحكام المادة 20-4 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين².

بالإضافة إلى ذلك وبموجب أحكام المادة 20-5 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فيتمتع المكلف بالضريبة بأجل 30 يوما لإرسال ملاحظته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقويم، علاوة على ذلك لا ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط على طلب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسوم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب (طبقا للمادة 20-1 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية)³.

المطلب الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية جاءت نظرا لتعدد النشاطات والمداخل، حيث تتمثل في مجموعة عمليات تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة، والتأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.... الخ)، يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف حالة خزينته وكذا المتعلق بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته⁴.

تتم هذه العملية من طرف أعوان الإدارة الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، وأيضا بوجود المكلف بالضريبة وآخرون (المحاسب والمحامي)، ولتسهيل عملية التحقيق في مجمل الوضعية حدد المشرع حدود الإدارة الجبائية، كما أنه منح للمكلفين بالضريبة حقوق من شأنها أن تساعد في مزاولة نشاطه بصفة عادية وتتمثل في إعطائه

¹الجزائر، وزارة المالية، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2013، ص13.

²الجزائر، وزارة المالية، المادة 4/20، قانون الإجراءات الجبائية.

³ميثاق المكلفين بالضريبة، منشورات 2013، ص13.

⁴ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2016، ص31.

أجل 15 يوم لتحضير نفسه للتحقيق بعد أن يستلم إشعار بالتحقيق مرفقا بإشعار الاستلام وكذا ميثاق المكلفين بالضريبة¹.

هنا كمقاييس لاختيار ملفات التحقيقات المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخل المكتتة في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة؛
- تبعا للتحقيق من قبل المفتشية للملف الذي بحوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع الشك؛
- خلال عملية التحقيق المحاسبي، استغلال بعض عناصر الميزانية التي تظهر منها فوارق معتبرة بين الدخول المصرحة من طرف الشركاء والدخول الحقيقية المحققة؛
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة².

1. إعداد برنامج التحقيق :

يتم التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية بدراسة الوثائق المحصلة لدى إدارة الضرائب حيث يفحص المحقق تصريحات المكلف ومن خلال هذه الدراسة يحدد ما يملكه المكلف فيقوم ب :

1.1. اختيار الملف:

في نهاية كل سنة، يقوم كل رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة الأشخاص الطبيعيين الذين تظهر فيهم بعض الشكوك، من خلال الفحص الشكلي لملفاتهم حيث ترسل هذه القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب، وبالتشاور بين هذه الأخيرة والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، تحدد القائمة وترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب لإعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة ويتم اختيار الملف انطلاقا من المعايير التالية :

- ظهور عدم نزاهة التصريحات؛

¹ لكل كمال ولكل اسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص58.

² جلال مرزوقة، مرجع سبق ذكره، ص51.

- وجود نية استعمال طرق تدليسية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 193؛

- ملاحظة الفروقات الكبيرة بين المداخل المصرح بها والرخاء والثراء الذي يعيش فيه المكلف وكذلك إنفاقه.

2.1. فحص الملف:

بعد إعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة، تقوم كل فرقة مكونة من شخصين تكون لهم رتبة مفتش كما نصت المادة 21-2 من قانون الإجراءات الجبائية بالتوجه إلى المفتشيات التي توجد فيها ملفات الأشخاص المحقق في وضعيتهم، حيث يسحب الملف الجبائي الخاص بهم ويؤخذ إلى المكتب للفحص، وتسمح هذه النظرة بالتعرف على طبيعة المداخل والمصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، وكذلك فحص ملف الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف ومستخدميه¹.

3.1. جمع المعلومات من مصادر خارجية:

عند انتهاء المحقق من فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمول، يلجأ إلى أبحاث خارجية باستعمال الحقوق التي منحها له المشرع، حيث تصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مباشرة مع المكلف لأجل الحصول على معلومات توضيحية يعتمد عليها، كما يقوم بفحص الحسابات البنكية للمكلف ولا يجوز للبنك الاعتراض على طلبات المحقق، وكذا مراقبة الأسهم الموجودة في منشأة المكلف، كذلك مراقبة الأموال المحصلة من بيع العقارات أو الأموال التي يتحصل عليها من الميراث².

2. سير عملية التحقيق :

بعد انتهاء المحقق من الإجراءات القانونية لعملية التحقيق، وجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات المساعدة من الخارج منشأة المكلف، وإن لم تكن تلك المعلومات كافية فيحق للمحقق وبقوة القانون من طلب تبريرات وتوضيحات من المكلف وذلك من أجل التأكد من مصداقية التصريحات، ويعتبر هذا الطلب إجراء عادي للتحقق من التصريحات على الدخل الإجمالي.

¹الجزائر، قانون المالية، المادة 12/21، قانون الإجراءات الجبائية.

²غزة مبروك، مرجع سبق ذكره، ص65.

1.2. طلب التبريرات:

تلتزمها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات الآتية:

- فيما يتعلق بوضعيته الجبائية؛
- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حيث تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها، وعليه تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار، لكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات التدليس .

2.2. طلب التوضيحات:

تلتزمها الإدارة لرفع الشك عن كل الغموض في التصريحات، وتخص، أي نقطة واردة في التصريح¹.

3. نتائج عملية التحقيق :

عندما يتوصل المحقق إلى تشكيل النتائج فإنه يقوم بأحد الإجراءات التالين :

1.3. إجراءات التصحيح الحصري:

تطبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقا حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول ولاسيما فيما يخص الإشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقويمات، تبرر إعادة التقويمات المقترحة ومنح آجال رد إضافي مدته أربعون يوم للمكلف بالضريبة في حالة إشعار بإعادة التقويم المصحح، المنافسة الشفوية والحضورية وحق طلب التحكيم من المسؤول الأول لمصلحة التحقيق المادة 21-5 من قانون الإجراءات الجبائية².

2.3. إجراءات التصحيح التلقائي:

هو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة، إذا لم يكتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الإجمالي في الآجال المحددة قانونا أو لم يسوي وضعيته الجبائية وإذا لم يستجيب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة، وعليه فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة، إن القواعد

¹ميثاق المكلفين بالضريبة، منشورات 2013، ص32.

²الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المادة 05/21، قانون الاجراءات الجبائية.

المحددة من طرف الإدارة يجب أن تقترب قدر المستطاع من الحقيقة، وتبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضورى سارية المفعول عند التصحيح التلقائي¹.

¹ميثاق المكلفين بالضريبة، منشورات 2013، ص32.

خاتمة الفصل:

يعتمد النظام الضريبي على تصريحات المكلفين في تحديد الوعاء الضريبي، ومن خلال ذلك تنوعت أساليب وطرق التهرب الضريبي واختلفت باختلاف النشاط الممارس، بحيث ينتج عنها اثار سلبية على المستوى المالي، الاقتصادي والاجتماعي، لذلك تسعى الدولة جاهدة لمكافحة هذه الظاهرة بمختلف الطرق والوسائل المتاحة، ولبلوغ ذلك كان على الدولة اتباع رقابة جبائية فعالة.

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية من اجل مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة، كما تعد الرقابة بعين المكان أفضل طريقة يتم الاعتماد عليها لاكتشاف سلوكيات المكلف للتهرب من دفع الضريبة خلال تطبيق التحقيق المحاسبي، المصوب والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

الفصل الثالث:

تقييم فعالية الرقابة الجبائية دراسة
حالة مديرية الضرائب لولاية
بومرداس

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث، الذي تم التطرق فيه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بإشكالية التهرب الضريبي وفعالية الرقابة الجبائية في الحد من هذا الأخير من خلال جملة من الإجراءات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن.

فعالية الرقابة الجبائية تعني مدى قدرة الإدارة الجبائية على تحقيق أهدافها المتمثلة في تحسين الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي بشتى الطرق والوسائل المختلفة والسعي إلى كسب ثقة المكلفين بالضريبة، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى تقديم تعريف للهيئة المستقبلية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس، وهيكلها ومهامها، وفي الأخير قمنا بدراسة حالة حول التحقيقات الجبائية المعمول بها بالمديرية والمتمثلة في التحقيق المحاسبي حيث تم اختيار مؤسستين لإجراء دراسة حول وضعيتهما الجبائية، أما فيما يخص التحقيق المصوب فنظرا لصعوبات البحث لم يتم التطرق إلى هذا النوع من التحقيق ، ومنه تم تقسيم هذا الفصل إلى:

✚ تقديم المؤسسة المستقبلية.

✚ دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي.

✚ دراسة حالة حول التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

المبحث الأول : تقديم المؤسسة المستقبلية

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة الممارسة لسيادتها الجبائية، كما تقوم المديرية بتنفيذ مختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب، وإحصاء المكلفين بالضريبة وإجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين، وفي هذا المبحث تم التعرف على المؤسسة المستقبلية و هيكلها التنظيمي بالإضافة إلى المهام المخولة إليها.

المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية بومرداس

تأسست المديرية العامة للضرائب لولاية بومرداس بمقتضى التقسيم الإداري الذي وضع في الفاتح من جانفي عام 1985 م، بعدما عينت بومرداس ولاية جديدة تضاف إلى الولايات المتواجدة عبر تراب الوطن ، في بداية الأمر كانت إدارة الضرائب لولاية بومرداس تخضع لنفس التقسيم الإداري الذي كان سائدا في ذلك الوقت، حيث كانت هذه الإدارة عبارة عن مصلحة من مصالح الولايات، تخضع في تسييرها للمديرية الولائية للتنسيق المالي (DCF) و هذه المصلحة تقوم بتسيير عدة إدارات تابعة للوزارة المالية المتواجدة في مقر كل ولاية.

فمديرية المصالح المالية تقوم بتسيير مصالح الإدارات التالية :¹

- مصلحة الضرائب للولاية؛
- مصلحة أملاك الدولة؛
- مصلحة الخزينة العمومية؛
- مصلحة المراقبة العمومية.

تخضع مصلحة الضرائب للولاية في تسييرها إلى مدير التنسيق المالي للولاية وهي بدورها تنقسم إلى عدة مصالح وهي:

أ. مكتب الضرائب المباشرة: وهو يهتم بتسيير ومتابعة المصالح المختلفة لإدارة الضرائب (مفتشيات) في القيام بمهامها في إطار محدد أي في ميدان الضرائب المباشرة فقط.

¹ زاهد زاهية وجنادي وهيبة، دور الإدارة الإلكترونية في تحسين الخدمة العمومية، تخصص إدارة أعمال المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015، ص 103.

ب. مكتب الضرائب الغير مباشرة: وهو يهتم بتسيير ومتابعة أعمال المفتشيات في إطار الضرائب التي تفرض على التجارة من خلال الرسوم على حجم المعاملات وعلى الخدمات.

ج. مكتب التحصيل: وهو يهتم بمتابعة و تسيير قباضات الضرائب المتواجدة عبر الولاية.

د. مكتب المستخدمين: يهتم بتسيير و متابعة الموظفين لدفع المرتبات والأجور وتعيين الموظفين الجدد.

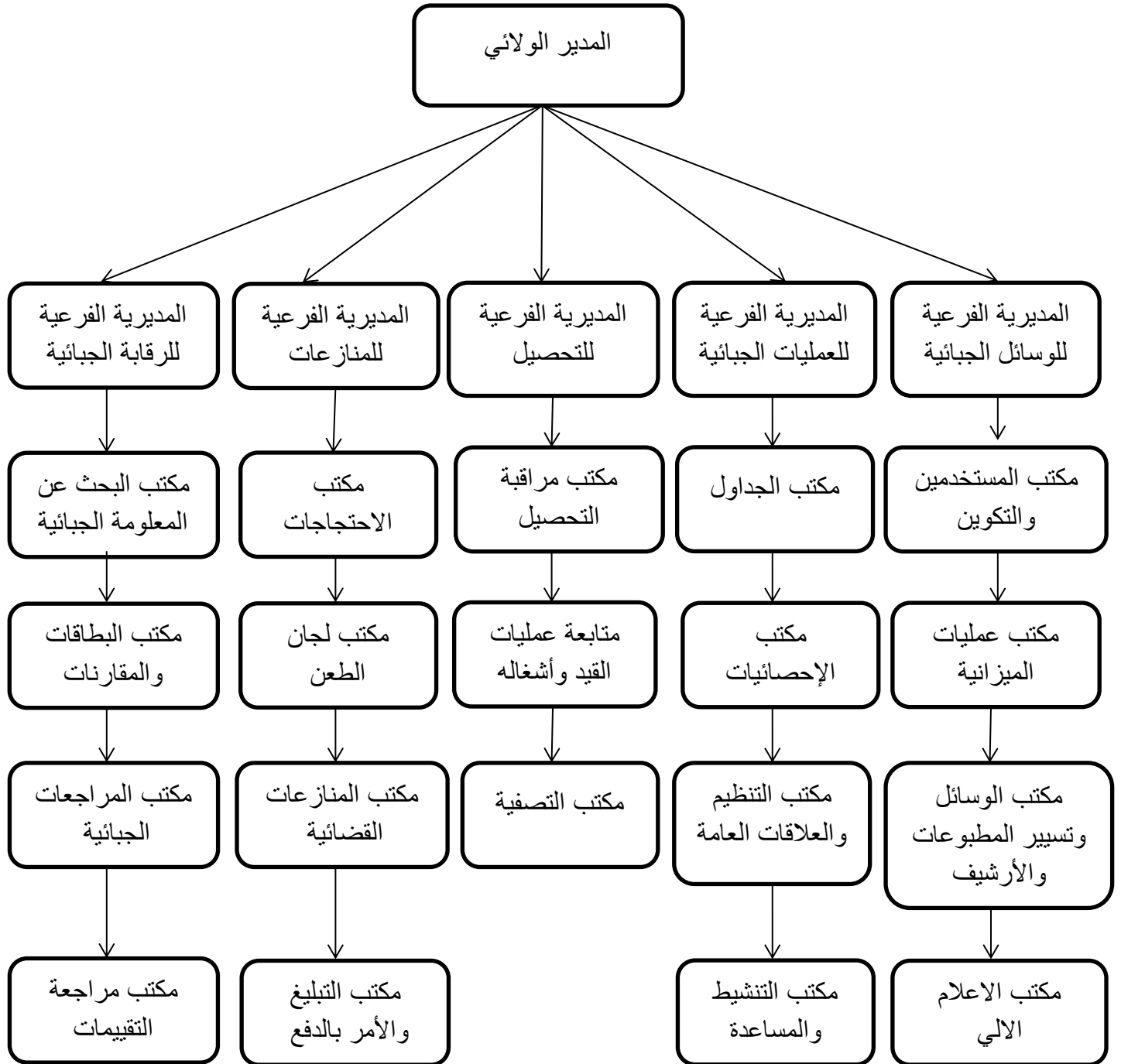
لم يكن النظام الجبائي المتبع قبل 1992 م من خلال مكوناته هيكله ذو فعالية و كفاءة تذكر ، وهذا بالنظر الى الاهتمام الضئيل الذي كانت توليه السلطات للجباية العادية الى جانب ما كان يتميز به من سلبيات وتناقضات تقنية وهيكلية ، فأصبح من الضروري معالجتها وتصحيحها لتكون السياسة الجبائية متلائمة مع الاصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر للمرور إلى اقتصاد السوق.

في سنة 1992 م قامت الدولة بإصلاحات متعددة في قطاع الضرائب شملت عدة تعديلات ، كما تم وضع تقسيم جديد لإدارة الضرائب الولائية و أصبحت مصلحة منفردة لوحدها يطلق عليها اسم المديرية العامة للضرائب لولاية بومرداس ومقرها نزل المالية ببومرداس¹.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 60-61 المنعقد في 8 شعبان 1411 هجري الموافق ل 23 فيفري 1991م والذي يحدد تنظيم واختصاصات المصالح الخارجية والادارية الجبائية المعدلة والمنظمة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب.

بهدف تسجيل وقراءة وفهم فروع الإدارة الضريبية الولائية، نستعين بالمخطط التالي الذي يوضح فروع الإدارة حسب المديرية الفرعية لها، وتأخذ الشكل الموالي:



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس (مصلحة الوسائل).

المطلب الثالث: مهام مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

بعد الإصلاحات فإن القانون الجزائري أعطى تنظيما إداريا خاصا بالإدارة الجبائية و من بينها مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

إن المدير الولائي للضرائب هو المسؤول الأول عن الأمانة العامة، تكمن مهمته في تنفيذ وتسيير جميع المصالح وهو الذي يقدم الاقتراحات و يفصل في جميع المنازعات و القضايا، و يرسل جميع التقارير إلى المديرية العامة للضرائب الموجودة على مستوى وزارة المالية.

حسب المادة 59 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 ، والذي يهدف إلى تحديد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها تنظم المديرية الولائية للضرائب (DIW) في خمس (05) مديريات فرعية والمتمثلة في:

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: تتكفل المديرية الفرعية للعمليات الجبائية بما يلي:

- تنشيط المصالح و اعداد الإحصائيات و تجميعها ، كما تكلف بأشغال الإصدار؛
 - التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعة هذه الطلبات و مراقبتها؛
 - متابعة نظم الإعفاءات و الامتيازات الجبائية الخاصة.
- تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

1.1. مكتب الجداول: و يكلف بالمهام التالية :

- التكفل بالجدول العامة و إصدارها؛
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة و سندات التحصيل.

2.1. مكتب الإحصائيات: و يكلف بالمهام التالية:

- استلام احصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء و التحصيل؛
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية و ضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

3.1. مكتب التنظيم و العلاقات العامة: و يكلف بالمهام التالية:

- استلام و دراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ودراسة هذه الطلبات مع تسليم هذه الاعتمادات؛
- متابعة النظم الجبائية الخاصة و الإمتيازية؛
- نشر المعلومة الجبائية و استقبال الجمهور و إعلامه و توجيهه.

4.1. مكتب التنشيط و المساعدة: و يكلف بالمهام التالية :

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و كذا بتنشيط المصالح المحلية و مساعدتها قصد تحسين مناهج العمل و انسجامها؛
- متابعة و معالجة تقارير التحقيق في التسيير.

2. المديرية الفرعية للتحصيل: تتكفل المديرية الفرعية للتحصيل بما يلي:

- التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب و الرسوم و كل ناتج آخر؛
- متابعة العمليات و القيود المحاسبية و المراقبة الدورية لمصالح التحصيل و تنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير و تصفية الحسابات و كذا التحصيل الجبري للضريبة؛
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛
- مراقبة القابضات و مساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات و تطهيرها.

و تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب:

1.2. مكتب مراقبة التحصيل: و يكلف بالمهام التالية:

- دفع نشاطات التحصيل؛
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات؛
- إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية و كذا الهيئات المعنية.

2.2. مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله: و يكلف بالمهام التالية :

- متابعة أعمال التأشير و التوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛
- إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3.2. مكتب التصفية: و يكلف بالمهام التالية:

- مراقبة التكفل بالجدول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة؛
- التكفل بجدول القبول في الأرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

3. المديرية الفرعية للمنازعات: تتكفل المديرية الفرعية للمنازعات بما يلي:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة؛
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف و الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

و تتكون هذه المديرية من أربعة (04) مكاتب:

1.3. مكتب الاحتجاجات: و يكلف بالمهام التالية:

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة؛

- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2.3. مكتب لجان الطعن: و يكلف بالمهام التالية:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة و تقديمها للجان المصالحة المختصة والطعن النزاعي أو الاعفائي؛
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو اخلاء المسؤولية أو ارجاع دفع أقساط ضريبية، أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

3.3. مكتب المنازعات القضائية: و يكلف بالمهام التالية :

- إعداد و تكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارة الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

4.3. مكتب التبليغ و الأمر بالصرف: و يكلف بالمهام التالية:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية .

تتكفل المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات و متابعة انجازها.

و تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

1.4. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية ، الذي يعمل في شكل فرق: و يكلف بالمهام التالية :

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية المعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها و كذا تحصيلها؛
- تنفيذ برامج التدخلات و البحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع و حق الزيارة.

2.4. مكتب البطاقات و المقارنات: و يكلف بالمهام التالية:

- تكوين و تسيير مختلف البطاقات الممسوكة؛

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3.4. مكتب المراجعات الجبائية والذي يعمل في شكل فرق: ويكلف بالمهام التالية:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة لمختلف برامج المراقبة؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التعليمية.

4.4. مكتب مراقبة التقييمات ، الذي يعمل في شكل فرق: و يكلف بالمهام التالية

- استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- المشاركة في أشغال التحين للمعايير المرجعية؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

5. المديرية الفرعية للوسائل.

تتكفل المديرية الفرعية للوسائل بالمهام التالية:

- تسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة التشغيل.

و تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

1.5. مكتب المستخدمين و التكوين: و يكلف بالمهام التالية:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
- انجاز اعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرح فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

2.5. مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بالمهام التالية:

- القيام في حدود صلاحيته بتنفيذ العمليات الميزانية؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة وذلك في حدود الاختصاص المخول له؛
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص مديرية الضرائب لولاية بومرداس؛
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

3.5. مكتب الوسائل و تسيير المطبوعات و الأرشفة: و يكلف بالمهام التالية:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشفة كل المصالح التابعة لمديرية الضرائب لولاية بومرداس؛
- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك .

4.5. مكتب الإعلام الآلي: و يكلف بالمهام التالية:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.¹

¹ Arrête interministériel du 21 février 2009, fixant l'organisation et les attributions des services extérieur de l'administration fiscale.

المبحث الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي

تعتمد الادارة الجبائية على الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي ميدانيا بالتحقيقات الجبائية، حيث يتم التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل للتأكد ان كانت قائمة حسب المبادئ المحاسبية، كما يتم التحقيق فيها من حيث المضمون للتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية.

المطلب الاول: التحضير لعملية التحقيق

بهدف تدعيم المعلومات المقدمة في الفصول السابقة، تم ادراج المؤسسة (س) قصد دراستها كحالة تطبيقية.

1. إدراج المؤسسة ضمن برنامج سنوي:

هذه المؤسسة مختصة في الانتاج، وهي محل التحقيق للسنوات 2017، 2018، 2019 و 2020، على جميع الضرائب و الرسوم الخاضع لها هذا النشاط و المتمثلة في:

1.1. الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

- ضريبة النشاط المهني (TAP) بمعدل 2٪ مع تخفيض بنسبة 25٪ على مقدار الدوران (الإيصالات) (المواد 217 إلى 224 من C.I.D)؛
- ضريبة الدخل العالمية فيما يتعلق بالدخل المكتسب، وفقا لأحكام المادتين 01 و 11 و 104 من مدونة قواعد السلوك والإدارة والضرائب (C.I.D.T.A)؛
- دفع خصومات رواتب IRG المواد 1-75 و 1-129 و 2-130 من (C.I.D.T.A) بحكم وضعك كصاحب عمل.

2.1. رسوم الدمغة:

- رسوم الدمغة على مبلغ المبيعات المدفوع نقدا (القسم 100 من رمز الطوابع).

3.1. ضرائب على رقم الأعمال:

- ضريبة القيمة المضافة (TVA) بمعدل 19٪ على مقدار حجم الأعمال (المادة 21 من قانون ضريبة المبيعات).

4.1. ضريبة التدريب المهني المستمر وضريبة التلمذة الصناعية:

إلى ضريبة التدريب المهني المستمر (TFPC) وضريبة التلمذة الصناعية (TA) ، وفقاً لأحكام القانون رقم 97-02 المؤرخ 1997/12/31 والمرسوم التنفيذي رقم 98-262 المؤرخ 24 أغسطس 2009 المعدل والمكمل للسلطة التنفيذية المرسوم رقم 98-149 الصادر في 13 مايو 1998.

2. الشروع في عملية التحقيق:

بمقتضى الاشعار المرسل بتاريخ 2021/07/07، تحت رقم 2021/884، و الذي تم تسليمه مباشرة للمعني بالامر(انظر الملحق رقم 03)، مرفوقاً بنسخة من ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، ومنحت له مهلة 10 ايام من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق وهذا لفحص محاسبته، و بعد انتهاء المدة القانونية وهي 10 ايام، انتقل المحققون الى مقر الشركة لمباشرة عملية التحقيق (انظرالملحق رقم 04)، وبعد المحضر الذي تم تحريره بتاريخ 2021/12/30، والخاص باقوال عملية التحقيق (انظر الملحق رقم 05)، تم تقديم الملاحظات التالية من حيث الشكل والمضمون معا:

1.2. فحص المحاسبة شكلاً:

ان كل الدفاتر المحاسبية تم ختمها و امضاءها من طرف المحكمة القضائية، وذلك وفق المواد 09 إلى 12 من القانون التجاري، والمادة 20 من القانون المحاسبي والمالي.

1.1.2. الدفاتر الإلزامية:

- الدفتر العام مقتبس وموقع من قبل محكمة بودواو بتاريخ 2008/05/28، ويتكون من 48 صفحة؛
- الدفتر العام مقتبس وموقع من قبل محكمة خميس الخشنة بتاريخ 2021/07/12، ويتكون من 48 صحيفة (التكملة)؛
- دفتر الجرد مقتبس وموقع من قبل محكمة بودواو بتاريخ 2008/05/28، ويتكون من 48 ورقة؛
- دفتر الكشف مقتبس وموقع من قبل محكمة خميس الخشنة بتاريخ 2021/07/12، ويتكون من 48 ورقة؛
- دفتر الأستاذ للحسابات العامة والمساعدة.

2.1.2. السجلات والدفاتر المساعدة:

- السجلات المساعدة المحوسبة لمشتريات الأعوام 2017 إلى 2020؛
- السجلات المساعدة المحوسبة للمبيعات من عام 2017 إلى عام 2020؛
- السجلات النقدية المساعدة المحوسبة من عام 2017 إلى 2020؛
- السجلات المساعدة المحوسبة للبنوك (BNA والسلام) من السنوات 2017 إلى 2020؛
- السجلات المساعدة المحوسبة للعمليات المختلفة من عام 2017 إلى 2020؛
- السجلات المساعدة المحوسبة لإدخالات المخزون من عام 2017 إلى 2020؛
- السجلات المساعدة المحوسبة لإخراجات المخزون للأعوام 2017 إلى 2020؛
- السجلات المساعدة المحوسبة للأجور من عام 2017 إلى 2020؛
- أرصدة عامة للحسابات الرئيسية للأعوام 2017 إلى 2020.

3.1.2. المعروضات أخرى:

- فواتير الشراء للأعوام 2017 إلى 2020؛
- فواتير المبيعات للأعوام 2017 إلى 2020؛
- فواتير الأعباء للأعوام من 2017 إلى 2020؛
- فواتير الاستثمار لعامي 2017 و 2020، والمدة المقررة؛
- كشوف حسابات بنكية للأعوام 2017 إلى 2020؛
- إقرارات اشتراكات الضمان الاجتماعي للأعوام 2017 إلى 2020؛
- نسخ من الإقرارات الشهرية (G50) للأعوام 2017 إلى 2020؛
- نسخة من الإقرار السنوي (الميزانية) للأعوام 2017 إلى 2020؛

2.2. فحص المستندات مضمونا:

بعد التحقيق في محاسبة الشركة من حيث المضمون تتضح مايلي:

- عدم احترام مبدأ فصل السنوات المالية عند تسجيل مبلغ 132 354.00 دج، في 2019/01/01 (فاتورة مفقودة سنة 2018) ليتم دمجها في الربح الخاضع للضريبة؛

- الاعتراف بمبلغ 132600.00 باستثناء الضرائب المتعلقة بحالة العمل رقم ACS SPA EPA 2019/03 من 2019/05/21 إلى الحساب الدائن 445 بدلاً من الحساب 704؛
- التناقضات بين الإيصالات من حسابه المصرفي وتلك المبلغ عنها في ضريبة القيمة المضافة G50 و TAP لعام 2019؛
- معدل ضريبة القيمة المضافة للمبيعات المطبق غير صحيح (19% بدلاً من 17%) المصرح به في G50 لشهر ديسمبر 2017 وشهر سبتمبر 2019؛
- عدم دفع ضريبة التدريب المهني لسنتي 2019 و 2020؛
- استرداد ضريبة القيمة المضافة على المشتريات المحملة:
- ✚ فواتير تتجاوز قيمتها 100.000 دينار جزائري وتدفع نقداً عن السنة 2020؛
- ✚ فاتورة غير معترف بها رقم 115360 من 2017/09/14 SARL générale lumière بمبلغ ضريبة القيمة المضافة TVA /A = 97 592 ,00 لعام 2017؛
- ✚ فاتورة الإيجار غير المدفوعة عن عام 2020.
- احتساب دور CSP IR الفردي لعام 2020 الذي يتوافق مع ضرائب 2018 ولوائح استلام من خميس الخشنة 2014 TAP و IRG بمبلغ 245 110 وحساب ضريبة أخرى C/645 لعام 2020؛
- خطأ في ضريبة القيمة المضافة لسطر «تعديل PRORATA»:
- ✚ سوء التقدير بعد عودة نسخ G50 في شهر فيفري 2017 بمبلغ 107 960 وشهر أفريل 2017 بمبلغ 220 76؛
- ✚ تعديل PRORATA بمبلغ 250 174 في G50 لشهر مارس 2018 غير مبرر.

المطلب الثاني: نتائج عملية التحقيق المحاسبي

بعد قيام العون المحقق بالفحص المحاسبي شكلاً ومضموناً لنشاط المكلف بالضريبة، تبين وجود بعض التملصات في محاسبة المكلف فقام الأعوان بتحضير المحضر الخاص بعملية المراقبة التي تمت على الشركة وذلك لتصحيح الوضعية الجبائية (أنظر الملحق 06).

1. التسويات:

1.1. تسوية رقم الأعمال:

الرسم على القيمة المضافة (TVA) على المبيعات طبقت على اساس التحصيل من الحساب البنكي غير صحيح (19% بدلا من 17%)، وتصريح G50 لشهر ديسمبر 2017 بمبلغ لشهر ديسمبر 2017 بمبلغ 3 319 488,29 دج فاتورة رقم 01/2017 إلى 2017/07/25.

الجدول رقم 03: تسوية رقم الأعمال لسنة 2017

الوحدة: دج

التاريخ	رقم الفاتورة	الزبون	المبلغ HT	TVA 19%	مبلغ الإيداع	ضمانة محتجزة
25/07/2017	17/001	APC أولاد موسى	2 936 310.00	557 897.19	3 319 488.29	174 709.90

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

ومنه الوضعية الجبائية تعدل كما يلي:

$$3\,319\,488,29 / 1,19 \times (17-19)\% = HT\,2\,789\,786 \times 2\% = 55\,789 \text{ دج.}$$

هناك اختلاف بين التحصيلات المأخوذة من الحساب البنكي وما هو مصرح به في وثيقة G50 من حيث الرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA، كما يمثل في الجدول التالي:

الجدول رقم 04: تسوية رقم الأعمال لسنة 2019

الوحدة: دج

البنك	التحصيلات TTC	رقم الأعمال وثيقة (TTC) G50	تخفيض TTC	تخفيض HT
بنك BNA	27 252 427,90	-	-	-
بنك السلام	16 204 868,32	-	-	-
المجموع	43 457 296,22	40 879 176	2 578 120,22	2 166 487,57

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

يتم فرض ضريبة TAP على الفارق 2 166 487 دج بمعدل 02%، مع تخفيض 25% و TVA بمعدل 19%.

الجدول رقم 05: ملخص تسوية رقم الأعمال لسنة 2019

الوحدة: دج

التعيين	سنة 2019
تحصيلات الكشف البنكية	43 457 296
رقم الأعمال المصرح به في TTC G50	40 879 176
الفرق	2 578 120
الزيادة الخاضعة للضريبة	2 166 487

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

معدل TVA على المبيعات المطبق على التحصيل من الحسابات البنكية BNA والسلام غير صحيحة (19% بدل من 17%)، وتم التصريح بوثيقة G50 لشهر سبتمبر 2020 بمبلغ HT 783 985 دج كما هو موضح أدناه:

جدول رقم 06: تسوية رقم الأعمال لسنة 2020

الوحدة: دج

البنك	تاريخ التحصيل	بيان	المبلغ TTC	G50
BNA	2020/09/23	APE, ACS, SPA	71 138,20	-
BNA	2020/09/09	APC أولاد هدا ج	464 339,75	-
BNA	2020/09/09	APC أولاد هدا ج	397 463,75	-
المجموع			941,70 932	سبتمبر 2020

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

ومنه الوضعية الجبائية تصحح كما يلي:

$$783\ 984 = 1,19 / 932\ 941,70 \text{ دج.}$$

إذن: $783\ 984 \times 19\% - 783\ 984 \times 17\% = 15\ 679$ دج.

2.1. تسوية النتيجة:

تم الحصول على النتيجة من خلال التصريحات الخاصة بالمصاريف الغير القابلة للخصم الضريبي وأهم التفاصيل موضحة أدناه:

- عدم إحترام مبدأ إستقلالية السنوات المالية عند التسجيل المحاسبي لمبلغ 132 345,00 دج في 2019/01/01 هناك فاتورة مفقودة لسنة 2018 لإعادة إدماجه في الربح الجبائي.

- المعالجة المحاسبية للمبلغ HT 132 600,00 دج لوضعية الأشغال رقم 2019/03 EPE ACS SPA إلى 2019/05/21 دائن في الحساب 445 بدل حساب 704 مبيعات الأشغال، يعاد دمج المبلغ في الربح المحاسبي.

خصم غير مستحق من النتيجة المحققة للسنة المالية 2022/2021 من بعض الرسوم المتعلقة بالسنوات السابقة (TAP متتالية) ورسوم أخرى غير قابلة للخصم الضريبي بمبلغ إجمالي يساوي 110 245 دج (عدم الإمتثال لمبدأ فصل السنوات المالية المحاسبية) :

جدول رقم 07: تسوية النتيجة لسنة 2020

الوحدة: دج

التاريخ	بيان	المبلغ
2020/01/14	تسوية قسيمة رقم 02001188 قباضة الضرائب لبومرداس	1500
2020/01/31	تسوية قسيمة رقم 100146 قباضة الضرائب لخميس الخشنة في 2018/01/15 متعلقة بالضريبة على النشاط المهني TAP 2014	41 262
2020/07/07	تسوية قسيمة IRG رقم 105148 قباضة خميس الخشنة	11 100
2020/07/16	CSP 2020 RI متعلقة بالضرائب لسنة 2018	56 383
	مجموع يدمج مع الربح الجبائي	110 245

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

جدول رقم 08: ملخص تسوية سنوات 2020/2019

الوحدة: دج

البيان	سنة 2019	سنة 2020
النتيجة المصرحة	1 943 162,00	1 318 059,00
أعباء غير قابلة للخصم	/	110 245,00
أعباء متعلقة بالعمليات السابقة	132 354,00	/
حالة غير مسجلة في الحساب 704	132 600	/
نتيجة محتجرة	2 208 116,00	1 428 304,00
التسوية	264 954,00	110 245,00

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

3.1. دراسة الضريبة على الدخل الإجمالي/الأجور/حقوق الطابع:

لا توجد فيه أي ملاحظات.

4.1. دراسة ضريبة القيمة المضافة على المشتريات:

جدول رقم 09: تسوية ضريبة القيمة المضافة على المشتريات TVA/A لسنة 2017

الوحدة: دج

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	مبلغ HT	مبلغ TVA/A	ملاحظة
2017/09/14	115 360	1 419 000	97 592	غير محسوب
				17 سبتمبر

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

جدول رقم 10: تسوية ضريبة القيمة المضافة على المشتريات TVA/A لسنة 2020

الوحدة: دج

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	بيان المورد	المبلغ HT	المبلغ TVA/A	شهر الاسترجاع	الملاحظة
2018/01/17	2018/188	كوسيدار	132 354,00	25 147,26	أفريل 2020	فاتورة مفقودة
2020/07/31	2020/19	بوطالب سفيان	4 152 000	788 880	أكتوبر 2020	فاتورة إيجار غير مدفوعة
2020/10/27	20/02879	SARL	106 086,60	20 156,45	أكتوبر 2020	الدفع عن طريق الصندوق (فاتورة زائدة بمبلغ 10000 المادة 30 من TCA)
المجموع			4390 440,6	834183,71		

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

جدول رقم 11: تسوية ضرائب الاقتطاعات السابقة لسنة 2016

الوحدة: دج

شهر وثيقة G50	رقم الأعمال المصرح		حقوق على المبيعات	TVA على المواد الأولية والخدمات	ضريبة الاستقطاع السابقة	رصيد الذمم المدينة	رصيد الذمم الدائنة
	معدل 17%	معدل 19%					
أوت	2 303 088	-	391 524	372 481	200 064	-	181 020
سبتمبر	-	-	-	-	181 020	-	181 020

أكتوبر	1 683 348	-	286 169	394 129	181 020	-	288 980
نوفمبر	15 762 496	-	2 679 624	2 055 950	288 980	334 694	-
ديسمبر	0	-	-	118 333	-	-	-

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

- نسخة من وثيقة G50 لشهر أكتوبر 2016: تم التصريح بضريبة الاقتطاع السابقة بمبلغ 572 545 بدلا من 181 020 بفارق 391 524 بحيث تم دفعه عن طريق وثيقة G50 فيفري 2017.
- نسخة من وثيقة G50 لشهر نوفمبر 2016: تم التصريح بالضريبة المقتطعة بمبلغ 572 545 بدلا من 288 980 بفارق 283 565 ومنه المبلغ المدفوع في الشهر = 283 565 + 51 129 = 334 694 بدلا من المبالغ المذكورة اعلاه تم تسويتها لعامي 2017 و 2018 ليتم تسديدها.

جدول رقم 12: نسخ من تصريحات G50 للسنوات 2018/2017

الوحدة: دج

تصريح وثيقة G50	مبلغ خصم PRORATA
نسخة من وثيقة G50 لشهر فيفري 2017	107 960
نسخة من وثيقة G50 لشهر أفريل 2017	76 220
نسخة من وثيقة G50 لشهر مارس 2018	250 174

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس

جدول رقم 13: تسوية الاقتطاعات السابقة لسنة 2017

الوحدة: دج

الشهر وثيقة (G50)	رقم الأعمال المصرح به		الحقوق على المبيعات	TVA على المواد الأولية والخدمات	ضريبة الاستقطاع السابقة	رصيد الزم المدينة	رصيد الزم الدائنة
	معدل 17%	معدل					
		19 %					

15 058	–	118 333	–	103 275	–	607 500	جانفي
–	270471	15 058	2 986 967	2880 972 + 391 524 استرداد	–	16 946 895	فيفري
2374 034	–	–	4 266 210	1892 176	–	11 130 448	مارس
2376 496	–	2374034	70 219	استرداد 67 757	–		أفريل
1129 340	–	2376 496		1247 156	–	7 336 215	ماي
1129 340	–	1129 340	2 710 131		–		جوان
569 970	–	1129 340	62 613	3269 501	–	19 232 363	جويلية
523 735	–	569 970	–	108 848	–	640 284	أوت
–	56 611	523 735	–	580 346	–	3 413 800	سبتمبر
–	57 948	–	–	57 948	–	340 875	أكتوبر
–	–	–	2 150 040		–		نوفمبر
–	123049	–		2 273 089	–	13 371 113	ديسمبر
–	508079	المجموع					
0		ضريبة					

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

- TVA/A المصرح بها على وثيقة G50 لشهر سبتمبرهي: 97 592 - 97 592 = 0 دج.
- TVA/A تم تسديدها سنة 2017 = 508 079 - 284 255 (TVA مسددة عن طريق وثيقة G50) = 223 824 دج.

جدول رقم 14: تسوية ضريبة الاقتطاعات السابقة لسنة 2018

الوحدة: دج

الشهر (وثيقة G50)	رقم الأعمال المصرح به		الحقوق على المبيعات	TVA على المواد الأولية والخدمات	اقتطاعات سابقة معدلة	رصيد الذمم المدينة	رصيد الذمم الدائنة
	معدل 17%	معدل 19%					
جانفي	-	2440 704	414 919	513 570	0	-	98 651

63 709	-	98 651	-	34 942	-	183 908	فيفري
6 319	-	63 709	724 247	781 637	659 237	3 524 038	مارس
6 319	-	6 319	-	-	-	-	أفريل
6 319	-	6 319	-	-	-	-	ماي
-	158 148	6 319	-	164 467	-	865 621	جوان
-	-	-	-	-	-	-	جويلية
-	34 231	-	-	34 231	-	180 168	أوت
-	-	-	-	-	-	-	سبتمبر
-	-	-	-	80 868	-	425 622	أكتوبر
497506	-	179 640	1 641 600	1 323 734	-	6 967 023	نوفمبر
	818 993	497 506	1 733 175	3 049 674	-	16 050 921	ديسمبر
	1 011 372				3099 941	28 197 301	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

TVA/A تم تسديدها لسنة 2018 = 1 011 372 - 274 053 (TVA مسددة عن طريق وثيقة G50)
= 737 319 دج.

جدول رقم 15: تسوية ضريبة الاقتطاعات السابقة لسنة 2019

الوحدة: دج

الشهر وثيقة G50	رقم الأعمال المصرح		الحقوق على المبيعات	TVA على المواد الأولية والخدمات	ضريبة الاقتطاع المصححة	رصيد الذمم المدينة	رصيد الذمم الدائنة
	معدل 17%	معدل 19%					
جانفي	1 481 834	-	281 548	474 489	0	-	192 941
فيفري	12 352 061	-	2 346 892	1 814 831	192 941	339 119	-
مارس	1 009 850	-	191 871	410 479	-	-	218 608
أفريل	2 100 840	-	399 159	335 312	218 608	-	154 761
ماي	2 941 176	-	558 823	335 575	154 761	-	31 513

جوان	125 970	-	23 934	-	31 513	-	7 579
جويلية	10 128 571	-	1 924 428	1 844 447	7 579	72 402	-
أوت	-	-	-	-	-	-	-
سبتمبر	-	-	-	-	-	-	-
أكتوبر	-	-	-	-	-	-	-
نوفمبر	570 577	-	108 409 + 35126 استرداد	147 186	-	-	3 651
ديسمبر	3 641 370	-	691 860	1 061 327	3 651	-	373 118
المجموع	34 352 249	-	6 526 927	-	411521	-	

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

جدول رقم 16: ضريبة الاقتطاع المصححة في 2019/12/31

الوحدة: دج

525 552	TVA تم تسديدها عن طريق وثيقة G50.....
(1)	
411 521	- المبلغ الحقيقي للرسم TVA سدد سنة
2019.....	(2)
114 031	مجموع (1) - (2)
373 118	- ضريبة الاقتطاع مرحلة
259 087	ضريبة الاقتطاع المصححة في 2019/12/31

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

ومنه رقم الأعمال المحصل عليه غير مصرح به بمبلغ HT 2 166 487 لسنة 2019 الخاضع لمعدل 19% و يساوي:

$2\ 166\ 487 \times 19\% - 259\ 087$ (ضريبة الاقتطاع المصححة في 2019/12/31) = 152 548 دج (اجمالي الحقوق المدفوعة).

الضريبة المقتطعة المرحلة إلى 2020/01/01 = 0.

جدول رقم 17: تسوية ضريبة الاقتطاعات السابقة لسنة 2020

الوحدة: دج

الشهر	رقم الأعمال المصرح		الحقوق على المبيعات	TVA على المواد الأولية والخدمات	ضريبة الاستقطاع السابقة	رصيد الذمم المدينة	رصيد الذمم الدائنة
	معدل 17%	معدل 19%					
جانفي	-	-	-	-	0	-	-
فيفري	-	-	-	-	-	-	-
مارس	2 598 283	-	493 674	722 000	-	-	228326
أفريل	12 952 493	-	2 460 974 + 14 053	1 963 568	228 326	283 133	-
ماي	-	-	-	417 102	-	-	417102
جوان	-	-	-	-	417 102	-	417102
جويلية	-	-	-	-	417 102	-	417102
أوت	-	5 141 213	874 006	655 805	417 102	-	198901
سبتمبر	-	783 985	133 277	-	198 901	-	65 624
أكتوبر	-	10 832 670	974 940	388 327	65 624	520 989	-
نوفمبر	830 639	-	157 821	-	-	147 821	-
ديسمبر	-	-	-	-	-	-	-
المجموع							
ضريبة الاستقطاع المصححة بتاريخ 2020/12/31.						961 943	0

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

- تم خصم TVA/A عند التصريح بوثيقة G50 لشهر اكتوبر 2020 كما يلي:

$$1\ 197\ 363 - 809\ 036 = 388\ 327 \text{ دج.}$$

- تم خصم TVA/A عند التصريح بوثيقة G50 لشهر أكتوبر 2020 كما يلي:

$$1\ 988\ 715 - 25\ 147 = 1\ 963\ 568 \text{ دج.}$$

- تم استرداد TVA/A لسنة 2020 $961\ 943 - 257\ 985 =$ (TVA مدفوعة عن طريق تصريح وثيقة G50) $= 703\ 958 \text{ دج.}$

2. الضرائب:

1.2. الضريبة على النشاط المهني:

جدول رقم 18: الضريبة على النشاط المهني 2019

الوحدة: دج

التعيين	سنة 2019
رقم الأعمال المحتجز HT	36 518 700
رقم الأعمال المصرح HT	34 352 200
الزيادة HT	2 166 500
رقم الأعمال المحتجز بعد تخفيض 25%	27 389 025
رقم الأعمال المصرح بعد تخفيض 25%	25 764 150
الزيادة بعد تخفيض 25%	1 624 875
المعدل	02%
حقوق بسيطة	547 780
حقوق مستحقة	515 283
حقوق متهرب منها	32 497
غرامة 10%	3 249
مجموع الرسوم الواجب دفعها	35 746

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

معدل الضريبة على النشاط المهني المطبق هو 02% مع تخفيض 25% المنصوص عليه في المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. تقتزن الحقوق المسترجعة بعقوبات ضريبية وفق المادة 193 من القانون ذاته.

2.2. الضريبة على القيمة المضافة:

معدل الضريبة المطبق على القيمة المضافة المطبق هو 19% للأعوام الأربعة 2017، 2018، 2019 و 2020 وفق المادة 21 من قانون الضرائب على المبيعات. تقتزن الحقوق المستردة بجزاءات ضريبية وفق المادة 116 من نفس القانون.

جدول رقم 19: الضريبة على القيمة المضافة للسنوات 2020/2018/2017

الوحدة: دج

التعيين	سنة 2017	سنة 2018	سنة 2020
TVA مسددة	508 079	1 011 372	961 943
- TVA مسددة بتصريح وثيقة G50	284 255	274 053	257 985
+ TVA (الفرق في TVA المطبقة)	55 789	/	15 679
= TVA المستحقة	279 613	737 319	719 637
معدل الغرامة	25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	69 903	184 329	179 909
مجموع الدفع	349 516	921 648	899 546

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

جدول رقم 20: الضريبة على القيمة المضافة لسنة 2019

الوحدة: دج

التعيين	سنة 2019
رقم الأعمال المحتجز	36 518 700
رقم الأعمال المصرح	34 352 200
الزيادة	2 166 500

المعدل	19%
حقوق بسيطة	6 938 553
حقوق مسترجعة	6 526 918
حقوق متهرب منها	411 635
TVA مستردة	/
ضريبة الاستقطاع المصححة في 2019/12/31	259 087
مجموع الحقوق	152 548
غرامة 15%	22 882
اجمالي الحقوق الواجب دفعها	175 430

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

3.2. الضريبة على الدخل الاجمالي:

يتم احتساب حقوق الضريبة على الدخل الاجمالي، وفق المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. تقتزن الحقوق المسترجعة بعقوبات الضريبة وفقا للمادة 193 من القانون ذاته.

ملاحظة: تم بالفعل فرض ضريبة سنة 2018 من قبل قبضة الضرائب لخميس الخشنة على مبلغ من حقوق IRG بقيمة 10 000 دج، بينما صرحت عن ربح جبائي قدره 1 311 819 دج.

جدول رقم 21: ضريبة القيمة المضافة للسنوات 2020/2019/2018

الوحدة: دج

التعيين	سنة 2018	سنة 2019	سنة 2020
نتيجة محتجزة	/	2 208 116	1 428 304
نتيجة مصرح بها	1 311 819	1 943 162	1 318 059
الزيادة	/	264 954	110 245
حقوق بسيطة	333 545	640 840	368 491
حقوق مستحقة	10 000	548 106	335 417
حقوق متهرب منها	323 545	92 734	33 074
غرامة 15% سنة 2019 و 10% سنة 2020	/	13 910	3 307

36 381	106 644	323 545	مجموع المبلغ واجب الدفع
--------	---------	---------	-------------------------

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

4.2. ضريبة التدريب المهني:

تطبيقا للمادتين 55 و56 من القانون رقم 97-02 المؤرخ في 1997/12/31 متعلق بقانون المالية لسنة 1998، وكذلك أحكام المرسومين التنفيذي رقم 98-149 بتاريخ 1998/12/13 ورقم 09-262 لسنة 2009/08/24، يخضع اجمالي الرواتب لضريبة التدريب المهني بمعدل 01%.

الحقوق المسترجعة مصحوبة بعقوبات تطبيقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

جدول رقم 22: ضريبة التدريب المهني لسنة 2019 و2020

الوحدة: دج

التعيين	سنة 2019	سنة 2020
القاعدة الضريبية	1 404 100	1 160 000
القاعدة المصرحة	/	/
قاعدة التهرب	1 404 100	1 160 000
حقوق بسيطة 1%	14 041	11 600
حقوق مستحقة	/	/
حقوق متهرب منها	14 041	11 600
معدل الغرامة	25%	25%
الغرامة	3 510	2900
المبلغ واجب الدفع	17 551	14 500

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

المطلب الثالث: نهاية التحقيق بعد رد المكلف

بعد تقرير التبليغ الأولي قام المحققون بتسليمه للمكلف بالضريبة واعطائه مهلة 40 يوما من تاريخ استلام الاشعار بالتبليغ، لتقديم جواب ومبررات حتى يتسنى للمحققين إعادة النظر في نتائج التحقيق الأولي (انظر الملحق رقم 07).

بعد دراسة جواب المكلف تبين أنه يملك مبررات، لذا قام المحققون بإرسال التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة (أنظر الملحق 08)، لذا يتعين عليه الإلتزام بدفع الحقوق والغرامات الواجبة في حقه وذلك وفق إشعار مرسل من طرف الإدارة الجبائية (أنظر الملحق 09).

بموجب المراسلات المذكورة في المرجع والمستلمة بتاريخ 2021/12/19، من خلال التدقيق في محاسبة المكلف، بحيث يتطلب مراجعة القواعد الضريبية وتستدعي على وجه الخصوص التعديلات التالية:

1. تعديلات على ضريبة الاقتطاع للرسم على القيمة المضافة؛

2. معدل النشاط المهني 1.5% بعد التخفيض؛

3. الضريبة على الدخل الاجمالي.

وقد تم الرد على ذلك بما يلي:

1. تعديل ضريبة الاقتطاع للرسم على القيمة المضافة:

– تعديل ضريبة الاقتطاع لضريبة القيمة المضافة على اساس تصريح G50 لشهر نوفمبر 2016، بحيث تم استرداد مبلغ 572545 دج بدلا من 288980 دج، ومنه الفرق الذي يتعين سداده هو 283565 دج بالإضافة للرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها تساوي 51129 دج، ومنه المبلغ الاجمالي الواجب تسديده لشهر نوفمبر 2016 = 51129 + 283565 = 334694 دج.

– تسديد مبالغ الرسم على القيمة المضافة التي تم خصمها لشهر فيفري 2017، افريل 2017، مارس 2018، بالمبالغ التالية: 107960 دج، 76220 دج و 250174 دج على اساس ان الخصومات غير مبررة.

2. بالنسبة للضريبة على النشاط المهني، فإن المعدل المطبق هو 2%، على رقم الأعمال بعد تخفيض 25% (حسب نشاط الاشغال العمومية المادة 222 من قانون للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة).

3. بالنسبة الضريبة على الدخل الاجمالي، تم تعديلها على اساس المصاريف غير قابلة الخصم، بينما الضرائب لسنتين 2020/2019 تبقى دون اي تغيير.

1. الضريبة على النشاط المهني:

جدول رقم 23: الضريبة على النشاط المهني بعد التحقيق لسنة 2019

الوحدة: دج

التعيين	سنة 2019
رقم الأعمال المحتجز HT	36 518 700
رقم الأعمال المصرح HT	34 352 200
الزيادة HT	2 166 500
رقم الاعمال المحتجز بعد تخفيض 25%	27 389 025
رقم الاعمال المصرح بعد تخفيض 25%	25 764 150
الزيادة بعد تخفيض 25%	1 624 875
المعدل	02%
حقوق بسيطة	547 780
حقوق مسترجعة	515 283
حقوق متهرب منها	32 497
غرامة 10%	3 249
اجمالي الحقوق واجبة الدفع	35 746

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

2. الرسم على القيمة المضافة:

معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق هو 19% للسنوات 2017,2018,2019, و 2020 وفقا لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وتقترن الحقوق المسترجعة بعقوبات ضريبية وفقا للمادة 116 من نفس القانون .

جدول رقم 24: الضريبة على القيمة المضافة بعد التحقيق للسنوات 2020/2018/2017

الوحدة: دج

التعيين	سنة 2017	سنة 2018	سنة 2020
TVA المسددة	508 079	1 011 372	961 943
- TVA مسددة بتصريح G50	284 255	274 053	257 985
+ TVA المسددة (الفرق في معدل الضريبة المطبق)	55 789	/	15 679
= TVA المتهرب منها	279 613	737 319	719 637
معدل الغرامة	25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	69 903	184 329	179 909
المبلغ واجب الدفع	349 516	921 648	899 546

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

جدول رقم 25: الضريبة على القيمة المضافة للسنة 2019

الوحدة: دج

التعيين	سنة 2019
رقم الأعمال المحتجز	36 518 700
رقم الأعمال المصرح	34 352 200
الزيادة	2 166 500
المعدل	19%
حقوق بسيطة	6 938 553
حقوق مسترجعة	6 526 918
حقوق متهرب منها	411 635
TVA مسترجعة	/
- ضريبة الاقتطاع المصححة في 2019/12/31	259 087
مجموع الحقوق	152 548
غرامة 15%	22 882

اجمالي الحقوق واجبة الدفع	175 430
---------------------------	---------

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

3. الضريبة على الدخل الاجمالي:

يتم احتساب الضريبة على الدخل الاجمالي على اساس مقياس، وفقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتقتزن بغرامات ضريبية وفقا للمادة 193 من القانون ذاته.

ملاحظة: سنة 2018 تم فرض ضريبة من قبل قبضة الضرائب لخميس الخشنة على مبلغ حقوق IRG بمبلغ 10000 دج، بينما صرحت عن ربح جبائي بمبلغ 1 819 311 دج.

جدول رقم 26: الضريبة على الدخل الاجمالي بعد التحقيق للسنوات 2020/2018/2017

الوحدة: دج

التعيين	سنة 2018	سنة 2019	سنة 2020
نتيجة محتجرة	/	2 208 116	1 428 304
نتيجة التصريح	1 311 819	1 943 162	1 318 059
الزيادة	/	264 954	110 245
حقوق بسيطة	333 545	640 840	368 491
حقوق مستحقة	10 000	548 106	335 417
حقوق متهرب منها	323 545	92 734	33 074
غرامة 15% لسنة 2019 و 10% لسنة 2020	/	13 910	3 307
اجمالي الحقوق واجبة الدفع	323 545	106 644	36 381

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

4. ضريبة التكوين المهني:

تطبيقا للمادتين 55 و 56 من القانون رقم 97-02 المؤرخ في 31/12/1997 متعلق بقانون المالية لسنة 1998، وكذلك أحكام المرسومين التنفيذي رقم 98-149 بتاريخ 13/12/1998 ورقم 09-262 لسنة 2009/08/24، يخضع اجمالي الرواتب لضريبة التدريب المهني بمعدل 01%.

الحقوق المسترجعة مصحوبة بعقوبات تطبيقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

جدول رقم 27: ضريبة التكوين المهني لسنة 2019

الوحدة: دج

التعيين	سنة 2019	سنة 2020
القاعدة الضريبية	1 404 100	1 160 000
القاعدة المصرحة	/	/
قاعدة التهرب	1 404 100	1 160 000
حقوق بسيطة 1%	14 041	11 600
حقوق مستحقة	/	/
حقوق متهرب منها	14 041	11 600
معدل الغرامة	25%	25%
الغرامة	3 510	2 900
المبلغ واجب الدفع	17 551	14 500

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

خلاصة الفصل:

بعد الدراسة الميدانية التي قمنا بها، لاحظنا الدور الفعال للرقابة الجبائية التي يقوم بها المحققون للملفات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ومحاولتهم التحقق من المعلومات المصرح بها، عن طريق اجراءات التحقيق المحاسبي، وكذلك جمع المعلومات الخاصة بالكلف من مختلف الجهات والمصالح المختصة ومقارنتها مع المعلومات المصرح بها، والوصول الى الأساس الفعلي لفرض الضريبة وهذا ما يثبت أن الرقابة الجبائية تسعى الى تحقيق هدفها الرئيسي والمتمثل في مكافحة التهرب الضريبي.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

من خلال ما تم التطرق اليه في هذه الدراسة والمتمثلة في فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، تم الولوج لهذه الدراسة من خلال جانبيين النظري والتطبيقي، والهدف من هذه الدراسة هو محاولة التعريف بعملية الرقابة الجبائية وتبيان هدفها الرئيسي المتمثل في مكافحة التهرب الضريبي، وقد تم التعرف على مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية والتي تعتبر الاداة القانونية في يد الادارة الجبائية من خلال مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بها، والعمل على اكتشاف الاخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها وذلك باستعمال وسيلة التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة وباقي الوسائل الجبائية.

إن ظاهرة التهرب الضريبي لها اسباب أدت إلى تفاقمها، أهمها الوضعية الإقتصادية للمكلف، والتي لها تأثير على هذا الأخير إضافة إلى النقائص والتعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي وعدم إستقراره مما يساهم في توسيع ظاهرة التهرب الضريبي.

➤ نتائج الدراسة:

على ضوء مما سبق تم الوصول للنتائج التالية:

- تعتبر الضريبة كأهم عنصر، والتي بإمكانها أن تحدث تغيرات في النشاط الاقتصادي للدولة؛
- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية نظرا لآثاره السلبية؛
- إن ظاهرة التهرب الضريبي تعد من اهم اللخطار التي تسبب في تسريب أموال الدولة فقد تكون بطريقة قانونية من خلال إستغلال الثغرات القانونية تسمى بالتهرب الضريبي او بطرق تدليسية غير قانونية تسمى بالغش الضريبي؛
- الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة، وعدم الالتزام بها يؤدي الى بطلانها؛
- إستحداث آليات رقابة جديدة تزيد من فعالية الرقابة الجبائية في إسترجاع المبالغ المتهرب منها بطرق مشروعة وغير مشروعة؛
- طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لانها لا تستطيع ان تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من كرف الاشخاص الطبيعيين، وهذا ما أدى لتدعيمه بالتحقيق المعمق بمجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب في المحاسبة؛

- بعد الدراسة الميدانية تبينت فعالية الرقابة الجبائية التي يقوم بها المحققون عن طريق التحقق من المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والوصول للأساس الفعلي لفرض الضريبة.
- إختبار الفرضيات:

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكننا إختبار صحة الفرضيات من عدمها:

- بالنسبة للفرضية الاولى يتضمن محتواها أن التهرب الضريبي هو الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة لتجنب التزاماته الضريبية، فتعتبر غير صحيحة لأن المكلف لا يلجأ الى للتهرب فقط إنما للغش ايضا للهروب من اداء التزاماته؛
- بالنسبة للفرضية الثانية والتي تعتبر أن فعالية الرقابة الجبائية تتوقف على مدى آلياتها فهي غير صحيحة، لان الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي وذلك نظرا للصعوبات والمشاكل التي تقف على عاتقها دون تحقيق الأهداف المرجوة منها لذلك يجب على الدولة ايجاد التدابير والاجراءات الكفيلة لتحسين فعالية الرقابة الجبائية.
- الاقتراحات والتوصيات:

- ضرورة نشر الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين بالضريبة؛
- لابد من إقامة تعاون مستمر بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية، والذي ينتج عنه تزويد الإدارة الجبائية بالمعلومات والتوضيحات حول نشاط المكلف.
- ضرورة العمل على ادخال الإعلام الآلي ونظام المعالجة المعلوماتية في كل مصالح الإدارة الجبائية.
- يجب تبسيط القواعد والأنظمة الضريبية وجعلها تتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في المجتمع.
- لابد من وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بدقة وسرعة إكتشاف المخالفات المرتكبة
- آفاق البحث:

- إن هذه الدراسة لا تقدم رؤية مطلقة أو نهائية عن موضوع فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ان يمكن دراستها من عدة جوانب، ولذلك يمكن اقتراح مجموعة من النقاط التي تعتبر جديرة بأن تكون آفاق بحث جديدة، وهي كفيلة لوحدها بأن تكون موضوعا منفصلا، ونظرا لثراء الموضوع وتشبهه على أمل أن يكون مدخلا لطرح مواضيع أكثر تخصصا.
- ولمن يهيمه البحث في هذا الموضوع أو المجال يمكن أن يدرس:
- تأثير الرقابة الجبائية على الوضعية المالية للمكلف.
- مدى فعالية النظام المالي الجديد على تقديم معلومات مالية لخدمة الرقابة الجبائية.
- التجارة الإلكترونية وتأثيرها على فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

قائمة المراجع:

الكتب:

1. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1999.
2. حامد عبد المجيد دزار، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
3. بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
4. محمد قاسم القزويني ومهدي حسن زيف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988.
5. احمد قنيدس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2018.
6. نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة، الجزائر، 2004.
7. ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة المحمدية، الجزائر، 2004.
8. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الافاق، الأردن، 1998.
9. سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2007.
10. خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة 2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2005.
11. د. محمد بودالي، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي، شركة الاصاله للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
12. عبد الواحد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000.
13. مرسى السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2000.
14. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1972.
15. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الاردن، 2011.
16. يونس احمد بطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1980.
17. زينب حسين عوض الله، المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، 1994.
18. على لغدود، المالية العامة، الطبعة الثانية، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
19. فليح حسن خلف، المالية العامة، جدارا للكتاب العالمي، عمان، 2008.
20. مجدي شهاب، اصول الاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004.

المجلات :

1. محمد قلي وفهيمه بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، 2018.
2. سعدي عبد الحليم، ضمانات المكلف بالضريبة اثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47-06-2017.
3. محمد سيد اممر، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة اثناء فترة التحقيق الجبائي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، مجلد 13، العدد 02-2020.
4. حبو زهرة، التهرب الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 01، المجلد 27، 2011.
5. اسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها مع الاشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 01.
6. كوسه فضيل، التحقيق الجبائي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، المصلحة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 03، 2013.
7. كشاوي الياس وارزقي ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش والتهرب الجبائي، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر.

المذكرات و الرسائل والأطروحات:

1. بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2010/2011.
2. لواج عبد الرحيم، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في شعبة علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، 2015.

3. سوداني فاطمة وبديدي عائشة، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص جباية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير وعلوم التجارية، جامعة ادرار، 2014.
4. قلاب ذبيح لياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2010-2011.
5. بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2008-2009.
6. أمزيان عزيز، اخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية العلوم والحقوق السياسية، جامعة باتنة، 2012-2013.
7. عتاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2017-2018.
8. خليفة اسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2013-2014.
9. جلال مرزوقة، مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2018-2019.
10. ساعد نبيلة، الرقابة، الجباية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكره مقدمة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014-2015.
11. غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015-2016.
12. محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 2005.

13. فلاح محمد، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1997.
14. لواج عبد الرحيم، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص ادارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة جيجل، 2015.
15. محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير، 1997.
16. مدات خير الدين، التهرب الضريبي والرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدراسات ج ت، دفعة 2001.
17. سميرة بেকاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي والحد من التهرب الضريبي، أطروحة الدكتوراه في العلوم المحاسبية والمالية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.
18. قتال عبد العزيز، اسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والاجتماعية، المركز الجامعي يحيى فارس المدينة، 2009/2008.
19. رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007.
20. لخداري عبد الجليل، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص الفحص المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة، جامعة بسكرة، 2013.
21. بن صفي الدين احلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص التحكيم التجاري الدولي، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2014.
22. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2013.

23. غضبان خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2015.

المدخلات:

1. سوالم سفيان، مداخلته بعنوان واقع الرقابة الجبائية في الجزائر، صعوبات تطبيقها، والحلول المقترحة لتفعيلها، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قالمة، 2015.
2. منى مقلاتي، مداخلته بعنوان دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قالمة، 2015.
3. أ.فريجات إسماعيل، مداخلته بعنوان الإطار القانوني للرقابة الجبائية، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قالمة، 28 و 29 أكتوبر 2015.

القوانين والمراسيم:

1. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مديرية البحث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2008-2013-2016.
 2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الاجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة (2008-2013-2018-2014-2009).
 3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الامانة العامة للحكومة، القانون التجاري، 2007.
 4. قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2009.
 5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2013.
- المراجع باللغة الفرنسية:

1. Jean-Pierre Casimir, **les signes extérieurs de revenus**, librairie de l'université Paris, 1979.
2. Jean-Pierre Casimir, **droit garantie et procédure**, 7ème édition, Paris, 2000.
3. Article 20-1 code des procédures fiscales, Direction générale des impôts, éditions 2008.

4. Jean Claude MARTINEZ, **la fraude fiscale**, Paris, 1984.
5. **Arrete interministriel du 21 fevrier 2009**, fixant l'organisation et les attributions des services exterieur de l'administration fiscale.

المواقع الالكترونية:

1. www.startimes.com
2. أ. بدري، المراجعة الجبائية، www.univ-saida.com، 17-10-2020، 05-2022.
3. محمد حباش، التهرب الضريبي، بحث منشور على الموقع الالكتروني، www.aleppoeconomics.com

المحاضرات:

1. محمد حمو ومنور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

الملاحق

56/10 G. N° 50 A

حذار

هذا التصريح يجب أن يقدم إلى خاتمة الضرائب خلال المدة المحددة في القانون.

La présente déclaration doit être déposée à la recette des Impôts dans les VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS.

نموذج النشاط
CODE ACTIVITE

الضرائب والرسوم المحصلة فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر
تصريح يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد
**IMPOTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT
OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE**
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT

السيد (ة)
(Nom et Prénom - raison sociale)
النشاط أو المهنة
العنوان

الشهر
العمل
20
20
MOIS DE
TRIMESTRE 20

للتذكير إجبارياً
A RAPPELER
OBLIGATOIREMENT

N. I. S.

F. J.

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
مديرية الضرائب لولاية
DIRECTION DES IMPOTS DE LA
WILAYA DE :
منطقة الضرائب لـ
INSPECTION DES IMPOTS
DE :
مقاطعة الضرائب لـ
RECETTE DES IMPOTS
DE :
بلدية
COMMUNE DE :

ARTICLE D'IMPOSITION

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

العمليات الخاضعة للضريبة
Opérations Imposables

ENAG - ULC - Algérie

الملحق رقم (3) لشعار بالتحقيق المحاسبي
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 4

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS DE BOUMERDES

SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

Référence N°

/DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec

A.R

N°

Mr :
EGTPH .TCE

BOUMERDES

Le 07/07/2021

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 SOCIETE le H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2017 , 2018 , 2019 , 2020 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : Impôts sur le bénéfice des sociétés, Impôt sur le revenu global (Salaire et RCM), Taxe sur l'activité professionnelle, Taxe sur la valeur ajoutée, Droits de Timbre, Taxe d'apprentissage, Taxe de formation professionnelle continue et autres impôts et taxes.

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Inspecteur Divisionnaire

FARHI Ahmed
Inspecteur Central

(1) À cocher en cas de contrôle Inopiné.

Inspectrice Centrale

Envoyer par messagerie

الملحق رقم ④ : بطاقة بداية تشغيل التفتيش

Imprimé à l'ordinateur

Série O n° 23

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS DE BOUMERDES

SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

Fiche de début des travaux

de Vérification

BOUMERDES Le 19 juil. 21

Numéro de l'affaire 24 / 2021

Numéro d'identification Fiscale: ~~XXXXXXXXXX~~

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité: ~~XXXXXXXXXX~~

Adresse.

Tel.

Avis de vérification N° 884/2021

du

06/07/2021

Remis-le.....

06/07/2021

Période à vérifier du 01/01/2017

au.

31/12/2020

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

FARHI AHMED - IC

Date de début des travaux préparatoires

03/07/2021

Date du contrôle inopiné (1).....

/

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond)

18/07/2021

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

INSPECTEUR DIVISIONNAIRE

FARHI AHMED - IC

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné



ملصق رقم ٥ : بطاقة نهاية أعمال التفتيش



Série O n° 24

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de Boumerdes

Sous Direction du Controle Fiscale

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Fiche de fin des travaux
de Vérification

BOUMERDES

Le 30/12/2021

Numéro de l'affaire 24 /2021

Numéro d'identification Fiscale 197516120166816

Nom / Prénom ou raison sociale ~~XXXXXXXXXX~~

Activité ~~XXXXXXXXXX~~

Avis de vérification N° 884/2021 du 06/07/2021

Date de fin des travaux sur place 21/10/2021

Date de notification des résultats de la vérification 11/11/2021

Date de notification de la position définitive de l'administration. 23/12/2021

Chef de brigade

AZZEDDINE HAMZA au
(Inspecteur Divisionnaire)

Nom/ Prénom et Grade des vérificateurs

SMAILI ZAHIA
(Inspectrice Centrale)

FARHI AHMED
(Inspecteur Central)

صديق رقم 6 : محضر نهاية أعمال الحسابات بعين المكان

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 32

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Direction des impôts de la wilaya de Boumerdes

Sous Direction du contrôle fiscal

Procès Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés, SMAILI ZAHIA (IC), FARHI AHMED (IC)

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise exerçant

l'activité de EGTPH

Sise au :

, conformément

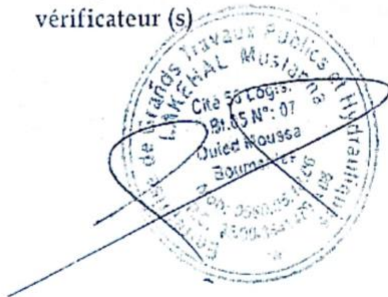
- aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N° 884/DIW35 /BVF du 06/07/2021

Fait à BOUMERDES le 21/10/2021

L'intéressé a signé : Oui Non

Nom/prénom/qualité du signataire
vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)



(Inspectrice Centrale)

FARHI AHMED
inspecteur Central

ملحق رقم 7 - أسعار بالتبليغ الأولى بتاريخ التفتيش
 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
 REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O.n° 21

MINISTRE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 DIRECTION DES IMPOTS DE BOUMERDES
 SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 مديرية الضرائب لولاية بومرداس
 المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

Référence n°: 1555 /DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
 A.R
 N°

A

Monsieur
 EGTPH

②

BOUMERDES, LE 9 nov. 21

Notification de Redressement
 Suite à la vérification de comptabilité

الإبلاغ

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 884 du 06/07/2021, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2017, 2018, 2019 et 2020 se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

Taxe sur la Valeur Ajoutée, Impôt sur le Revenu Global et sur les traitements et salaires), Taxe sur l'Activité Professionnelle, Droits d'Enregistrement, Droits du Timbre, Taxe de Formation Professionnelle Continue, Taxe d'Apprentissage ainsi que l'ensemble des impôts, droits et taxes auxquels vous êtes soumis.

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 certains 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 droit, 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 12 feuillets y compris celui-ci.

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

CHEF DE BRIGADE

NOM, PRENOM ET GRADE DES VERIFICATEURS

Inspecteur Divisionnaire

FARHI AHMED

Inspecteur Central

Inspectrice centrale

ملحق رقم (8) : ملحق التبليغ النهائي بعد رد المكلّف
Série 0 n° 21 scales
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
Sous-Direction du Contrôle Fiscal

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

/DIW35/SDCF/BVF 3

Monsieur

Lettre avec
A.R.

N°

Boumerdes

Le 20 mai 21

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

الخاتمة

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 19 janv. 21
et du 29 avr. 21 en réponse à la notification de redressement N° 839 du 10 déc. 20 et la
notification complémentaire / rectificative N° 450/2021 du 25/03/2021

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 07 feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

Inspecteur Divisionnaire

FARHI Ahmed
Inspecteur Central Inspectrice Principale

Année : 2022

Série D - n° 37 A

CODE
ACTIVITE

TABLE 1. A. B. C. of the 1990s

1000 JOURNAL OF CLIMATE

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES INBOÛS

(Cachet d'identification)

Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Page 337 - (no) Correlate. Answer (D) (19)