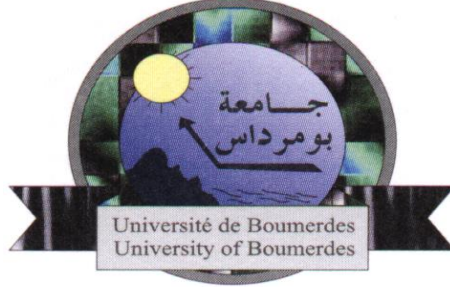


جامعة محمد بوقرة _ بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



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

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية بومرداس

تحت إشراف الأستاذ:
"صبا مختار"

من إعداد الطلبة:
• بوجلطي نوال
• فروسي أسماء

رقم المذكرة:

221

السنة الجامعية: 2021/2022 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الشكر و التقدير

الحمد لله أهل الحمد و الثناء
و الصلاة و السلام على نبينا محمد
صلى الله عليه و سلم

نشكر الله سبحانه و تعالى الذي أنعم علينا بنعمه الظاهرة منها و الباطنة على إتمام
هذه المذكرة, فله الحمد و الشكر و الامتنان, أتقدم بخالص الشكر الى الأستاذ المشرف
" صبا مختار " على كل ما قدمه لنا من توجيهات و معلومات قيمة ساهمت في إثراء موضوع
دراستنا في جوانبها المختلفة.

كما نتقدم بجزيل الشكر الى كل من ساعدنا في انجاز هذا العمل المتواضع
خاصة عمال مديرية الضرائب لولاية بومرداس على رأسهم المؤطر "كدير ناصر"
له كل الشكر و التقدير.

بوجلطي نوال

فروسي أسماء



الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى واهله ومن وفى أما بعد:
الحمد لله الذي وفقنا لتتأمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه
ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى أهدي هذا العمل الى:

أمي التي فارقتنا بجسدها , ولكن روحها ما زالت ترفرف في سماء حياتي ز أمي الثانية التي
لم تنجيني اقدرها و احترمها , وأحبها للابد أطال الله في عمرها.

الى: الذي رباني على الاخلاق و الفضيلة و كان لي ذرع الأمان الذي احتمي به والذي وفر
لي متطلبات النجاح ووجهني الى طريق الخير الى ابي العزيز حفظه الله وأطال في عمره ,
الى أفراد أسرتي الأعزاء : زوجي الكريم وابنتي حبيبتي حفظهم الله, اخوتي و أخواتي اطال
الله في عمرهم , كل الآهل والاقارب من عائلتي بوجلطي ومحمودي.

رفيقة الدرب والزميلة التي شاركتني في هذا العمل "أسماء"
اللهم ارزقنا حسن التوكل عليك ودواع السعي الى رضاك

نوال



الإهداء

الحمد لله الذي وهبنا التوفيق والسداد ومنحنا الثبات والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى
أما بعد:

أهدي ثمرة جهدي وعملي المتواضع هذا أولاً وقبل كل شيء:

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحنان والتفاني إلى بسملة الحياة وسر الوجود إلى من كان
دعائها سر نجاحي حنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب أُمي الحبيبة أطال الله في عمرها.
إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى من أشعل مصباح
عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان لي خير مرشد أبي العزيز أطال الله في عمره.
إلى من أُنقاسم معهم أجواء المحبة إخوتي، إلى خطيبي حفظه الله، إلى من أنجبتهم الحياة
لي وكانوا سنداً وعونا خطوة بخطوة أصدقائي

أسماء.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي, لتحقيق ذلك قمنا بحالة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس, وتحديدًا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية, ومن خلال تحليل نتائج التحقيق اتضح لنا وجود تهرب ضريبي, الذي يخلف أثارًا سلبية على المستوى المالي, و بالتالي يؤدي إلى الاضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من مورد هام من الموارد المالية, خاصة وأن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة, لذلك على الهيئة المعنية اتخاذ بعض الاجراءات والتدابير لتدعيم دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي, الرقابة الجبائية, مديرية الضرائب, المكلف, المحققين الجبائيين.

Résumé :

Cette étude vise à montrer le rôle du contrôle fiscal dans la lutte contre l'évasion fiscale, qui conduit ainsi à un préjudice pour le trésor public en le privant d'une source importante de ressources financières, d'autant plus que le contrôle fiscal seul ne suffit pas à l'éliminer. Par conséquent, l'autorité financière doit prendre des mesures pour renforcer le rôle et du contrôle fiscal dans la lutte contre l'évasion fiscale.

Les mots clés :

L'évasion fiscale, Contrôle fiscal, Direction des impôts, Contribuable, Les enquêteurs fiscaux.

An orange scroll graphic with a light orange background and a darker orange border. The scroll is unrolled in the center, with the top and bottom edges curled up. The text is centered on the unrolled portion.

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
I	شكر وتقدير
III-II	الإهداء
IV	الملخص
V-V	فهرس المحتوى
V	قائمة الجداول والأشكال
V	قائمة الاختصارات
V	قائمة الملاحق
أ-د	مقدمة
01	الفصل الأول: التهرب الضريبي
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي
03	المطلب الأول: التطور التاريخي للتهرب الضريبي.
06	المطلب الثاني: أنواع وأشكال التهرب الضريبي.
10	المطلب الثالث: آثار وأسباب التهرب الضريبي.
15	المبحث الثاني: آليات وميكانيزمات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
15	المطلب الأول: الأساليب الوقائية لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي.
21	المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
27	المطلب الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
31	خلاصة الفصل
32	الفصل الثاني: الرقابة الجبائية
33	تمهيد
34	المبحث الأول: عموميات الرقابة الجبائية
34	المطلب الأول: مفهوم ومبادئ الرقابة الجبائية
36	المطلب الثاني: أسباب وأهداف الرقابة الجبائية

38	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
43	المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
43	المطلب الأول: سلطات الإدارة الجبائية
45	المطلب الثاني: حقوق وواجبات المكلف بالضريبة
47	المطلب الثالث: الهيئات المكلفة بإجراء الرقابة الجبائية
51	خلاصة الفصل
52	الفصل الثالث: دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية بومرداس
53	تمهيد
54	المبحث الأول: نظرة عامة للمؤسسة المستقبلية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس
54	المطلب الأول: نشأة ومفهوم مديرية الضرائب لولاية بومرداس
55	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس
62	المطلب الثالث: مهام و أهداف مديرية الضرائب لولاية بومرداس
63	المبحث الثاني: دراسة الحالة لشركة اشغال البناء
63	المطلب الأول: اهمية الاجراءات الاولى للتحقيق المحاسبي
65	المطلب الثاني: تسيير عملية التحقيق المحاسبي
67	المطلب الثالث: آثار ونتائج عملية التحقيق المحاسبي
75	خلاصة الفصل
80-77	الخاتمة
83-81	قائمة المراجع
98-84	الملاحق

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	العقوبات الجزائية للمتهربين	30
02	تحديد رقم الاعمال للسنوات الاربعة	68
03	تعديل الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني (TAP)	69
04	تعديل الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة (على المبيعات) (TVA)	70
05	فاتورتين متعلقتين بسنة 2020	70
06	تعديل الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة (TVA)	71
07	تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات	72
08	تعديل الأسس الخاضعة للرسم على التطهير و التكوين المهني و التمهين	73
09	تعديل الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة	73

قائمة الاشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أنواع التهرب الضريبي	07
02	إجراءات برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية	23
03	اشكال الرقابة الجبائية	39
04	خطوات اجراء الرقابة على الوثائق	41
05	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية بومرداس	55
06	المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس	60
07	الهيكل التنظيمي لقبضة الضرائب	61
08	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب	62

قائمة الاختصارات

الاختصار	المعنى
ر.ق.م (Tva)	الرسم على القيمة المضافة
ق.ض.م.ر.م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
ق.إ.ج	قانون الاجراءات الجبائية
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة
IRG	الضريبة على الدخل الاجمالي
TAP	الرسم على النشاط المهني
TUGP	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
TUGPS	الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات
G50	التصريح الشهري
ق.ر.ر.أ	قانون الرسم على رقم الأعمال

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	التصريح الشهري (G50).	89-85
02	التعهد بدفع الورد الفردي.	90
03	إشعار ببداية عملية التحقيق المحاسبي.	91
04	بطاقة بداية الأشغال.	94-92
05	محضر نهاية عملية التحقيق المحاسبي.	95
06	اشعار بالتعديل بعد التدقيق المحاسبي (حالة غياب الإجابة).	97-96
07	اشعار بالتعديل بعد التحقيق المحاسبي (حالة وجود الإجابة).	98

مقدمة

مقدمة:

تعتبر الضرائب من أهم الموارد الجبائية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية النفقات العامة، ووسيلة فعالة لتحقيق التنمية الشاملة و لتحقيق ذلك عملت الدولة على اتخاذها كمصدر لتمويل الخزينة العامة وعلى إيجاد مصادر تتميز بالاستقرار والثبات بالإضافة الى ان دورها يكمن في كونها من أنجح الوسائل لتحقيق العدالة الاجتماعية وأداة لمعالجة مختلف الظواهر الاقتصادية والاجتماعية.

لكن استمرار هذا المفهوم ودوامه مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية غير ان بعض المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية يستعملون كل الطرق والاساليب للتهرب من القيام بواجباتهم الجبائية من خلال التحايل على التنظيم الجبائي ، فأصبحت ظاهرة التهرب من أبرز العقبات والمشكلات التي تواجهها الدولة في تنفيذها لمختلف سياساتها، ومن ثم لا بد من محاربتها على المستويين المحلي والدولي من خلال جملة من التشريعات والتنظيمات؛ فعمل المشرع الجزائري على ايجاد أجهزة متخصصة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي انهك الاقتصاد الوطني من خلال جهاز الرقابة الجبائية .

ومن هنا يأتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية في آن واحد بغية تقويم الاعوجاج في تقييم الضريبة والتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي نظرا لما تكتسبه هذه الأخيرة من عمل معاكس لمجرى السياسة الاصلاحية للجباية في النظام الجزائري وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي وحماية روح المنافسة النزيهة وبالرغم من الاجراءات الرقابية المتخذة من طرف الدولة في سبيل القضاء عليه، إلا أنه مازال في وتيرة متزايدة ومستمرة

ذلك لتكيفه مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الجديدة وهو ما يجعل أموال طائلة تتداول دون اقتطاع ضريبي مما يضعف حصيلة الخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة الى الرفع من موارد الجباية العادية لتغطية نفقاتها المتزايدة في سبيل تحقيق التنمية المستدامة.

فمن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟؟

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ماذا نعني بظاهرة التهرب الضريبي؟ وكيف نتمكن من الحد منه؟
2. مدى فعالية الرقابة الجبائية في التقليل أو الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟
3. آثار الرقابة الجبائية على ظاهرة التهرب الضريبي؟

4. ماهي الأدوات والميكانيزمات الكفيلة لتفعيل الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟

تبعاً لما سبق وكإجابة أولية على هذه التساؤلات قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- ✓ التهرب الضريبي يؤثر على مداخل الميزانية العامة من خلال نقص الإيرادات.
- ✓ الرقابة الجبائية أداة ووسيلة فعالة في التحكم أو مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- ✓ تؤثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي إما بالإيجاب أو بالسلب.
- ✓ تكمن الأدوات والميكانيزمات الكفيلة لتفعيل الرقابة الجبائية في: التشريع الضريبي، المكلف والادارة الجبائية.

الدراسات السابقة:

- دراسة لكل كمال ولكل اسماعيل ، المعنونة بعنوان "دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي" دراسة حالة مفتشية الضرائب -سيدي عيسى- البويرة ، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة أكلي محند اولحاج البويرة (2018/2017)، و التي تمحورت إشكالية بحثه حول ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي، حيث اعتمد الباحث في بحثه هذا على المنهج الوصفي التحليلي، فمن بين النتائج المتوصل إليها إمكانية التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دور فعال في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها.
- دراسة زكرياء بله باسي وعزة الازهر وكحلول فتيحة، تحت عنوان " دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي" دراسة حالة للمديرية الولائية للضرائب لولاية الوادي ، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي (2018/2017)، و التي تمحورت تحت الإشكالية التالية إلى أي مدى ساهمت الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي، حيث اعتمد الباحث المنهج الوصفي و الاحصائي، فمن بين النتائج المتوصل إليها تبادل المعلومات و التنسيق بين الإدارة الجبائية و الإدارات و المؤسسات الأخرى يلعب دورا هاما في مكافحة الغش والتهرب الضريبي من خلال جمعها واستغلالها.
- دراسة حمداوي آمنة، تحت عنوان " دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي" دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي (2018/2017)، و التي تمحورت تحت الإشكالية التالية: ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم التطرق إلى النتائج التالية: للرقابة الجبائية أهمية كبيرة للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين وأحسن وسيلة في يد الإدارة الضريبية.

أهداف البحث:

- الهدف الرئيسي هو إبراز دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي.
- التعرف على أشكال و طرق التهرب الضريبي من قبل المكلفين.
- معرفة الاساليب الوقائية لمكافحة هذه الظاهرة.

أهمية البحث:

- تمكن أهمية البحث في اكتشاف اثار التهرب الضريبي على الخزينة العمومية.
- توضيح و تبيان ميكانيزمات الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

أسباب اختيار الموضوع:

ان اسباب اختيارنا لموضوع الرقابة الجبائية لما لها من دور كبير في مهنة التدقيق المحاسبي فالمدقق المحاسبي يجب ان يتعرف على القوانين الضريبية اولا وطرق التحايل والتهرب المشروع والغير مشروع من دفع الضريبة لهذا اردنا دراسة هذا الموضوع لتوسيع معارفنا وإثراء للمكتبة وتسليط الضوء لكل ما هو جديد في اطار الرقابة الجبائية, وكذلك لما لها من دور في تمويل الخزينة العمومية والتقليل او الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

المنهج المتبع:

للإجابة على الاشكالية العامة قمنا بتطبيق المنهج الوصفي التحليلي حيث تم استعراض ظاهرة التهرب الضريبي ومحاولة معالجتها بتقديم وتقييم طرق الرقابة الجبائية بغية الوقوف على معوقاتها لتصحيحها, كما اعتمدنا على المنهج التحليلي عند التعرض الى اجراءات التحقيق كونه أحد أدوات الرقابة الجبائية التي تخضع لقواعد ونصوص تشريعية, كما تم استخدام منهج دراسة الحالة بالاعتماد على معلومات وملاحق متحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

صعوبات البحث:

- لاوجود لموضوع يخلى من الصعوبات, وصعوبة هذا الموضوع تكمن في:
- قلة المراجع والكتب خاصة باللغة العربية.
- عدم وجود دراسات تقنية توضح عمليات اكتشاف ومحاربة ظاهرة التهرب الضريبي.
- قلة الوثائق الجبائية الممنوحة من مكتب التحقيقات الجبائية من مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

الفصل الأول: التهرب الضريبي.

تمهيد:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر المشاكل التي تصيب النظام الجبائي، وتقلص من أهميته، فانتساع مجال الضريبة ونطاقها ازدادت أشكال التهرب وانتشرت، وهذا راجع لأسباب كثيرة أهمها غياب الثقافة الضريبية لدى المواطن الجزائري، فالمكلفون بالضريبة لا تخفى عنهم أساليب التحايل والغش، خاصة مع الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، وهذا يؤدي إلى عدم تحقيق الدولة لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية، لهذا تسعى جاهدة لمعالجة هذه الظاهرة وذلك بإدراك الأسباب المباشرة لتفشيها، واستحداث أجهزة رقابية ردعية وهذا بتجنيد كافة طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية.

لذا سنحاول التطرق إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: آليات وميكانيزمات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

إن التهرب الضريبي ظاهرة متعلقة بتواجد الضرائب، وينتج عنها مشاكل على مستوى الهياكل المالية للدولة، والتي تؤثر سلباً على اقتصادها، سوف نتطرق في هذا المبحث إلى: التطور التاريخي للتهرب الضريبي، أنواع، أشكال، آثار التهرب الضريبي.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتهرب الضريبي.

الفرع الأول: التطور التاريخي.

يكتسي مفهوم التهرب الضريبي تطوراً مستمراً مثله مثل باقي المحاور الرئيسية الأخرى، وذلك لما ينتج عنه من آثار سلبية، فليجأ المكلف لعدة وسائل من أجل التهرب من دفع الضريبة منها: عدم الإعلان عن الدخل الحقيقي، تضخيم في حجم التعويضات عن الرأسمال المستهلك أو في حجم الاحتياطات المتعددة، فتقل بذلك نسبة الأرباح أو تنعدم تماماً، وبذلك يتهرب المكلف من دفع الضريبة المقررة، وهذا ما يؤثر سلباً على الخزينة العمومية للدولة ومنه على الاقتصاد الوطني.

إن التطور التاريخي للتهرب الضريبي متعدد و مختلف فنجد تارة تدليس ضريبي و تارة أخرى تحايل ضريبي و تارة أخرى غش ضريبي، حيث يتم ذلك إما بعدم التصريح بالدخل و إما بإعطاء تصريح كاذب، و هذا عن طريق عدة وسائل كإخفاء جزء أو كل من رأسمال وهذا من خلال إدخال المصاريف الشخصية في حساب النفقات العامة للمؤسسة أو تسجيل مصاريف وهمية كالبيع بدون وصولات قانونية أو فواتير، أو كتسليم فواتير بدون أن يحصل بيع، ففي الحالة الأولى يرمي المكلف إلى الزيادة في حجم التخفيضات التي يمكن أن يستفيد منها من الضريبة على القيمة المضافة (TVA)، و في الحالة الثانية يرمي إلى تخفيض وعاء هذه الضريبة.

حيث يقول ابن خلدون عند شرحه لوظيفة ديوان الأعمال و الجبايات: "إن هذه الوظيفة جزء عظيم من الملك بل هي ثالث أركانه أما عن الضرائب الإسلامية، و إن كان يبدو واضحاً في كتب الفقه والأحكام السلطانية، وغيرها من أئمة التشريع فإنه في غاية الدقة وذلك لاختلاف الأنظمة الضريبية واختلاف أنظمة الحكم و الأوضاع السياسية والاقتصادية في مختلف الأقاليم والدول".

ومنه فتطور و تنوع الضرائب واختلافها أدى تلقائياً إلى ظهور ظاهرة خطيرة تغلغت في المجتمع بكل جوانبه ألا وهي ظاهرة التهرب الضريبي.

تتميز الأنظمة الجبائية الفعالة بمدى وقدرة تطورها المستمر مع التغيرات الطارئة على النظام الاقتصادي والمالي في فترة زمنية محددة حيث بعد ذلك يتم تعديله وإصلاحه بما يتماشى مع هذه التطورات.

فمع نهاية 1980 أصبح النظام الجبائي الجزائري لا يتماشى مع التطورات الاقتصادية، بسبب عدم ملائمة التطور الجديد للنظام الاقتصادي مما أدى في هذا الإطار إلى اعتماد الجزائر للإصلاحات الجبائية لسنة 1991 والذي بوشر العمل به في سنة 1992، تهدف هذه الإصلاحات إلى إضفاء العصرية والفعالية على المنظومة الجبائية الجزائرية بصورة تدريجية وصولاً إلى استخلاف الجباية البترولية بالجبائية العادية كمصدر مستديم لموارد الميزانية، فهذا الإصلاح الضريبي وضعت ضرائب جديدة وعصرية تضاهي بذلك الأنظمة الضريبية للدول المتقدمة وعليه نذكر بعض منها:

1. **ضريبة الدخل الإجمالي: (IRG)** احدثت بموجب الإصلاح الضريبي لسنة 1991، وتتعلق

بدخل الأشخاص الطبيعيين، وتعتبر كتبسيط لنظام الضرائب النوعية والتكميلية على الدخل حيث أدمج فيها كافة الضرائب المطبقة على المداخل المختلفة للشخص الواحد في ضريبة واحدة.

2. **ضريبة على أرباح الشركات: (IBS)** فهي إحدى الركائز الأساسية التي جاء بها الإصلاح الضريبي

لسنة 1991، حيث تم التمييز لأول مرة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بإخضاع كل فئة لضريبة خاصة بها، يهدف المشرع من خلال هذا الإصلاح إلى جعل المؤسسة العمومية في نفس موقع المؤسسة الخاصة وإخضاعها لمنطق وشروط السوق، حيث حدد المشرع معدلات الضريبة على أرباح الشركات والتي خضعت لتعديلات عديدة بموجب قوانين المالية إلى أن وصلت إلى حدود: 19% بالنسبة لنشاطات الإنتاج، 23% بالنسبة لمقاولات البناء والري ونشاطات السياحة، المسرح والسينما باستثناء وكالات السياحة، 26% بالنسبة للنشاطات الأخرى.

3. **ضريبة القيمة المضافة: (TVA)** وهي ضريبة على السلع والخدمات تقوم المؤسسة بتحصيلها على

مراحل، لكن يتحمل عبئها الكامل المستهلك النهائي، جاءت هذه الضريبة لتعويض نقائص وعيوب نظام الرسوم على رقم الأعمال الذي كان معمول به من قبل، والمتمثل في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، حيث حقق الإصلاح الضريبي في هذا المجال ما يلي:¹

- التخفيض في معدلات الضريبة.
- تحديد قاعدة ضريبية جديدة.
- التخفيض من عدد الإعفاءات.

¹وشان أحمد، "الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرية و تطوير الإدارة الضريبية بالإشارة إلى حالة الجزائر"، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، العدد 17- جانفي 2017، 68/69.

4. الضريبة الوحيد الجزافية: أحدثت بموجب قانون المالية لسنة 2011 لتحديث النظام الضريبي وإضفاء العصرية عليه، كما جاءت لتحل محل النظام الجزافي.¹

الفرع الثاني: مفهوم التهرب الضريبي.

نكون هنا أمام إبراز مفاهيم التهرب الضريبي المتعددة، اذن سوف نحاول التطرق في هذا الفرع الى مختلف تعاريف التهرب الضريبي التي جاء بها بعض الباحثين سواء كانت في المجال القانوني الذي ركز في تعريفه على الطرق المستعملة (إن كانت مشروعة أو غير مشروعة) أو المجال الاقتصادي الذي ركز على الآثار المترتبة على الخزينة العمومية.

تعريف 01: كما عرفه محمد عباس محرزي في كتابه اقتصاديات المالية العامة بأنه "سعي الملتزم بالضريبة الى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتمد على اسلوب احتيالي للتخلص من عبئها، أو أن الملتزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة".²

تعريف 02: و عرفه محمد بودالي في كتابه التهرب الضريبي و السلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي "عدم اقرار المكلف بدفع الضريبة، سواء من خلال تقديم بيانات مضللة او من خلال استعمال وسائل مشروعة او غير مشروعة للتهرب من دفع الضريبة".³

تعريف 03: يعرفه A.MARGAIRAZ بأنه "محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون"⁴

تعريف 04: "سعي المكلف الى تخفيض او التخلص من مستحقته الجبائية باللجوء الى وسائل تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية".⁵

وكتعريف شامل للتهرب الضريبي ،عرفه علي زغود في كتابه المالية العامة : "تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي او الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الاشكال سواء تعلق الامر بالعمليات المحاسبية او الحركات المادية، و ذلك بكل او جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية و التي تستعملها الدولة في تغطية نفقاتها".⁶

¹وشان أحمد، "الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرية وتطوير الإدارة الضريبية بالإشارة إلى حالة الجزائر"، مرجع سابق، ص 69.

²محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجبائية والضرائب"، دار هومه للنشر و التوزيع، الجزائر، 2003 ص

³بودالي محمد، "التهرب الضريبي و السلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي"، دار الحديث للنشر، 2006

⁴A.MARGAIRAZ « LA FRAUDE FISCALES ET SES SUCCDANNEES » EDITION (2) P.25.

⁵بن داني محمد، ابن الحاج جلول الياس، "دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس. 2019-2020 ص 12.

⁶علي زغود، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر 2005 ، ص 209-210.

المطلب الثاني: أنواع وأشكال التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي عدة أنواع و أشكال يمكن ايجازها فيما يلي:

الفرع الاول: أنواع التهرب الضريبي.

يمكن ذكر أنواع التهرب الضريبي فيما يلي:

1. التهرب المحلي و الدولي:

أ. التهرب المحلي: وهو التهرب الذي يكون داخل الإقليم الوطني، أي ان المكلف بالضريبة

يكون مواجهها بأعوان الإدارة الجبائية الذاتية لبلده فقط .

ب. التهرب الدولي: يتم خارج الاقليم الوطني وغالبا ما يمارس هذا التهرب عن طريق الشركات المتعددة

الجنسيات ،حيث من خلاله يستطيع المكلف الافلات من الادارة الجبائية لبلده أو لعدة بلدان.¹

2. التهرب الضريبي المشروع والغير مشروع:

أ. التهرب الضريبي المشروع: هو قيام المكلف بالضريبة بالتححرر من دفعها عن طريق استفادته من

الثغرات الجبائية الموجودة إما بسبب عدم فعالية النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة القوانين. وهذا

ما يفسح المجال للعديد من المكلفين للاستفادة من هذه الثغرات لكن دون مخالفات قانونية.²

ب. التهرب الضريبي الغير مشروع: أو كما سماه المشرع الجزائري الغش الضريبي، وهو كل فعل

أو عمل ينجز عن سوء نية بهدف مخالفة القوانين الضريبية،³ و كما يعرف كذلك بأنه مخالفة

التشريعات الجبائية من أجل التهرب كليا أو جزئيا من دفع الضريبة، أو من أجل استرجاع

مبالغ من الضرائب غير مستحقة.⁴

ومن أمثلة الغش الضريبي نجد:

- عدم التصريح بالنشاط الخاضع للضريبة وذلك باعتماد عدم وجود مقر لنشاطه أو الى نقل نشاطه

من جهة الى جهة اخرى، وهذا نتيجة ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق

المكلفين، يكون هنا التهرب شبه تام.

¹ لريدي العروسي وعويطي عثمان، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي" مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي جامعة الوادي، 2017-2018، ص40.

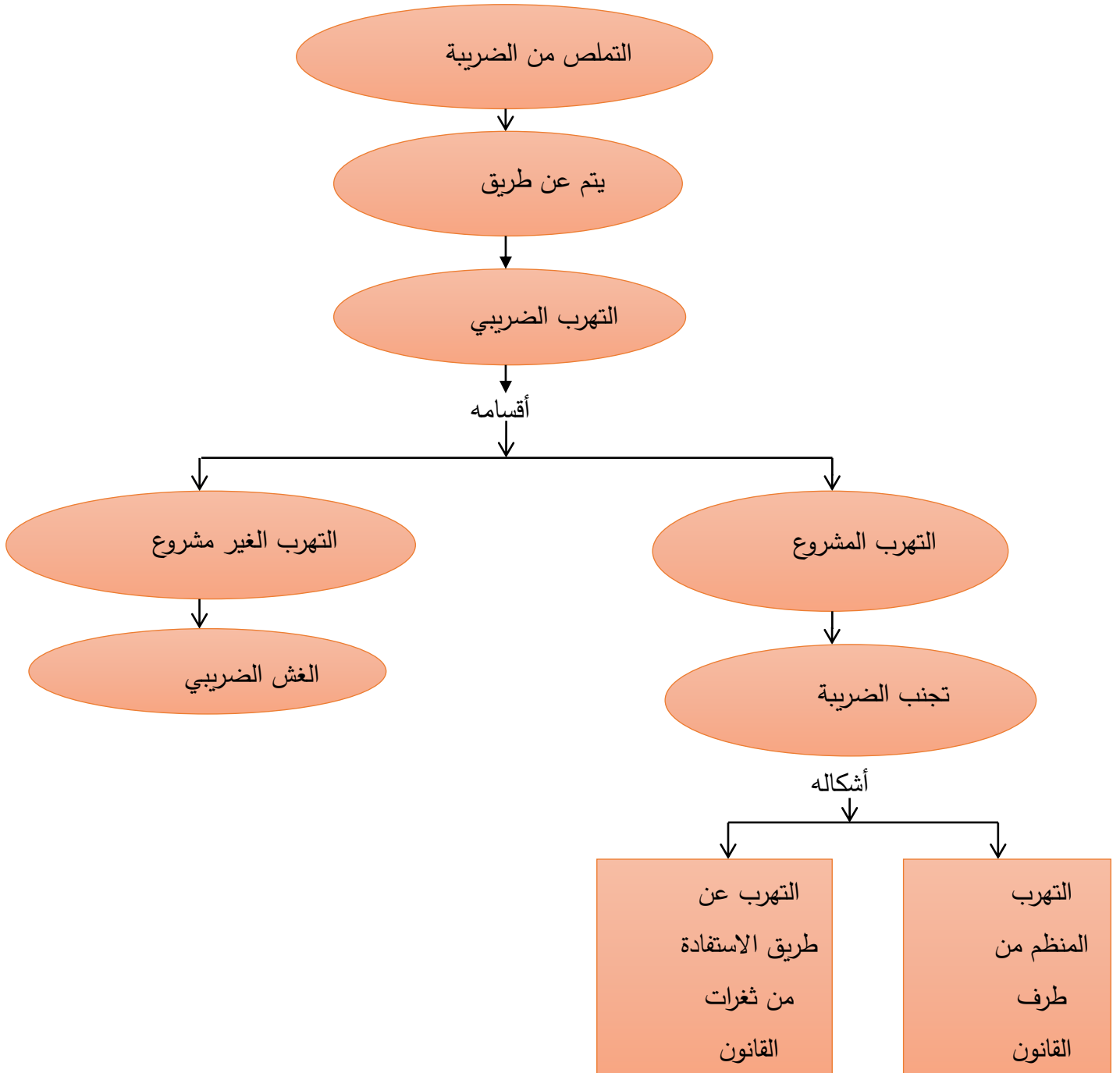
² بودالي محمد، "التهرب الضريبي و السلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي"، مرجع سابق، ص58.

³ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، "اقتصاديات الضرائب"، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص19،

⁴ Marc DASSESE et PASCAL MINNE, "Droit Fiscal, Principes généraux et impôts sur les revenus", 4ème éd, Bruxelles, Bruyant, 1996, p69.

- تقديم تصريح مغلوط، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته أو لا يرفق مع جميع الوثائق والقرائن التي تتوافق مع ما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، أو يرفق ببيانات ووثائق غير صحيحة وذلك بهدف تخفيض قيمة الضرائب المترتبة عليه.¹

الشكل (01): أنواع التهرب الضريبي.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بودالي محمد، مرجع سابق ص 59.

¹ بودالي محمد، "التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي"، مرجع سابق، ص 59.

الاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي:

من خلال ما سبق نجد أن ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خرق القانون الجبائي وهو ما يعد عمل غير مشروع، بينما التهرب الضريبي يعبر عن التجنب المشروع للضريبة عن طريق استغلال الثغرات القانونية. إلا أن اعتماد بعض الباحثين لمصطلح التهرب للتعبير عن الغش أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين. وذلك لاختلافهما في الوسيلة واشترائهما في الغاية، فالتهرب الضريبي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي، فالتهرب الضريبي هنا يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية).

أما الغش فتكون إرادة المكلف متجهة نحو إسقاط العبء الضريبي كلياً، لكنه يسلك في سبيل ذلك طرق غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتتيال، فيتوفر فيه العنصر المادي والمعنوي.¹ ويمكن رد الاختلاف إلى ثلاثة اتجاهات رئيسية:

الاتجاه الأول: مفاده أن التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي، فالغش حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي.

الاتجاه الثاني: مفاده أن التهرب الضريبي ما هو إلا الشكل للغش الضريبي، فالغش وفقاً لهذا الاتجاه نوعين: غش على الصعيد الداخلي وغش على الصعيد الدولي وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي.

الاتجاه الثالث: مضمونه أن التهرب والغش الضريبي يقوم على أساس فكرة الشرعية، فالتهرب يكون شرعياً أو قانونياً، أما الغش فغير شرعي أو قانوني.²

3. التهرب الضريبي التقليدي والحديث:

أ. **التهرب الضريبي التقليدي:** وهو كل مل يتعلق بتقليص الدخل بجميع أشكاله، أو ما يتعلق بالأخطاء الوظيفية في كتابة الوثائق، و يأخذ صورتين هما:

- الأخطاء الموجودة في التصريحات الجبائية.
- التهرب والتحايل المادي والمحاسبي.

ب. **التهرب الضريبي الحديث:** ويتجلى هذا التهرب في عمليات المراقبة التي تقوم بها الإدارة الجبائية، أي عمليات الرقابة على الكتابات والتسجيلات المحاسبية التي يجب أن تكون مبررة بوثائق محاسبية، ويركز المكلف بالضريبة في عملية التهرب على هذه النقطة إذ يعتمد في تهربه الضريبي

¹ قندوز صبرينة، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي" مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية، 2017/2016، ص 11.

² لكل كمال ولكل اسماعيل، "دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة ماستر، محاسبة و تدقيق، البويرة، 2018/2019، ص 16.

على العمليات الصورية المفتوحة وهي تعتمد على الكتابات غير الصحيحة والمستخرجة من طرف مؤسسات مخادعة، هذه العملية تسمح للمتهربين بالامتياز أو أخذ التخفيضات الرسمية على العمليات التي لم يقوم بها أبدا بواسطة فواتير ثمنها غير حقيقي.¹

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي.

يمكن تصنيف طرق التهرب الضريبي على المستوى المحلي والدولي.

أولا: على المستوى المحلي.

ويمكن إيجازه في ثلاث أشكال:

1. التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية:

يكن في إيجاد المكلف للثغرات القانونية والاستفادة منها، أو البحث عن الحالات القانونية التي تسمح له بالاستفادة من مزايا ضريبية ليس لهم الحق فيها، كإظهار وضعية استثمار الأرباح دون أن يتم ذلك فعلا قصد تخفيض معدل الضريبة.

2. التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية:

وهذا عن طريق إخفاء النشاط كليا، بحيث لا يتم التصريح به لدى إدارة الضرائب، معناه لا يدفع أي ضريبة، كمكاتب الخدمات والمحلات التجارية التي تنشط دون سجل تجاري.

1. التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية:

يكون هذا عن طريق عمليات تدليسية في المحاسبة الممسوكة من طرف المكلف، فتبدو هذه المحاسبة قانونية إلا أنها تتضمن احتيال قصد التهرب من الضريبة ويمكن هذه العملية إلى:

- **تخفيض الإيرادات:** وهذا بعدم تسجيل جزء من إيرادات المؤسسة في دفاترها المحاسبية قصد تخفيض دخلها الخاضع للضريبة و تكمن هذه الإيرادات في: المبيعات، الفوائد الممنوحة، المكافآت.²

- **زيادة الأعباء:** وذلك بتسجيل نفقات ليس لها علاقة بالمؤسسة، أو نفقات وهمية، أو تضخيم النفقات قصد تخفيض الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي التهرب من الضريبة.

- **التلاعب بحسابات الميزانية:** يكون التهرب هنا عن طريق زيادة الخصوم وتخفيض الأصول قصد تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، كتكوين احتياطات وهمية، تخفيض قيمة المخزونات وتضخيم الحقوق المشكوك فيهم.

ثانيا: على المستوى الدولي.

¹ نصيرة يحيوي، "دراسة حول التهرب و الغش الضريبيين"، رسالة ماجستير، كلية العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 1997، ص50.

² عبد القادر مرغاد، "التحقيق الجبائي كأداة لمكافحة التهرب الضريبي"، 2011، مذكرة لنيل شهادة ماستر، بسكرة، ص

وتشمل كل من:

• الشركات المتعددة الجنسيات:

يكون هذا بسبب إساءة استخدام أسعار التحويل من طرف هذه الشركات بما في ذلك القروض المتبادلة فيما بينها، وتحديد قيمة المعاملات التجارية وبراءات الاختراع، كما تتلاعب بعض المؤسسات بالأسعار عن طريق نقل الأرباح من أوعية عالية الضريبة إلى أوعية أخرى منخفضة الضريبة.

• التسوق من الخارج:

من الملاحظ في الآونة الأخيرة أن الأفراد أصبحوا يسافرون قصد التسوق من أماكن تنخفض فيها الضرائب على المبيعات، ك شراء السيارات من بلدان تكون فيها الضرائب أقل في هذا المجال.¹

• التجارة الإلكترونية:

تعتبر التجارة الإلكترونية من أخطر أشكال التهرب الضريبي، فهي تتم عبر شبكة الانترنت ليس لها دليل أو أثر مادي يثبتها، الأمر الذي يصعب على جهاز الضرائب فرض رقابة عليها، لأن الإدارة الجبائية تعتمد على التصريحات، بدون معاينة مكانية، وهذا ما يصعب السيطرة على هذه التجارة الإلكترونية.

• الجنات الضريبية:

تسعى كل دولة لوضع أنظمة ضريبية جذابة بغية تحقيق أهدافها المسطرة، وذلك من خلال تقديم جملة من الحوافز والامتيازات ذات المعدلات الضريبية المنخفضة أو المنعدمة تماما، التي تمنح لغرض جلب الاستثمارات، مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية للدولة.²

المطلب الثالث: آثار وأسباب التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي آثارا وأسبابا، فهي ليست نتيجة الصدفة وتكمن هذه الآثار والأسباب في:

الفرع الاول: آثار التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي آثار سلبية على المستوى الاقتصادي، المالي والاجتماعي نوجزها فيما يلي:

• الآثار الاقتصادية: بما أن الضريبة متغير اقتصادي هام في البلاد فان ظاهرة التهرب الضريبي

تتعرض سلبا على اقتصاد الدولة، وتؤثر على مستوى انتاجية المؤسسات ولها عدة تأثيرات على

جوانب اقتصادية اخرى نذكر منها:

1. الانعكاس على مستوى الاقتصاد الكلي: من نتائج التهرب الضريبي على الاقتصاد

الوطني التقليل من الاستثمارات وهذا لارتفاع معدلات الضريبة، فيؤدي الى فقدان

استثمارات هامة في بلده، ويقوم المكلف بتهريب استثماراته الى بلدات اجنبية ، وبالتالي

¹ بن داني محمد وابن الحاج جلول إلياس، "دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص 16.

² بن داني محمد وابن الحاج جلول إلياس، مرجع سابق، ص 17.

يفقد الاقتصاد الوطني استثمارات هامة، وينتج عنه تدني الضرائب المحصلة للدولة، وانخفاض في مستوى الادخارات العمومية، وهذا يؤدي الى تقليل النفقات.¹

2. **التأثير على الانتاجية:** إن وجود ضرائب مرتفعة يؤدي حتما إلى وجود مؤسسات متملصة من الضرائب في وضعية اقتصادي حسنة مقارنة مع باقي المؤسسات الاخرى التي تلتزم بأداء ضرائبها.

3. **عرقلة النمو الاقتصادي:** تساهم ممارسة التهرب الضريبي في خفض التكاليف عند بعض المستثمرين، فبدلاً من رفع الانتاجية لتحسين وزيادة المداخل عن طريق وضع اجراءات وتنظيمات لعملية الانتاج التي تؤدي إلى النمو الاقتصادي.

4. **ندرة الأموال:** يخلق التهرب الضريبي ندرة في الأموال، لأن المكلف بالضريبة يعمل بكل حذر على اخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية وذلك مخافة أن يكشف، فيقوم هذا المكلف بالاكتمار عن طريق حفظ امواله خارج السوق النقدية لمدة طويلة من الزمن وبالتالي تكون هناك ندرة في السيولة النقدية على المستوى الاقتصادي ككل .

• **الآثار المالية:** للضرائب دور مهم في التمويل خزينة الدولة والتي توجه لتغطية الانفاق العام، فللتهرب الضريبي سبب مباشر في حدوث عجز في الميزانية العامة والتأثير على السياسة المالية والاقتصادية والاجتماعية، لسد هذه الفجوة تلجأ الدولة الى البحث عن مصادر التمويل ومن بينها:

1. **الإصدار النقدي:** وهو اصدار نقود جديدة من العملة الوطنية، وهذا ينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني، من نتائج السلبية:

- تغيير نمط الاستهلاك.
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين.
- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية.

2. **زيادة الضغط الجبائي:** مراقبة الدولة للعجز في الميزانية بفرض معدلات ضريبية مرتفعة او فرض ضرائب جديدة من اجل زيادة مداخل للضرائب لمواجهة العجز المتولد عن ظاهرة التهرب الضريبي يؤدي هذا الى زيادة الضغط الجبائي المفروض على المكلفين مما يساهم في زيادة هذه الظاهرة اكثر.²

¹ دريدي العروسي وعويطي عثمان، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي" مرجع سابق ، ص45-46.

² دريدي العروسي وعويطي عثمان، مرجع سابق، ص46-47.

3. الدين العام: هو أسوأ الآثار المالية للتهرب الضريبي، كما يعتبر اللجوء للدين العام مرحلة محرجة للاقتصاد الوطني، يكون هذا الدين إما: داخلي أو خارجي، قصير أو طويل و له آثار سيئة على الاقتصاد ككل.

• الآثار الاجتماعية: لا تظهر آثار التهرب الضريبي على الجانب الاقتصادي والمالي فقط وإنما يتعدى إلى الجانب الاجتماعي، فمن عجز الخزينة إلى عجز الميزانية إلى فرض ضرائب جديدة فزيادة الضغط الجبائي إلى تهرب ضريبي جديد من طرف المكلفين فالمتهربين غالباً يتميزون بمستوى معيشي جيد ويزيدهم ذلك ثراء، ويزيد أصحاب الدخل الضعيفة فقراً مما يؤدي إلى غياب العدالة الاجتماعية، وتكمن الآثار الاجتماعية في :

1. تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية: إن التجاوزات التي يقتربها أصحاب النفوذ بتهربهم

الدائم وفي المقابل فرض ضرائب أخرى على الأفراد وأصحاب الدخل الضعيفة، يجعل الجو مضطرباً في العلاقات بين أفراد المجتمع ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية إضافة إلى ظهور الرشوة بين المكلفين وموظفي الإدارة الجبائية .

2. التهرب يولد تهرب آخر: يقلل التهرب من الحصيلة الجبائية للدولة مما يدفعها إلى زيادة

معدلات الضريبة أو فرض ضرائب أخرى ومن أجل تحقيق مداخيل أكبر فيترتب عن هذه الزيادات آثار سلبية على المكلفين الغير متهربين فهم يتحملون مساهمات أكبر في النفقات العمومية، لذلك فإن اللجوء إلى التهرب يكون بمقدار أكبر كلما ارتفعت معدلات الضريبة، فالتهرب يولد تهرباً آخر.¹

3. تراجع الصدق في المعاملات: يفسد التهرب الضريبي تصرفات المكلفين، ذلك بانعدام

الثقة بين المتعاملين لأن كل واحد منهم يعلم أن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة مما يؤدي إلى عدم منح القروض للعملاء لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتلقي عليهم ديون مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء المستحقات للموردين، كما يساهم التهرب الضريبي في تدهور المدنية الجبائية.²

الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

لكل حادث سبب ولكل فعل أثر، ومن غير الممكن أن نجد ظاهرة معينة دون سبب محدد أدى إلى وجودها وإلى وجود بيئة ساعدت في انتشارها، كذلك للتهرب الضريبي أسباب متعددة حصرناها في: أولاً: أسباب متعلقة بالنظام الجبائي.

¹ دريدي العروسي وعويطي عثمان، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي" مرجع سابق، ص 47-48.

² دريدي العروسي وعويطي عثمان، مرجع سابق، ص 48.

رغم الإصلاحات التي قام بها المشرع في النظام الجبائي إلا أنها تستطيع الوصول إلى نظام إداري فعال وذلك لعدة أسباب منها:

1. **ثقل عبئ الضريبة:** والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحملهم مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي .

2. **تعقد النظام الجبائي وعدم استقراره:** تتسم الضرائب بإجراءات عديدة ومعقدة، سواء أثناء تأسيسها أو تحصيلها مما يجعل المكلف يتهرب من التزامه الضريبي.¹

3. **عدم تشديد العقاب على المتهربين :** وذلك بقيام المكلف بالضريبة بالمقارنة بين المبلغ الذي يدفعه وقيمة الغرامة المالية التي يدفعها فإذا كانت قيمة الغرامة أقل من المبلغ الذي يعود عليه فيلجأ إلى التهرب أما العكس فيقوم بدفع الضريبة المفروضة عليه .

4. **عدم استقرار النظام الضريبي :** ويرجع ذلك للتغيرات المستمرة في القوانين المالية الرئيسية والتكميلية وهذا ما يدفع المكلف للتهرب من الضريبة وعدم ثقته في النظام الجبائي.

5. **ضعف فعالية الرقابة الجبائية:** كلما أحس المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية كلما اتجهت إرادته للتهرب.²

ثانيا: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية.

إن ضعف التنظيم على مستوى الإدارة الضريبية يفتح المجال لتهرب المكلف ضريبيا، وذلك لنقص العناصر التقنية وهذا ما يؤدي إلى عجز الجهاز الإداري، وذلك من خلال:

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة.
- انتشار الفساد الإداري على مستوى الإدارة الضريبية.
- ضعف أجور ومرتببات موظفي الإدارة الضريبية، الأمر الذي يجعل الموظفين يقبلون كل ما يقدمه المكلفون من هدايا وهبات.
- طبيعة النظام الجبائي، نظام تصريح حيث أعطى حرية مطلقة للمكلف وهذا ما شجع المكلف بتقديم تصريحات كاذبة.
- غياب جهاز الرقابة ما سمح للمكلف بتضخيم التكاليف وتخفيض المداخل الصافية المستحقة.³
- تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتقدير الضريبة وتحصيلها مما يدفع المكلف إلى عدم دفعها.
- نقص الأجهزة الإلكترونية الحديثة في الإدارة الضريبية، للتحسين من مستوى خدماتها.¹

¹ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص155-156.

²ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 155-156.

³بن داني محمد وابن الحاج جلول الياس، "دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص19.

ثالثاً: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة.

تتخصر الأسباب المتعلقة بالمكلف إلى أسباب نفسية، اجتماعية واقتصادية نوجزها في:

1. **الأسباب النفسية:** للعامل النفسي دور أساسي في التهرب الضريبي، فقلة وضوح التهرب يحددها الوعي الضريبي للمكلف، فكلما كان المكلف واعياً نقص العامل النفسي على التهرب وكلما كان الوعي ضعيف زاد العامل النفسي للتهرب الضريبي، فمن بين الاعتقادات الخاطئة التي رسخت في ذهن المكلف ما يلي:
 - اعتقاد ان المتهرب من الضريبة سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي وبالتالي لا يعتبر مخالفا للقوانين.
 - الاعتبار السائد لدى المكلفين أن الضريبة هي اقتطاع مالي بدون مقابل أو فائدة تعود عليه.
 - ترسيخ فكرة أن الضريبة عقاب مالي يدفعه المكلف للإدارة الضريبية مقابل ممارسته لنشاط ما.
 - شعور المكلف بالعبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو عدد الضرائب المفروضة على دخله أو شعوره بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي والذي يؤدي به إلى الاعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها.²

2. **الأسباب الاجتماعية:** تعتبر الأسباب الاجتماعية من الأسباب الغير مباشرة للتهرب الضريبي، وغالبا ما تكون سببا في انتشار هذه الظاهرة، غير أن السبب الرئيسي يتمثل في عدم وجود صيغة جديدة لتطبيق مبدأ العدالة الضريبية، وذلك من خلال سوء تخصيص وصرف النفقات العامة انطلاقاً من الاعتقاد بأنها تنفق في غير وجود النفع العام، إضافة إلى ميل الحكومة لبعض الطبقات والمناطق وإهمال المناطق النائية مما يولد حاجز مانع في نفسية الخاضع للضريبة لأداء الواجب الضريبي.

كذلك انعدام ثقة المواطن بالنسبة لكل ما له صلة بالإدارة العمومية بسبب عجز الدولة على التصدي لمختلف المظاهر الاجتماعية كالرشوة.³

3. الأسباب الاقتصادية:

إن طبيعة الظروف الاقتصادية والتطورات التي تشهدها الدولة من فترة إلى أخرى تعد من بين الأسباب التي تدفع بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين إلى استعمال طرق احتيالية قصد التهرب من أداء الواجب الجبائي ويظهر ذلك من خلال عدة نقاط أهمها:

¹ بن داني محمد وابن الحاج جلول الياس، مرجع سابق، ص 19.

² محمد حبو زهرة والياس نجمة، "دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2011، ص 11-12.

³ دحماني جميلة وشعباني لطفي، "الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2006، ص 25.

- في فترات الرخاء والازدهار الاقتصادي يزداد الدخل الفردي والقدرة الشرائية للخاضع مما يفتح المجال للمنتجين لنقل العبء الضريبي للمستهلكين وذلك برفع أسعار منتجاتهم وبالتالي يكون الدافع النفسي للتهرب منخفضاً، أما في حالة الركود الاقتصادي ينخفض دخل الأفراد الشيء الذي يصعب على المنتجين نقل العبء الضريبي وذلك ما يدفعهم للتهرب.
- نوعية النشاط الغالب في مجتمع معين، فإذا كانت المهن ذات الأجر هي الأكثر شيوعاً في دولة معينة فإن ظاهرة التهرب الضريبي تكون قليلة ومحددة الأثر، وبالعكس كلما كانت المهن الحرة كلما زادت حدة التهرب الضريبي.
- الاعتقاد بأن الإيرادات البترولية كافية لتغطية جميع النفقات العامة.¹

المبحث الثاني: آليات وميكانيزمات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

من أنجع الآليات التي تساعد على مكافحة التهرب الضريبي نجد الرقابة الجبائية، لذلك تحظى باهتمام السلطات العمومية، وهذا لاتباعها لجملة من الميكانيزمات والوسائل وفيما يلي سوف نتطرق إلى: أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، الأساليب الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي والرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: الأساليب الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي.

تعمل الدولة جاهدة على معالجة هذه الظاهرة على المستوى الوطني والدولي.

أولاً: المستوى الوطني.

تكمن الأساليب الوقائية على المستوى الدولي في:

1. تحسين فعالية النظام الضريبي:

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

- **تبسيط النظام الضريبي:** أي تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحصيل الضرائب، وهذا بصياغة تشريع ضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمه، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي، ويعمل الاستقرار الضريبي على وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالتحصيل، بينما يعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرق عليه،² كما أن تعقده يؤدي

¹ دحمانى جميلة وشعباني لطفي، "الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص 26.

² ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 162.

إلى نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيطها واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم لمكافحة التهرب الضريبي.

- **إرساء نظام ضريبي عادل:** يشكل الاحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤثر على ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة هذه الظاهرة يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، من خلال مراعاة ما يلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.
- شمولية الضريبة.
- اعتدال معدل الضريبة.
- تجنب الازدواج الضريبي.
- إعفاءات ضريبية مدروسة.

بالإضافة الى ذلك يجب مراعاة تحقيق المساواة بين جميع الممولين أمام قانون الضرائب.

- **تحسين التشريع الضريبي:** يجب على التشريع الضريبي أن يكون جيد و منسجم ومترابط، وعليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب، وذلك بإحكام صياغة نصوص التشريع القانوني، لسد منافذ التهرب، إضافة إلى ذلك يجب إدخال المرونة على القانون الضريبي، حتى نتمكن من أحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكييفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.¹

2. تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع، كما أن الجهاز الضريبي الكفء لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، إلا أن الجهاز الضريبي الغير كفء باستطاعته تحويل ضريبة حسنة الى أسوء منها، مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال تحسين نوعي وكمي لإمكانيات المتوفرة وتسهيلاً لإجراءات العمل من خلال تنظيم جيد لتلك الإدارة.

- **تحسين الإمكانيات البشرية:** أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين، وتكوين إطارا متخصصة في المجال الضريبي، وهذا ما يستوجب وضع الإجراءات التالية:
- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.
- وضع برنامج تكويني يتماشى وتغيرات النظام الضريبي.

¹ناصر مراد، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق "، مرجع سابق، ص164.

- فتح مدارس متخصصة في مجال الضريبة عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية ورسكلة أعوان إداريين.
- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية لعمال الإدارة الضريبية لغلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.
- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.
- **تحسين الإمكانيات المادية:** تتعدد مهام الإدارة الضريبية سواء ما تعلق بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعاءها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات تفتيش ورقابة لمختلف الملفات المعنية،¹ مما يقتضي توفر مقدرات مجهزة بمرافق ضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وعليه أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، باعتباره العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي، إذ له الأهمية البالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة عملية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتيالية.
- **تنظيم الإدارة الضريبية:** إن تنظيم الضريبة وفق مبدأ اللامركزية، يهدف لفسح مجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية، لضمان سرعة وفعالية العمل، وبحثا عن فعالية الإدارة الضريبية الجزائية اتخذ المشرع بعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على مستوى محلي ومركزي لتجاوز نقائص التنظيم السابق والتكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة وهذا المجال قام بتحويل الإدارة المركزية إلى مديرية عامة للضرائب، إما على المستوى المحلي فقام بإنشاء مديريات جهوية موزعة عبر التراب الوطن.
- 3. **تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف:**
- تسعى الإصلاحات الضريبية دوما لتخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه تقليل حالات التهرب، وقصد تحسين هذه العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:
- **نشر الوعي الضريبي:** يعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهرب، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي، فمن أجل نشر الوعي الضريبي يجب:²

¹ناصر مراد، مرجع سابق، ص 167.

²ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 168.

- القيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفين واجباتهم الضريبية، فلهذا تستخدم إدارة الضرائب شتى الطرق كالصحافة، تنظيم ملتقيات...
- تحسيس المكلف بأهمية دفع الضريبة، كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة اتفاقية رشيدة حتى تكسب احترام وثقة المكلف بالضريبة، بالمقابل يجب نشر نظرة سيئة في نفوس المواطنين لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة.
- التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميم أهميتها في برامج توعية قصد إرساء ثقافة ضريبية للمواطن.

- **تكوين وإعلام المكلف:** وذلك بهدف تحويل المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم وذلك بالتقرب أكثر إليه، بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة، من خلال تثقيف المكلف وإطلاعهم بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، وتستعين الإدارة الضريبية بالصحف والمنشورات والمجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي، وتفسير الإجراءات الضريبية، وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية، كما يستوجب وضع مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، فتسير هذه المهمة من طرف موظفين أكفاء، ويسعون لتحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال والاستجابة لمختلف التساؤلات.
- **تحسين العلاقات الإنسانية:** تشكل العلاقات الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية،¹ ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين.

4. تحسين الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري، كما تكتسي الأهمية البالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على ما يلي:

- تنظيم الإطار القانوني للمراقبة الجبائية.
- تعدد أشكال الرقابة الجبائية.
- أهمية الغرامات والعقوبات الجبائية.

¹ ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 167-168.

ثانياً: المستوى الدولي.

اتخذت ظاهرة التهرب الضريبي بعداً عالمياً مع ما وفرتة تكنولوجيا المعلومات وتحرير حركة رؤوس الأموال والمعاملات الدولية، ومنه زيادة إمكانية التهرب الدولي بكل سهولة، هذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية للمكافحة والحد من هذه الظاهرة، ويكون ذلك من خلال هذه الإجراءات التالية:

1) التنسيق الضريبي الدولي:

تسعى الدول جاهدة نحو تشجيع رؤوس الأموال لاستثمارها في مجالات تدعم التنمية الاقتصادية، مما يزيد من فرص المنافسة الضريبية بينهم، تقوم هذه المنافسة على تسابق الدول نحو تقديم المزايا والحوافز السخية لتشجيع الاستثمارات، يترتب على هذه السياسات الغير متناسقة آثار غير مرغوب فيها على مستوى الدولة:

- تعرض وعائها الضريبي للتآكل.
- الانخفاض المستمر في حصيلتها بسبب التخفيضات المتتالية أو الإعفاءات التي تزايد على منحها.

أما على المستوى الدول الأخرى:

- تتأثر هذه الدول بكل إجراء ضريبي تقوم به هذه الدولة إما بنقص حصتها من المال المستثمر نتيجة لقيامها بإجراء مضاد يتمثل في منح حوافز وإعفاءات أكثر، بما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة، وهنا ندخل فيما يسمى المنافسة الضريبية.
- تؤدي هذه المنافسة الضريبية بين الدول إلى دخولها في حروب متزايدة على الحوافز الضريبية التي يمنحها كل بلد وهو ما يكون في أغلب الأحيان مكلفاً.¹
- وعليه فعلى كل دولة تبقي سياسة ضريبية متناسقة ومنسجمة تسمى: **التنسيق الضريبي**، فهو مجموعة من القواعد والاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول فيما بينها أو بين عدد من الدول و مجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية التي تمنح للدول والمستثمرين أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة قابلة للتجديد، تهدف إلى تنمية الاستثمارات المشتركة والتجارة لصالح الأطراف المعنية.
- الفرق بين التجانس والتنسيق الضريبي:** يتجسد هذا التنسيق الضريبي من خلال اتفاقيات مبدئية تعبر عن وجود نية للتقارب، في حين يهدف التجانس الضريبي إلى تحقيق تطابق الأسس الضريبية وفرض نفس المعدلات الضريبية، ومنه يعد التجانس الضريبي أعلى درجات التنسيق الضريبي.
- وعليه يجب على الدولة تبني سياسة ضريبية منسجمة ومتناسقة لتخطي عدم الكفاءة الناتجة عن الإجراءات الضريبية المتعددة، وهي من أفضل طريقة للتغلب على مساوئ المنافسة الضريبية.

2) الاتفاقيات الضريبية الدولية:

¹ فاتح أحمية، "أسباب و آليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته"، مرجع سابق، 85-86.

تعتبر مصدرا من مصادر الجباية الدولية، إلى جانب القوانين الداخلية للدول، كما يمكن تعريفها وحسب اتفاقية فيينا على أنها: "اتفاق دولي بعقد بين دولتين أو أكثر، و يخضع للقانون الدولي، سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر وأيا كانت التسمية التي تطبق عليه".
أما الاتفاقيات الجبائية الدولية فهي: التي تكون موضوعها ضريبي محض، فهي تختلف عن الاتفاقيات في بعض النصوص التي تحتويها والأحكام الضريبية.
فيكمن هدفها الأساسي في:

- تقادي حدوث مشكل الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي، حيث يمكن أن يمنح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط، في هذه الحالة يتم القضاء كليا على تلك المشكلة، وإما أن يوزع الحق في فرض الضريبة على كلا الدولتين مع الاتفاق على طرق وتقنيات لمعالجة الازدواج الضريبي.¹
- إضافة الى ما سبق تسعى الاتفاقيات الجبائية الى تحقيق الاهداف التالية:
- محاربة كل من التهرب والازدواج الضريبي عن طريق تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية للدول المتعاقدة حول الوعاء الضريبي للمكلفين المعنيين.
- منح التمييز بين شخص حامل لجنسية الدولة وآخر لا يملك جنسيتها بالنسبة للضرائب والالتزامات الجبائية التي على الأخير أدائها والتي يجب ألا تكون أكثر عبئا من تلك التي يتحملها الشخص الذي يحمل جنسيتها.
- تقادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي.
- في الأخير يمكن القول بأن الاتفاقيات الجبائية أداة قانونية فعالة لتقادي كل من الازدواج والتهرب الضريبيين على المستوى الدولي، وذلك من خلال تبادل المعلومات الضريبية حول المكلفين بين الدول المتعاقدة، والمساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب.

(3) الشفافية المصرفية:

تعمل السلطات الوطنية على استخدام الشفافية الضريبية لمكافحة التدفقات المالية الغير مشروعة التي تؤدي الى تحسين إنفاذ القانون وتعزيز الثقة في الاجراءات والمؤسسات وردع السلوكيات الغير حميدة، يضم مصطلح التدفقات المالية الغير مشروعة ثلاثة أنواع على الأقل من الأموال:

- (1) أموال تتولد عن طريق عمليات غير قانونية: كالفساد و التهريب.
- (2) الأموال التي يشكل تحويلها عمل غير قانوني: كتحويل الأموال لإخفاء الدخل عن السلطات يشكل تهرب ضريبي.²
- (3) أموال موجهة لعمل غير قانوني: كتمويل الإرهاب.

¹فاتح أحمية، "أسباب و آليات التهرب الضريبي الدولي و طرق مكافحته"، مرجع سابق، ص 86.

²فاتح أحمية، مرجع سابق، ص 86-87.

غير أن بعد أزمة سنة 2008 تعرضت الحكومات لضغوط سد العجزات الكبيرة في الموازنة، مما أدى إلى زيادة عدم المساواة وقدرة الشركات والأثرياء على التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

لحد من ظاهرة التهرب الضريبي ومن أجل الكشف عن مختلف الحالات المؤدية إلى هذه الظاهرة، يعتمد المحققين على عدة تحقيقات جبائية وسوف نتطرق إلى هذه التحقيقات لاحقا ضمن أشكال الرقابة الجبائية، والتي تتضمن بدورها جملة من الإجراءات التي ينبغي عليهم مراعاتها للتأكد من صحة الإقرارات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة، وعليه وفي هذا الإطار سوف نحاول التطرق إلى:

أولا: الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المحاسبي.

وضع المشرع الجزائري جملة من الشروط تحدد السير القانوني لهذه العملية التي تقتضي مراعاتها واحترامها عند إجراء هذا النوع من التحقيق، وتكمن هذه المراحل في:

1. التحضير لعملية التحقيق المحاسبي:

إن عدم التزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية، يجعلها تحت طائلة البطلان، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي.

1.1. برمجة التحقيق المحاسبي: إن إعداد قائمة المكلفين الذين يخضعون للتحقيق المحاسبي تخضع

إلى قواعد اجرائية وإلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، وذلك من قبل المديريات الجهوية.

أ. إجراءات إعداد برنامج التحقيق المحاسبي: تعد قائمة المكلفين من طرف المديرية الولائية للضرائب، حيث يكلف رؤساء المفتشيات نهاية كل سنة بإرسال اقتراحات للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية هذا بالتشاور مع المدير الولائي للضرائب،¹ بعدها تحدد القائمة النهائية مع الأخذ بعين الاعتبار توجيهات المصالح المركزية من جهة والامكانيات المتوفرة من جهة أخرى.

ب. معايير انتقاء المكلفين: تتم وفق معايير محددة لكن تتعلق بمجالات ظرفية، من بين هذه المعايير نجد:

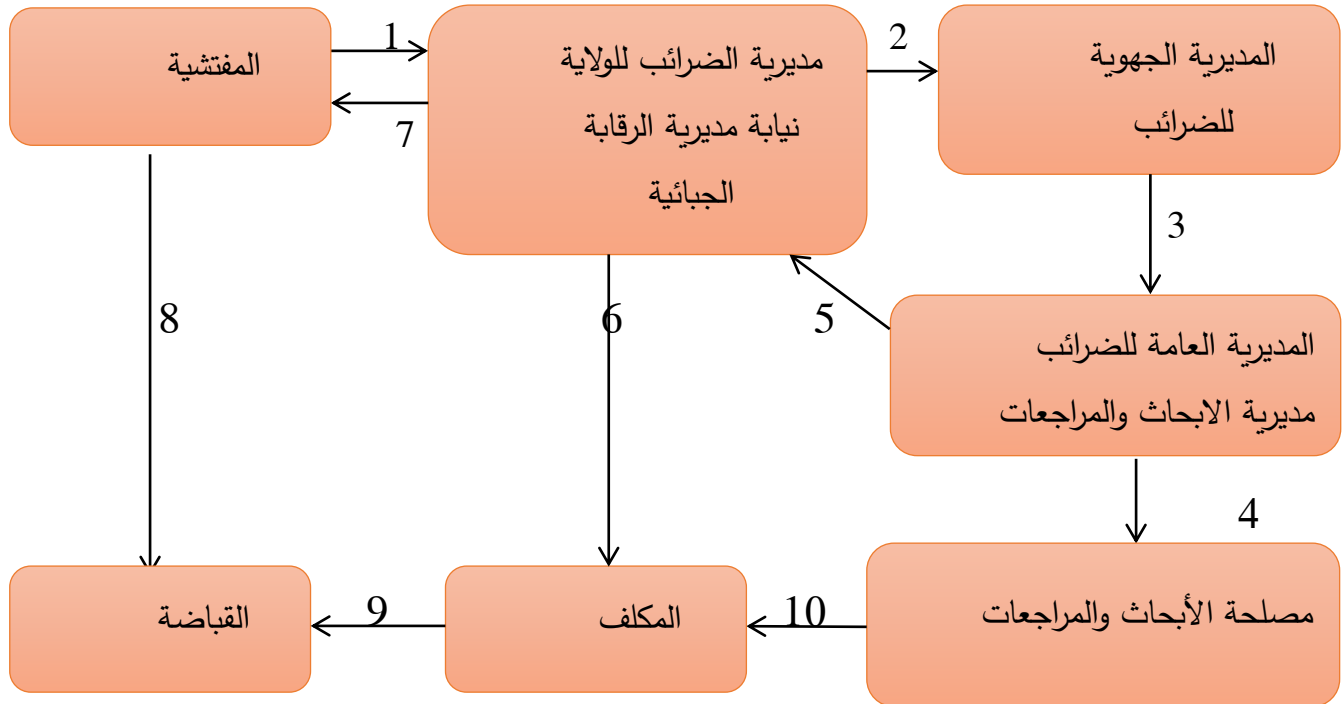
- الأنشطة التي يمكن ان تنطوي على عمليات غش كبيرة أو فرص غش مرتفعة.
- الأنشطة المحكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.
- تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية.
- تقسيم عادل يمس مجمل الأنشطة والمهن.

¹مصطفى عوادي، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص54.55.

- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء و حالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة الداخلية.
- ج. اجراءات برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:
- (1) اقتراح ملفات المكلفين الخاضعين للرقابة في المفتشية ثم ترسل للمديرية الولائية للضرائب.
- (2) إرسال قائمة برنامج المراقبة للمديرية الجهوية للضرائب.
- (3) إرسال قائمة برنامج المراقبة للمديرية الابحاث والمراجعات من أجل الموافقة.
- (4) تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق مصلحة الأبحاث والمراجعات.
- (5) تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- (6) تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- (7) إعداد الجداول بعد تقرير المراقبة.
- (8) إرسال الجداول للقابضة للتحصيل.
- (9) تسديد الحقوق و العقوبات من المكلفين.
- (10) تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.¹

¹مصطفى عوادي، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري"، مرجع سابق، ص 81.

الشكل رقم (02): إجراءات برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.



المصدر: عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 82.

1. التحضير لإجراء التحقيق: يقوم المحقق بمنح آجال للمكلف حتى يحضر محاسبته. حيث يقوم بدراسة: دراسة الملف الجبائي، دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف.
- أ. سحب و فحص الملفات الجبائية:
 - يقوم المحقق بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهني غير تجارية.
 - الملف الشخصي IRG للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.¹
- ب. دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني: على المحقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للرقابة قبل البدء في أعمال المراقبة، كنسب الربح المعيارية، معدل الأرباح المعيارية...

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الفحص المالي، الجزائر، المعدل في 08/01/2003 ص 29.

❖ إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات: تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (أصول، خصوم) الخاصة بالأربعة سنوات، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة بما يتعلق بالإهلاك، المؤنات، حركة القروض ...

❖ إعداد كشف المحاسبة: يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج، حيث يسمح هذا الفحص بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

❖ كشف مفصل عن المصاريف العامة: يسمح بمتابعة التطور السنوي للأعباء بحسب طبيعتها والتأكد من كل المصاريف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها، وهل هي قابلة للخصم فعلا.

ثانيا: الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية.

يجب إعلام المكلف الخاضع مسبقا قبل بدء عمليات الرقابة، ذلك عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل استلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف، و يمنح له أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، ويحتوي هذا الأخير على:

✓ الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.

✓ تاريخ وساعة البدء في التدخل بعين المكان.

✓ إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.

✓ مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.

✓ السنوات المعنية.

ويجب أن يحتوي الإشعار على ختم المصلحة التي تباشر العمل، وممضي من طرف المحقق و رئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم ألقابهم ورتبهم.

1. التدخل في عين المكان: إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة، ويكون

بإجراء محادثات مع المكلف الخاضع للرقابة حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، ويضع

المحقق مجموعة من الأسئلة لمعرفة الاطار القانوني للمؤسسة، كشوفات الربط الداخلية كسجل

الانتاج، محاسبة المورد...

2. فحص محاسبة المكلف: حتى تكون محاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب توفر الشروط التالية:

أ. المحاسبة يجب أن تكون كاملة و منتظمة: حسب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 20/11/2007

المتضمن النظام المحاسبي المالي تتلخص الدفاتر المحاسبية في:

دفتر اليومية: تسجل فيه حركات الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة ومنتجات المؤسسة.

دفتر الكبير: يتضمن مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية.

دفتر الجرد: تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحسابات النتائج الخاصة بالمؤسسة، بالإضافة إلى الوثائق التبريرية لجل الوثائق والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعلا،¹ لا سيما المتعلقة بالمشتريات والمبيعات، البنك، الصندوق، مختلف الخدمات... والتأكد من أنها خالية من كل أشكال التزوير.

ب. المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة: يجب على العون المحقق التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية، فضلا على التحقق من أن مجاميع هذه الأخيرة مساوية لمجموع جانبي المدين والدائن لدفتر الأستاذ بناء على التحقق من الأرصدة الدائنة والمدينة لميزان المراجعة قبل الجرد وبعده. وفي هذا الصدد وإذا لوحظ عدم صحة الميزانيات وعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة، وإذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف ترفض المحاسبة.

ج. المحاسبة يجب أن تكون مقنعة: تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد.

3. فحص المحاسبة من حيث المضمون: يهدف هذا الفحص إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، ومراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المكلف المحقق معه من أجل اكتشاف العمليات التي تتضمن إغفالات.

أ. مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية: تتمثل في مراقبة العون المحقق لمختلف عمليات المؤسسة والتي تساهم أساسا في تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة:

• **مراقبة المشتريات:** إن عدم الانتظار الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفه إلى:

✓ **تضخيم قيمة المشتريات:** يهدف إلى تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة. وبالتالي تخفيض مقدار الضريبة، وذلك من خلال:

- التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو التسجيل المزدوج لها.
- التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير مبررة محاسبيا.
- التسجيل المحاسبي لفاتورة قد استعملت منذ فترة طويلة.
- تسجيل نفس فاتورة الشراء في دفترين مساعدين مختلفين (دفتر الشراء ودفتر العمليات المختلفة).²

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، مديرية الضرائب، دليل الفحص المحاسبي، مرجع سابق، ص 35.

² مصطفى عوادي، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري"، مرجع سابق، ص 65.

✓ **تخفيض المشتريات:** إن عمليات تخفيض المشتريات يترافق غالبا مع إخفاء مماثل للإيرادات، وهذا النوع من التهرب الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال:

- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب تكلفة آخر.
- مشتريات دون فواتير.
- أخطاء مادية عمدية، خطأ في المجاميع.
- مشتريات تمت بالتجزئة.

● **مراقبة المخزونات:** يتكون المخزون من: البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ أغلفة غير مسترجعة، قد يكون موضوع تلاعب المكلف وعلى المحقق أن يدقق فيها، ويمثل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون وهذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخل:

- الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون، لكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي (تخفيض قيمة المخزون)

- الجرد لا يظهر من المخزونات (تخفيض كمية المخزون).

● **مراقبة أشغال قيد التنفيذ:** هي أشغال غير منتهية في نهاية السنة، والتي يجب أن تظهر في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية أي بدون تخفيض أو مؤونة الأعباء الملحقة عند القيام بعملية الجرد، كما هو الحال بالنسبة للمخزونات.

● **مراقبة المبيعات:** إن أهم المخالفات المحاسبية التي تحدث على مستوى المبيعات:

- بيع بدون فواتير.
- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.
- نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التمويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهمات.
- تسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.
- عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر لحاجته الخاصة.¹

ب. **مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير:** تتمثل في فحص أصول الميزانية وخصومها في حين حسابات التسيير تتضمن حسابات التكاليف، حسابات الإيرادات، وكذا حسابات النتائج.

● **مراقبة حسابات الميزانية:** تعرف الميزانية على أنها جدول ذو جانبين يعد بتاريخ معين ويظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة وبالجانب الأيسر خصومها، فهي تعبر عن

¹ عبد الرجمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المالي المحاسبي، دار النشر حيطلي، 2009، ص10.

الوضع المالي للمؤسسة في فترة زمنية محددة، حيث يقوم العون المحقق بفحص أصولها وخصومها.

- **فحص أصول الميزانية:** الأصول هي ممتلكات مادية ومعنوية للمؤسسة، فهي تظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركاء أو المساهمين أو من الغير.
- **مراقبة حسابات التسيير:** بعد انتهاء المراقب من التحقيق والتأكد من صحة حسابات الميزانية، فإنه ينتقل إلى مراقبة والتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير و النتائج، وتمثل حسابات التسيير مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحميلها، وفي المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.¹

المطلب الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق المتعلقة بالفحص الشكلي والضماني لنشاط المكلف يتمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي طلتا الحاليتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا فيها تجاوزات ضريبية مكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

الفرع الأول: التقييم العام لمحاسبة المكلف.

بالاعتماد على النصوص التشريعية والتنظيمية (النظام المالي والمحاسبي، القانون التجاري، القوانين الجبائية) يعطي المحقق تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

أولاً: قبول المحاسبة.

يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المالي والمحاسبي وصحيحة من حيث المضمون، حيث يمكن التمييز بين نوعين من القبول:

- (1) **قبول صريح:** عند مطابقة المحاسبة الممسوكة للشروط السابقة الذكر يتم الحكم عليها بأنها منظمة وتامة ومثبتة ودقيقة محاسبيا، وبذلك يقوم المراقب بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق دون إجراء أي تقويمات.

(2) **قبول نسبي:** عندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود لبعض الانحرافات

البسيطة، والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصدا للتهرب من دفع الضريبة، يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم الثنائي من خلال الاتفاق بين المحقق والمكلف مع مراعاة الالتزام بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية.²

ثانيا: رفض المحاسبة.

¹ عبد الرحمان عطية، "المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي"، مرجع سابق، ص 81.

² عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 93.

نظرا لجسامة الآثار التي تتجم نتيجة رفض المحاسبة، لذلك قام المشرع بتقنين إجراءات المراجعة الجبائية لتجنب الأخطاء التي قد تنتج أثناء هاته المراجعة، وتنص المادة 43 من ق.إ.ج { لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع و ذلك عندما:

- يكون مسك الدفاتر و السندات المحاسبية و الوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري و النظام المحاسبي والمالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.¹

الفرع الثاني: إجراء التعديلات والعقوبات المفروضة.

إن إجراء التعديلات مرتبط بدرجة احترام المكلف للالتزامات الجبائية والمحاسبية، وهذه التعديلات تكون اعتراضية أو أحادية الجانب.

أولا: إجراء التعديلات.

1. **الإجراءات الاعتراضية:** وهي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الالتزامات الجبائية والمحاسبية، وقد تجري محادثة اعتراضية بين المكلف والإدارة حول النتائج المبلغة، حيث يجب أن يكون التبليغ عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار استلام، وتسلم للمكلف شخصيا، بحيث يجب أن يكون مفصلا حتى يتمكن المكلف من ارسال قبوله أو تقديم ملاحظاته، وعندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب أن يبلغه عن طريق مراسلة أيضا.

وتنص المادة 20-7 من ق.إ.ج على { في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة²

2. **الإجراءات الأحادية الجانب:** يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:

✓ رفض المكلف لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية المادة 42 ، المعدلة بموجب المادتين 40 من ق م لسنة 2017 و 14 من ق م لسنة 2013. ص19.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، المادة 7/20 من قانون الإجراءات الجبائية، ص09.

✓ عندما لا يصرح في الآجال المحددة قانونيا للمداخيل والتصريحات الخاصة بالضرائب على الأرباح أو التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76 و 77 من ق.ر.ر.أ بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته.

✓ لم تقدم الدفاتر المحاسبية أو تم رفض هذه الأخيرة لأسباب محددة قانونا، ويتم التقييم تلقائيا لأسس فرض الضريبة على لمدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى، وذلك عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة بسبب فعله أو فعل غيره.

ثانيا: العقوبات المفروضة.

عند اكتشاف ممارسة تدليسية أو أخطاء جبائية من طرف المكلف، يطبق المحقق عقوبات اتجاه المكلف الخاضع للضريبة إما جبائية أو جزائية ذلك بحسب خطورة المخالفة.

1. العقوبات الجبائية: وتتمثل فيما يلي:

أ. **عقوبات عدم التصريح أو تأخره:** تفرض العقوبات تلقائيا على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%¹.

ويترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء ضريبي جبائي أو الذين يحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات الآتية:

- 2.500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا.
- 5000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين.
- 10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين.²

إذ يترتب على المكلفين بالضريبة الذين لم يقدموا التصريحات في الآجال المحددة، أو عند إثبات تصريحه الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 18 من ق.ض.م.ر.م دفع غرامات جبائية قدرها 1000 دج وهذا في كل مرة يسجل في إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها وفي حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موصى إليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25%³. يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من ق.إ.ج، خلال أجل قدره ثلاثون (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 500.000 دج.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 1/192 لسنة 2016.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 322، لسنة 2016.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2/192، لسنة 2016.

إذا لم يحترم المكلف الزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فزيادة عن الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، وذلك بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من ق.ض.م.ر.م.

ب. عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال التهرب: تنص المادة 193-1 من ق.ض.م. على أنه {عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقص أو غير صحيح، يزيد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها.¹

2. العقوبات الجزائية: يمكن للمكلف أن يتعرض لعقوبات جزائية حسب نص المادة 303 من ق.ض.م. فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، ويعاقب كل من تهرب أو حاول التهرب باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته، كليا أو جزئيا.

جدول رقم(01): العقوبات الجزائية للمتهربين. المبالغ ب: دج

مبلغ الحقوق المتملص منها	الغرامة	الحبس المؤقت
لا يتجاوز 100.000	50.000-100.000	/
100.000-1000.000	1000.000-500.000	شهرين-06 أشهر
1000.000-5000.000	500.000-2000.000	06 أشهر-سنتين
5000.000-10.000.000	2000.000-5000.000	سنتين- 05 سنوات
يتجاوز 10.000.000	5000.000-10.000.000	05 سنوات- 10 سنوات

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على المادة 303 من ق.ض.م.ر.م لسنة 2016.

من خلال جدول العقوبات الجزائية وحسب نص المادة 303 من ق.ض.م. نلاحظ أنه عند تجاوز الحقوق المتملص منها لمبلغ 100.000 دج تطبق غرامة مالية في حدود 50.000 دج و 100.000 دج مع عدم الحصول على عقوبة جزائية، على غرار عندما يتجاوز المبلغ المتملص منه حدود 100.000 دج و 1000.000 دج فتطبق على ذلك المكلف المتهم غرامة مقدرة ب 500.000 دج و 1000.000 دج كما يطبق عليه حبس مؤقت يتراوح من شهرين إلى ستة أشهر، وهكذا حسب ما هو مبين في الجدول أعلاه، فتقدر أعلى عقوبة للحبس المؤقت بخمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات على أن يتجاوز المبلغ المتملص منه 10.000.000 دج مع فرض غرامة من مبلغ 5000.000 دج إلى 10.000.000 دج.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 3/193، لسنة 2016.

خلاصة الفصل الأول:

بعد تطرقنا لظاهرة التهرب الضريبي من مختلف جوانبها والمتمثلة في: التطور التاريخي، أنواع وأشكال، آثار وأسباب، مختلف آليات مكافحة التهرب الضريبي، يتبين أنه من الضروري التصدي لهذه الظاهرة والتخفيف من حدتها باتباع الإدارة الجبائية لبرنامج متكامل مكون من وسائل وإجراءات منها ما لها طابع وقائي لتجنب الغش الضريبي، وعليه ظاهرة التهرب الضريبي تشكل خطر على الاقتصاد الوطني فتعمل مختلف التشريعات الضريبية على مكافحة هذه الظاهرة بشتى الوسائل المتاحة، ولعل أهمها الرقابة الجبائية والتي ستكون مضمون الفصل التالي.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية.

تمهيد:

بعد التعرض لظاهرة التهرب الضريبي وأساليبه وآثاره وأهم الأسباب المؤدية إليه، رأينا أن المكلف يسعى لتخفيض عبء الضريبة بشتى الطرق مما يؤثر على مصالح الخزينة العمومية، ومن أجل الحفاظ على هذه المصالح تقوم الإدارة الجبائية بإجراء عمليات رقابة بعيدا عن تصريحات المكلفين بالضريبة من أجل التأكد من صحتها ومطابقتها للنظام التصريحي الجبائي، حيث الإدارة الجبائية تمتلك جملة من السلطات وهو ما يعرف بالسلطة الجبائية والتي تخول لها إمكانية مراقبة صحة التصريحات المكتتبه والضرائب المسددة من قبل المكلف بأشكال متعددة ومتتابة ومكملة لبعضها البعض.

لهذا سيعمل هذا الفصل على توضيح هذه الأمور وذلك من خلال تقسيمه إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: عموميات الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

المبحث الأول: عموميات الرقابة الجبائية.

وجدت الرقابة الجبائية كأحد أدوات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك كحل لأسباب هذه الظاهرة، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى: مفهوم و مبادئ الإدارة الجبائية، أهداف وأسباب الرقابة الجبائية، أشكال الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم ومبادئ الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الوظيفة الأساسية لقياس الأداء للتأكد من ان الأهداف قد تحققت وأن الخطط وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة فالرقابة الحقيقية تلك الرقابة التي تستطيع ان تسبق الاحداث فتعمل على التنبيه الى الانحرافات قبل وقوعها ويتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررّة. و بالتالي يمكن تقديم عدة مفاهيم منها:

التعريف 01: هي فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق والمستندات للمكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أصحاب شخصية طبيعية او معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل وسائل الاستعلام والاستفسار، لاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها ولا يكفي فقط بالدراسة ومراجعة التصريحات بل عليه ان يقوم بعملية المقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول.¹

التعريف 02 : الرقابة الجبائية مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها وهي عبارة عن خطوات منظمة ومنطقية ذات هدف واضح وهو الوصول الى كشف الغش والتدليس في الوثائق والفواتير في المؤسسة.

التعريف 03: من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على انها مجموعة العمليات والإجراءات التي تهدف الى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي.²

¹ لخوخي عيسى، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي"، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص مالية و نقود جامعة باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2004، ص 14.

² العثماني مصطفى، "نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في التسيير معهد العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة ، المركز الجامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، اكتوبر 2008، ص 81.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص بان الرقابة الجبائية: عبارة عن مجموعة من العمليات والإجراءات التي تهدف الى مراجعة ومتابعة التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة، والتحرك السريع للقضاء عليها بفعالية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش والتهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

ومن التعاريف السابقة انه يوجد سببان رئيسيان للإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما:

- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية على تصريحات المكلفين .
- الرقابة الجبائية كوسيلة لاكتشاف العمليات التدليسية.

الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية.

تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الأموال العامة بمختلف اشكالها وخاصة من التهرب الضريبي بهدف زيادة إيرادات الخزينة وتوجيهها لتحقيق اهداف الدولة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية بمهامها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين تتمثل هذه المبادئ في :

1. إقامة نظام ضريبي محكم: يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية

حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديهم خبرات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي ان يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما ان التهرب الضريبي يعود الى عدم احكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي:¹

1.1 تبسيط و تحسين التشريع الضريبي: يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع

الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه ويجب ان تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة.

2.1 تحقيق العدالة الضريبية: يمكن القول ان تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي

عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب قدرته التكليفية، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الاولي للدخل بالإضافة الى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة .

- العدالة الافقية ويقصد بها ان تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية معاملة ضريبية متساوية.

¹ حامد عبد المجيد دراز, "مبادئ المالية العامة", مركز الاسكندرية للكتاب، مصر 2000، ص 121.

- العدالة الاجتماعية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية و اجتماعية مختلفة.

2. ترقية وتطوير الرقابة الجبائية: ان التشريع الضريبي لا يمكن لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة ضريبية فعالة, حيث ان تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وانما تقع كذلك على الإدارة الجبائية التي يجب توفرها على مستوى من التطور والكفاءة إضافة الى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة والتي تمكنها من أداء وظيفتها على احسن وجه , الا ان اليد العاملة لا تفي بالغرض اذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية والضرائب والمراقبة الجبائية, إضافة الى اجراء تربيصات لموظفي وأعاون الإدارة الجبائية ووضع برامج تموينية تتماشى مع التحديثات التي يشهدها النظام الجبائي, كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع اجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.¹

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة والنظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية والوصول الى تحقيق الأهداف المرجوة منها, حيث يؤدي تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي إضافة الى ضعف الإدارة الجبائية وقلة امكانياتها البشرية والمادية الى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعال ويلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة كما يمتد الى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي بهم الى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية , وبذلك تترك الحرية للمتهربين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المباحة للتهرب الضريبي دون وجود عقاب او رادع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية .

المطلب الثاني: أسباب و اهداف الرقابة الجبائية

الفرع الأول: أسباب الرقابة الجبائية .

هناك عدة أسباب ضرورية لإيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة التصريحات الجبائية:

1. الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة تصريحات المكلفين, الذين يحددون بأنفسهم الأسس الخاضعة للضريبة, وذلك عن طريق التأكد من صحتها ومصداقيتها.²

2. حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله:

¹ كردودي سهام, "الرقابة الجبائية بين النظري والتطبيق", دار المفيد للنشر والتوزيع, ص 83.

² رجال نصر, "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة", دراسة حالة ولاية الوادي,

مذكرة ماجستير, جامعة ورقلة, 2007, ص 60.

بما ان النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض انها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية .

تنص المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة او حق او رسم او اتاوة.¹

أي ان السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي، ولذلك اوجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي ، لان المكلف هو من حدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات بالإضافة الى ذلك فان الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة امام الضريبة.

3. محاربة التهرب الضريبي:

ان عملية مراقبة التصريحات ينتج عنها وجود نقص في الوعاء الضريبي، وأسباب ذلك يكون بغير قصد من المكلف، وهذه الأخيرة تسعى على أنها تهرب ضريبي من خلال اكتشاف التدليس والتحايل عن القانون، وأن ظاهرة التهرب الضريبي تنتج عنها اثار وخيمة مالية اقتصادية اجتماعية سياسية وعليه فان محاربته تستلزم استعمال آلية الرقابة الجبائية للحد من هذه الظاهرة و لو نسبياً.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال تعريفنا يمكن استخلاص بعض الأهداف التي تسعى لتحقيقها والمتمثلة في:

1. **الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة، لذا حرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحسوبية لمعاقبة المكلفين بالضريبة على اية انحرافات او مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2. **الهدف الإداري:** اذ 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 الى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، المادة 18-01، 2021، ص06.

- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والالمام بأسبابها وتقسيم اثارها.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.¹
- 3. **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع باي شكل من الاشكال وهذا لضمان دخول الارادات اكبر للخرينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي الى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع اذا ان الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجباية.
- 4. **الهدف الاجتماعي:** ويتمثل في:
 - منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال او تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.
 - تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرسال مبدأ أساسي للاقتطاعات والتمثلة في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة امام الضريبة.²

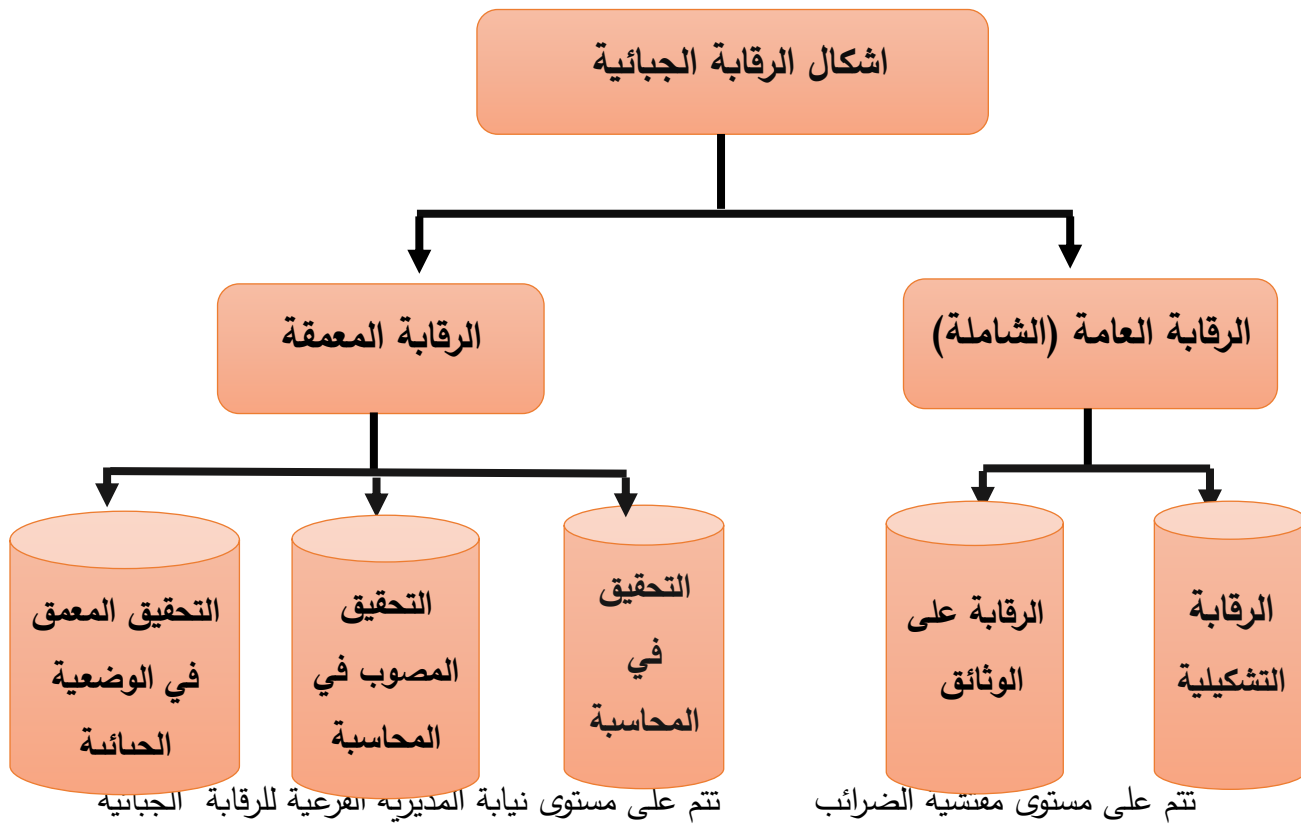
المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

بما ان الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات الغير قانونية والتي لها اضرار جسيمة بالخرينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء, فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها , لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشية الضرائب او على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمستندة الى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال, والشكل التالي يوضح اشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري:

¹ لكل كمال ولكحل اسماعيل، "دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص28.

² لكل كمال ولكحل اسماعيل، مرجع سابق، ص28/29.

الشكل (03): اشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على اشكال الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية العامة (الشاملة):

تتم على مستوى مفتشية الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة، وهما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل الى مقر نشاط المكلف ، ولا يتم القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله.¹

1. الرقابة الشكلية: تعتبر الرقابة الشكلية اول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف الى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة اثناء تقديم المكلفين للتصريحات ، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون اجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.

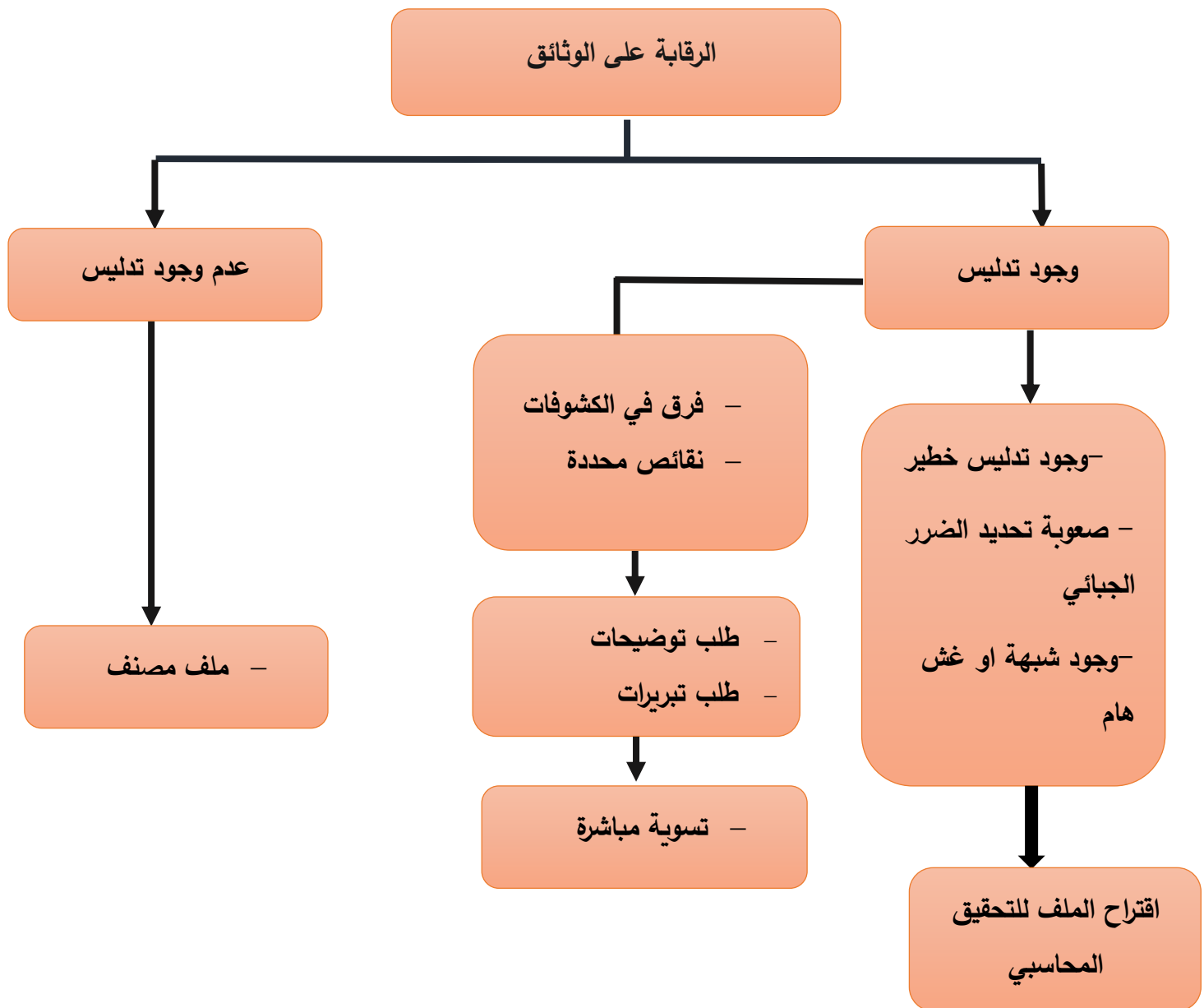
¹ حمداوي امنة، "دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص 27.

وتتم أيضا عن طريق اجراء مقارنة بين المعلومات المدونة في التصريحات G50A وتلك المذكورة في التصريح السنوي, ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها, وتهدف الى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات وذلك وفقا للإجراءات التالية:

- **المكلف:** يجب ان يحتوي ملف كل مكلف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري, بطاقة اثبات الهوية, شهادة الإقامة, شهادة التصريح بالوجود, البطاقة الاحصائية.
 - **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي, والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات ارقام الاعمال لكل سنة.
 - **الأخطاء المادية:** التأكد من ان التصريحات الشهرية والثلاثية في اجالها المحددة كما يتم أيضا التأكد من ان العمليات الحسابية المدونة في التصريحات لا يوجد فيها أخطاء.
- 2. الرقابة على الوثائق:** هو ثاني اجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية, فان الرقابة على الوثائق يجب ان تكون شاملة وهذا ما يتطلب الفحص لجميع عناصر التصريح الجبائي, فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب, فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح وكذا مجموع المعلومات والبيانات والتي هي بحوزة الإدارة الجبائية, ويمكن للمحقق طلب تبريرات او توضيحات من المكلف بالضريبة اذا لزم الامر وترتكز اهداف الرقابة على الوثائق.
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبة والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
 - طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة .
 - التأكد من المعدلات الضريبية في كل نشاط.¹

¹ حمدوي آمنة، "دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص 27.

الشكل (04): خطوات اجراء الرقابة على الوثائق



المصدر: سهام كردودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 47.

الفرع الثاني: الرقابة الخارجية (المعمقة)

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للاماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود في ارض الواقع، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة، ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب وتتم من خلال وسيلتين هما:

1. التحقيق المحاسبي: نصت المادة 20-1 من ق.إ.ج أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية اجراء

تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات الضرورية، لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

2. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

نصت عليه المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أولا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة،¹ وفي هذا التحقيق يتأكد الاعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية المحاسبية:

تتمثل في مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصروح به أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بالمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية...) حيث لا تتم هذه العملية إلا من طرف أعوان الإدارة التي لهم رتبة مفتش على الأقل، وكذلك بوجود المكلف بالضريبة وآخرون (المحاسب، المحامي...)، وكذلك لتسهيل عملية التحقيق في مجمل الوضعية حدد المشرع حدود الإدارة الجبائية، كما أنه منح للمكلفين بالضريبة حقوق من شأنها أن تساعد في مزاوله نشاطه بصفة عادية وتتمثل في إعطائه أجل خمسة عشر (15) يوماً لتحضير نفسه للتحقيق بعد أن يستلم إشعار بالتحقيق مرفوقا بإشعار الاستلام وكذا ميثاق المكلفين بالضريبة.²

¹ حمداوي آمنة، "دور الرقابة الجبائية في احد من التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص28.

² وزارة المالية، ميثاق المكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2013، ص31.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

للرقابة الجبائية أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى: سلطات الإدارة الجبائية، حقوق وواجبات المكلف، الهيآت المكلفة بإجراء الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: سلطات الإدارة الجبائية.

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الصلاحيات والتي من خلالها تتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها، لذلك منحها المشرع عدة صلاحيات:

1. حق الرقابة: تنص المادة 18 من ق.إ.ج على أنه "يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها،¹ كما تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت و المؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".

2. حق الاطلاع: خول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الاطلاع لدى مختلف الهيئات المالية والبنوك ومؤسسات التأمين من خلال نص المادة 312 من ق.ض.م.ر.م، كما تنص المادة 51 من ق.إ.ج بأنه "يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة أن يرسلوا إشعار خاص للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تديرها مؤسساتهم بالجزائر".²

أ. حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة: يمارس هذا الحق لغرض الحصول على معلومات تكمل المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية، والتأكد من مدى صدق وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، لذا فرض المشرع عقوبة على رفض الاطلاع من خلال نص المادة 62 من ق.إ.ج " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 أعلاه، والتي يتعين تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها".³

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرجع سابق، المادة 1/18 و 2 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 06.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 21.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 23.

ب. **حق الاطلاع لدى السلطة القضائية:** تنص المادة 47 من ق.إ.ج " يجوز في كل دعوة أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح حق الاطلاع على عناصر من الملفات للإدارية الجبائية." كما تنص نفس المادة يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتقاء وجه الدعوى"¹

ج. **حق الاطلاع لدى الغير:** تنص المادة 52 من ق.إ.ج على أنه " يجب على المؤسسات والشركات والمؤمنين وشركات التأمين ومقاولي النقل وكل الخاضعين الآخرين لمراقبة الإدارة الجبائية ، أن يطلعوا أعوان الإدارة الجبائية، سواء في المقر الرئيسي أو الفروع والوكالات، على عقود التأمين وكذا على دفاترهم وسجلاتهم وسنداتهم وأوراق الإيرادات والنفقات والمحاسبة، حتى يتأكد هؤلاء الأعوان من تنفيذ الأحكام الجبائية".²

3. **حق المعاينة:** حسب المادة 34 من ق.إ.ج فإنه: " من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة".³

4. **حق استدراك الأخطاء:** تنص المادة 327 من ق.ض.م.ر.م على: " يجوز استدراك خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها قرار القاضي بإعفاء من الضريبة الأولى".⁴

5. **حق الرقابة والتحقيق:** يستوجب على الإدارة الجبائية الإحاطة بوسائل تقدير مدى صحة هذه الإقرارات، من بين هذه الوسائل مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، ويتم ذلك من خلال:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 20.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 52 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 22.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 13.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 327 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة.

✓ طلب المعلومات حول أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتة من خلال توجيه استبيان في شكل مجموعة من الأسئلة ترسل إلى المكلف وفي حالة عدم الرد يمكن للإدارة الجبائية تعميق البحث وطلب توضيحات.

✓ طلب توضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام عند الشك في عدم تجانس التصريحات لسنة معينة والسنوات السابقة لها.¹

المطلب الثاني: حقوق وواجبات المكلف الخاضع للضريبة.

سعيًا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة وتفاذي العقوبات، حدد المشرع جملة من الحقوق والواجبات للمكلف بالضريبة التي يمكن حصرها فيما يلي:

أولاً: حقوق المكلف الخاضع للضريبة.

1. الإعلام المسبق: لا يمكن القيام بإجراءات الرقابة الجبائية دون إعلام مسبق للمكلف المعني بهذه الرقابة، حيث يجب إرسال إشعار للمكلف الذي سيخضع للرقابة الجبائية مرفوقاً بوصل لتأكيد استلام الإشعار.

2. الاطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: قبل البدء في عمليات التحقيق يجب إجبار المراقبين على إرسال ومنح المكلف ميثاق المكلفين بالضريبة، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم تدخله.²

3. إمكانية الاستعانة بمستشار: يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي) كما يمكن لهذا المستشار الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عمليات التحقيق، لكن حضوره ليس ضرورياً أثناء المراقبة المفاجئة لمعينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها (طبقاً للمادة 20-4 من ق.إ.ج).³

4. حق الإطلاع و الرد على نتائج الرقابة الجبائية: من حق المكلف الذي خضع لإجراءات الرقابة الجبائية مهما كان نوعها أن يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل، وفي هذا الإطار يجوز له إبداء كل الملاحظات والانتقادات التي يراها ضرورية حول هذه النتائج في غضون 40 يوم.⁴

¹ لكل كمال ولكل اسماعيل، "دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص 33.

² نوي نجا، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، رسالة ماجستير 2003/2004، ص 56.

³ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة"، ص 09.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2004، ص 81.

ثانيا: واجبات المكلفين بالضريبة.

يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الالتزامات إحداها جبائية والأخرى محاسبية:

1. الالتزامات الجبائية: إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة

بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتتجلى هذه الالتزامات في:

أ. تقديم التصريحات: على المكلفين أن يكتتبوا في الآجال المحددة عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي:

- **التصريح بالوجود:** يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزائية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية النشاط، إلى مفتشية الضرائب التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة.¹

يجب أن يحتوي هذا التصريح على البيانات التالية:

- اسمه ولقبه وعنوانه، وإذا تعلق الأمر بشركة يذكر عنوانها.
- رقم التعريف الإحصائي للمؤسسة.
- موقع المؤسسة أو المؤسسات التي يستغلها.
- موقع محل أو المحلات البيع التي يمتلكها.
- طبيعة السلع أو المواد أو الأشياء التي ينتجها أو يتاجر بها.
- طبيعة العمليات التي تجعله خاضعا للرسم على القيمة المضافة.

يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج.

- **التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب و الرسوم:** يجب على كل المكلفين أن يقدموا تصريحا قبل عشرين (20) يوم من كل شهر لمصلحة الضرائب بمكان وجود نشاطه مع كل تفاصيل العمليات المحققة خلال الشهر أو الفصل السابق.

- **التصريح السنوي:** فرض المشرع الجزائري على الشخص المكلف بالضريبة أن يكتتب سنويا لمفتشية الضرائب التابعة لها تصريحات بمدخله خلال السنة وذلك قبل 01 أفريل من كل سنة دون نقائص.

- **التصريح بالتوقف:** تنص المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه "يجب على كل شخص أو شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة، التي تنقطع عن ممارسة مهنتها أو تتنازل

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 182 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2016.

عن صناعتها أو تجارتها، وكذلك التي تصير مالكة، أن تقدم خلال الأيام العشرة (10) التي تلي هذا التوقف أو التنازل أو الحيازة، التصريح إلى مكتب التفتيش المسؤول¹.

ب. وضع رقم التعريف الإحصائي: قصد دعم إجراءات محاربة التهرب الضريبي، نص قانون المالية على مجموعة من التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاما منها وضع رقم التعريف الإحصائي، حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي، وهو إجراء إجباري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لذا وجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين لنشاط صناعي أو تجاري، أن يشيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم.

2. الالتزامات المحاسبية: قد حدد القانون التجاري الجزائري في مواده من 09 إلى 12 مدى التزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، ويشترط الاحتفاظ بها مع الإثباتات القانونية كالفواتير وغيرها من المراسلات الرسمية التي يمارس عليها حق الرقابة والاطلاع لمدة عشر (10) سنوات².

أما الدفاتر المحاسبية القانونية والملزمة على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي:

- **دفتر اليومية:** هو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المصنفين في النظام الحقيقي ويمارسون نشاطات تجارية وصناعية، في حين الأشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهنة الحرة فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليميا، كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها ويقدم عند الطلب للإدارة الجبائية، لأن غيابها يشكل سببا كافيا لإلغاء ورفض محاسبة المكلف.

- **دفتر الجرد:** تكمن أهمية مسك هذا الدفتر في رصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل انجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشر من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصيغة القانونية، ولن يخلو من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير³.

المطلب الثالث: الهيئات المكلفة بإجراء الرقابة الجبائية.

من أجل تحقيق الأغراض التي تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيقها، فإنه ينبغي وجود جهاز من الموظفين ذوي خبرة عالية ويزاولون نشاطهم على مستوى رفيع من الجودة، كما ينبغي أن يكون المراجع الجبائي على أتم الوعي والاستعداد لتحقيق المراجعة.

¹ المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 06.

³ لكل كمال ولكل اسماعيل، " دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص 36.

1. الأعوان المكلفون بالرقابة:

➤ **نائب المدير:** هو المسؤول عن إعداد برنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق. بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة وتقديم الملاحظات حول برنامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في ثلاثين (10) يوما بعد إرسال كل بلاغ نهائي.

➤ **رئيس فرقة البحث و التحقيق:** إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي. ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقته، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.¹

➤ **المحققين:** حتى تستند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين:

✓ على الأقل رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع.

✓ الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.

✓ بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.

المحققين الذين تستند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقبال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات، مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقر المكلفين باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

2. معايير المراجع الجبائي: يعد العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الجبائية،

فيجب على المراجع الجبائي أن يكون ملما بالمعايير والقواعد المتعارف عليها، وتقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية، وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي، لذلك

¹قندوز صبرينة، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي" دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية البويرة، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، 2016/2017، ص44.

تتطلب إجراءات عملية الرقابة الجبائية ضمان مجموعة من المعايير والآليات التي يجب توفرها في المراجع والمتمثلة في:

- **التدريب والكفاءة:** يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم، والكفاءة المهنية الملائمة من أجل إتمام عملية المراجعة الجبائية، كما يحتاج أن يكون على صلة ببعض العلوم كالإحصاء، الاقتصاد.. لذلك على الإدارة الضريبية أن تضمن برنامج متخصص في هذا المجال للمراجعين الجبائيين.¹
- **الاستقلال:** على المراجع الجبائي أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت، إذ من المهم أن تتق الإدارة الضريبية والمكلفون في توافر ذلك الاستقلال.
- **العناية الواجبة:** على المراجع الجبائي أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة، ووضع التقرير النهائي، وهذه العناية تفرض كفاية أدلة الإثبات وموضوعية تقرير المراجعة، كما يجب المراجع أن يتجنب الإهمال، وسوء النية، فهو مسؤول أمام الإدارة الضريبية.
- **السرية المهنية:** إن طبيعة عمل المراجع تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية.²

3. **العوامل المؤثر في قرارات المراجع:** قد تختلف مردودية المراجع من فترة لأخرى وذلك لعدة عوامل منها:

أ. **العوامل المرتبطة بالغدارة الضريبية:** وهذه العوامل تتمثل في رغبة الإدارة في زيادة التحصيلات الضريبية من أجل تحسين صورتها أمام الإدارة العامة وذلك بالضغط على المراجع الجبائي، مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالأهداف الاجتماعية والاقتصادية، والمالية لعملية المراجع، حيث إن ضغط الإدارة على المراجع الجبائي من أجل زيادة التحصيلات الضريبية، وكثرة المهام المفروضة من الإدارة على المراجع الجبائي تؤدي إلى قرارات متسارعة من قبله وتكون بعيدة عن الموضوعية في أغلب الأحيان.

ب. **العوامل المرتبطة بالمراجع الجبائي:** وتشمل رغبة المراجع في إنجاز أكبر عدد من الملفات في سبيل إرضاء الإدارة، الأمر الذي يدفعه لإنجاز العدد المطلوب، ولكن بقرارات متسارعة وبعيدة عن الموضوعية المطلوبة وقد يؤثر مدى إلمام المراجع بمواد التشريع الضريبي على قراره، فالمراجع الذي يلم ببنود القوانين المختلفة يستطيع إيجاد الحلول، والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التقدير التي قد تواجهه، كما يمكن أن يؤثر التأهيل الفني والمحاسبي على قرار المراجع الجبائي، فمن الضروري أن يكون المراجع مؤهلا علميا وعمليا وعلى معرفة كافية في مجال المؤسسة، وقد تؤثر الخبرة الشخصية للمراجع في قراراته، وذلك من أجل الإحاطة

¹قندوز صبرينة، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص 45.

²قندوز صبرينة، مرجع سابق، ص 45.

بالأساليب التي قد يلجأ المكلفون إليها للتهرب من دفع الضريبة وبالتالي التركيز عليها عند فحص حساباتهم، كما قد يؤثر روتين العمل المتكرر على قرار المراجع الجبائي الذي قد يقوم بنفس الأعمال بشكل يومي مما يصيبه بالملل، وبالتالي قد يؤثر ذلك على قراراته.

ج. **العوامل المرتبطة بالمكلفين:** وتتمثل في رغبة بعض المكلفين بعدم التعاون مع المراجع، وذلك من خلال إحساسهم بأن المراجع الجبائي جاء ليأخذ أموالهم، فمنهم من يعمل بكل جهده لعدم دفع الضريبة المترتبة عليه مما يؤدي إلى عدم الثقة بين المكلف والمراجع الجبائي، كما تؤثر طبيعة نشاطات المكلف وتنوعها على قرار المراجع الجبائي، فكلما زادت هذه النشاطات وتداخلت فيما بينها أصبح عمل المراجع أصعب في تحديد الوعاء الضريبي الصحيح.¹

¹قندوز صبرينة، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص45/46.

خلاصة الفصل الثاني:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، مما ينتج عنه التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، لتزداد بذلك موارد الدولة التي تمول بها الخزينة وهذا ما يساعده بدوره في دفع عجلة التنمية.

ولتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة، وكذلك تنظيم هياكل إدارية وأسند لكل من هذه المصالح مهام تقوم بها، وتتم هذه الإجراءات من بداية سحب ملف المعني، وإعادة تشكيل القاعدة الضريبية إلى غاية كشف الأخطاء، وصولاً إلى نهاية مهمة التحقيق، فتمتاز الرقابة الجبائية بإجراءات دقيقة وواضحة تساعد على تبيان مواطن التهرب الضريبي.

الفصل الثالث: دراسة حالة

لمديرية الضرائب لولاية

بومرداس

تمهيد:

سيتم التطرق من خلال هذا الفصل لدراسة حالة خاصة بالرقابة الجبائية بعين المكان والمتمثلة في التحقيق المحاسبي، باعتبار هذا الأخير وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي، وقد ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية نظرا لتطرقنا للجانب النظري، حيث تمت هذه الدراسة التطبيقية حول قضية متعلقة بشركة ذات مسؤولية محدودة الناشطة بمجال أشغال البناء بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: نظرة عامة للمؤسسة المستقبلية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

المبحث الثاني: دراسة الحالة لشركة أشغال البناء.

المبحث الأول: نظرة عامة للمؤسسة المستقبلية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

تعد مديرية الضرائب بولاية بومرداس، أكبر وأعلى هيئة جبائية متوفرة على مستوى الولاية مكلفة باحترام النظام الجبائي، متابعة ومراقبة نشاط المصالح التابعة لها وفي ما يلي سنتطرق في هذا المبحث إلى: نشأة ومفهوم مديرية الضرائب لولاية بومرداس، الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس، مهام وأهداف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

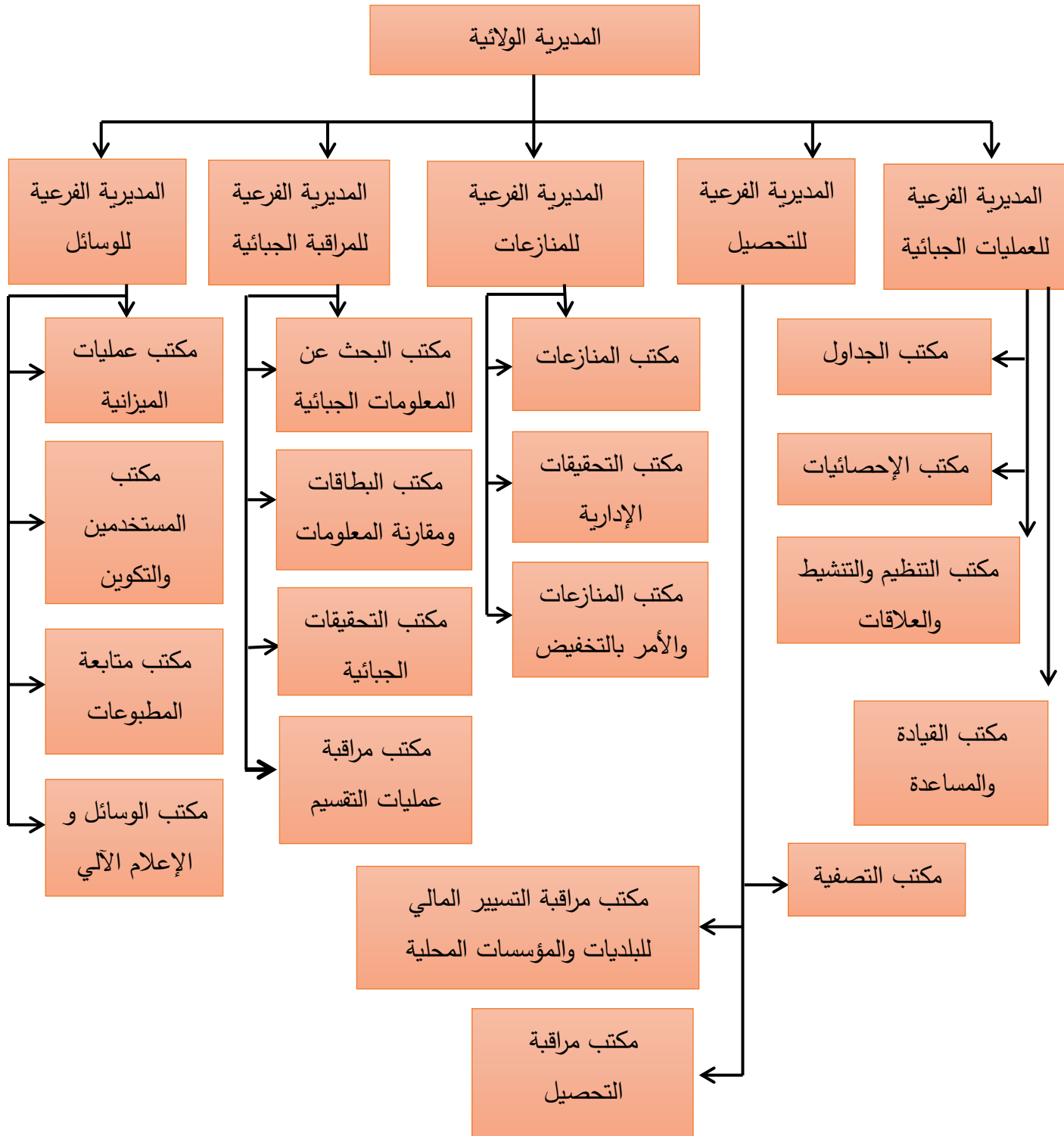
تأسست المديريات الولائية للضرائب ومن بينها مديرية الضرائب لولاية بومرداس، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 12 فيفري 1991، والمتضمن تنظيم اختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم، مقرها بنزل المالية فيمركز الولاية لبلدية بومرداس، وهي الهيئة التي تقوم بمراقبة ومتابعة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها، ومراقبة كافة المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية، ومن الأسباب التي أدت إلى نشأة هذه المديرية تقريب الإدارة الجبائية من المواطن وزيادة الأنشطة الصناعية، التجارية والخدمية على مستوى الولاية، وتتضمن هذه الهيئة خمس مديريات فرعية هي:

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

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

تتضمن مديرية الضرائب لولاية بومرداس ضمن هيكلها التنظيمي الرئيسي، خمس مديريات فرعية وتنقسم كل مديرية فرعية إلى عدة مكاتب بالإضافة إلى هيئات المصالح الخارجية التابعة لها وهي مبينة كما يلي:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية بومرداس.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

المصالح الداخلية والخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.
أولاً: المصالح الداخلية.

نصت المادة 59 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 على تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب و صلاحيتها في خمس مديريات فرعية نذكرها فيما يلي:

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

تكلف ب:

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

وتعمل على تسيير:

أ. مكتب الجداول: ويكلف ب:

- ✓ التكفل بالجدول والتصديق عليها.
- ✓ التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

ب. مكتب الإحصائيات: ويكلف ب:

- ✓ استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.
- ✓ مركز المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.
- ✓ مركز الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

ج. مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ويكلف ب:

- ✓ استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.

- ✓ متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والإمتيازية.
- ✓ نشر المعلومة الجبائية استقبال الجمهور و إعلامه و توجيهه.

د. مكتب التنشيط والمساعدة: ويكلف ب:

- ✓ التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب و كذا تنشيط المصالح المحلية و مساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.
- ✓ متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

2. المديرية الفرعية للتحصيل:

تكلف ب:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب و الرسوم وكل ناتج آخر وأتأوى.

- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية ومصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير دورية من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

أ. مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف ب:

- ✓ دفع نشاطات التحصيل.
 - ✓ المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.
 - ✓ إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.
- ب. مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله: ويكلف ب:
- ✓ متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.

- ✓ المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم الغير نشطة.
- ✓ ضمان إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

ج. مكتب التصفية: ويكلف ب:

- ✓ استلام المنتجات الإحصائية والتي يعدها قابضو الضرائب و المصادقة عليها.
- ✓ مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.
- ✓ التكفل بجداول القبول في الارزاء بالمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

3. المديرية الفرعية للمنازعات:

تكلف ب:

- 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.

وتعمل على تسيير:

أ. مكتب الاحتجاجات: ويكلف ب:

- ✓ استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.
- ✓ استلام ودراسة الكليات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

ب. مكتب لجان الطعن: ويكلف ب:

- ✓ دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.
- ✓ تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو المختصة.
- ✓ تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

ج. مكتب المنازعات الإدارية: ويكلف ب:

- ✓ إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزئية المختصة.
- ✓ الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

د. مكتب التبليغ و الأمر بالصرف: ويكلف ب:

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

4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

وتكلف ب:

- إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.
- وتعمل على تسيير:

أ. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: و الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:

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

ب. مكتب البطاقات و المقارنات: ويكلف ب:

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

ج. مكتب المراجعات الجبائية: و يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:

- ✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.

- ✓ تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- ✓ إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- د. مكتب مراقبة التقييمات: يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:
- ✓ استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
- ✓ المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التطبيق).
- ✓ متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

5. المديرية الفرعية للوسائل:

وتكلف ب:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة والغير منقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتدقيقات المعلوماتية في حالة التشغيل.

و تعمل على تسيير:

أ. مكتب المستخدمين و التسيير: ويكلف ب:

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

ب. مكتب عمليات الميزانية: ويكلف ب:

- ✓ القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات 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 المديرية الولائية للضرائب ومركز الضرائب.
- ✓ الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

ج. مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: ويكلف ب:

- ✓ تسيير الوسائل المنقولة والغير منقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.

- ✓ تنفيذ تدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

د. مكتب الإعلام الآلي: ويكلف ب:

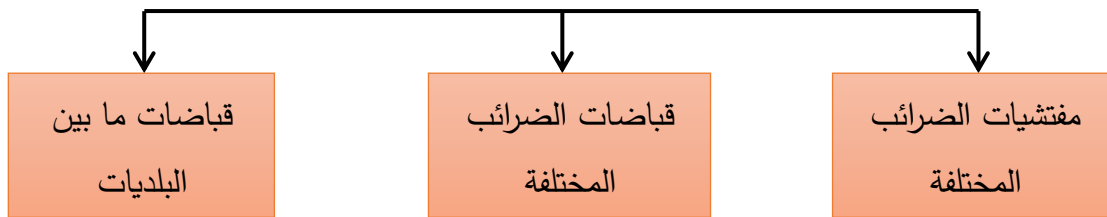
- ✓ التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.

✓ المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

ثانيا: المصالح الخارجية.

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

الشكل(06): المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.



المصدر: مديرية الضرائب لولاية بومرداس (مصلحة المستخدمين).

أولاً: قباضات ما بين البلديات.

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

ثانيا: قباضات الضرائب المختلفة.

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

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

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

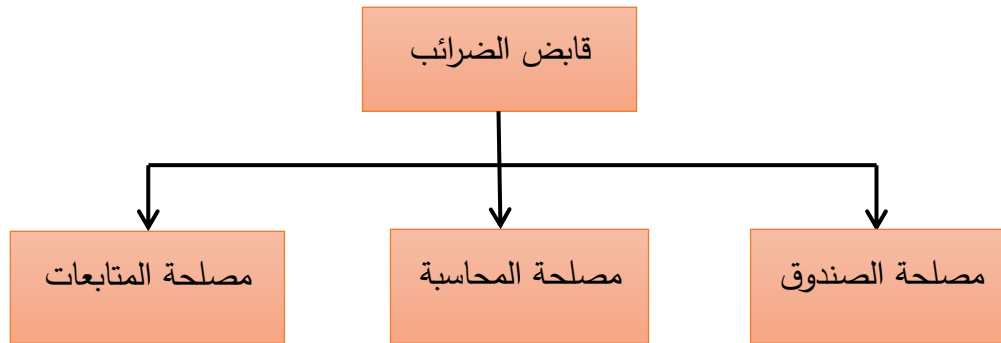
وتتمثل مهام قباضة الضرائب التابعة لولاية بومرداس في:

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

و تنقسم قباضة الضرائب التابعة لولاية بومرداس إلى ثلاث (03) مصالح هي:

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

الشكل (07): الهيكل التنظيمي لقبضة الضرائب.



المصدر: مديرية الضرائب لولاية بومرداس (مصلحة المستخدمين).

ثالثا: مفتشيات الضرائب المختلفة.

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

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

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

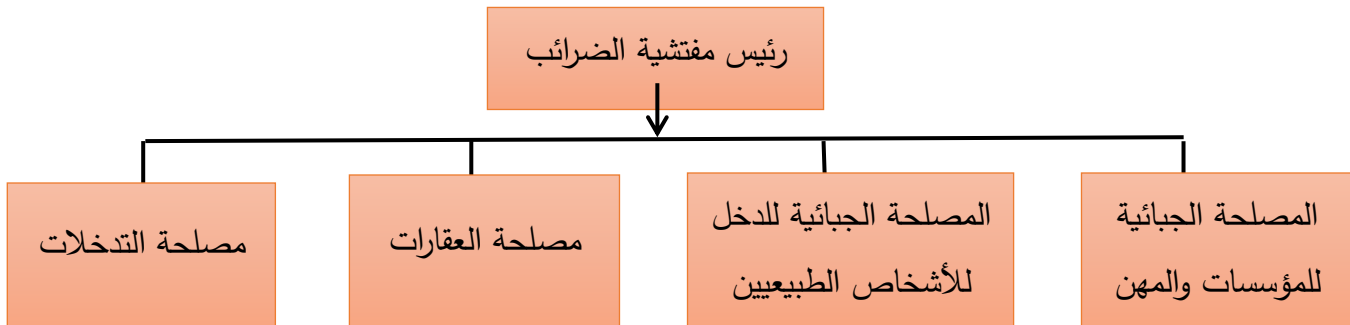
و تتمثل مهام مفتشية الضرائب التابعة لولاية بومرداس في:

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

تضم مفتشية الضرائب التابعة لولاية بومرداس أربعة (04) مصالح هي:

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

الشكل رقم(08): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب.



المصدر: مديرية الضرائب لولاية بومرداس (مصلحة المستخدمين).

المطلب الثالث: مهام وأهداف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

تتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص القيام بعدة مهام في مجال الوعاء والتحصيل، الرقابة، المنازعات والوسائل كما يلي:

I. في مجال الوعاء: تتولى القيام بالمهام التالية:

- ✓ تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- ✓ تصدر الجداول والقوائم وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم بحساب النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- ✓ تحلل وتقوم دوريا بعمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وتعد تلخيصا على ذلك وتقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

II. في مجال التحصيل: تتولى المديرية الولائية للضرائب في مجال التحصيل المهام التالية:

- ✓ تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- ✓ تراقب التكفل والتصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب قباضة وتتابع تسوية ذلك.
- ✓ تتابع تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ✓ تضمن الرقابة القبلية وتصفي حسابات تسيير القابضين.

III. في مجال الرقابة: في هذا المجال تتولى القيام بما يلي:

- ✓ تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- ✓ تعد برامج تدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم بنتائجها.
- ✓ تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.

IV. في مجال المنازعات: ضمن هذا المجال تتولى المهام التالية:

- ✓ تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.

- ✓ تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال الوعاء الضريبي.
 - V. في مجال الوسائل:** في ما يتعلق بمجال الوسائل تتولى المهام التالية:
 - ✓ تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية، المادية، التقنية والمالية وتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
 - ✓ تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
 - ✓ توظف وتعين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
 - ✓ تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
 - ✓ تكون رصيда وثائقا للمديرية الولائية وتسييره وتضمن توزيعه وتعميمه.
 - ✓ تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.
 - VI. في مجال الإعلام والاستقبال:** في إطار مجال الاستقبال والإعلام، تكلف المديرية الولائية للضرائب بما يلي:
 - ✓ تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم، تنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.
- المبحث الثاني: دراسة الحالة لشركة أشغال البناء.**
- سنتناول في هذا لمبحث دراسة ميدانية حول مؤسسة أشغال البناء التي خضعت لعملية التحقيق المحاسبي:
- المطلب الأول: أهمية الاجراءات الأولية للتحقيق المحاسبي.**
- بعد حصول المحققين على الامر بالمهمة الممضاة من طرف المدير الفرعي للرقابة الجبائية وتكليفهم بالقضية، وبعد سحبهم للملف الجبائي للمكلف من المفتشية.
- يقوم الأعوان المحققون خلال المرحلة الاولى من التحقيق بإشعار المكلف بالتحقيق وتسليم نسختين من هذا الإشعار للمكلف قصد الاحتفاظ بنسخة منها أما النسخة الثانية فيتم إرجاعها مرفوقة بوصل الاستلام وقائمة الوثائق المطلوبة، بحيث تمنح له مهلة عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ استلامه للإشعار وذلك قصد تحضير الوثائق المرجوة منه والمتعلقة بسنوات التحقيق.
- وبعد انقضاء المهلة القانونية للإشعار بالتحقيق يتم تحرير وثيقة بداية التحقيق (Fiche de début des travaux de vérification) (حسب الملحق رقم 03) وقبل مباشرة الدراسة الميدانية لأعمال التحقيق سنقدم تعريفا موجز للمؤسسة محل التحقيق.
- I. تعريف المؤسسة محل التحقيق:**
- قمنا بدراسة ملف جبائي لشخص معنوي صاحب مؤسسة خاصة لأشغال البناء.
- الشكل القانوني: شخص معنوي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (SARL).
 - ملف جبائي للسيد: XXX.

- النشاط الممارس: مؤسسة أشغال البناء.
- تاريخ بداية النشاط: 2003/05/17.
- العنوان: ولاية بومرداس.
- الأصول المملوكة: معدات صناعية.
- العمال: من 06 إلى 12 عامل.
- الموردون: مختلف الموردون من داخل الوطن.
- الزبائن: لمختلف المواطنين عامة.

II. الإشعار بالتحقيق:

تم إشعار المؤسسة محل التحقيق حسب الإجراءات القانونية بتاريخ 2021/09/14 عن طريق إشعار بالتحقيق رقم 1259/DIW35/SDCF/BVF وهذا للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020 ويتضمن هذا الإشعار كل المعلومات طبقا للنصوص احكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الاسم واللقب، نشاط المكلف، العنوان، رقم الإشعار، تاريخ إرسال الإشعار، أنواع الضرائب الخاضعة للتحقيق، سنوات التحقيق.

III. أنواع الضرائب والرسوم الخاضع لها المكلف:

نظرا للنشاط الممارس من قبل هذه الشركة وبناءا لطبيعتها القانونية فهي تخضع للضرائب والرسوم المحددة ادناه:

1. الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

- الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 23% فيما يتعلق بالأرباح المحققة وفقا للمادتين 136 و 150 من ق.ض.ر.م.
- الضريبة على النشاط المهني بنسبة 2% مع تطبيق تخفيض 25 % بالنسبة لشركة البناء على رقم الأعمال المحقق في ق.ض.ر.م من المادة 217 الى المادة 222.
- الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الأجور وذلك حسب المادة 75-1، 129-01، 130-02 من قانون الضرائب و الرسوم المباشرة .
- الضريبة على الدخل الاجمالي: وفق المواد التالية 01، 46، 45 و 104 من ق.ض.ر.م.

2. حق الطابع: يفرض حق الطابع على مبلغ المبيعات المفوترة والمدفوعة نقدا.

3. الرسم على القيمة المضافة: بنسبة 19% على رقم الاعمال المحقق على السنوات المالية .

4. رسم التكوين المهني و التمهين ورسم التطهير: وفق أحكام القانون رقم 97-02 المؤرخ في 1997/12/31.

المطلب الثاني: تسيير عملية التحقيق المحاسبي.

بعد التطرق لمختلف المراحل القانونية التي تسبق عملية التحقيق بدءا من الإشعار بالتحقيق ومراجعة ملفه الجبائي خلال المهلة الممنوحة له والتي بعد مرورها يتم الشروع في عملية التحقيق وعليه تمر هذه العملية بعدة مراحل وتكمن في:

أ. بداية التحقيق:

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق واستلامه من طرف المكلف بتاريخ 2021/09/14 وانقضاء المدة القانونية المقدرة ب عشرة(10) أيام, كان التدخل الميداني يوم 2021/09/26 للمحققان ورئيس فرقة التحقيقات، ومن خلال هذا التحقيق تم تحرير محضر المعاينة الذي يتضمن : اصول عقارية ومنقولة(أراضي، شقق...)، معدات النقل(سيارة سياحية...)، مخزونات، الذمم المدينة، الحسابات البنكية والبريدية، وأمضي على هذا المحضر المكلف بتاريخ 2021/09/27 وبعدها تم سحب الوثائق المحاسبية وتم إعداد بطاقة بداية الأشغال.(حسب الملحق رقم (04) ((Fiche de renseignements).

II. التحقيق في المحاسبة: وهنا يتم فحص المحاسبة شكلا ومضمونا:

• التحقيق في شكل المحاسبة: تشمل الوثائق المحاسبية التالية:

1. الدفاتر الاجبارية: ويحتوي على:

- اليومية العامة: يحتوي على سجل مرقم وموقع عليه من طرف رئيس محكمة بومرداس بتاريخ 2014/04/10، تحت رقم 2004/144 ويتضمن 250 ورقة.
- دفتر الجرد: يحتوي على سجل مرقم وموقع عليه من طرف رئيس محكمة بومرداس بتاريخ 2014/04/10، تحت رقم 2004/144 ويتضمن 44 ورقة.
- دفتر الأجور: يحتوي على سجل مرقم وموقع عليه من طرف رئيس محكمة بومرداس بتاريخ 2014/04/10، تحت رقم 2004/144 وللسنوات 2017-2020، يتضمن 49 ورقة.
- دفتر الأستاذ للحسابات العامة والمساعدة.

2. السجلات والدفاتر المساعدة: تشمل السجلات التالية:

- السجل المساعد والمحوسب لمشتريات السنوات 2017-2020.
- السجل المساعد والمحوسب لمبيعات السنوات 2017-2020.
- سجل الصندوق المساعد والمحوسب للسنوات 2017-2020.
- سجل البنك المساعد والمحوسب للسنوات 2017-2020.
- السجل المساعد والمحوسب للعمليات المتنوعة للسنوات 2017-2020.
- ميزان المراجعة للحسابات الرئيسية والفرعية للسنوات 2017-2020.

3. العمليات المختلفة:

- فواتير الشراء للسنوات 2017-2020.

- فواتير الاستثمارات للسنوات 2017-2020.
- فواتير البيع للسنوات 2017-2020.
- فواتير الماء و الكهرباء للسنوات 2017-2020.
- الحسابات البنكية للسنوات 2017-2020.
- تصريحات الاشتراك في الضمان الاجتماعي للسنوات 2017-2020.
- نسخ من التصريحات الشهرية (série G50) للسنوات 2017-2020.
- نسخ من التصريحات السنوية (bilans) للسنوات 2017-2020.
- المخالفات السابقة و الخاصة بالسنوات 2015-2018:**
- عدم دفع الرسم على النشاط المهني على المبيعات المحققة.
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة على المشتريات التي يحظر خصمها بموجب المادة 30 من قانون الرسم على رقم الاعمال.
- عدم تسديد اقساط الضريبة على ارباح الشركات.
- عدم تسديد رسم التكوين المهني والتمهين، ورسم التطهير.
- **التحقيق في مضمون المحاسبة:** بعد التحقيق في المحاسبة شكلا، والتي غالبا ما تكون مطابقة لقواعد القانونية، وذلك محاولة من طرف بعض المكلفين بالضريبة بإظهار الوجه الحسن لمحاسبتهم قصد تغليب المحققين من جهة ومن جهة ثانية لعدم سهولة كشف الانحرافات فيها، فبعد هذا اتجهنا إلى جوهر عملية التحقيق وهو التحقيق في مضمون المحاسبة والتي من خلالها يتم اكتشاف مختلف الأخطاء والانحرافات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة إن وجدت.
- من خلال التحقيق في مضمون المحاسبة اتضح وجود بعض الأخطاء واستعمال بعض الحيل بغية التهرب وتم اكتشاف عدة أخطاء من طرف المحقق من بينها:
- 1. خطأ في التصريح بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فقام المكلف باحتسابها بنسبة 17% بدلا من 19% وذلك من خلال التصريح الشهري (G50) لشهر ديسمبر.
- 2. عدم دفع فاتورتين متعلقتين بسنة 2020 (فاتورة رقم 23 بتاريخ 2020/11/26، فاتورة 38 بتاريخ 2020/12/15).
- 3. عدم التصريح برقم الأعمال للسنوات الثلاثة (2018-2019-2020).
- 4. أما بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور وصنف أرباح مهنية وحقوق الطابع فهي لا تستدعي أي ملاحظة معينة.

المطلب الثالث: آثار ونتائج عملية التحقيق المحاسبي.

بعد المرور بمختلف المراحل الأولية للتحقيق ومراجعة الملفات الجبائية، والتحقيق في المحاسبة من حيث الشكل والمضمون وذلك بالتدقيق في مختلف الكشوفات المحاسبية ومختلف الدفاتر الممسوكة من قبل المكلف بالضريبة، تأتي أعمال نهاية التحقيق والمتمثلة في:

1. إعداد محضر نهاية عملية التحقيق والتبليغ الأولي للنتائج:

1. إعداد محضر نهاية عملية التحقيق:

بعد الحصول على مختلف المعلومات المحاسبية نتيجة فحص ملف المكلف والتي على أساسها سيتم التعديل في الأسس الخاضعة سابقا أو الأسس المصرح بها ضمن هذا الملف، تم تحرير محضر نهاية الأشغال بتاريخ 2022/02/10 تحت رقم 2021/VC/42، والذي أعلم من خلاله المكلف بنهاية عملية التحقيق، ممضى عليه من طرف المحققان (مع ذكر أسمائهم ورتبهم) ورئيس فرقة التحقيقات، والذي يحتوي على مختلف التواريخ المتعلقة بعملية التحقيق. (الملحق رقم 05)).

2. التبليغ الأولي للنتائج:

عند الانتهاء من تحرير محضر نهاية عملية التحقيق وجمع مختلف المعلومات واستغلالها، وبعد القيام بالفحص و التدقيق في مختلف الوثائق التي تم استلامها، واستغلال محضر المعاينة الميداني و مقارنة بعض التصريحات (مثال: مقارنة التصريح الشهري (G50) مع دفتر الأجور، مقارنة النتائج وكشف المحاسبة الذي تم إعداده من قبل المحققين).

تم إعداد التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020، والذي يتضمن جميع التعديلات في مختلف الضرائب و الرسوم الخاضع لها المكلف، كما يحتوي هذا التبليغ الحقوق القانونية للمكلف والمتمثلة في:

- الحق في مهلة الأربعون (40) يوما ابتداء من تاريخ استلام الاشعار، هذا الإرسال لموافاة الإدارة بالموافقة أو تقديم ملاحظات، كما أن عدم الرد خلال هذه المدة، يعتبر قبولاً ضمناً لما جاء في التبليغ.
 - يمكن طلب أي استفسار شفوي متعلق بالتحقيق قبل بداية المدة المحددة للرد.
 - الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة هذه الاقتراحات أو الرد عليها.
 - الحق في طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون من السيد المدير الولائي للضرائب.
- كما يجب أن يعلم المكلف بأن الضرائب والرسوم متبوعة بعقوبات جبائية وفقاً للقانون والمتمثلة في ما نصت عليه المادة 193 من ق.ض.م.ر.م على أنه "يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها بنسبة:

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

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

25%: إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج. عند محاولة القيام بأعمال الغش، تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000) أو يعادلها. وبعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة للرد و نظرا لعدم رد المكلف فإنه يتم تحرير التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المحاسبي.

II. تقييم محاسبة المكلف وكيفية تحديد رقم الأعمال:

خلال تفحص المحاسبة والتدقيق فيها يمكن إعطاء تقييم من حيث شكلها ومضمونها، وهو ما يساعد على تحقيق رقم الأعمال الحقيقي المعتمد.

1. تقييم محاسبة المكلف:

من خلال التدقيق في السجلات الخاصة بالمؤسسة والوثائق المحاسبية ومختلف المعلومات المتوفرة لدى الأعوان المحققين والمتحصل عليها من مختلف الإدارات والمؤسسات المالية وكذا الزبائن والموردون تم تقييم محاسبة سنوات التحقيق كما يلي:

بالنسبة لسنة 2017: محاسبة مقبولة من حيث الشكل لكنها لا تخلو من العيوب المحاسبية من حيث المضمون مما أدى إلى إدخال تعديلات على أسس الضرائب والرسوم المبينة في الأوراق الملحقة. بالنسبة للسنوات 2018، 2019، 2020: نظرا لوجود عيوب في محاسبة الشركة قام المحققين بإعلام المكلف، ونتيجة لذلك تم تحديد أسس الضرائب والرسوم تلقائيا حسب المادة 44 من ق.إ.ج.

2. تحديد رقم الأعمال:

جدول رقم (02): تحديد رقم الأعمال للسنوات الأربعة. المبالغ: دج

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المفوتر المصرح به	21.553.060	133.814.280	33.648.110	30.779.020
رقم الأعمال المفوتر المعتمد	2.265.800	/	/	/
الفارق	19.287.260	133.814.280	33.648.110	30.779.020

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية. من خلال الجدول نلاحظ وجود فارق بين رقم الأعمال المفوتر المصرح به ورقم الأعمال المفوتر المعتمد بالنسبة لسنة 2017، أما بالنسبة للسنوات 2018، 2019، 2020 لم يعلن المكلف عن رقم الأعمال المفوتر المعتمد لذلك يبقى الفارق هو نفسه رقم الأعمال المفوتر المصرح به.

III. تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم على رقم الأعمال:

1. الرسم على النشاط المهني (TAP):

من خلال الجدول التالي يمكن توضيح كيفية تعديل الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم (03): تعديل الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني (TAP). المبالغ: دج

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	21.553.060	133.814.280	33.648.110	30.779.020
رقم الأعمال الخاضع سابقا	2.265.800	/	/	/
رقم الأعمال المعتمد	19.287.260	133.814.280	33.618.110	30.779.020
التخفيض 25%	4.821.815	33.453.570	8.412.027	7.694.755
رقم الأعمال الغير خاضع	14.465.445	100.360.710	25.236.083	23.084.265
نسبة الرسم	2%	2%	2%	2%
الحقوق المتملص منها	289.308	2.007.214	504.721	461.685
الغرامة 25%	72.327	501.803	126.180	115.421
صافي الدفع	361.635	2.509.017	630.901	577.106

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على وثائق مقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني (TAP) يطبق بنسبة 2% مع تطبيق تخفيض 25% لأشغال البناء، فكما نعلم سابقا فالمكلف لم يصرح برقم الأعمال الخاضع للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020 فهنا يطبق التخفيض 25% على رقم الأعمال المصرح به، أما بالنسبة لسنة 2017 فيطبق التخفيض على رقم الأعمال المعتمد والذي نتحصل عليه بطرح رقم الأعمال المصرح به من رقم الأعمال الخاضع سابقا، بعد ذلك نتحصل على رقم الأعمال الغير خاضع والذي سوف نطبق عليه نسبة الرسم على النشاط المهني 2% (TAP) ومنه نتحصل على الحقوق المتملص منها والتي تطبق عليها نسبة الغرامة 25% (تقدر نسبة الغرامة بـ 25% لأن الحقوق المتملص منها في سنة 2017 أكبر من 200.000 دج أما بالنسبة للسنوات الباقية فعند عدم التصريح برقم الأعمال فتطبق كذلك هذه النسبة) بعد ذلك نقوم بجمع الحقوق المتملص منها مع الغرامة المقدرة بـ 25% لنحصل على صافي الدفع الذي يلتزم المكلف بدفعه.

2. الرسم على القيمة المضافة (Tva):

بالنسبة لسنة 2017: من الملاحظ سابقا أن المكلف قد خطأ في التصريح فبدلا ما يصرح بنسبة 19% فقد صرح بـ 17%، وهذا في التصريح الشهري (G50) لشهر ديسمبر، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(04): تعديل الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة(على المبيعات)(Tva). المبالغ: د.ج.

البيان	2017
رقم الأعمال المصرح به	18.304.040
الحقوق المصرحة 17%	3.111.686
الحقوق المستحقة 19%	3.477.767
المبلغ المتهرب	366.081

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على وثائق مقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية. من خلال الجدول نلاحظ أن المبلغ المتهرب منه والذي يلتزم المكلف بتسديده هو عبارة عن الفرق بين الحقوق المستحقة والحقوق المصرحة، التي قمنا باحتسابها من رقم الأعمال المصرح به (خارج الرسم). بالنسبة لسنة 2020: كما هو مذكور سابقا فإن هذا المكلف لم يقوم بدفع فاتورتين متعلقتين بنفس السنة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(05): فاتورتين متعلقتين بسنة 2020. المبالغ: د.ج.

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	المبالغ(خ.ر)	ر.ق.م (Tva)
23	/11/26 2020	ETB Hamza Nabil	3.286.000	624.340
38	/12/25 2020	*****	3.374.000	641.060
المجموع				1.265.400

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على وثائق مقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية. من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن المكلف لم يقوم بتسديد فاتورتين متعلقتين بسنة 2020 اللذان صرح بهما في التصريح الشهري(G50) لشهر نوفمبر وديسمبر على التوالي. فيصبح هذا المجموع عبارة عن ر.ق.م غير مسترجع الذي سوف يتم معالجته، كما سيبين في الجدول التالي: الجدول رقم(06): تعديل الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة(Tva). المبالغ: د.ج.

البيان	المبالغ
ر.ق.م غير مسترجع	1.265.400
تسبيق 12/31	84.675
ر.ق.م مسترجع	1.180.725

295.181	الغرامة 25%
1.475.906	الصافي للدفع

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على وثائق مقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أنه تطبق غرامة 25% على ر.ق.م المسترجع والذي يتم احتسابه بطرح تسبيق 12/31 من ر.ق.م المسترجع بغية الحصول على الصافي للدفع الذي يلتزم المكلف بتسديده.

3. الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

أ. **مراجعة الأقسام:** يوضح تحليل الأقسام خلال السنوات من 2017 إلى 2020 أن المكلف قد أغفل على دفع أقساط معينة وتسديد مدفوعات أقل من تلك المنصوص عليها في أحكام الفقرتين 2 و3 من المادة 356 من ق.ض.م.ر.م، لذلك سيتم تطبيق الزيادة بنسبة 10% المنصوص عليها في الفقرة 8 من المادة المذكورة أعلاه، والتي سيتم تكبدها لعدم دفع المبالغ المستحقة، كما سيوضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات. المبالغ: دج.

البيان	2017	2018	2019	2020
نتيجة السنة ن-2	11.930.000	9.125.240	4.952.710	5.119.390
نتيجة السنة ن-1	9.125.240	4.952.710	5.119.390	1.078.220
IBS لسنة ن-2	2.713.900	2.098.805	1.139.123	1.176.999
IBS لسنة ن-1	2.098.805	1.139.123	1.176.999	247.900
الفائض	/	/	/	/
مبلغ القسط الأول	823.170	629.641	341.736	353.099
المبلغ المدفوع	00	00	00	00
الفائض	/	/	/	/
المبلغ الغير مدفوع	823.170	629.641	341.736	353.099
الزيادة 10 (a)%	82.317	62.964	34.173	35.309
مبلغ القسط الثاني	436.112	53.831	364.462	00
المبلغ المدفوع	00	00	00	00
الفائض	/	/	/	278.702
المبلغ الغير مدفوع	436.112	53.831	364.462	00
الزيادة 10 (b)%	43.611	5383	36.446	00
مبلغ القسط الثالث	629.641	341.736	353.099	00

المبلغ المدفوع	00	00	00	00
الفائض	/	/	/	111.008
المبلغ الغير مدفوع	629.641	341.736	353.099	00
الزيادة 10 (c)%	62.964	34.173	35.309	00
موج الزيادة (a+b+c)	188.892	102.520	105.928	35.309
الضريبة على أرباح الشركات الإضافية	188.892	102.520	105.928	35.309

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على وثائق مقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية.

من خلال الجدول السابق تحسب الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 23% من النتيجة الجبائية للسنة السابقة، كما تحسب مبالغ الأقساط الثلاث من IBS ن-2 للسنة 2017 أما باقي السنوات فهي تحسب من IBS ن-1 للسنة التي تسبق ذلك القسط المراد حسابه مثال: قسط سنة 2019 = IBS ن-1 لسنة 2018 $\times 30\% = 1.139.123 \times 30\% = 341.736$ دج، يأتي بعده المبلغ المدفوع فهو معدوم بالنسبة لكل السنوات وكل الأقساط، بعد ذلك نقوم بمعالجة الفائض والذي لا وجود له في القسط الأول على غرار القسط الثاني والثالث بالنسبة لسنة 2020 فقط، ومنه يعتبر المبلغ الغير مدفوع هو نفسه مبلغ القسط والذي تحسب عليه الزيادة بنسبة 10% بالنسبة لكل الأقساط والسنوات، في الأخير نتحصل على مجموع الزيادات المتعلقة بكل قسط التي تعتبر هي نفسها الضريبة على أرباح الشركات الإضافية والتي يلتزم المكلف بدفعها.

4. رسم التطهير والتكوين المهني والتمهين:

الجدول رقم (08): تعديل الاسس الخاضعة للرسم على التطهير والتكوين المهني والتمهين.

المبالغ: دج

البيان	2017	2018	2019	2020
القاعدة الضريبية الغير خاضعة	10.474.900	15.321.800	9.664.400	5.640.500
الحقوق المتملص منها (1%)	104.749	153.218	96.644	56.405
الغرامة (25%)	26.187	38.304	24.161	14.101
صافي الدفع	130.936	191.522	120.805	70.506

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية.

من خلال هذا الجدول نلاحظ ان صافي الدفع هو مجموع الحقوق المتملص منها والغرامة، تحسب الغرامة بنسبة 25% من الحقوق المتملص منها (وذلك لأنها أكبر من 200.000 دج) حسب المادة 192 من

ق.ض.م.ر.م، حيث تحسب هذه الحقوق بنسبة 1% من القاعدة الضريبية الغير الخاضعة، هكذا يصبح المكلف مجبر بدفع هذا الصافي.

أما في حالة عدم رد المكلف على الاشعار بالتعديل المقترح والمقدم من قبل المحققين يختلف فقط في ر.ق.م. كما يلي:

1. الرسم على القيمة المضافة (Tva):

الجدول رقم (09): تعديل الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة. المبالغ: دج.

البيان	2017	2018	2019	2020
ر.ق.م. الغير مسترجعة	366.081	/	/	1.265.400
تسبيق 12/31	1.398.242	203.871	61.939	84.675
فارق التسبيقات	366.081	366.081	203.871	61.939
ر.ق.م. مسترجعة	/	162.210	141.932	1.242.664
الغرامة 15% و 25%	/	21.331	21.289	310.066
صافي الدفع	/	186.541	163.221	1.553.330

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن ر.ق.م. المسترجعة هي عبارة عن ر.ق.م. الغير مسترجعة مطروحا منها تسبيق 12/31 مضافا إليها فارق التسبيقات، بعد ذلك تختلف الغرامة المطبقة بين 15% و 25% باختلاف ر.ق.م. المسترجعة، أي إن كانت ر.ق.م. المسترجعة أكبر من 200.000 دج فتطبق نسبة 25% أما إن كانت أقل من هذا المبلغ فتطبق نسبة 15%، فبالجمع بين ر.ق.م. المسترجعة والغرامة نتحصل على صافي الدفع .

خلاصة الفصل:

إن النتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة التطبيقية ونتيجة لرقم الأعمال المعتمد لطبيعة النشاط الممارس نقول أن النتائج مقبولة.

فمن خلال دراسة مراحل التحقيق المحاسبي، اتضح دوره في كشف تجاوزات المكلف في التهرب الضريبي التي يقوم بها، وهذا من خلال التدقيق في مختلف الدفاتر المحاسبية والحسابات واحترام مختلف الاجراءات القانونية، وباعتماد المحققين على الخبرة والالتزام بالقواعد القانونية لتجنب الوقوع في الأخطاء، فقد تم اكتشاف عدة تلاعبات في هذه الحالة مثل: عدم التصريح برقم الأعمال للسنوات 2018/2019/2020 والذي أدى بالمكلف إلى الالتزام بتسدي عدة غرامات، كما أنه قام بالتعديل في الأسس الخاضعة سابقا لمختلف الضرائب والرسوم، وهذا يبين لنا الدور المهم للتحقيق المحاسبي في محاربة التهرب الضريبي واسترجاع موارد الخزينة المستنزفة.

الخاتمة

الخاتمة :

من خلال دراستنا لهذا الموضوع اتضح لنا أن الرقابة الجبائية هي أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية، ويبرز ذلك من خلال التحقيق والتأكيد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، واكتشاف كل الأخطاء والمناورات، بهدف تصحيحها، فهي بذلك تعتبر من بين الوسائل الردعية والوقائية التي يمكن من خلالها وضع حد ولو نسبيا، لظاهرة التهرب الضريبي، كما أنها تشكل وسيلة ضمان لاسترجاع المبالغ المتهرب منها، مما ينتج عنه التقليل من هذه الظاهرة لتزداد بذلك موارد الدولة التي تمول بها الخزينة، وهذا ما يساعد بدوره في دفع عجلة التنمية.

ومن أجل تحقيق ذلك، فلقد اسند المشرع الجزائري مهمة القيام بهذه الرقابة لأجهزة مختصة في المجال تسهر على تطبيق وتنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات، كما أقر لها كذلك جملة من الصلاحيات والسلطات تتجسد في كل من حق الاطلاع، سلطة الرقابة، سلطة المعاينة وسلطة استدراك الأخطاء....، فهي بذلك تسعى إلى حماية حقوق الخزينة العمومية.

ونظرا لعدد الهائل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة فكان لازما على الإدارة الجبائية استعمال عدة تحقيقات جبائية تمكنها من التصدي لكل التلاعبات التي قد تصدر من طرفهم، بحيث يعتبر التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، والتحقيق المصوب، من أهم الطرق التي تستند إليها الرقابة الجبائية لاستدراك مختلف حالات التهرب الضريبي، إذ نجد أن الأول يختص بالأشخاص المعنويين، بينما الثاني يختص بالدخول الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي أما الثالث فهو لا يختلف كثيرا عن التحقيق المحاسبي وإن يمتاز بأقل شمولية وأكثر سرعة ومردودية، بحيث تنطلق هذه التحقيقات بالإجراءات التحضيرية، التي تشمل البرمجة وجمع المعلومات، بعدها يتم الشروع في عملية التحقيق، من خلال القيام بالفحوصات والمراقبة في عين المكان، للتأكد من مصداقية التصريحات، وصولا إلى التبليغ بالنتائج التي تقضي بتحديد أسس فرض الضريبة إما بإجراء تقويم أو دون إجراء أي تقويم، ليتم بذلك إقفال عملية التحقيق.

إلا أنه في حالات اكتشاف أية ممارسة تدليسية، تسلط الإدارة الجبائية جزاءات على المكلف الخاضع للرقابة، تختلف هذه الجزاءات من كونها جزاءات جبائية أو جزائية أو مهنية والتي يتم تسليطها حسب درجة وخطورة المخالفة المرتكبة.

وعليه فنجد أن الرقابة الجبائية تلعب دورا إيجابيا في القضاء على هذه الظاهرة، ذلك بالنظر إلى النتائج التي حققها حتى وإن لم تساهم بصفة كلية في محاربة هذه الظاهرة إلا أنها تمكنت من التصدي لبعض القضايا لكونها تعتبر أداة حماية الأموال العمومية كما أنها تلعب دور في زيادة التحصيل الضريبي وفي مكافحة الفساد، لكن بالرغم من ذلك فإنها لا تمتاز بفعالية مطلقة في مكافحة التهرب الضريبي، كونها أنها لا تخلو من بعض السلبيات التي أثرت عليها وتحد من فعاليتها، ذلك راجع لعدة عوامل منها: تهاون الإدارة الجبائية، تقشي ظاهرة الرشوة، غياب العدالة الضريبية، فهي بذلك لا تستطيع تحقيق كل الأهداف المرجوة منها.

كما أنه لا يمكن إبراز دور الرقابة في مكافحة التهرب الضريبي على أرض الواقع، ذلك نتيجة صعوبات تعرقل عمل هيئات الرقابة الجبائية وتجعلها غير قادرة لوحدها لتصدي لقضايا التهرب الضريبي، نجد منها صعوبة البرمجة والتنفيذ وقصور الإمكانيات البشرية والمادية، غموض وعدم استقرار التشريعات الجبائية... الخ.

و من أجل تحسين مستوى الرقابة الجبائية كان لازما على الدولة الجزائرية أن تسارع في اتخاذ إجراءات وتدابير بهدف دعم وتطوير الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، ذلك من خلال تفعيل الهياكل المساعدة لعملية الرقابة، وكذا تدعيم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى..... الخ.

اختبار الفرضيات:

- بعد التعرض لمختلف محاور الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى إثبات صحة الفرضية الأولى والتي نصت على أن التهرب الضريبي يؤثر على مداخيل الميزانية العامة من خلال نقص الإيرادات، وبالتالي فإنه يؤثر سلبا على الجانب الاقتصادي والمالي.
- إن الفرضية الثانية والتي تنص على الرقابة الجبائية أداة ووسيلة فعالة في التحكم أو مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي صحيحة، وذلك باعتماد المحققين على عدة تحقيقات جبائية والتي تتضمن جملة من الإجراءات التي تناولناها سابقا .
- تؤثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي إما إيجابا أو سلبا، وهي فرضية خاطئة، حيث تعتبر الرقابة الجبائية من أحد الأدوات الفعالة للحد من التهرب الضريبي .
- تكمن الأدوات والميكانيزمات الكفيلة لتفعيل الرقابة الجبائية في التشريع الضريبي، المكلف، الإدارة الجبائية، وهي فرضية صحيحة، كون الرقابة الجبائية من أحد الأدوات الفعالة للحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

نتائج البحث:

يمكن صياغة أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة في النقاط التالية:

- ✓ ارتفاع نسبة الضريبة وكثرتها هي أهم سبب يؤدي بالمكلف إلى اللجوء إلى أساليب التهرب الضريبي.
- ✓ النظام الجبائي الجزائري يعاني من نقص في أحكام القوانين التشريعية، بالإضافة إلى نقص في الإمكانيات البشرية والهيكل، مما أدى إلى ارتفاع نسبة التهرب الضريبي، كما يبقى عاجزا أمام النشاط الموازي غير مصرح به والذي يعتبر ثروة ضائعة للخزينة العمومية.
- ✓ للمكلفين مجموعة من الحقوق والضمانات ترافقه طوال فترة التحقيق تلتزم بها الإدارة الجبائية وفي حالة الإخلال بها تؤدي إلى بطلان هذه الرقابة، وفي المقابل لديه التزامات يتقيد بها، وعدم التزامه بها يؤدي إلى فرض عقوبات عليه من طرف الإدارة الجبائية.
- ✓ إن عامل الخبرة والكفاءة لدى الاعوان المحققين في الجانبين الجبائي والمحاسبي، ووعيهم بمختلف الإجراءات القانونية لعملية التحقيق المحاسبي عامل رئيسي لإنجاحه.
- ✓ تبادل المعلومات والتنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات والمؤسسات الأخرى تلعب دورا هاما في مكافحة التهرب الضريبي من خلال جمعها واستغلالها.
- ✓ من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك لطبيعته السرية، حتى المناهج المقترحة في عملية التقدير، اتضح عجزها، نتيجة النقائص التي تعرفها من جهة، و من جهة أخرى لتطور طرق وأنواع التهرب الضريبي.
- ✓ قلة الإمكانيات المادية والبشرية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس بالإضافة الى اتساع الجغرافي للولاية، يؤدي إلى عدم تمكين الأعوان المحققين من القيام بجميع عمليات التحقيق المبرمجة وهذا ما لمساه من خلال الاحصائيات، مما ينتج عليه ضياع إيرادات كان من الممكن تحقيقها.
- ✓ كما توصلنا من خلال المعلومات المقدمة لنا من مديرية الضرائب لولاية بومرداس أن أكثر الأنشطة لجوءا للتهرب الضريبي هي نشاط التجاري (بيع السلع) ونشاط الاشغال العمومية والبناء.

اقتراحات البحث:

بناء على النتائج المتوصل إليها نقترح ما يلي:

- ✓ تخفيض الضغط الضريبي مما يسمح للمكلف بعدم التهرب من دفع الضرائب.
- ✓ تقديم تحفيزات جبائية للملكيين الضريبة الذين تمتاز بتصريحاتهم بالشفافية .
- ✓ العمل على تبسيط الإجراءات الجبائية المتعلقة بالتحصيل الضريبي .
- ✓ السعي على استقرار التشريع الضريبي بغية التقليل من الثغرات الجبائية .

✓ تأطير الموارد البشرية في المجال الجبائي وتطوير الامكانيات والهياكل بما يتماشى مع الوقت الراهن .

✓ تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا واجتماعيا وذلك لتفادي الإغراءات المالية.

آفاق البحث:

بعد تناول هذه الدراسة لموضوع دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ومن خلال اكتشاف الأخطاء والتجاوزات وتعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، ومن خلال نقاط الضعف والقصور التي قد تظهر فيها على غرار جميع البحوث والدراسات من جهة، ونظرا لتشعب الموضوع من جهة ثانية، فإن هذا البحث يحتاج إلى العديد من الدراسات المكملة لتتمة وتغطية جوانب الضعف فيه.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

I. الكتب:

1. بودالي محمد، "التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي"، دار الحديث للنشر، 2006.
2. حامد عبد المجيد دراز، "مبادئ المالية العامة"، مركز الإسكندرية للكتاب مصر 2000.
3. حمدي سليمان سميجات القبيلات، "الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية"، مكتب دار الثقافة، الأردن، 1988.
4. عبد الرحمان عطية، "المحاسبة العامة وفق النظام المالي المحاسبي"، دار النشر حيطلي، 2009.
5. علي زغود، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر 2005.
6. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، "اقتصاديات الضرائب" الدار الجامعية، مصر، 2007.
7. كردودي سهام، "الرقابة الجبائية بين النظري والتطبيق"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر.
8. ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

II. مذكرات:

9. العثماني مصطفى، "نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في التسيير معهد العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، المركز الجامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، أكتوبر 2008، الجزائر.
10. نصيرة يحيوي، "دراسة حول التهرب و الغش الضريبيين"، رسالة ماجستير، كلية العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999، الجزائر.
11. نوي نجا، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2004، الجزائر.
12. رجال نصر، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة"، دراسة حالة ولاية الوادي، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2007، الجزائر.

13. بن داني محمد وابن الحاج جلول الياس، "دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، جامعة مستغانم، 2019-2020، الجزائر.
14. دحمانى جميلة وشعباني لطفي، "الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2006، الجزائر.
15. دريدي العروسي وعويطي عثمان، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة ماستر اكايمي، جامعة الوادي، 2017-2018، الجزائر.
16. عبد القادر مرغاد، "التحقيق الجبائي كأداة لمكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة بسكرة، 2011، الجزائر.
17. قندوز صبرينة، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة ماستر، محاسبة ومالية، 2018/2019، الجزائر.
18. لكل كمال ولكل إسماعيل، "دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، محاسبة و تدقيق، البويرة، 2018/2019، الجزائر.

III. المجلات:

19. اوشان احمد، "الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة و تطوير الإدارة الضريبية بالإشارة الى حالة الجزائر"، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية. أ/ قسم العلوم الاقتصادية والقانونية العدد 17- جانفي 2017، الجزائر.

IV. القوانين:

20. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية، سنة 2021.
21. قانون الرسم على رقم الاعمال، الجمهورية الجزائرية، سنة 2021.
22. قانون الاجراءات الجبائية، الجمهورية الجزائرية، سنة 2021.
23. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجمهورية الجزائرية، سنة 2021

ثانيا: مراجع باللغة الفرنسية

24.A.MARGAIRZ « LA FRAUDE FISCALES ET SES.SUCCDANNEES » EDITION(02).

25.Marc DASSESE et PASCAL MINNE, "Droit Fiscal, Principes généraux et impôts sur les revenus", 4ème éd, Bruxelles, Bruyant, 1996.

الملاحق

Droit de timbre sur état حق الطابع				
Code	Opérations imposables اساليب فائضة لثغرية	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00				
				
				
				
TOTAL				
4				

Impôts et taxes non repris ci-dessus الخرائب والرسوم الغير واردة اصلا				
Code	Opérations imposables اساليب فائضة لثغرية	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
				
				
				
				
TOTAL				
5				

RECAPITULATION (EN DA) تلخيص بـ (دج)		Cadre réservé au contribuable إطار خاص بالفئات لثغرية	Cadre réservé à la recette des impôts إطار خاص بفائضة لثغرية	Cadre réservé au service d'assistance إطار خاص بمساعدة الزعماء
1 – TAP. C/500 028/A		يتمه بسمه و مدق مدقرو هذا التصريح ولخلافه مع الوثائق المحاسبية. Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables. A le Cachet, signature,	Reçu - ce jour, la présente déclaration enregistrée sous le numéro : payée - par chèque bancaire N° du : tiré sur l'Agence : - par chèque postal N° - en numéraire : prise en recette par quittance N° de ce jour, A le Le receveur des impôts Cachet, signature,	Déclaration enregistrée le: Observations éventuelles :
2 – AP / IBS. C/201 001/M1				
3,1 – IRG salaires. C/201 001/100				
3,2 – IRG / Autres ret. sources. C/201 001/101/A/B/C				
3,3 – IBS/ Ret. à la source. C/201 001/102 et 3				
– TIC. C/201 003/303/A/B				
4 – Droits de timbre. C/201 002/201				
5 – Autres. Cl				
6 – TVA. C/500 020/A				
MONTANT TOTAL A PAYER				

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro (Exemple : 325.626 DA = _____ 325.620 DA)

الرسم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

استعمل أرفقم الأعمال و المناهيل بالنقد و النقد الأخير براجع
إلى الصفح
استعمل: $325.626 = 325.620$ ذم

A / Chiffres d'affaires imposables

الرقم Code		Opérations assujetties à la TVA	المبيعات الخاضعة لرسوم على القيمة المضافة	مجموع إرساء المبيعات Chiffre d'affaires total	إجمالي المبيعات Chiffre d'affaires exposé	الرقم المضاف المأمور به Chiffre d'affaires imposé	Taux	القيمة المضافة (بـ د.ج.) Montant des Droits (en D.G.)
E 3 B 11		Biens, produits et denrées visées par l'article 23 du C. TCA						
E 3 B 12		Prestations de services visées par l'article 23 du C. TCA					9%	
E 3 B 13		Opérations immobilières visées par l'article 23 du C. TCA						
E 3 B 14		Actes médicaux						
E 3 B 15		Commissionnaires et courtiers						
E 3 B 16		Fourniture d'énergie						
E 3 B 21		Productions : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA						
E 3 B 22		Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA					10%	243.000
E 3 B 23		Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%						
E 3 B 24		Professions libérales						
E 3 B 25		Opérations de banques et d'assurances						
E 3 B 26		Prestations de téléphones et de téléx						
E 3 B 28		Autres prestations de services						
E 3 B 31		Débts de boissons						
E 3 B 32		Productions : biens, produits et denrées visées par l'article 21 du C. TCA						
E 3 B 33		Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA						
E 3 B 34		Tabacs et allumettes						
E 3 B 35		Spectacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C. TCA						
E 3 B 36		Autres prestations de services visées à l'article 21 du C. TCA						
E 3 B 37		Consommations sur place						
المجموع العمومي للأرباح								
TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES								243.000
B / Déductions à opérer		ب - الخصومات المجرأة :		C / TVA à payer		ت - رسوم و الواجب عليه		
Nature des déductions		Montant						
E 3 B 91	Précompte antérieurs (mois précédent)	243.000		C	- Total des droits dus			
E 3 B 92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C. TCA)	243.000		E 3 B 97	Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+)			
E 3 B 93	TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)	243.000			(déduction excédentaire)			
E 3 B 94	Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art. 40 C. TCA)			E 3 B 98	Revenement de la déduction (art. 38 C. TCA) (+)			
E 3 B 95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art. 18 C. TCA)			TOTAL A RAPPELER (C) - مجموع مستحقات				
E 3 B 96	Autres déductions (notification de crédit, etc...)			B	- Total des déductions à opérer (B) (-)			
NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA				E 3 B 00	TVA à verser au titre du mois (C - B)			
					(A reporter dans le cadre "Déclaration" ligne 10)			
				E 3 B 99	Précompte à reporter sur le mois suivant (B - C)			
		مجموع خصومات المجرأة						
		Total des déductions à opérer (B)						
		55640						

[illegible]

TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES		Chiffres d'Affaires Global	Chiffres d'Affaires Imposables	Chiffres d'Affaires Exonérés	Taux	TVA à payer (en D.A.)
1°- TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE :						
A/ Chiffres d'affaires Imposables						
E3B1	1) Opérations assujettis à la TVA					
E3B2	- Biens, produits et denrées visées par l'article 21 du CTCA				0%	
E3B3	- Prestations de services visées par l'article 21 du CTCA				0%	
E3B4	- Opérations immobilières visées par l'article 21 du CTCA				0%	
E3B5	- Actes médicaux				0%	
E3B6	- Commissionnaires et courtiers				0%	
E3B7	- Fourniture d'énergie				0%	
	- Autres				0%	
11-1	Sous total					
E3B8	2) Opérations assujettis à la TVA					
E3B9	- Productions biens, produits et denrées visées par l'art 21 du CTCA				10%	
E3B10	- Revente en l'état biens, produits et denrées visées par l'art 21 du CTCA				10%	
E3B11	- Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%				10%	
E3B12	- Professions libérales				10%	
E3B13	- Opérations de téléphones et d'internet				10%	
E3B14	- Tabacs et allumettes				10%	
E3B15	- Spectacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art 21 du CTCA				10%	
E3B16	- Livraison faites à soi-même - article 21 du CTCA				10%	
E3B17	- TVA produits pétroliers				10%	
E3B18	- Concessionnaires autos				10%	
E3B19	- Producteurs de médicaments				10%	
E3B20	- Importateurs de médicaments				10%	
E3B21	- Banques et établissements financiers				10%	
E3B22	- Assurances				10%	
E3B23	- Fourniture d'énergie				10%	
	- Autres				10%	
E3B24	- Régime des acomptes TVA				10%	
E3B25	- Régime des acomptes TVA				10%	
E3B26	3) Chiffre d'affaires non imposables (Article 9 du CTCA)					
E3B27	- Secteur pétrolier art 9/9 du CTCA					
E3B28	- Produits de première nécessité Art 9/2 du CTCA					
E3B29	- Opérations de crédit Bail					
E3B30	- Opération de réassurance					
E3B31	- Opération d'assurances des personnes					
E3B32	- Opérations Intragroupe (*)					
E3B33	- Exportation					
E3B34	- Médicament					
E3B35	- Autres					
E3B36	4) Chiffre d'affaires Exonéré					
E3B37	- Secteur pétrolier					
E3B38	- Andi					
E3B39	- Ansej					
E3B40	- Angem					
E3B41	- Cnac					
E3B42	- Exportation					
(*) ATTENTION : Ce cadre est réservé aux sociétés qui ont opté pour le régime de consolidation de la TVA au titre du régime du groupe (art. 138 bis du CID), celles-ci doivent cocher impérativement la case ci-contre (y compris la société mère)						
11-2	Sous total					

* Code	Autres Taxes	Base d'Imposition	Tarif / Taux	Montant à payer (en DA)
E2E13	- Taxe de formation .....	.....	1%.....	.....
E2E14	- Taxe d'apprentissage.....	.....	1%.....	.....
E2E15	- Taxe sur les véhicules neufs.....	.....	Barème.....	.....
E2E16	- Contribution des concessionnaires.....	.....	1%.....	.....
E2E17	- Taxe d'habitation.....	.....	Barème.....	.....
E2E18	- Taxe sur les pneus neufs ou importés.....	.....	10DA ou 5DA Unité	.....
E2E19	- Prélèvement sur les recettes des jeux à gains et divertissement.....	.....	40%.....	.....
E2E20	- Taxe sur les huiles, lubrifiants et préparations lubrifiantes.....	.....	12500DA/T.....	.....
E2E21	- Taxe sur le chiffre d'affaires des opérations de téléphonie mobile.....	.....	1%.....	.....
E2E22	- Taxe sur les bénéfices net des importateurs et les distributeurs en gros de médicaments.....	.....	5%.....	.....
E2E23	- Taxe de publicité.....	.....	1%.....	.....
E2E24	- Taxe sur le chiffre d'affaire des entreprises de production et d'importation de boissons gazeuses.....	.....	0,5%.....	.....
E2E25	- Autres .....	.....	.....	.....
E2E26	- Taxe sur véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières (VP), de moins de cinq (5) années d'âge, figurant dans le bilan des sociétés, ou pris en location.....	.....	Barème.....	.....
E2E27	- Taxe sur le carburant.....	.....	Barème.....	.....
E2E28	- Taxe sur la vente d'Electricité et du gaz.....	.....	Barème.....	.....
E2E29	- Taxe annuelle pour tous opérateurs économique algériens inscrits au registre de commerce.....	.....	200/500/1000DA	.....
E2E30	- Redevance sur les céréales.....	.....	Barème.....	.....
E2E31	- Taxe appui à l'investissement des activités touristiques.....	.....	0,5%.....	.....
E2E32	- Taxe sur l'usage des appareils récepteurs de radiodiffusion et de télévision.....	.....	Barème.....	.....
E2E33	- Taxe d'efficacité énergétique (sans classification).....	LF 2017.....	25%.....	.....
E2E34	- Taxe d'efficacité énergétique (avec classification).....	LF 2017.....	.....	.....
E2E35	- Taxe sur contrats de production et diffusion de publicité.....	LF 2017.....	10%.....	.....
10	<u>Sous Total</u>			

B/ Déductions à Opérer				
E3B90	- Précompte antérieur			
E3B91	- T.V.A sur achat de biens, matières et services (art.29C/T.C.A)			
E3B92	- T.V.A sur achat de biens (art.38 C/T.C.A)			
E3B93	- Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art.40C/T.C.A)			
E3B94	- T.V.A à récupérer sur factures annulées ou impayées (art.18 C/T.C.A)			
E3B95	- Autres déductions (Notification de précompte, etc.)			
11-3	Total des déductions à opérer (B)			

TVA à Payer				
E3B96	- Total des droits dus			
E3B97	- Régularisation du prorata (art.40 C/ T.C.A.) (+)(Déduction excédentaire).....			
E3B98	- Régularisation (régime des acomptes).....			
E3B99	- Reversement de la déduction (art.38 C/ T.C.A.).....			
E3B100	- (+) total à rappeler (C)			
E3B110	- Total des déductions à opérer (B)			
E3B120	(-) TVA à payer au titre du mois (C - B)			
E3B130	- Précompte à reporter sur le mois suivant (B-C).....			
E3B140	- Tva auto-liquidée à payer (article 83 du CTCA).....			
TOTAL TVA à payer				

rie D - n° 37 A Série D - n° 37

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

Année : N°

مديرية الضرائب لولاية

مفتشية الضرائب

(Cachet d'identification)

M. (nom et prénom - Raison sociale) السيد (أ) (اللقب - اسم العائلة)

Activité ou Profession : النشاط أو المهنة

Adresse : العنوان

Article d'imposition : رقم المادة

Numéro d'Identification Statistique : رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'Identification Fiscale : رقم التعريف المالي

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

Série D - 37 - imp. Officielle Alger (2019)

NUMERO Compte et ligne d'imputation	Code Impôt	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT de versement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T. V. A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
								De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
201 001	L1	I.R.G.												
M1		Majorations et Amendes (VF+IRG) à I.B.S.												
500 026	C	Versement Forfaitaire												
500 026	A	Taxe sur l'Activité Professionnelle												
500 020		Taxe sur la Valeur Ajoutée à												
201 004 /E		Réintégration TVA/achats Pénalités d'assiette/TVA Taxe sur achats à												
		E 2700 - Enregistrement												
		E 2 - C 200 - Timbre												
		C 1 - B - 00 - TF et TA												
		C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
				TOTAL GENERAL DU ROLE										

Scanned by TapScanner

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série Q n° 23

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS BOUMERDES

Fiche de début des travaux

de Vérification

BOUMERDES

Le 27/09/2021

Numéro de l'affaire 42/VC/2021

Numéro d'identification Fiscale 001135019000184

Nom / Prénom ou raison sociale SARL ASMA

Activité TPM livraison-forage- gros de matériaux de construction

Adresse Keddara centre Bouzegza

Tel 0660 84 27 00

Avis de vérification N° 1259 /DIW35/SDCF/BVF

du 14/09/2021

Remis-le..... 14/09/2021

Période à vérifier du 1 janv. 17 au 31 déc. 20

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs

Khadir Nacer :Inspecteur central

Bentabet Kamilia :inspectrice Divisionnaire

Date de début des travaux préparatoires 15 sept. 21

Date du contrôle inopiné (1).....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond) 26 sept. 21

Chef de brigade

Azzedine Hamza
Inspecteur Divisionnaire

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

KHADIR Nacer
Inspecteur centralBentabet Kamilia
inspectrice Divisionnaire

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

MINISTERE DES FINANCES

Direction Générale des Impôts

Fiche de Renseignements

sur la solvabilité du redevable vérifié
(Personne Physique et Personne Morale)

Désignation du redevable (nom, prénom / Raison sociale) : SARL BCH BAT

Adresse (1) : Cité Ain Abdellah 28 logts - Boumerdes

N° de l'identifiant fiscal : 001135019000184

Activité du redevable : Entreprise de travaux de Batiment/T.C.E

Nom et adresse du gérant : Chaouche Kamel , adresse :Ammal centre ville

Nom et adresse du propriétaire du fonds de commerce (2) : Chaouche Kamel ,Ammal centre ville
Khebrara Amina residence isref boumerdes

I- Biens Immobiliers (Terrains, Maisons d'habitations, appartements, etc.) appartenant au redevable vérifié

Nature	Adresse	Année d'acquisition ou de création

(1) Adresse : Activité et Domicile.

(2) Cas où l'exploitant n'est pas le propriétaire (Cf dispositions de l'article

**II- Matériel de transport, voitures de tourisme, etc.
appartenant au redevable vérifié**

Nature (Marque et type)	Date d'acquisition

III- Stocks

Valeur portée à la ligne du bilan	Adresse de l'entrepôt ou du magasin

IV- Créances

Administration, organisme public ou autre	Comptable assignataire	Numéro et date du marché (1)	Montant total	N° CCP ou compte bancaire

V- Comptes bancaires et postaux ; comptes d'épargne de la personne contrôlée

Numéro et nature du compte	Centre de CCP, banque et adresse de l'agence ou de la caisse d'épargne	Observations
-00003700157	- BNP PARIBAS BOUMERDES	

(1) Il y a lieu de vérifier également l'existence d'avenant au contrat initial de marché public.

IV- Rappel des droits et pénalités.

Année (s)	Impôts et taxes	Montant des droits rappelés	
		Droits simples	Pénalités
-2017	-TAP ,IBS,AT,TFPC	498 806	313 593
-2018	-TAP ,TVA ,IBS,AT,TFPC	2 475 860	705 262
-2019	-TAP ,TVA ,IBS,AT,TFPC	839 941	301 719
-2020	-TAP ,TVA ,IBS,AT,TFPC	1 817 159	489598
+			

A découper

Date de l'envoi de la fiche de renseignements au receveur des impôts:

Accusé de réception à renvoyer au service émetteur

Cachet et signature du receveur

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 24

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS BOUMERDES

Fiche de fin des travaux

de Vérification

BOUMERDES

Le 10/02/2022

Numéro de l'affaire 42/VC/2021

Numéro d'identification Fiscale 001135019000184

Nom / Prénom ou raison sociale SARLASMA

Activité Entreprise de travaux de Batiment/T.C.E

Avis de vérification N° 1259/DIW35/SDCF/BVF du. 14/09/2021

Date de fin des travaux sur place..... 24/11/2021

Date de notification des résultats de la vérification..... 06/12/2021

Date de notification de la position définitive de l'administration. 10/02/2022

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

Ali
(Inspecteur Divisionnaire)Asma
(inspectrice divisionnaire)Maryem
Inspecteur Central

Scanned by TapScanner

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE BOUMERDES
SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCALوزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N° 1259/DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
A.R
N°A
MONSIEUR: LE GERANT DE LA SARL ASMA
creation et aménagement des espaces ,ETB/TCE
Cité Ain Abdellah 28 logts bt Aet B bureau N°53-Boumerdes

BOUMERDES

Le 14/09/2021

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

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

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

Chef de brigade
Ali
(Inspecteur Divisionnaire)

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Maryem
(inspectrice central)
Asma
(inspectrice divisionnaire)

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Scanned by TapScanner

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

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

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

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

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

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

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

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

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

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr le Sous-directeur du contrôle fiscal

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à
le Directeur des impôts de Boumerdes

Tél n° 024 79 12 18
être reçu par Monsieur
„Tél n° 024 79 12 19

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de la Wilaya de BOUMERDES
Sous-Direction du controle fiscalوزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

/DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
A.R.
N°A
Monsieur : Le Gérant de la SARL ASMA
Entreprise de Travaux de Batiment
-BOUMERDES-

Le

Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Absence de réponse)

Madame, Monsieur, Le Gérant de la SARL BCH-BAT

Nous avons constaté que vous n'avez pas répondu à la proposition de notification de redressement N° du à l'issue de l'expiration du délai réglementaire.

Je vous informe que les rectifications qui vous ont été proposées sont tacitement reconduites conformément à l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

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

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

Chef de brigade

Ali
(Inspecteur Divisionnaire)Nom, Prénom et Grade
des vérificateursAsma
(Inspectrice Divisionnaire)Maryem
(Inspecteur Central)

Scanned by TapScanner