

جامعة أمحمد بوقرة - بومرداس -

كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

أكاديمي

تخصص:

محاسبة وجباية معمة

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة
حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس الفترة 2019-2022

تحت اشراف الأستاذ:

بوشنب موسى

من اعداد الطالبتين:

مريش إكرام

ايدير عبد الله اكرام

جامعة أمحمد بوقرة - بومرداس - رداً -

كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

أكاديمي

تخصص:

محاسبة وجباية معمة

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة

حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس الفترة 2019-2022

تحت إشراف الأستاذ:

بوشنب موسى

من اعداد الطالبتين:

مريش إكرام

ايدير عبد الله اكرام

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرافان

نحمد الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا في انجاز هذا العمل المتواضع.

وننتقدم بالشكر الجزيل والعرافان إلى الدكتور المشرف : بوشنب موسى الذي لم يبخل علينا وأفادنا بنصائحه وتوجيهاته التي افادنا بها طيلة فترة انجاز هذا العمل.

كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأساتذة الافاضل أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة هذه المذكرة وتقييمها.

كما نتقدم بالشكر الخالص لكل عمال مديرية الضرائب لولاية بومرداس ونخص بالذكر السيدة: اسماعيلي على مساعدتها لنا، وتزويدنا بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا البحث.

وأخيرا نقدم شكرنا الى كل الأصدقاء والزملاء الذين قدموا لنا المساعدة لإنجاز هذا العمل.

إهداء

الحمد لله على لذة الانجاز والحمد لله عند البدء وعند الختام...

إلى والدي الذي اضاء دروبي وطريقي وقدوتي في كل خطوة اخطوها.

إلى أمي التي ضحت وأفنت نفسها من اجلنا، الحزن الدافئ وملاكي التي لم تتركني يوما، ولا يكتمل يومي بدونها.

إلى زوجي وسندي الذي آمن بقدراتي و شجعني على إتمام مسيرتي الدراسية.

إلى مشرفي و الأساتذة الاعزاء الذين علموني وارشدوني ووجهوني ورفقاء الدراسة الذين تشاركنا معا اجمل الأيام.

إهداء خاص لفلذة كبدي وروحي "غيث" الذي شاركني في كل خطوات التربص.

اهديكم جميعكم هذا العمل المتواضع وثمره جهدي، والله ولي التوفيق.

ياسر عبد الله إكرام

إهداء

من قال أنا لها "نالها"

وأنا لها، وإن أبت رغما عنها أتيت بها

الحمد لله على لذة الإنجاز والحمد لله عند البدء والختام...

إلى ملاكي الطاهر، وقوتي بعد الله، داعمتي الأولى والأبدية "أمي" أهديك هذا الإنجاز، الذي لولا
تضحياتك لما كان له وجود، ممتنة لأن الله قد اصطفاك لي من البشر أما ياخير سند وعوض.

إلى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب، دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل "أبي".

إلى من قيل فيهم :

(سنشد عضدك بأخيك)

إلى من مد يده دون كلل ولا ملل وقت ضعفي

"إخوتي" أدامكم الله ضلعا ثابتا لي.

إلى من آمن بقدراتي وأمان أيامي "أختي الكبرى إيمان"

إلى من تذكرني بقوتي وتقف كظلي "رفيقة دربي شيماء"

إلى من كان عون وسند في هذه الطريق رفاق السنين وأصحاب الشدائد

" هاجر، أشواق، إكرام، نورالهدى، جوهر، نسرين، ياسمين "

أهديكم جميعا هذا العمل المتواضع وثمره جهدي، والله ولي التوفيق.

مريش إكرام



المخلص

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، استنادًا إلى طبيعة النظام الجبائي الذي يواجه مجموعة من التحديات، من بينها ظاهرة التهرب الضريبي التي تؤثر بشكل سلبي على الاقتصاد الوطني والخزينة العمومية.

وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها: أن التحقيق المحاسبي يعتبر أهم آلية من آليات الرقابة، حيث يلعب دوراً فعالاً إلى حد ما في مكافحة التهرب الضريبي واستعادة أموال الخزينة العامة، كما تواجه الرقابة الجبائية صعوبات في الحد من التهرب نهائياً بسبب اجتهاد المكلفين في ابتكار وسائل جديدة لممارسة التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي

Summary:

This study aims to highlight the role of tax supervision in curbing tax evasion, based on the nature of the tax system which faces various challenges, including tax evasion that negatively impacts the national economy and public treasury.

Through this study, we have concluded several findings, including that forensic accounting investigation is considered the most important mechanism of supervision. It plays a somewhat effective role in combating tax evasion and recovering public treasury funds. Additionally, tax supervision faces challenges in completely curbing evasion due to taxpayers' ingenuity in devising new methods of tax evasion.

Keywords: tax evasion, tax auditing, accounting investigation

فهرس المحتويات

المستخلص

فهرس المحتويات

البيان	الصفحة
الشكر والتقدير	I
الإهداء	II
الملخص	IV
فهرس المحتويات	VI
قائمة الجداول	XI
قائمة الأشكال	XII
قائمة الملاحق	XIII
مقدمة عامة	أ - د
الفصل الاول: الاطار النظري للتهرب الضريبي	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي	03
المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي	03
المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي	04
المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي	07
المبحث الثاني: أنواع وطرق التهرب الضريبي	08
المطلب الأول: أنواع التهرب الضريبي	09
المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي	12
المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي	13
المبحث الثالث: طرق قياس ومكافحة التهرب الضريبي	17
المطلب الأول: طرق قياس التهرب الضريب	17
المطلب الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي	19
خلاصة الفصل	23

الفصل الثاني: آلية عمل إجراءات الرقابة الجبائية	
25	تمهيد
26	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
26	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية
28	المطلب الثاني: مبادئ وأسباب الرقابة الجبائية
29	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
36	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية
36	المطلب الأول: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
38	المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
40	المطلب الثالث : الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة
47	المبحث الثالث: إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية
47	المطلب الأول: الغرامات والعقوبات الجبائية
48	المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
56	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس	
58	تمهيد
59	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس
59	المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب ببومرداس
60	المطلب الثاني: الدور الجبائي للمديرية الولائية لضرائب بومرداس
61	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية لضرائب بومرداس
67	المبحث الثاني: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بومرداس
68	المطلب الأول: عدد الملفات المدروسة في الرقابة الجبائية
70	المطلب الثاني: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق المحاسبي

المستخلص

70	المطلب الثالث: إجراءات عملية التحقيق والنتائج المتوصل إليها
76	المطلب الرابع: التبليغ النهائي بنتائج التحقيق
81	خلاصة الفصل
83	خاتمة عامة
85	قائمة المراجع
90	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول		
الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم (I/01)	بعض معدلات الإهلاك	14
الجدول رقم (II/01)	مدة إجراء التحقيق فيعين المكان	35
الجدول رقم (III/01)	عدد الملفات المدروسة في الفترة بين (2020-2023)	67
الجدول رقم (III/02)	رقم الأعمال	72
الجدول رقم (III/03)	خطأ في حساب استحقاقات الرسم على النشاط المهني لسنة 2019	72
الجدول رقم (III/04)	استرداد ضريبة القيمة المضافة	73
الجدول رقم (III/05)	النفقات والمصروفات الغير قابلة للخصم	74
الجدول رقم (III/06)	إجمالي اهتلاك الاستثمار	74
الجدول رقم (III/07)	الإهلاك الذي سيعاد إضافته	75
الجدول رقم (III/08)	ملخص الأرباح المعاد تكوينها	75
الجدول رقم (III/09)	أقساط الضريبة على أرباح الشركات غير المسددة	75
الجدول رقم (III/10)	ضريبة القيمة المضافة	77
الجدول رقم (III/11)	حساب الرسم على النشاط المهني	77
الجدول رقم (III/12)	حساب دفعات الأقساط	78
الجدول رقم (III/13)	حساب الحقوق	78
الجدول رقم (III/14)	ضريبة الدخل الإجمالي/ دخل رأس المال المنقول	79
الجدول رقم (III/15)	ضريبة التكوين المهني المستمر	79
الجدول رقم (III/16)	مجموع العقوبات	80

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الأشكال		
الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (Π /01)	أشكال الرقابة الجبائية	30
الشكل رقم (Π /02)	الرقابة على الوثائق	32
الشكل رقم (Π/03)	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعة	37
الشكل رقم (Ш/04)	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس	62
الشكل رقم (Ш/08)	عدد الملفات الخاضعة للرقابة	67

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الملاحق	
الرقم	عنوان الملحق
الملحق رقم (01)	اشعار بداية اعمال التحقيق الجبائي
الملحق رقم (02)	اشعار نهاية التحقيق المحاسبي
الملحق رقم (03)	اشعار بالتعويضات

مقدمة

تعتبر الضريبة أحد أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة لتمويل الخزينة وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي وضمان استدامة التنمية في الدول، وترتبط هذه الاستدامة بمدى امتثال والتزام المكلفين بدفع واجباتهم الضريبية فعدم الالتزام والتهرب من دفع الضريبة يعيب الضريبة بصفة خاصة ويخل بالتنمية الاقتصادية بصفة عامة، حيث يقلل من الإيرادات الضريبية المتاحة لتمويل المشاريع التنموية وتحسين البنية التحتية وتوفير الخدمات الأساسية.

وبهدف كبح ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة وهذا لما تسببه هذه الظاهرة من اضرار على الاقتصاد الوطني والخزينة العمومية، ومن بين أهم هذه الوسائل هي الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها التي تسعى جاهدة للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة والتي من ورائها يتم الكشف عن الأعمال التدليسية والتجاوزات والاعفالات التي يستعملها المكلف بقصد أو بغير قصد للتهرب من دفع الضريبة.

على الرغم من جهود الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، إلا ان هذه الظاهرة مازالت تتزايد بوتيرة مستمرة، حيث تتكيف مع التغيرات في النظام الجبائي، هذا ما يؤدي إلى تداول أموال طائلة دون خصم ضريبي، مما يؤثر سلبا على خزينة الدولة.

• الإشكالية:

قصد إبراز دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي يتم طرح السؤال الرئيسي التالي:
كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية

بومرداس؟

• أسئلة فرعية:

للإجابة على الإشكالية العامة نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما تتمثل الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي؟

- ماذا نقصد بالرقابة الجبائية؟

- ماهي اجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب

بومرداس؟

• فرضيات الدراسة:

بعد طرح الأسئلة وايضاح المشكلة رأينا انه من الضروري تقديم بعض الفرضيات التي ستكون

منطلقا للدراسة كما يلي:

- يعود سبب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الى عدم كفاءة الموظفين في الإدارة الجبائية؛

-تعتبر الرقابة الجبائية أداة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي والحفاظ على موارد الخزينة العمومية،

-يمر التحقيق المحاسبي بعدة إجراءات بدءا بفحص الملف الجبائي وإرسال اشعار أولي للتحقيق، إلى غاية غلق التحقيق.

•أسباب اختيار الموضوع:

أسباب موضوعية:

- الرغبة في معرفة أسباب التهرب الضريبي؛
- الرغبة في التعرف على آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؛
- مدى أهمية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

أسباب ذاتية:

- الاهتمام الشخصي بالدراسات والمواضيع التي لها علاقة بالضرائب والجبائية؛
- ارتباط موضوع الدراسة بالتخصص الذي ندرسه.

•أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي ومعرفة أسبابها؛
- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، التنظيمي والقانوني؛

- إبراز العقوبات الجبائية والجزائية المتخذة من طرف الدولة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- التعرف على إجراءات الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

•أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من الدور الذي تلعبه الضرائب في الاقتصاد الوطني وتمويل الخزينة العامة، اذ يعد التهرب الضريبي أحد أبرز العقبات التي تواجه الدولة في تنفيذ أهدافها المرسومة، مما يستدعي ضرورة مواجهة هذه الظاهرة، وفي ظل ذلك تسعى الرقابة الجبائية جاهدة للحد من التهرب الضريبي، واسترجاع موارد الخزينة العامة.

•منهجية الدراسة:

لدراسة هذا الموضوع وللإجابة عن الإشكالية المطروحة والوصول إلى أهداف هذه الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي وذلك من خلال التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي

والرقابة الجبائية، والمنهج التحليلي من خلال تحليل عدد من الملفات التي تمت معالجتها وتقييم فعالية الإجراءات المتخذة.

● حدود الدراسة:

- تتمثل حدود الدراسة في حدود مكانية وزمنية كما يلي:
- الحد المكاني: تمت الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس.
- الحد الزمني: حددت فترة الدراسة من سنة 2019 إلى 2022.

● صعوبات الدراسة:

- تتمثل صعوبات الدراسة فيما يلي:
 - نقص المصادر العلمية وخاصة الكتب المتعلقة بالرقابة الجبائية؛
 - صعوبة الحصول على الإحصائيات والبيانات؛
 - عدم امتلاك الوقت الكافي للإلمام بجميع جوانب الدراسة العلمية؛
 - التغيرات في النظام الجبائي من حيث القوانين والإجراءات الجبائية وصدور قوانين جديدة.
- #### ● الدراسات السابقة:

من بين الدراسات السابقة لهذه الدراسة ما يلي:

- زهرة محمد حمو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة ماجستير في الاقتصاد المالي والنقدي، تم تقديمها على مستوى كلية العلوم بالاقتصاد، جامعة دمشق، 2011، حيث عالج الباحث الإشكالية التالية: ما هو دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري؟

حيث توصل الباحث من خلال دراسته إلى جملة من النتائج نذكر منها:

- زيادة الوعي الجبائي للمكلف بالضريبة باستخدام مختلف الطرق (وسائل الإعلام المسموعة والمرئية والمقروءة، ندوات متخصصة في التعريف بالقوانين والأنظمة والتعليمات النافذة في مجال الضريبة وكيفية احتسابها وتحصيلها) لتوعيته بأهمية دفع الضريبة وخطورة التهرب من أدائها باعتبارها إحدى الوسائل التي تعين الدولة على القيام بمشاريع تعود بالخير على كافة المواطنين؛
- للرقابة الجبائية أهمية كبيرة في الحد من ظاهرة الغش وأحسن وسيلة في الإدارة الجبائية، بمعنى أنها أداة من أدوات التقليل من التهرب والغش الضريبي.

- مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، البحث عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تم تقديمها على مستوى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010/2009، حيث عالج

الباحث الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن الاعتماد على مؤشرات الأداء، لتقييم حجم التهرب الضريبي؟

حيث توصل الباحث من خلال دراسته إلى جملة من النتائج نذكر منها:

- واقع ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر واقع خطير ومهمين، نجمت عنه العديد من الآثار السلبية، على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي، وقد كانت تلك الآثار على قدر ضخامة تلك الظاهرة.

- تعتبر الرقابة الجبائية في الجزائر كأحد أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية، للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وبالتالي قطع الطريق أمام كل من يحاول التهرب من الضريبة الواجب عليه، وهذا بالنسبة للذين مسهم هذا الإجراء (خضعوا للرقابة) أو بالنسبة للذين يخشون أن يسهم مثل هذا الإجراء (قد يخضعون للرقابة) على حد سواء.

• هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم هذه الدراسة الى ثلاثة فصول كما يلي:

• الفصل الأول: جاء بعنوان الإطار النظري للتهرب الضريبي، تطرقنا فيه إلى مفاهيم التهرب

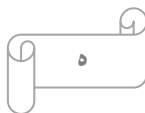
الضريبي، أسبابه، آثاره وأنواعه وطرق قياسه وآليات مكافحته.

• الفصل الثاني: جاء بعنوان آلية عمل الرقابة الجبائية في مكافحة للتهرب الضريبي، تطرقنا من

خلاله إلى مفاهيم نظرية حول الرقابة الجبائية، مبادئ، أشكال الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي والقانوني، بالإضافة إلى عقوبات وإجراءات مكافحة التهرب الضريبي.

• الفصل الثالث: يتمثل في دراسة حالة تطبيقية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس، وهذا بتقديم

بطاقة تقنية لمديرية الضرائب والتطرق الى حالة خاضعة للتحقيق المحاسبي ضمن إطار مكافحة التهرب الضريبي.



الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي

تمهيد:

تمثل ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي تحديًا كبيرًا للعديد من الدول حول العالم، سواء كانت متقدمة اقتصاديًا أو نامية. فهي لا تقتصر على مناطق جغرافية محددة، بل انتشرت على نطاق واسع وأصبحت مشكلة عالمية تؤثر على جميع البلدان، خاصة الدول النامية. يُسبب التهرب والغش الضريبي خسائر هائلة في الإيرادات الضريبية للدول، وهو أمر يمكن أن يؤثر سلبًا على قدرة الحكومة على تلبية احتياجات المواطنين وتطوير البنية التحتية. ومع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية المستمرة، ازداد التهرب الضريبي صعوبة كبيرة في مكافحته، الأمر الذي يتطلب جهوداً متواصلة لتطوير استراتيجيات فعالة لمجابهته والحد من تأثيره السلبي على الاقتصاد الوطني والدولي.

وفي هذا السياق قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

- ❖ ماهية التهرب الضريبي
- ❖ أنواع وطرق التهرب الضريبي
- ❖ طرق قياس ومكافحة التهرب الضريبي

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة، تهدد وجود النظام الضريبي وتخل باقتصاديات الدول، يلجأ لها المكلف بغية التخلص من دفع الضريبة المستحقة جزئياً أو كلياً، حيث أنها ناتجة عن عدة عوامل منها السلوكية والاقتصادية، يترتب عنها عدة أضرار سواء على خزينة الدولة أو على المكلفين. ومن خلال هذا المبحث سنحاول التطرق إلى تعريف هذه الظاهرة، والتعرف على أسبابها وأهم الآثار المترتبة عنها.

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي

لم تورد نصوص التشريعات الضريبية تعريفاً دقيقاً جامعاً لمفهوم التهرب الضريبي فقد تعدده التعريفات:

التعريف الأول: يقصد بالتهرب الضريبي محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها¹.

التعريف الثاني : عرف الاقتصاديين التهرب الضريبي بأنه : "محاولة الممول التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً بالمخالفة لأحكام وقواعد القوانين الضريبية"².

التعريف الثالث : هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه، سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أو استخدام وسائل أخرى للإفلات من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو جزئي³.

من خلال هذه التعريفات، نجد أن التهرب الضريبي ينطوي على عنصرين متلازمين هوما العنصر المادي والعنصر المعنوي والمتمثلين فيما يلي:⁴

أ) العنصر المادي: يتمثل في ذلك النشاط أو السلوك الإجرامي الصادر من المكلف، ليتعدى به على حق الدولة في تحصيل الضريبة عن طريق استعمال طرق احتيالية ولتحقيق هذا العنصر يجب توفر العناصر التالية⁵:

- استعمال طرق ووسائل تدليسية؛

- التملص أو محاولة التملص من الضريبة؛

¹ رضا السيد عبد العاطي، التصالح في الجرائم الضريبية، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، 2016، ص 9.

² عاطف زيدان ، ظاهرة الاقتصاد الموازي و أثرها على التنمية الاقتصادية ، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، 2021، ص111.

³ ياسر صالح الفرجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص25.

⁴ سوزي عدلي نشاد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 1999، ص 26.

⁵ رزيقة تغريب، جريمة التهرب الضريبي في القانون الجزائري، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 05، العدد 03، 2023، ص307.

- العلاقة السببية بين استعمال طرق تدليسية والتخلص من الضريبة.

ب) العنصر المعنوي (القصد):

يعتبر الركن المعنوي روح الجريمة والوسيلة التي تحدد المسؤول عنها ويعد ضمان للعدالة وشرط لكي تحقق العقوبة أغراضها الاجتماعية.

يتميز التهرب الضريبي عن باقي الجرائم بأنها عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي العام أي توجه إرادة الجاني نحو ارتكاب الجريمة وهو على علم بأركانها، ومنه فإنه لقيام القصد الجنائي العام لدى الجاني يستلزم توفر عنصره المتمثلين في العلم والإرادة¹

هناك حالات لا تحتاج فيها إدارة الضرائب إلى إثبات سوء نية المكلف ولا بد من التمييز بين التهرب الضريبي الذي ينطوي على الغش، وبين مجرد تجنب الضريبة، فالتهرب من الضريبة أو الغش الضريبي لا يتحقق إلا باللجوء إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها ضياع حقوق الدولة، أما تجنب الضريبة فيتحقق بعد قيام المكلف بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حدوث الواقعة المنشئة للضريبة.²

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

تتنوع أسباب التهرب الضريبي، فهناك الأسباب النفسية والسلوكية، والأسباب الاقتصادية، والأسباب التشريعية، والأسباب الفنية والإدارية .

أولاً: الأسباب أخلاقية:

تتمثل في ضعف الوعي الضريبي والاخلاق المالية عند المكلفين، ويرجع بعض المؤلفين سبب ضعف الوعي الضريبي عند المكلفين والمخالفة للقانونين، إلى عدة عوامل منها:³

- ❖ اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات، وشعوره بأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، وذلك لأن دفعها ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة.
- ❖ اعتقاد الشخص بأن الدولة تسيء استخدام الأموال.

❖ شعور الفرد بتقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء نفسه أو الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، قد يؤدي به إلى الاعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها.

ثانياً: الأسباب إقتصادية وإجتماعية:

¹ أرزيقة تيفرييت، مرجع سبق ذكره، ص 311.

² رضا السيد عبد العاطي، مرجع سبق ذكره، ص 10.

³ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة دمشق، المجلد 16، العدد 2000، ص 165.

يفرض مستوى المعيشة والوضع الاقتصادي العام دورا في الالتزام بالضريبة، فالوضع الاقتصادي الجيد ووفرة رؤوس الأموال تؤدي الى عدم التهرب الضريبي والعكس صحيح. ومن أهم هذه الظروف

❖ المقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب تهربه من الضريبة، ولعل مبلغ الضريبة يعد من العوامل الحاسمة في هذه المقارنة فيزيد ميل المكلف نحو التهرب كلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه.

❖ عدم كفاءة الانفاق العام وإحساس المكلف بعدم الحصول على المنفعة مقابل ما يؤديه من ضرائب.

❖ الإحساس بعدم العدالة، والذي يمثل تفاوتاً في نسب الضرائب على الشركات وعلى القطاعات المختلفة.

❖ ارتفاع المستوى العام للأسعار الذي أدى الى ارتفاع تكلفة المعيشة.

❖ الانطباع السائد لدى المواطنين من ارتفاع نسب الضريبة.

❖ عدم كفاءة الانفاق العام وإحساس المكلف بعدم الحصول على المنفعة مقابل ما يؤديه من ضرائب.¹

ثالثاً: الأسباب التشريعية :

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

❖ عدم استقرار التشريعات الجبائية، والذي مرده للتعديلات المتوالية والمختلفة وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين الآلية السنوية والتكميلية، فبهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي²

❖ ثقل عبء الضريبة: والذي يشكل مبرراً أساسياً لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، واستعدادهم النفسي لتحمله مما

❖ قدم التشريعات الضريبية وتعارضها و تعقيدها وعدم وضوحها يفسح المجال للفرد بترك الدفع الضريبي وعدم الالتزام به.³

رابعاً: الأسباب الفنية والإدارية :

¹ هشام منصور الهاشم، الجمارك الأردنية، دار الخليج للنشر والتوزيع، الأردن، 2020، ص 65.

² فلاح محمد، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية

وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2006، ص 79.

³ رضا السيد عبد العاطي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية الى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة الى نقص الأيادي العاملة الفنية، ونقص الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة وذلك نتيجة ضعف الأجور، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية، بالإضافة الى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب، والتي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر اخطر من ضعف الكفاءة، وتندرج ضمن الفساد الضريبي، (ان هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية وغياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المرتشين، ولكنها نتيجة للتنظير السياسي والاجتماعي) ويعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة ومصلحة المراقبة والتحقيق خاصة، هي نتيجة انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وضعف مستواهم الخلفي.¹

وفيما يتعلق بالإدارة الضريبية ، فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي:

• ضعف التكوين في مجال الضريبي، بحيث نجد العاملين في الدوائر الضريبية غير مؤهلين وغير اكفاء وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية.²

• لا تخضع الإطارات الضريبية لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الاقتصادي الجمركي والجباي، والبرامج بينهما متباينة كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام والواجب أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية.

• غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية، مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطور تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.

• سيادة لأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.

• غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة والمرئية، في حين نجد انه في الكثير من الدول مثل كندا، هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى (التربية الوطنية، التكوين المهني، التعليم العالي) من اجل نشر الثقافة و الوعي الضريبي لدى الافراد. ونظرا للنقائص السابقة، والمشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية، فإن النظام الضريبي الجزائري لازال بعيدا عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي.³

¹ لبوزيد سفيان ،التهرب الضريبي مفهوم و قياس ، مجلة المالية والأسواق، العدد رقم 15 جوان 2016، ص، ص 123،124.

² طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 84.

³ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة، العدد 14، مارس 2010، ص 121.

خامسا: أسباب أخرى: هناك أسباب أخرى مثل¹ :

- ارتفاع معدل الضريبة الذي يؤدي إلى التهرب الضريبي خصوصا في الأرباح الناتجة من جهد شخصي و عمل شخصي بدني خاص، أما الضريبة المفروضة على أموال يجنيها الشخص دون جهد شخصي مثل اليانصيب فالتهرب منها يكون أقل حدة.
- الازدواج الضريبي وهو فرض الضريبة ذاتها أو ضريبة من نفس النوع أكثر من مرة على ذات المكلف في مدة واحدة و بالنسبة لنفس محل الضريبة، وهذا ما يجعل المكلف يتهرب من الضريبة لاعتقاده بعدم أحقية الدولة بهذه الضرائب.

المطلب الثالث : أثار التهرب الضريبي

إن للتهرب الضريبي آثار سلبية حيث انها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة، وبالتالي الاضرار بالخزينة العمومية، مما يترتب عليه عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على أكمل وجه تحقيقا لمصلحة المجتمع، بالإضافة إلى تأثير الظاهرة على جوانب مالية واقتصادية واجتماعية.

أولاً: الآثار المالية: يؤدي التهرب الضريبي الى الاضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الاكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة اللجوء الى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء الى الاقتراض الا ان ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني².

ثانياً: الآثار الاقتصادية: تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي الى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة الى ذلك فان انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في اطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة .

كما يعمل التهرب الضريبي على إعاقة المنافسة الضريبية،³ حيث يؤدي الاخلال بقواعد المنافسة إلى جعل المؤسسة المتهربة أفضل من تلك التي تلتزم بواجباتها الضريبية، مما يمنحها قدرة تمويلية هائلة تساعد على تحسين جهازها الإنتاجي وتعزيز مكانتها في السوق.

¹ رضا السيد عبد العاطي، مرجع سبق ذكره، ص13 .

²ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة الدراسات الاقتصادية، العدد 14، 1 جانفي 2010، ص 12.

³قاصي الياس، التهرب الضريبي الدولي واليات مكافحته، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 26 جوان 2018، ص174.

كما يؤثر التهرب الضريبي سلباً على إنتاجية المؤسسة، مما يدفع إلى توجيه عناصر الإنتاج نحو الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي، حتى لو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة. ويتسبب ذلك في تحجيم المشروعات ذات الكفاءة العالية، بالإضافة إلى اختلال التوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية. وتسهم ظاهرة التهرب الضريبي في تشجيع الاقتصاد غير الرسمي، مما يؤدي إلى مشاكل عدة تعرقل التقدم الاقتصادي الوطني. وبالتالي يؤدي التهرب الضريبي إلى فشل السياسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.¹

ثالثاً: الآثار الاجتماعية: تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى عدم المساواة الخاصة²، فتظهر بشكل جلي في عدم شعور المكلفين بتطبيق مبدأ العدالة والمساواة، والعدالة تعني شمول الضريبة لكافة الأشخاص والأموال الموجودين في دولة ما³،

كما يمكن إعطاء صورة مبسطة لآثار الاقتصادية المترتبة فيما يلي:

- ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها؛
- إعاقة المنافسة الاقتصادية؛
- إعاقة التقدم الاقتصادي؛
- التوجه الوهمي للنشاط الاقتصادي؛
- ظهور أزمة رؤوس الأموال؛
- زعزعت الاستقرار الاقتصادي.

المبحث الثاني : أنواع وطرق التهرب الضريبي

تتعدد أنواع، طرق وأساليب التهرب الضريبي التي يتبعها الأفراد، فتتقسم أنواع التهرب الضريبي تبعاً لمعايير مختلفة وحسب الزاوية التي ينظر إليه ، كما أنه لا يمكن حصر طرق التهرب جميعاً نظراً لبراعة المكلفين في التخلص من عبء الضريبة سالكين عدة طرق ، فمنهم من يتلاعب عن طريق العمليات المحاسبية أو القانونية، وخلال هذا المبحث سنحاول أن نتطرق لأنواع التهرب الضريبي وكشف طرق التي يلجأ إليها المكلف للتهرب.

المطلب الاول : أنواع التهرب الضريبي

¹ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص13.

² رمزي محمود ومحمد رمزي المحامي، مافيا اقتصاد الظل وبنوك أوف شور، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2019، ص154.

³ خالد خطيب شحاتة وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 233.

ينقسم وبتنوع التهرب الضريبي بحسب الزاوية أو المنظور الذي ينظر إليه ويمكن تقسيم التهرب الضريبي كمائلي : وفقا إلى درجة تركيبه، مشروعيته، وفقا لمعيار الحجم أو المقدار ووفقا للمعيار الإقليمي

الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي وفقا لدرجة تركيبه:

ينقسم التهرب الضريبي وفق درجة تركيبه إلى تهرب ضريبي بسيط وتهرب ضريبي مركب

أولاً: التهرب الضريبي البسيط:

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة وبسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية لدفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها، ويقصد بالنية السيئة كون المكلف واعي بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به¹

ثانياً: التهرب الضريبي المركب:

يمكن تعريفه نه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسيه أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الأرقام التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته ولقد ورد ذكره في نص المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في قانون المالية لسنة 2012. ويتميز هذا النوع من الغش كون يضم على غرار العنصر المادي والقصد يضم عنصر التدليس وذلك بلجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة لأي مراقبة محتملة².

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي وفقا لمشروعيته

ينقسم التهرب الضريبي وفقا لمعيار مشروعيته إلى تهرب ضريبي مشروع وغير مشروع.

أولاً: التهرب الضريبي المشروع :

يحدث هذا النوع من التهرب اما بتفادي النشاط الخاضع والاتجاه لأنشطة لا تدخل في عداد الاوعية الخاضعة للتكليف الضريبي، أو النفاذ من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي، وعلى العموم التخلص من تكليف أداء الضريبة مشروع ولا ينافي الترتيبات القانونية باعتباره يراعي عدم وجود تجاوزها بل استغلال الثغرات فيها فقط.³

¹ رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة دكتوراة في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات، جامعة باتنة، 2014/2013، ص 107.

² عوتدي مصطفى و رجال ناصر، مرجع سابق ، ص07

³ عبد الله الحرثي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي ، زهران للنشر، الأردن، 2012، ص61.

ثانياً: التهرب الضريبي الغير مشروع: يعتمد على مخالفة القانون¹، غشا وتحايلاً على التشريعات الضريبية ومخالفة الأحكام القانونية والتعليمات التي تصدرها إدارة الضريبة مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون.² وهناك عدة العديد من أساليب التهرب الضريبي غير المشروع التي يمكن أن يلجأ إليها المكلف لتخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه منها³:

- قيام المكلف بتزوير سجلات ودفاتره من أجل التلاعب بمصادر دخله ونفقاته: ويشيع بين بعض فئات المكلفين مسك نوعين من السجلات إحداها صحيحة وتستخدم لاستخراج دخله بصورة صحيحة والأخرى مزورة وتستخدم لغايات تقديمها للجهات الضريبية.
- إخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل: فقد يكون لدى المكلف أكثر من صدر للدخل ويقوم بالإقرار لدى دوائر الضريبة المختصة عن بعض تلك المصادر ويخفي وجود البعض الآخر وبالتالي يتم محاسبته عن جزء من مصادر دخله.

- التهرب خلال مرحلة التحصيل: فقد يتم تقدير الضريبة على المكلف بشكل سليم إلا أن المكلف يتهرب من تسديد المبالغ المستحقة عليه إما عن طريق المماطلة بالدفع أو عن طريق تهرب أمواله للخارج.

الفرع الثالث: أنواع التهرب الضريبي وفقاً لمعيار الحجم أو المقدار:

ينقسم التهرب الضريبي بحسب منظور مقدار العبء الضريبي الذي استطاع المكلف أن يتخلص منه إلى نوعان: التهرب الكلي والتهرب الجزئي.

أولاً: التهرب الضريبي الكلي: هو التخلص المكلف من الضريبة المكلف بها بشكل كامل ولا يسددها إلى الخزينة العامة للدولة، ويتحقق ذلك إما بإخفاء نشاط المكلف كلية أو بإخفاء ذلك الجزء من نشاطه الخاضع لضريبة نوعية قائمة بذاتها عن باقي نشاطه الاقتصادي.

ثانياً: التهرب الضريبي الجزئي: التهرب الضريبي الجزئي يحصل عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه، وذلك إما عن طريق إسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانونياً، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي، وهذا سيؤدي بالضرورة إلى فرض ضريبة عليه بأقل مما كان يجب أن تفرض عليه، أو من خلال تمكن المكلف من

¹ سالار ناجي إسماعيل، دور التشريع في معالجة الفساد الاقتصادي، المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2018، ص 119.

² أ. خالد عيادة عليمات، التهرب الضريبي أسبابه و أشكاله و طرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة اريد ، الأردن، العدد 09-سبتمبر 2013، ص 20.

³ محمد أبو ناصر وآخرون، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، دائرة المكتبة الوطنية، الأردن، الطبعة الثانية، 2003، ص 29.

التخلص جزئياً من نوع ما من الضرائب وذلك بإسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.

الفرع الرابع: التهرب الضريبي وفقاً لإقليمه:

ينقسم التهرب الضريبي وفقاً لإقليمه إلى تهرب وطني وتهرب دولي.

أولاً: التهرب الضريبي الوطني:

يعد هذا الغش أكثر شيوعاً في العالم لكونه يقع داخل حدود الدولة التي يقطن بها المكلف، حيث أنه أعمال التهرب الغير قانونية لا تتعدى هذه الحدود التابع إقليمياً لها وهذا ما يبقيه في مواجهة بعدها¹

ثانياً: التهرب الضريبي الدولي:

يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أشكال التهرب، إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير قانوني للمداخيل و الأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلاً إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم.

ومن أدوات التهرب الضريبي الدولي نجد:

1- شركات الشاشة (الشركات الوهمية):

وهي عبارة عن شركة اصطناعية دورها تجنب الخضوع العادي للضرائب عن طريق الانتفاع من الجنات الضريبية للحصول على تحويلات الأرباح من أعضاء أو الفروع المجموعة المتواجدون في بلدان يكون فيها الضغط الضريبي مرتفع، وتتميز هذه الشركات بما يلي:

- عدم دفع الضرائب على جزء من الأرباح الموجهة إلى الشركات الوهمية المتواجدة في البلدان ذات الأنظمة الضريبية التفضيلية أو الجنات الضريبية.
- إعادة استثمار الفوائد المتراكمة في بلدان أخرى، بما في ذلك الشركة الأم، وعدم دفع الضرائب على هذه الأرباح المحصلة عليها من هذه العملية.
- الأرباح المتراكمة يمكن استعمالها في صفقات مشبوهة كشراء أسهم في بعض الشركات الاستثمارية و السعي إلى تبييض هذه الأموال في بلدان أخرى.

2- الملذات الضريبية (الجنات الضريبية):

هي دولة أو دويلة أو إقليم تكون فيه الضريبة على الربح و الدخل منخفضة جداً أو معدومة ونعمل على جذب الأموال اعتماداً على هذه الميزة، وعادة ما تمنح هذه الدول ميزة أخرى وهي السرية وهي ضرورية لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة في بلده حتى لا تستطيع السلطات الضريبية في بلده الوصول إلى المعلومات عن هذه الأموال.

¹ سالمى محمد ومولود فتحي، طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال آليات مكافحتها، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 06، العدد 02، 2023، ص 33.

ومن أهم ما تمتاز به الجنات الضريبية هو:

- غياب شفافية النظام؛
- عدم تبادل المعلومات الضريبية؛
- تنامي الشركات الوهمية؛

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي صور وأشكال وهي الحالات التي تمكن المكلف من التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون وهي كما يلي:¹

أولاً: الامتناع.

هو امتناع المكلف من دفع الضريبة المستحقة وذلك بعدم تقديم التصريحات لمصالح الإدارة الجبائية، أو بالامتناع عن التصريح بمزاولة نشاطه أو ينشط بدون سجل تجاري، تقاديا لدفع الضريبة، ولا يمكن للمكلف الامتناع عن دفع الضريبة التي تكون في الأسعار والخدمات وهي ضرائب غير مباشرة ومنه الامتناع يكون في الضرائب المباشرة فقط.

ثانياً: الإحلال.

الإحلال هي إحدى الوسائل التي ابتكرها المشرع الجبائي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وذلك بخلق مناصب شغل قصد القضاء على البطالة، فقام بفرض ضرائب أقل على بعض لأنشطة، ومثال عن ذلك في القطاع الفلاحي أو الإعفاء منها لمدة معينة تحفيزاً وتشجيعاً لهم.

ثالثاً: الاستفادة من ثغرات القانون.

يعتبر من الأساليب التي يعاقب عليها القانون، لأن المكلف يتهرب من دفع الضريبة دون ارتكاب خطأ يعاقب عليه، كما أن المشرع هو الذي يضع الثغرات سعياً منه إلى توجيه الأفراد إلى النشاطات التي تتماشى مع السياسة الضريبية المخططة، ويستعمل هذا الأسلوب من طرف المؤسسات التي توظف ملحقا خاصا بالجباية.

المطلب الثالث: طرق التهرب الضريب

تختلف أشكال التهرب الضريبي باختلاف النشاط الاقتصادي وكذا باختلاف نوعية الضرائب المطبقة، وقد أدى التطور التكنولوجي والعلمي إلى تطور طرق التهرب الضريبي ومن أبرز هذه الطرق في هذا المجال نجد

الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي:

¹نصر رحال، التهرب الضريبي كضرورة للبقاء والاستمرار، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 6، المجلد 2، ديسمبر 2013، ص231.

يجبر القانون التجاري المكلفين بالضريبة بمسك محاسبة كاملة، وتتجسد هذه الإلزامية بالنسبة للقانون الجبائي في وفاء المكلف بالتصريحات التي يوضح فيها عن نتائج نشاطه الصناعي أو التجاري خلال السنة المالية، مدعما ذلك بوثائق ثبوتية كالفواتير، السجلات المحاسبية (اليومية، دفتر الجرد، ...)، وصولات التسليم، وهذا في مواعيد المحددة قانونا¹

أولاً: تضخيم التكاليف:

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

- ❖ أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة؛
 - ❖ أن تكون هذه الأعباء موظفة أو مستغلة في مصالح نشاط المؤسسة؛
 - ❖ أن تكون هذه الأعباء لها مبررات و مرفقة بوثائق ثبوتية؛
 - ❖ أن تكون في حدود (سقف) التي وضعها القانون.
- انتهز بعض الممولين هذا الحق لإدخال بعض التكاليف التي ليست لها أية علاقة بالنشاط الرئيسي للمكلف، أو المبالغة في تقديرها للتخفيض قدر المستطاع من الضريبة على الأرباح المحققة، ولأجل هذا الغرض، توجد هناك طرق عدة في هذا المجال، فمنها ما يكمن أساسا في تسجيل مناصب شغل ليست لها أية وثائق تبررها، أو إضافة إلى التسجيل الخاطئ لحساب الإهلاكات والامتثلة في:

1. المستخدمين الوهميين:

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

2. النفقات و المصاريف غير المبررة: لقد سمح المشرع خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال وكمثال على ذلك صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.²

3. تقنية الإهلاكات:

¹عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص، ص 100، 101.

²حميد بوزيدة، جبابة المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010، ص، ص، 46، 47.

الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي

لقد قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الإهلاك وذلك حسب نوع الأصول والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (1/01): بعض معدلات الإهلاك

الاستثمارات	مدة الاستخدام بالسنوات	معدل الإهلاك
- مباني صناعية	100 — 50	1 % — 2 %
- مباني إدارية	50 — 25	2 % — 5 %
- معدات وأدوات	20 — 10	10 % — 20 %
- معدات نقل	05 — 04	20 % — 25 %
- تجهيزات أخرى	10 سنوات	10 %

المصدر : حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010، ص 47.

وبالرغم من هذه المعادلات التي قام المشرع بوضعها إلا أن المكلف يحاول دوماً التلاعب فيها بوسائل متعددة، إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك أو برفع قيمة الأصل وذلك بحساب ثمن الشراء مضافاً إليه الرسم ولحساب قيمة الإهلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية:

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{TVA}) \times \text{معدل الإهلاك}$$

رغم أن الصيغة الصحيحة للعلاقة هي:

$$\text{ثمن شراء خارج الرسم} \times \text{معدل الإهلاك}$$

مثال:

$$\text{ثمن الشراء} = 2000.000$$

$$\text{معدل الإهلاك} = 20 \%$$

$$\text{TVA} = 17 \%$$

تكلفة الشراء متضمنة الرسم على القيمة المضافة =

$$2340.000 = (0,17 \times 2000.000) + 2000.000$$

$$\text{قسط الإهلاك} = 20\% \times 2.340.000 = \text{قسط الإهلاك} = 468000$$

لكن الطريقة الصحيحة لحساب الإهلاك = ثمن الشراء $\times$ معدل الإهلاك

$$\text{قسط الإهلاك} = 0,2 \times 2000.000 = \text{قسط الإهلاك} = 400.000, \text{ وبذلك فإن المكلف قام}$$

بتقليص المبلغ الخاضع للضريبة بمقدار :

$$468000 - 400000 = 68000 \text{ دج}$$

وبالتالي فإن قسط الإهلاك المحسوب على ثمن الشراء متضمن للرسم يؤدي إلى تضخيم حصة الإهلاك.

ومن أجل نفس الهدف وهو تخفيض نسبة الضريبة يسعى المكلف إلى تخفيض أعبائه باستمرار في خصم اهتلاكات معدات وأدوات ثم بيعها، أو إضافة قيمة إهلاك أخرى لأصول غير موجودة أي وهمية.

ثانيا: تخفيض الإيرادات:

تعد هذه الطريقة تقليدية يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة، وأساسها امتلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط ويعتمد المكلف فيها إلى تقليص الوعاء الضريبي وذلك بتفادي الإعلان عن إيراداته الحقيقية.¹ حيث يتبع المكلف بالضريبة عند تخفيضه للإيرادات عدة طرق سنحاول تلخيصها فيما يلي:

- هناك بعض من المبيعات التي تتم بدون فواتير ويتم الدفع نقدا.
- يقوم المكلف بتخفيض مبلغ المبيعات محاسبيا، وذلك عن طريق تسجيل بضائع وهمية أو خصومات ممنوحة بشكل مبالغ فيه، مع العلم أنه لا يوجد استيراد ولا خصم ممنوح.
- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات عن الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.
- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون.

مثال:

مؤسسة (X) تقوم ببيع منتجات تامة الصنع، وتظهر وضعيتها كما يلي:

$$\text{الحالة الحقيقية (مبيعات)} = 300.000 \text{ دج}$$

$$\text{سعر التكلفة} = 150.000 \text{ دج}$$

$$\text{ربح الإجمالي} = \text{رقم الاعمال} - \text{سعر التكلفة} = \text{الربح الإجمالي} = 150.000$$

$$\text{الحالة المصرح بها : المبيعات} = 250000 \text{ دج}$$

$$\text{سعر التكلفة} = 150,000 \text{ دج}$$

$$\text{الربح الإجمالي} = \text{رقم الاعمال} - \text{سعر التكلفة} = \text{الربح الإجمالي} = 100.000 \text{ دج}$$

$$\text{هامش الربح} = \text{الربح الإجمالي} / \text{المبيعات}$$

$$\text{الحالة الأولى : هامش الربح} = 300.000 / 150.000 = 50 \text{ بالمائة}$$

$$\text{الحالة الثانية : هامش الربح} = 250.000 / 100.000 = 40 \text{ بالمائة}$$

ومنه نلاحظ الفرق بين نسبتي هامش الربح وهو 10 بالمائة مع أنه قام بالاحتفاظ بقيمة الأعباء¹.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص48.

الفرع الثاني: التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية والقانونية

أولاً: التهرب عن طريق عمليات التحايل المادي:

يعتبر التحايل مادياً عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد و المنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي، أو إخفاء كلي وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غير شرعي².

1. الإخفاء المادي الجزئي:

في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهرباً من دفعها جزئياً كما هو الحال في الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج. كما يستطيع المكلف التهرب من التصرف في جزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاته، وإخفاء بعض أموال الشركة خاصة المنقولة منها، ووضعها في خزانة إحدى البنوك وبعد ذلك يستولي الورثة عند وفاة مورثهم على ما فيها دون إبلاغ الإدارة الجبائية بذلك، ومن صور هذا الإخفاء المادي الجزئي ما يلي³:

- ❖ حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي؛
- ❖ حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع؛
- ❖ عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون؛
- ❖ إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

2. الإخفاء المادي الكلي:

يكون الإخفاء كلياً عندما يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص من دفعها نهائياً، بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي إلى إنشاء اقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني وذلك في ظروف سرية عن طريق السوق السوداء، ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظراً لما يتعرض للإدارة الجبائية من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء⁴.

ثانياً: التهرب عن طريق العمليات القانونية: لقد عرف بأنه الإخفاء القانوني ويسميه المدينون بالتظاهر وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية.

¹ حميد بوزيدة، نفس مرجع سبق ذكره، ص 49.

² نفس المرجع السابق، ص، ص، 44، 45.

³ تنصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص 107.

⁴ عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي و الغش الضريبي دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية كلية الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2003/2004، ص 14..

وتكون هذه الحالة بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية على إثر عملية وهمية تقوم على أساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة من خلال إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق خصم الرسم على القيمة المضافة.

فيكون الممول قد تهرب بناء على تقديم محاسبة بفواتير وهمية وبوثائق شرعية قانونية بعيدا عن أي رقابة محتملة.

المبحث الثالث: طرق قياس ومكافحة التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة تهدد وجود النظام الضريبي وأهميته، كما تخل باقتصادية الدول لذا على السلطات العمومية قياس هذه الظاهرة لتعرف على حجمها وخلال هذا المبحث سنتطرق لتعريف قياس التهرب الضريبي، طرق قياسه، وآليات مكافحته .

المطلب الأول : طرق قياس التهرب الضريبي

يتم قياس التهرب الضريبي وفق منهج عدم الالتزام الضريبي، وفقا لهذه الطريقة يتم الاعتماد على مختلف التصريحات الضريبية التي تبين مدى التزام الكلف بدفع الضريبة، أي بناء على التقديرات الضريبية أي ما يتم تحصيله فعليا من ضرائب وما كان يجب أن يحصل، ويتم قياس التهرب الضريبي وفقا لعدة طرق تتمثل فيما يلي:

- ❖ منهج نسبة الضريبة الثابتة؛
- ❖ منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة؛
- ❖ منهج الضريبة القانونية المحتملة؛
- ❖ منهج الرقابة الجبائية.

الفرع الأول : منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يتم قياس حجم التهرب الضريبي وفقا لهذا المنهج بإجراء الفرق ما بين مجموعة الاقتطاعات الضريبية المقدرة و مجموع الاقتطاعات الضريبية المحققة لسنة معينة كما هو موضح في المعادلة التالية:

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة} - \text{مجموع الاقتطاعات الإجبارية المحققة}$$

مع العلم ان مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة يتم حسابها بتحديد سنة تمثيلية يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نقوم بتحديد نسبة الضريبة الى اجمالي الناتج الداخلي الخام لهذه السنة التمثيلية وفقا للمعادلة التالية :

$$\text{الضريبة التقديرية} = \text{الناتج المحلي الخام للسنة المدروس} \times \text{نسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية}$$

توجه لهذا المنهج عدة انتقادات تتمثل فيما يلي:

❖ يتم في هذا المنهج قياس حجم التهرب الضريبي الإضافي فقط وليس الإجمالي الكلي لذلك هو لا يعطي تقدير صحيح لحجم التهرب الضريبي.

❖ يعتمد هذا المنهج على فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة والناتج المحلي الخام، وهذه الفرضية لا يمكن اعتمادها إلا إذا كانت مرونة الضريبة تساوي الواحد، أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا لتغير النسبي في الضريبة .

الفرع الثاني: منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة:

يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين ما تم التصريح به من خلال مدة الإعفاءات الضريبية الجارية وما هو مصرح به قبل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية، وعلى أساس تلك التصريحات تتم عملية المقارنة ومن ثم يمكن قياس التهرب من خلال الفرق المستخرج، أي أن الفرق يعبر عن حجم التهرب الضريبي في جزء من المداخل غير المصرح بها، والذي يمكن كتابته كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = المداخل المصرحة قبل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية . المداخل المصرحة خلال الاستفادة من الإعفاءات الضريبية

بالرغم من ميزة المنهج على أنه يقوم على أساس استغلال المعلومات التي تتضمنها التصريحات الضريبية من خلال منح إعفاءات من بعض الغرامات و العقوبات التي تمنح للمكلف بغرض تشجيعه بالتصريح بدخله وأرقام أعماله الحقيقي، لكن يعاب عليه أيضا جملة من النقائص يمكن حصرها فيما يلي:

❖ رغم الخصوصية المقدمة من هذا المنهج، يفضل بعض المكلفين عدم الإعلان عن دخلهم أو رقم أعمالهم الحقيقي حتى في ظل الإعفاءات لشعورهم الدائم بأنه مجرد تسجيل أنفسهم لدى الإدارة الضريبية يكونون ملزمين بدفع ضريبة منتظمة وهو ما يعتبرونه عبئا ثقيلا.

❖ إن تكرر منهج الإعفاءات الضريبية، يدفع بعض المكلفين الى تأجيل التصريح عن مداخلهم في انتظار تشريع إعفاء جديد لأجل لاحق، مما ينتج عنه نتائج ضعيفة بعدد المكلفين المصرحين بمداخلهم.¹

الفرع الثالث: منهج الضريبة القانونية المحتملة :

يرتكز هذا المنهج على اعتبار أرقام الدخل الرسمي صحيحة، حيث يعتمد عليها كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، ويتم مقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلا، حيث يتم تحديد حجم التهرب الضريبي وفقا لهذا المنهج كما هو مبين في المعادلة التالية:¹

¹ بوزياد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص، ص 127 128.

الضريبة التقديرية = الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة x نسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية

توجه لهذا المنهج عدة انتقادات تتمثل فيما يلي:

❖ يتم في هذا المنهج قياس حجم التهرب الضريبي الإضافي فقط وليس التهرب الإجمالي الكلي لذلك هو لا يعطي تقدير صحيح لحجم التهرب الضريبي.

❖ يعتمد هذا المنهج على فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة و الناتج المحلي الخام، وهذه الفرضية لا يمكن اعتمادها الا اذا كانت مرونة الضريبة تساوي الواحد، أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا للتغير النسبي في الضريبة.

المطلب الثالث: طرق مكافحة التهرب الضريبي

يوجد هناك أكثر من طريقة لمكافحة التهرب الضريبي وذلك بعد معرفة السبب للتهرب، وتختلف كل طريقة من دولة لأخرى مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الطرق لا تمنع من التهرب وتقضي عليه بل قد تحد من انتشاره ومن هذه الطرق²:

الفرع الأول: مكافحة التهرب الضريبي على المستوى المحلي:

لمكافحة التهرب الضريبي على المستوى المحلي تتبع الدولة مجموعة من الطرق من بينها:

أولاً: نشر الوعي الضريبي:

الوعي الضريبي هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطات بترشيد الإنفاق العام، بما يخدم الصالح العام حتى يشعر دافع الضريبة أن الموارد العامة، إنما تعود عليه في شكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة. والوعي الضريبي يتطلب أن لا يكون التهرب الضريبي موضع تأييد الرأي العام ومحل رضائه لأن مثل هذا الأمر يدفع المكلفين إلى تقليد بعضهم بعضاً في التهرب الضريبي³.

ثانياً: إرساء نظام ضريبي عادل:

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

¹دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2015/2014، ص ص66، 65.

² حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 53

³ خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص 220.

1. **الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة:** أي مراعاة الحالة الاجتماعية للمكلف، وذلك لتحديد قدرته التكليفية الحقيقية، بعد الأخذ في الحسبان، الحد الأدنى الضروري لنفقات المعيشة، وعدد أفراد أسرته و نمط حياته والأفراد الذين يقوم بإعالتهم.

2. **شمولية الضريبة :** بحيث تصيب جميع الدخل، حتى لا يشعر المكلف الذي يدفع الضريبة، أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع ضريبة.

3. **اعتدال معدل الضريبة وعدم المبالغة في تعدد الضرائب:** يجب ان تفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق وان تتلاءم مع الوضع الاقتصادي السائد و إمكانيات المواطنين. فليس من المنطق ان تكثر من الضرائب في الوقت الذي لا يستطيع المواطن تحمل اعبائه، من هنا تلجأ الكثير من الدول إلى إعادة صياغة القوانين الضريبية بما يتلائم مع التغيرات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية والمالية.¹

4. **إعفاءات ضريبة مدروسة:** إن أي نظام ضريبي يتضمن إعفاءات فيها محاباة لبعض الفئات على حساب فئات أخرى، لذلك يجب أن تكون هاته الإعفاءات مدروسة بشكل جيد ويستفيد منها أشخاص بحاجة إليها.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية.

❖ **تجنب الازدواج الضريبي:** أي اتخاذ لتفايدي فرض نفس الضريبة على نفس الدخل أو نفس النشاط او السلعة في دولتين مختلفتين أو ضمن نفس الدولة.

ثالثا: مراجعة التشريعات الضريبية:

للتشريع الضريبي الجيد مجموعة من الصفات من حيث الصيغة و انسجامه مع الوضع الاقتصادي، فالتشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمرتبط عليه أن لا يتضمن ثغرات تترك مجالا للتهرب وعدم المساواة، وهذا الأمر يتطلب أيضا تحسين الإجراءات الإدارية من حيث اختصار إجراءات التحقيق والتحصيل مما يساعد على سرعة تحقق الضريبة وجبايتها وبالتالي يتحقق عنصر الملائمة فلا تطول الإجراءات وتتعدد، بحيث تترك مجالا للمكلف للتهرب من الضريبة.

رابعا: **اصلاح الإدارة الجبائية:** من بين الوسائل التي تعمل على مكافحة التهرب الضريبي هي اعتقاد المكلفين بوجود رقابة دائمة ومستمرة من قبل الإدارة الجبائية على مختلف تصريحاتهم، لذلك يجب توفر مختلف الإمكانيات البشرية و المادية التي بوسعها مساعدة الإدارة الجبائية للقيام براقبة دائمة وفعالة.

¹ طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 86.

فإصلاح الإدارة الجبائية لا يشمل فقط تغيير الهياكل وإنما يمس أيضا الإطارات الجبائية و المتمثلة في المراقبين، كون هذه الفئة تعاني من ضعف التحفيزات المالية والخدمية، مما يؤثر على مردود الرقابة الجبائية بالسالب.

خامسا: الإجراءات الجبائية:

تعتبر الإجراءات الجبائية من بين الوسائل التي تساعد في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال اعتماد التصريح الفعلي الذي يجبر المكلف بالضريبة تقديم التصريحات الجبائية مرفقة بجميع الوثائق و الدفاتر المحاسبية التي تساعد في تحديد الوعاء الضريبي الخاضع لاسيما و ان الضريبة على الأرباح تشكل اهم ضريبة تفرض على الشركات متعددة الجنسيات و بالتالي فهي الهدف الرئيسي لعملية التهرب الضريبي الدولي.¹

الفرع الثاني: مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الدولي:

لمكافحة التهرب الضريبي الدولي تتبع الدولة مجموعة من الطرق من بينها:

أولا: الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج :

وذلك بتقديم اقراراتهم المالية عن مداخلهم المحققة بالخارج وإحكام الرقابة عليها، وكذلك بتقديم البيانات من قبل البنوك عن دخول الأفراد وأموالهم بالخارج والتي تعلم بها أو تتم بواسطتها أو حتى أن تقوم هذه البنوك في بعض الحالات بخصم الضريبة المستحقة على عملائها وتوريدها للخزينة.

ثانيا: التنسيق الضريبي:

يعتبر التنسيق الضريبي بين الدول أحد أهم الأدوات القانونية المستخدمة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، ويقوم على مبدأ التنسيق بين الأنظمة والتشريعات الجبائية مما يجعلها متقاربة ومتماثلة فيما بينها مما يوجد مناخ الاستثمار في هذه الدول.

وإذا كانت بعض الدول تسعى إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية عن طريق الحوافز الجبائية الممنوحة للمستثمرين الأجانب فإن تنسيق السياسات الجبائية يؤدي إلى تحقيق ميزات اقتصادية عديدة، أهمها تحقيق التكامل الاقتصادي وتشجيع الاستثمارات المشتركة وتنميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة.²

ثالثا: الاتفاقيات الجبائية الدولية:

ان الهدف الأساسي للدول من وراء ابرام اتفاقيات جبائية دولية، هو تقادي حدوث مشكلة الازدواج الضريبي الدولي و التهرب الضريبي الدولي، من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة في

¹ قاصي الياس، مرجع سبق ذكره، ص 177.

² نفس المرجع السابق، ص 178.

الاتفاقية، حيث يمكن أن يمنح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط (سواء كانت دولة إقامة المكلف أو الدولة مصدر الدخل) وفي هذه الحالة فإنه يتم القضاء كلياً على تلك المشكلة¹.

إضافة إلى ما سبق تسعى الاتفاقيات الجبائية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاربة كل من التهرب الضريبي و الازدواج الضريبي الدولتين، عن طريق تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية للدول المتعاقدة حول الوعاء الضريبي للمكلفين المعنيين، بالإضافة إلى تقديم الدول المتعاقدة لبعضها البعض المساعدة في تحصيل الضرائب.
- منع التمييز بين شخص حامل لجنسية الدولة وآخر لا يملك جنسيتها بالنسبة للضرائب و الالتزامات الجبائية التي على هذا الأخير أدائها والتي يجب ألا تكون أكثر عبئاً من تلك التي يتحملها الشخص الذي يحمل جنسيتها.

¹ فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي و طرق مكافحة، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد2، 2020،

خلاصة الفصل:

من خلال تطرقنا للإطار النظري لمختلف أنواع للتهرب الضريبي، أظهرت النتائج أن هذه الظاهرة تعتبر من أخطر الظواهر، حيث تتمثل في محاولة المكلف بشتى الطرق والأساليب من التخلص الكلي أو الجزئي من العبء الضريبي المكلف به، إذ يؤدي ذلك إلى إعاقة سير العمليات الجبائية كما هو مسطر لها وعرقلة الأهداف المرجوة من تحصيل الضريبة وبالتالي فقدان إيرادات مهمة من شأنها تحقيق التوازن العام للدولة.

يرتبط وجود هذه الظاهرة بعدة أسباب متعلقة بالمكلف والظروف المحيطة به، خاصة الاقتصادية والمالية، ووفق لذلك عمل المشرع الجبائي على سن مجموعة من الإجراءات والآليات التي يسعى من خلالها إلى مواجهة والحد من هذه الظاهرة تتمثل في الرقابة الجبائية، والتي سيتم التطرق إليها من خلال الفصل التالي

الفصل الثاني

آلية عمل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب
الضريبي

تمهيد:

يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، الذي بدوره يمنح للمكلفين بالضريبة الحرية في ملئ التصريحات الجبائية من تلقاء أنفسهم، وهذا ما فتح لهم سبل عديدة للتملص والتهرب من دفع الضريبة. مما استدعى قيام الإدارة الضريبة بالمراقبة والتأكد من صحة التصريحات وكذا كشف الغش الضريبي، حيث تمارس المصالح المكلفة بالرقابة الجبائية سلطتها في إطار قانوني يحدد إجراءاتها ويحمي حقوق المكلف من خلال توفير مجموعة من الضمانات.

ومن خلال هذا أصبح من الضروري التعمق والتوسع في موضوع الرقابة الجبائية التي يتمحور عليها موضوعنا وبهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: طرق قياس ومكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية:

تنوعت أساليب الغش والتلمص الضريبي في العالم وأصبحت ظاهرة شائعة الاستعمال تسمح للمتهربين بوجود ثغرات للهروب من دفع الضريبة، لذا كان من الضروري إيجاد طرق لمواجهة مثل هذه الظواهر والذي تمثل في الرقابة الجبائية لذا سنتطرق في هذا المبحث الى مفهوم واهداف ومبادئ الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل القانونية التي تم تسخيرها لإدارة الضرائب، من أجل حماية أموال خزينة الدولة بالقضاء على أشكال التهرب والغش الجبائيين والسوق الموازية.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

و لقد اختلف اهل الاختصاص في ماهية الرقابة وأهدافها ولذلك تعددت تعاريفهم للرقابة، فهناك من اهتم بالجانب الوظيفي للرقابة ويركز على الأهداف التي تسعى الى تحقيقها فهو مهتم بوجود عمليات معينة يلزم توفرها لتحقيق الرقابة وهناك من يهتم بكونها إجراءات ويركز على الخطوات التي يتعين إجراؤها للقيام بعملية الرقابة.¹

التعريف الأول: هي فحص لكل التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين. وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار و الاستيضاح عن كل ما هو مدونا بالتصريحات والوثائق المرفقة بها²

التعريف الثاني: يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها.³

التعريف الثالث: هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية، من جهة وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك في التحكم في الإمكانات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.

¹ عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، الطبعة الثالثة، الاسكندرية، 2005، ص18.

² سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، 2011، ص47.

³ حاج قويدر عبد الهادي وبشرى عبد الغني، أثر الرقابة الجبائية على حصيللة إيرادات الجباية العادية في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة طاهري محمد بشار، العدد 02، الجزائر، 2021، ص 198.

من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية بأنها مجموع العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، حيث تقوم بالتحقق من صحة ومصادقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والعمل على تصحيح الأخطاء الموجودة، اعتمادا على المعلومات التي تمتلكها الإدارة الجبائية المؤطرة قانونا، من أجل الحد من أشكال التهرب الجبائي، ورفع الإيرادات الجبائية.¹

الفرع الثاني: أهداف الرقابة.

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية، إلا أنه ينبغي على أعوان الإدارة الجبائية عند تطبيق الرقابة الجبائية بصفتها الجهاز الفني الذي تخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها، (التعرف على الدور الذي تلعبه كل واحدة من مكونات هذا النظام) الإجراءات، الوثائق، العقوبات، المراجعة وكيفية ترابطها فيما بينها، وفي حالة عدم الاستعمال الأمثل لهذه المكونات فإنه من المستحيل التوصل إلى تحقيق الأهداف المرجوة، وعكس ذلك إذا ما وضعت طرق ووسائل معقولة منطقية وفعالة سعيا لتحقيق أهداف الرقابة الجبائية المتمثلة فيما يلي

أولاً: الأهداف الإدارية:

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

- ❖ تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتقادي ذلك النقص وإيجاد حلول له.

- ❖ تحديد الانحراف وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتقادي الوقوع فيها.

- ❖ تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى.²

ثانياً: الأهداف الاقتصادية والمالية:

¹ خديري صربينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 20، العدد 02، ص323.

² مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، ص88.

الفصل الثاني: آلية عمل الرقابة الجبائية في الخد من التهرب الضريبي

تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات اكبر للخرينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي الى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، و يكمن الهدف المالي للتدقيق الجبائي بصورة عامة في مكافحة التهرب و الغش الضريبي، واسترجاع مبالغ مالية هامة من الحقوق الضريبية المتهرب من دفعها بصفة ودية من طرف المكلفين بالضريبة، كما تعتبر وسيلة ردع للمكلفين الذين يرغبون في القيام

بعمليات التهرب بفعل تخويفهم منها، و تولد لديهم شعور بان عملية الرقابة الجبائية اللاحقة تؤدي الى اكتشاف عملية الغش او التهرب وما يتبع ذلك من تسليط العقوبات المالية و الجزائية المناسبة¹ كما يمكن تلخيصها فيما يلي:

❖ الحد من الغش والتهرب الضريبي وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة و كلالمخالفات والتلاعبات.

❖ تنمية التحصيل الضريبي عن طريق المحافظة على الأموال العمومية وزيادة إيرادات الخرينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام والمساهمة في التنمية المحلية.

❖ تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين².

ثالثا: الأهداف الاجتماعية :

❖ تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال:

❖ تحقيق مبدأ العدالة والمساواة الجبائية بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.

❖ منع محاولات انحرافات الممولين بمختلف أشكالها من سرقة أو إهمال أو تقصير أداء واجباتهم الجبائية من خلال تطبيق الغرامات أو فرض العقوبات .

❖ منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع³.

¹ عبد الرحيم لواج وآخرون، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة -دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، مجلد 05، العدد 01، 2021، ص 74.

² عوادي مصطفى وآخرون، الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة اقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 02، العدد 01، 2019، ص 76.

³ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية ضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء لمتطلبات لشهادة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضر بسكرة، 2012، ص 82.

المطلب الثاني: مبادئ وأسباب الرقابة الجبائية

الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية:

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

أولاً: 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، ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال، وذلك من خلال:¹

❖ تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه بالإضافة الى وجود عدالة ضريبية بين المكلفين.

❖ تحقيق العدالة الضريبية: يمكن القول ان تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب قدرته التكاليفية، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التنوع الأول للدخل، بالإضافة الى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

❖ العدالة الأفقية: ويقصد بها ان تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية، معاملة ضريبية متساوية.

❖ العدالة العمومية: تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين ان يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

ثانياً: ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

ان التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة بالإضافة لتوفرها على الإمكانيات البشرية والمادية، اللازمة والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، بالإضافة الى اجراء تربيصات لأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي.

الفرع الثاني: أسباب الرقابة الجبائية.

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عملية الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما:

أولاً: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

¹ حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 2003، ص 237.

الفصل الثاني: آلية عمل الرقابة الجبائية في الخد من التهرب الضريبي

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي ، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية ، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة و ضمان مصداقيتها بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.¹

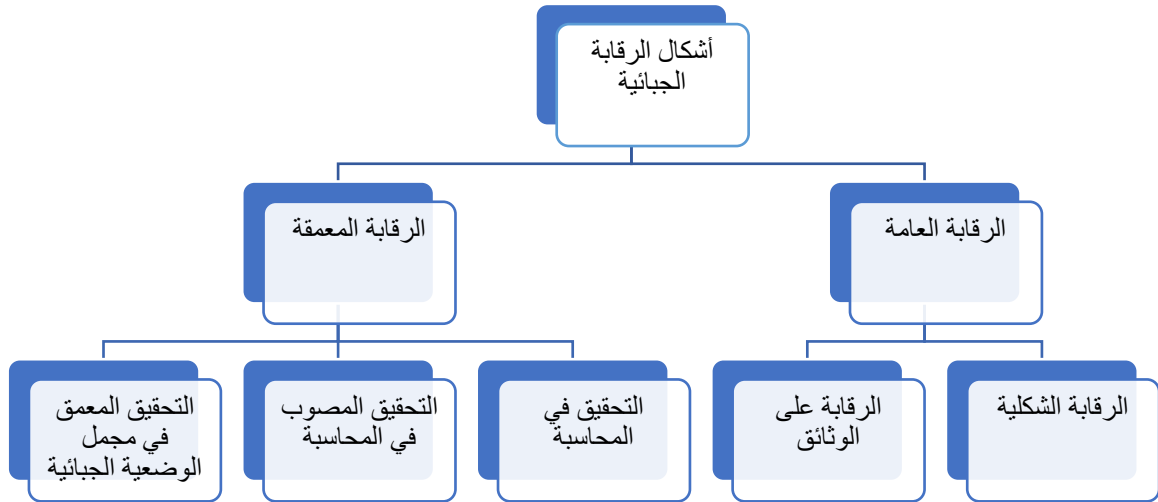
ثانيا: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان لمصلحة الخزينة العمومية.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية.

تقوم مصالح الرقابة الجبائية بتطبيق عدة أساليب وصور لفحص التصريحات الضريبية للمكلفين وجمع المعلومات الضرورية للتأكد من صحة هذه التصريحات. تُستخدم هذه الأساليب بناءً على حالة أو نوع المكلف المراد التحقيق معه، سواء كان شخصاً معنوياً أو طبيعياً.

الشكل رقم (01/II) : أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2012/2011، ص113.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية العامة

¹ حماد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الاردن، 2006، ص 74.

الفصل الثاني: آلية عمل الرقابة الجبائية في الخد من التهرب الضريبي

يتم هذا النوع من الرقابة على مستوى متفشيات الضرائب او مصالح الوعاء التابعة لمراكز الضرائب، ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة وهي: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية او المصلحة المراقبة بفحص تصريحات المكلفين، وتتم على شكل فحص تمهيدي ينجز من غير تنقل او اجراء أبحاث خاصة.

أولاً: الرقابة الشكلية: هي اول عملية رقابية للتصريحات، تهدف إلى معالجة الأخطاء الشكلية الموجودة في التصريحات، تهدف إلى معالجة الأخطاء الشكلية الموجودة في التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة¹، يعتبر هذا النوع من الرقابة أساسي بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها، أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد، بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله او بتحويله الى الرقابة على الوثائق².

بعد إتمام هذه الرقابة، وفي حالة شك مصالح الإدارة الضريبية بعدم صدق تصريحات المكلف، تطلب منه تقديم توضيحات ووثائق أخرى من اجل اتخاذ قرارها سواء بإقرار صحة التصريحات او عدم صحتها، وبالتالي الانتقال للمرحلة الثانية، وهي مراقبة المستندات.

ثانياً: الرقابة على الوثائق:

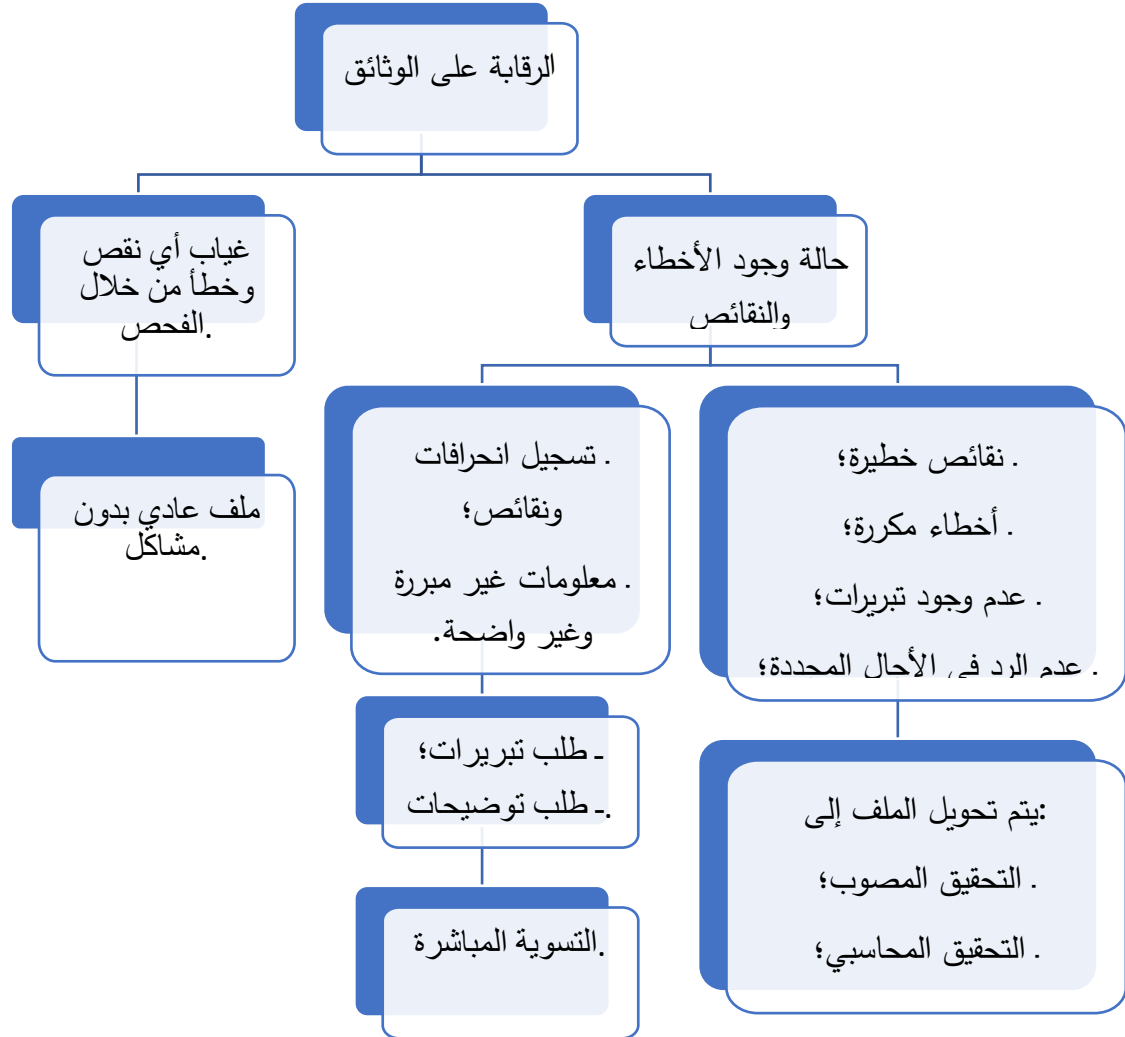
تتمثل في فحص دقيق للتصريحات الجبائية من خلال استغلال الوثائق التي يتضمنها الملف الجبائي للمكلف بالضريبة (معائنات، معلومات محصل عليها) وتحليل البيانات الواردة في التصريحات الجبائية المكتتبه، غير أن هذا التحقيق يمكن ان يدفع بالمسير في بعض الحالات، الى تقديم الوثائق المحاسبية التي من شأنها تبرير عمليات محددة. كما يمكنه الاستماع للمعنيين عندما يتبين أن سماعهم ضروري أو عندما يتطلب تقديم توضيحات شفوية³.

¹مغني ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 90.

²خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، جوان 2019، ص 203.

³وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، سنة 2019، العنصر السابع: مراقبة الضريبة.

الشكل رقم (02/Π): الرقابة على الوثائق



المصدر: بن غماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان الجزائر، 2017/2018، ص17.

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة

وهذا النوع من الرقابة يتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية، والهدف الأساسي من هذا النوع من الرقابة هو كشف واستدراك التهرب الضريبي وهي استمرار للرقابة على الوثائق وتتم بمرحلتين هما:

أولاً: التحقيق المحاسبي

يعرف التحقيق المحاسبي على أنه مجموعة من العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو

الفصل الثاني: آلية عمل الرقابة الجبائية في الخد من التهرب الضريبي

كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.¹

وتتمثل هذه الرقابة أساساً في اتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في معرفة صحة ودقة المحاسبة المطبقة كون أن المحاسبة تعتبر المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة وهي مصدر كل المعلومات والبيانات المالية، والهدف الأساسي من وراء التحقيق المحاسبي هو اكتشاف كل الأخطاء والاغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكيد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي تبرزها محاسبة المكلف.

وفقاً للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: "التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العملات الزامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المتطرفة بسنوات مالية مقفلة. كما يجب ان يتم التحقق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً"².

ثانياً: التحقيق المصوب في المحاسبة

نصت المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على انه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية اجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع واحد او عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة او لجزء منها غير متقادمة او لمجموعة عمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. كما يتم ذلك التحقيق عندما تشك الدائرة الجبائية في صدق المستندات او الاتفاقيات التي تم ابرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف الى تجنب او تخفيض الأعباء الجبائية.³

كما تذكر المادة 24 من قانون المالية 2010 "ان ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية اجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع الى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولم يجب ان تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالبة بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب"⁴.

¹ عبود ميلود، الرقابة الجبائية في الجزائر الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، العدد 02، جوان 2018، ادرار، ص 317.

² المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، الفقرة الأولى، نشرة 2019، ص 11.

³ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر 01، نشرة 2020، ص 11.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 09-09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، المادة 24، الصفحة 10.

فبالاستناد إلى نص المادة 20 مكرر و 20 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويمكن استنتاج بعض الشروط التي وضعها المشرع الجزائري، والتي ينبغي مراعاتها عند إجراء هذا النوع من التحقيق، والتي تميزه نوعا ما عن التحقيق المحاسبي في ما يلي:

• تقتصر عملية التحقيق المصوب على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية، وفترة محددة.

• لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان أكثر من شهرين (02)، على عكس التحقيق المحاسبي الذي تختلف فيه مدة التحقيق باختلاف رقم الأعمال، فقد تستغرق ثلاث (03) أشهر أو ستة (06) أشهر، أو (09) أشهر.

• يمنح للمكلف بالضريبة آجال ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم المتعلق بالتحقيق المصوب، أما في التحقيق المحاسبي يتمتع المكلف بالضريبة بآجال أربعين (40) يوم.

• عند ممارسة التحقيق المصوب، تتمكن الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق والأخذ بكل الحقوق المطالب بها، نتيجة لإعادة التقويم المتم عند التحقيق المصوب أما في التحقيق المحاسبي فيمنع عن الإدارة الجبائية القيام بمراقبة جديدة عند الانتهاء من هذا التحقيق، باستثناء الحالة التي يرتكب فيها المكلف بالضريبة أخطاء أو تجاوزات عند استعماله لطرق وأعمال احتيالية خلال التحقيق والتي من شأنها إن تؤدي إلى إعادة التحقيق.

ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يعرف هذا الاجراء على انه مجموع العمليات التي تهدف الى مراقبة صحة تصريحات المداخل الاجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وبمقارنة المداخل المصرح بها مع اجمالي المداخل المحققة. عمليا، يعتبر هذا التحقيق من اهم و اخطر أنواع الرقابة على انه يمتد الى تحقيق شامل لوضعية المكلف عن طريق التحقيق في حالته المادية والمعيشية له ولأفراد اسرته من اجل البحث عن مصادر ثروته، خاصة عندما يظهر نوع من عدم التطابق بين تصريحاته الجبائية وحالته المعيشية، التي تفيد بوجود أرباح لم يتم بالتصريح بها من أجل التهرب عن دفع مبالغ إضافية¹ ويهدف إلى تحقيق ما يلي:

- التحقق من صحة المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل .
- مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، عناصر الثراء الخارجية أو أعباء السكن العائلي.

¹ محمد قلي، فهمية بلول، الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، 2018، ص156.

الفصل الثاني: آلية عمل الرقابة الجبائية في الخد من التهرب الضريبي

يوضح الجدول الموالي مدة إجراء التحقيق في عين المكان لكل شكل من أشكال الرقابة الجبائية:

الجدول رقم (II/01): مدة إجراء التحقيق في عين المكان

نوع التحقيق	رقم الأعمال للسنة المالية	المدة (على الأكثر)
التحقيق المصوب	/	(02) شهرين
التحقيق المحاسبي	مؤسسة تأدية الخدمات	رقم الأعمال > 1.000.000 دج. (03) أشهر
		1.000.000 دج > رع > 5.000.000 دج (06) أشهر
		رع < 5.000.000 دج (09) أشهر
	المؤسسات الأخرى	رع > 2.000.000 دج (03) أشهر
		2.000.000 دج > رع > 10.000.000 دج (06) أشهر
		رع < 10.000.000 دج (09) أشهر
التحقيق المعمق	/	(01) سنة

المصدر: راشدي أمين، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي الجزائر، العدد 12، جوان 2017، ص503، استنادا على المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

يعد الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية عنصراً أساسياً في نظام الضرائب، حيث يهدف إلى تنظيم ومراقبة عملية تحصيل الضرائب وضمان التزام المكلفين بها. يتضمن هذا الإطار مجموعة من القوانين واللوائح التي تُحدد الإجراءات والآليات المتبعة في الفحص والتحقيق الضريبي، وفي هذا المبحث سنستعرض الجوانب التنظيمية والقانونية للرقابة الجبائية لضمان الامتثال الضريبي.

المطلب الأول: الإطار التنظيمي لرقابة الجبائية

من أجل تحقيق أهداف الرقابة الجبائية، من الضروري وجود جهاز مختص من الموظفين ذوي الخبرة العالية، ومصالح مختلفة تسهر على السير الجيد للوظيفة الجبائية ومحاربة الغش الضريبي.

الفرع الأول: هياكل التحقيق الجبائي

لأداء مهام الرقابة الجبائية على أكمل وجه ومن أجل أن تمارس بطريقة فعالة لتحقيق أهدافها المسطرة، تركز مهامها على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونا القيام بذلك، وتتمثل هذه الأجهزة فيما يلي:

أولاً: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF):

على مستوى مديرية الضرائب الولائية مختصة في البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وكذا البرمجة وتنفيذ الرقابة الجبائية ومن مهامها ما يلي:

- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.
- البرمجة والتحقيق في كل نقطة في حدود الولاية وإجراء تحريات الرقابة الجبائية.
- متابعة المعطيات المتعلقة بالعمليات الصناعية، التجارية والخدماتية.
- برمجة التدخلات الواجب القيام بها من قبل فرق التحقيق والأبحاث.
- القيام بتحقيق معمق حول المعلومات المجمعة.
- السهر على تحصيل الضرائب ورسوم وعملية التحقيق، وإرسال تقارير التحقيق للإدارة المركزية.

وتتشكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى كل ولاية من ثلاث مكاتب وهي:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية،
- مكتب البطاقية ومقارنة المعلومات،
- مكتب التحقيقات ومراقبة التقييمات¹.

ثانياً: مصلحة البحث والمراجعات:

أنشئت هذه الهيئة من خلال المرسوم رقم 98. 288 المؤرخ في 19 ربيع الأول 1419 هـ الموافق لـ 13 جويلية 1998 معدلا ومكملا للمرسوم رقم 95. 55 المؤرخ في 15 رمضان 1415 هـ الموافق لـ 15 فيفري 1995 م، والذي يحمل تنظيم إدارة وزارة المالية.

ويهتم هذا الجهاز بالأبحاث والمراجعات التابعة لمديرية البحث والمراجعات المتواجدة على مستوى كل من: الجزائر، وهران، قسنطينة، والتي تتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني، للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة من ناحية أهمية نشاطهم، وكذا كبر حجم رقم أعمالهم.

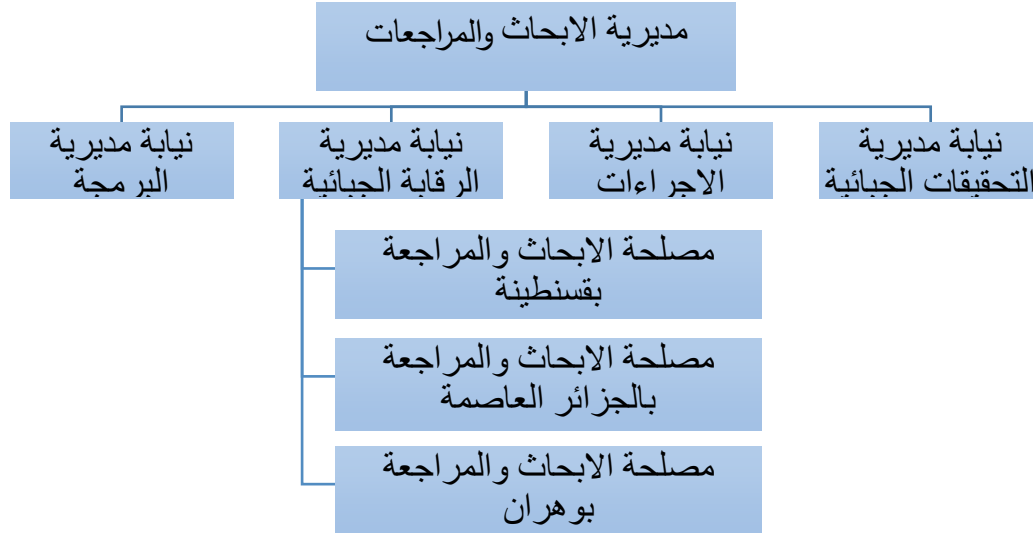
اعتمادا على صلاحيات مديرية البحث والمراجعات فهي مكلفة بما يلي:

¹ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2016، ص 32.

الفصل الثاني: آلية عمل الرقابة الجبائية في الخد من التهرب الضريبي

- يتمثل الهدف الرئيسي لمصلحة البحث والمراجعات في سد منافذ الغش والتهرب الضريبيين، ونظرا للحيل التي يستعملها بعض المكلفين بالضريبة للتلاعب بحقوق الخزينة عن طريق الغش الجبائي، استوجب الأمر من هذه المصلحة وضع استراتيجية تتمثل في حماية فوائد الخزينة العمومية.....
- التأكد من تسديد الضرائب من قبل المكلفين بالضريبة، وذلك عن طريق تحضير وثيقة للمعلومات تخص الممولين المدينين الخاضعين للتحقيق وذلك لتبيين ملكيتهم وكذا حساباتهم.¹

الشكل رقم (03/ II): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعة



المصدر: الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة ام بواقي، 2010/2011، ص27.

ثالثا: مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

هي مديرية توجد بالجزائر العاصمة يعني تكون هذه المديرية وطنيا، وهي المديرية التي تسيّر وتراقب الملفات الجبائية للشركات الكبرى و التي تعدى رقم أعمالها السنوي 100 مليون دج، وتعتبر جهاز مستحدث وداعم في مكافحة التهرب و الغش و الضريبي.²

مفتشية المختلطة للضرائب: التي تعتبر هيكل الوعاء الضريبي، حيّق تؤسس القواعد الضريبية الخاصة بالمكلفين بالضريبة، كما أنها تقوم بعملية الرقابة الجبائية الشهرية وحتى السنوية لكن على مستوى مكاتبها.

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليله، الجزائر، 2012، ص28-29.

² بن عمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص34

الفرع الثاني: الوسائل الرقابة البشرية:

إن وجود الموظفين المختصين بالرقابة الجبائية مقسم بين الهياكل المختلفة حسب المعايير التالية:

❖ كثافة النشاط الاقتصادي على الإقليم الضريبي.

❖ أهمية المحيط باعتباره زاوية ضريبية.

❖ حسب التخصص فهناك موظفين مكلفين بالبحث عن المعلومات الضريبية وآخرين مكلفين

بالمراجعة المحاسبية وكذا المختصون في الرقابة المختلطة.

إن العون الجبائي الكفؤ يمثل الوسيلة القاعدية لتنفيذ نشاطات الإدارة عن طريق المراقبة، كما

يمثل العنصر المحدد للأهداف الكمية، لذلك لابد من توفر شروط استثنائية فيه مطلوبة في الرقابة

الجبائية وهي:

✓ كفاءة مختصة ومؤكدة، إضافة إلى التمتع بسلوك حضاري،

✓ أقدمية مهنية في الميدان تكون على الأقل بالنسبة:

- المفتش: 5 سنوات

- المفتش الرئيسي: 3 سنوات.

- المفتش المركزي: سنة على الأقل¹.

المطلب الثاني: الإطار القانوني لرقابة الجبائية

تحتاج الإدارة الضريبية الى سند قانوني يحمي جميع التصرفات التي يمارسها الاعوان، من خلال

تأدية واجبهم، كما تحتاج الى تقديم ضمانات تحافظ بموجبها على حقوق المكلف، وتحميه من كل تصرف

غير شرعي قد يسلكه الاعوان عند القيام بمهمة التفتيش أو التدخل، من تعسف في استعمال الحق أو

الضغط أو التهديد، وعليه وضعت الإدارة الجبائية من خلال التشريعات الجبائية مجموعة من النصوص

التي تغطي بواسطتها الشرعية في استعمال حقوقها التالية:

- حق الاطلاع؛

- حق الرقابة؛

- حق استدراك الأخطاء الإدارية؛

- حق المعاينة؛

- حق التقادم؛

- حق اجراء البحث.

كما منحت من خلال ذلك ضمانات للمكلف بالضريبة، حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه

وواجباته اتجاه الإدارة الجبائية.

¹ نفس المرجع السابق، ص33.

أولاً: حق الاطلاع:

هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق.

طبقاً للمادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها. وفي إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة الخاصة بالمكلف، كما يمكن لهؤلاء الاعوان ان يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن ان تفيدهم وتساعدهم في الحصول على المعلومة اللازمة للسير المحكم لمهامهم، ومن بينهم¹:

1. حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات الخاصة:

طبقاً للمادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة والولايات والبلديات وكذا كل المؤسسات او الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يتطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.²

يجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة أعلاه، قبل 31 ديسمبر من كل سنة، الى مدير الضرائب بالولاية، قبل أول أفريل من السنة الموالية.

2. حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الاخرين:

حسب ما جاء في المواد (52-53) من قانون الإجراءات الجبائية يجب على المؤسسات والشركات وشركات التأمين والمؤمنين ومقاولي النقل وكل الخاضعين الآخرين وجميع المصرفين والقائمين بإدارة الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع ايرادات عن قيم منقولة او الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع ان يقدموا عند كل طلب من مسؤولي الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري، وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة كالكشفات، الحسابات المصرفية ومستندات الإيرادات والنفقات.³

¹ المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة جديدة مصححة ومنقحة، 2010، ص35.

² المادة 46 الفقرة الثانية (02) من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة جديدة ومنقحة، 2010، ص36.

³ المادة (52-53) من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة جديدة مصححة ومنقحة، 2010، ص 41.

كما يمس هذا الإلزام خصوصاً، البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات.

يعاقب على كل مخالفة لأحكام المقاطع السابقة بغرامة جبائية منصوص عليها في المادة 192-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تطبق بعدد المرات التي لا يتم فيها التصريح بإشعارات الفتح أو الاقفال.

ثانياً: حق الرقابة:

تراقب الإدارات الجبائية التصريحات والمستندات والوثائق التي بحوزة المكلف بالضريبة التي تخص كل ضريبة أو رسم أو اتاوة، كما يمكنها ان تمارس حق الرقابة على المؤسسات أو الهيئات التي ليس لها صفة تاجر، والتي تدفع أجور أو اتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على تلك المؤسسات والهيئات المعنية ان تقدم للإدارات الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها ويتم ممارسة حق الرقابة على المؤسسات والهيئات خلال ساعات ممارستها لنشاطها العادي. يمكن لمفتش الضرائب ان يراقب التصريحات ويطلب التبريرات والتوضيحات كتابيا كما يمكن ان يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، حيث تمارس الإدارات الجبائية حق الرقابة مهما كان المسند المستعمل لحفظ المعلومات والبيانات، إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة برامج الاعلام الالي فيمكن ان تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية¹.

المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة:

ان المكلف بالضريبة ملزم بالتزامات قانونية يتعين عليه الخضوع لها، ويستفيد بالمقابل من الحماية القانونية أي يحق له الاستفادة من المزايا الممنوحة له قانوناً، للحفاظ على حقوقه وتأمينها مخافة شطط الإدارة الجبائية حين أداء لمهامها الرقابية، والتي تتمثل في حقوق تتعلق بالتحقيق (الفرع الأول) وأخرى تتعلق بحالة إعادة التقويم (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الضمانات المتعلقة بالتحقيق:

تعتبر الحقوق الممنوحة للمكلف كقيد على سلطات وامتيازات الإدارة الضريبية، التي يجب عليها احترام والا بطلت إجراءات هذا التحقيق، وتتمثل في:

أولاً: الحق في الإشعار المسبق للتحقيق:

لا يمكن للعون المحقق الشروع في عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، طالما لم يتم إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً بذلك، فالأمر إذن يقتضي

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، 2016، ص 09.

الفصل الثاني: آلية عمل الرقابة الجبائية في الخد من التهرب الضريبي

إخباره مسبقاً وتبليغه عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مع إشعار بالاستلام مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، ويتعين أن يبين الإشعار بالتحقيق صراحة:

1. حالة الوضعية الجبائية الشاملة:

- الاجل الأدنى المقدّر ب (15) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.
- مدة إجراء التحقيق.
- 2. التحقيق في المحاسبة:
- الاجل الأدنى المقدّر ب (10) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.
- تاريخ وساعة أول تدخل.
- مدة إجراء التحقيق
- الفترة المعنية بالتحقيق.
- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى.
- الوثائق الواجب الاطلاع عليها.
- 3. التحقيق المصوب:

- الاجل الأدنى المقدّر ب (10) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.
- إضافة على العناصر السابقة المشترطة في التحقيق في المحاسبة، يتم توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب اعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

ثانياً: الحق في الاستعانة بمستشار

منح المشرع الجبائي للمكلف حق الاستعانة بمستشار يختاره هو سواء كان محاسب، أو مستشار جبائي، أو محامي... وهذا قصد متابعة سير عملية الرقابة.

وهذا ما نصت عليه المادة 21 (الفقرة 03) من قانون الإجراءات الجبائية "إن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو".¹

ثالثاً: تحديد مدة الرقابة

فترة تمكن المكلف بالضريبة تحضير نفسه ووثائقه واستمرارية نشاطه، وتختلف المدة بحسب طبيعة التحقيق، وذلك اعتباراً من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق، كما يلي:

1. **التحقيق المصوب:** لا يجب ان تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق (02) شهرين ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار، بنص المادة (20 مكرر) فقرة 4.
2. **التحقيق المحاسبي:** أوردته المادة (5/20) من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث لا يمكن ان تتجاوز (03) أشهر لمؤسسات تأدية الخدمات التي لا يفوق رقم اعمالها (1.000.000) دج،

¹ مغني ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 113.

وكل المؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رقم اعمالها السنوي (2.000.000) دج لكل سنة مالية محقق فيها، على ان يمدد هذا الاجل الى (06) أشهر في حالة المؤسسات السابقة الذكر إذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز (5.000.000) دج و(10.000.000) دج لكل سنة مالية محقق فيها على التوالي، إلا انه لا يمكن ان يتجاوز (09) أشهر في جميع الحالات الأخرى.

3. **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:** مدة أقصاها سنة واحدة في المادة (4/21) من قانون الإجراءات الجبائية.

رابعاً: عدم إجراء تحقيق جديد

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقاً تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس المادة، تعتبر المراجعة منتهية تماماً إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية، إذا مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر شرط احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانوناً.

" عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة للضريبة أو الرسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة " ¹.

خامساً: كتمان السر المهني:

يلزم بالسر المهني إزاء المكلفين بالضريبة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحيته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الضريبي المعمول به، وكل من يخالف ذلك يتعرض للعقوبات بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

كما يلزم القانون الجبائي ضابط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني عند القيام بإجراءات المعاينة على المكلف. ²

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 46/45.

² أحمية فاتح، دويس رجا، احترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، المجلد 07، العدد 02، ص 574.

الفرع الثاني: الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم:

زيادة على الحقوق المقررة له بمناسبة التحقيق، مكن المشرع المكلف بالضريبة بحقوق أخرى أثناء حالة إعادة التقويم، المتمثلة في الآتي:

أولاً: الإبلاغ بإعادة التقويم:

يتعين على الإدارة الجبائية تبليغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة، بواسطة اشعار إعادة التقويم وهذا حتى في غياب إعادة التقويم أو في حالة رفض المحاسبة، ويكون الاشعار المتعلق بإعادة التقويم مفصلاً بواسطة رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام، إضافة لذلك يكون مفصلاً ومبرراً بكيفية تسمح للمكلفين بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة.¹

حيث تنص المادة (6/12) على: "عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة، على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، بالنسبة للضريبة على الدخل، يتعين على الإدارة، في هذه الحالة، أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقويم، برسالة مضمونة مع اشعار بالاستلام، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20-6 أعلاه، يمكن أن يسلم الاشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام".

يجب أن يكون الاشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين أيضاً إعادة الاخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة تقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو اعلان قبوله لها.

كما يجب إبلاغ المكلف بالضريبة المحقق معه في إطار الاشعار بالتقويم، بأن لديه إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو من مدير مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل الى المكلف بالضريبة الذي حقق معه الاستدعاء للحضور إلى اجتماع اختتام اشغال التحقيق، وعلاوة على ذلك يمكن أن يستعين المكلف بالضريبة بمستشار.

ثانياً: حق الرد

¹ زهرة محمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي حالة الجزائر، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، تخصص الاقتصاد المالي والنقدي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2011، ص 78.

الفصل الثاني: آلية عمل الرقابة الجبائية في الخد من التهرب الضريبي

يسمح حق الرد الممنوح للمكلف بالضريبة من تقديم كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات أو التصحيحات المجزأة من قبل الإدارة الجبائية، مما يفتح حوار بين طرفي العلاقة الضريبية الأمر الذي يؤثر إيجاباً ويذكر الثقة بينهما ويؤدي إلى التقليل من المنازعات.

مسير هذه التصحيحات بعد التبليغ عنها بصفة قانونية، إما أن يقبل بها المكلف أو يرفضها بأن يبدي ملاحظات حولها خلال (40) يوماً في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، و(30) يوماً في حالة التحقيق المحاسبي.

يذكر أنه خلال الاجل القانوني يتمكن المكلف بالضريبة والمقدر ب (40) يوماً في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ان يطلبوا توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ والاشعار، كما يمكنهم طلب الحصول على توضيحات إضافية بعد انقضاء هذا الاجل.

في حالة الموافقة على التعديلات يتم تأسيس الضريبة على الأساس الذي تم تبليغه، وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا رجعة فيها من قبل الإدارة الجبائية.

في حالة ابداء ملاحظات فان تسلك إحدى السبيلين:

• إذا وافقت الإدارة على الملاحظات واعتبرتها مؤسسة ومقبولة كلياً أو جزئياً، تتراجع الإدارة عن التقييم أو تقوم بتعديله.

• إذا رفضت الإدارة هذه الملاحظات، يتعين على الإدارة الجبائية تبليغ المكلف بالضريبة برد

مفصل ومبرر.

ثالثاً: حق الطعن

لمعالجة الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حول نتائج عمليات التدقيق، منح المشرع المكلف إمكانية الطعن، بهدف استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة وحسابها والاستفادة من حق النتائج عن الحكم التنظيمي أو التنظيمي، وذلك بتقديم شكاوى أو احتجاجات لدى الجهات المعنية بالمنازعات.¹

1. الطعن النزاعي:

تنص المادة (70) من قانون الإجراءات الجبائية، على أن: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها واما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"، مما يؤدي بنا الى القول ان الشكاوى المتعلقة

¹ لياس قلاب ربيع، مرجع سبق ذكره، ص 85.

بالضرائب تدخل ضمن إطار الطعن النزاعي، وتشتمل على الشكاوى امام الإدارة الجبائية، الطعن امام لجان الطعن المختصة، وكذا الطعن امام القضاء، والطعن الوبائي.¹

2. الطعن امام الإدارة الضريبية:

يعتبر احدى طرق تسوية النزاع بين طرفي العلاقة الضريبية، وتجنباً لإغراق القضاء بعدد القضايا التي تجد لها الإدارة حلاً، أتيح هذا السبيل بالشكاوى امام الإدارة الضريبية التي تعتبر ضرورية حتى للتقاضي اما القضاء إذا ما فشل هذا المسعى، ويجب ان توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات حسب الحالة، الى المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، مع ان يسلم وصل بذلك الى المكلف بالضريبة، وتقبل الشكاوي الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي ادراج الجدول في التحصيل، او حصول الاحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

اما عن تأجيل الدفع فقد أكدت ذلك المادة (74) ذلك حين اشارت الى انه يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكاوى تقدم ضمن الشروط المحددة قانوناً في صحة او مقدار الضرائب المفروضة عليه، ان يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20 % من هذه الضرائب، لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفاضة من ذلك في شكواه، ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية الى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي اعدت، الضريبة، ويبت رئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجوازي للضرائب في الشكاوى المتعلقة باختصاص كل منهم من اجل أربعة (04) أشهر، اعتباراً من تاريخ استلامها، ويمدد هذا الاجل الى (06) أشهر إذا تعلق باختصاص المدير الولائي للضرائب، ويمدد الاجل الى ثمانية أشهر للقضايا التي يستوجب فيها الرأي الموافق للإدارة المركزية.

3. الطعن امام اللجان المختصة:

يمكن وحسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى او المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوازي للضرائب، اللجوء الى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في هذا القانون، في اجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

ان الطعن المرفوع لا يعلق الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية الى لجنة الطعن الاستفادة من احكام المادة (74) من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بان يسدد من جديد مبلغ يساوي

¹ المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، 2017، ص28.

20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع، على انه لا يمكن ان يرفع الطعن الى لجنة رفع دعوى امام المحكمة الإدارية، ويجب ارسال الطعون من طرف المكلفين بالضريبة الى رئيس لجنة الطعون.

4. الطعن القضائي: ويتم بالطعن امام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة:

- امام المحكمة الإدارية:

يمكن ان ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضى بصفة كاملة المعنيين بالأمر امام المحكمة الإدارية.

يجب ان تحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في اجل أربعة (04) أشهر، ابتداء من يوم استلام الاشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة، بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل او بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية. كما يمكن الطعن امام الجهة القضائية المختصة خلال نفس الاجل المذكور أعلاه، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في هذا القانون.

كما يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الاشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها ان يرفع النزاع الى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة (04) الموالية للأجل المحدد.

يجب ان ترسل الطلبات الى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يتم تسجيلها ويسلم وصل استلام لمن يطلب ذلك، لا يعلق الطعن امام المحكمة الإدارية تسديد المبلغ الرئيسي للحقوق المحتج عليها، وعلى عكس ذلك، فإن تحصيل الغرامات المستحقة يبقى معلقا الى غاية صدور حكم قضائي نهائي.

- امام مجلس الدولة:

يجوز لمدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب أن يقدمان طعن أمام مجلس الدولة ضد جميع القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية وذلك بعد مرور 15 يوم من التبليغ، وتتم الإجراءات بنفس الكيفية التي تمت بها أمام المحكمة الإدارية، ولكن الجديد يكمن في إمكانية إعادة الملف من مجلس

الدولة الى المحكمة الإدارية ولكن بتشكيلة جديدة ثم يقدم من جديد الى مجلس الدولة للحكم فيه نهائيا مع إمكانية طلب المراجعة.¹

5. الطعن الولائي:

يجوز للمكلفين بالضريبة ان يلتمسوا الاعفاء من الضرائب المفروضة قانونا او التخفيف منها في حالة العوز او ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على ابراء ذمتهم إزاء الخزينة. ويمكنهم أيضا، ان يلتمسوا الاعفاء او التخفيض من الزيادات في الضرائب او الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.

المبحث الثالث: إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية

المشرع الجزائري وضع أدوات قانونية لتنظيم عملية الرقابة الجبائية، تتضمن مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها المراقبون في أداء مهامهم الرقابية.

المطلب الأول: الغرامات والعقوبات الجبائية

الفرع الأول: الغرامات الجبائية

نص القانون على مجموعة من العقوبات والغرامات لتحسين عملية التحصيل الضريبي وهي:

أولاً: غرامات عدم تقديم التصريح بالوجود:

وذلك عن عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة، وهذا طبقا للقانون اذ تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على "يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج، وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون"².

ثانياً: غرامات عدم تقديم التصريح السنوي:

وذلك يترتب على عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة، طبقا للقانون اذ تنص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على:

تقرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المفروض عليه بنسبة 25% تخفض هذه الزيادة الى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 اذ لم يصل

¹ الجناف عبد الرزاق، المنازعات الجبائية كمصدر لبرمجة ملفات الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة-دراسة حالة الجزائر-، مجلة دراسات جبائية، المجلد 11، العدد 2، ص 205.

² الجزائر، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022، المادة 194-01، ص 60.

التصريح الى الإدارة خلال أجل قدره (30 يوما) اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبيق زيادة بنسبة 35%¹.

ثالثا: عقوبة الدفع المتأخر للحقوق:

زيادة 10% على الحقوق المستحقة ثم تضاف غرامات تقدر ب 3% دون العقوبة 25%، أما فيما يخص الإيداع المتأخر للتصريح G50 و G50A بعلامة لا شيء وحسب نص المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فتقرض عقوبات تقدر ب 500 دج.

رابعا: عقوبة التحصيل فيما يخص حقوق التسجيل:

يتعرض المحضرون القضائيون الذين لم يسجلوا عقودهم في آجال محددة حسب المادة 93 من قانون التسجيل لعقوبة 10% لما يكون التأخير في حدود الشهر يرتفع ب 3% لكل شهر عندما يتجاوز الإيداع 30 يوما على ألا يتعدى 25%².

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

الفرع الأول : التحقيق المحاسبي

يقوم هذا التحقيق على قواعد واسس عملية وعلمية يساعد على كشف الاحتيالات المحاسبية الذي يهدف المكلف من ورائها التلمص من أداء واجباته الضريبية على اعتبار المحاسبة وسيلة لتنظيم المعلومات وترتيبها سواء المالية منها او الاقتصادية كما تقوم برصد التحركات التي تحدث في الذمة المالية للمؤسسة. فالمحاسبة نظام لقياس البيانات وتجميعها ومعالجتها ثم عرضها بصورة ملخصة بحيث تستفيد منها عدة فئات سواء داخل المشروع او خارجه، وتعرف بانها عملية التعرف على المعلومات الاقتصادية وقياسها ورفعها في تقارير الى الجهات المعنية لتمكينها من إعطاء الاحكام واتخاذ القرارات.³

أولا: إنجاز عملية التحقيق:

لإتمام عملية المراقبة المحاسبية يتعين على الإدارة الجبائية إتباع عدة خطوات وهي كالتالي:
إن أول خطوة تتم بقيام الأعوان المحققين ببعض الأعمال التمهيدية في المكتب، وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف المراقب من خلال مسك الملف الكامل لها لملف الشخصي، الملف الضريبي،

¹ الجزائر، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022، المادة 192-01، ص59.

² خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، مرجع سبق ذكره، 200/199.

³ فوزي غرابية، محاسبة التكاليف-المبادئ والإجراءات والرقابة، الطبعة 9، منشورات النهضة الإسلامية، عمان، الطبعة الثانية، 1997، ص15.

والمتكون من تصريحاته الخاصة بكل أنواع الضرائب الخاضعة لها، والإشارة إلى أن المحقق يقيم ويمسك الدفاتر الضرورية والمتمثلة في بيان مقارنة الحسابات الختامية وكشف المحاسبة، لضمان السير الحسن لعملية التحقيق،

1. بيان مقارنة الحسابات الختامية:

يتمثل في طبعة تضم كل الحسابات المرفقة بالإقرارات وبين حركة العقارات وإهلاكاتها حيث يخصص لمعالجة أهم حسابات الميزانية، أصول وخصوم والتصريحات السنوية.

2. كشف المحاسبة:

وهو طبعة يعرض فيها كيفية فحص حسابات النتائج ويسمح بمتابعة تحركات رقم الأعمال والأعباء، معدلات الربح الإجمالي، القيمة المضافة والربح الصافي لكل نشاط، حيث يتضمن كشف المحاسبة كشف مفصل للأعباء المطروحة لنتائج المؤسسة، وكشف ملخص للتفاصيل والقواعد المفروضة وأهم نتائج المؤسسة المصرح بها.

إن عملية التحقيق في المحاسبة تنجز عبر عدة مراحل وقواعد محددة قانونا وهذا من اجل ضبط سير إجراءات عملية الرقابة وهي متمثلة فيما يلي:

3. الإشعار بالتحقيق:

يجب إعلام المكلف الخاضع مسبقا قبل البدء في عمليات الرقابة، ذلك عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل استلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف ويمنح له أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، ويحتوى هذا الأخير على¹:

❖ 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 بالمراقبة وغالبا ما تكون أربع 04 سنوات.

4. سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف:

يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف قبل إجراء التحقيق المحاسبي، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح باسم شخص معنوي (باسم الشركة) أو مفتوح باسم شخص طبيعي (ملف شخصي) بالنسبة لصاحب المؤسسة أو الشركاء.

ما يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية من حيث مدى ضبط تواريخ إيداعها.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الفحص المحاسبي، ص 35.

5. المعاينة في عين المكان:

بعد انقضاء الاجل المحدد للتحضير وبوصول اول موعد تدخل مباشر بعين المكان، ينقل المحققون الى داخل المؤسسة قيد التحقيق لمباشرة أعمالهم في اليوم والساعة المبينة في الاشعار، والشروع في التحقيق بلقاء المحقق مع مدير المؤسسة.

يستطيع المحقق من خلال زيارته لمقر المؤسسة الحصول على معلومات حول نشاط المؤسسة، طريقة الإدارة، المشاكل التي تواجه المؤسسة، حصتها السوقية،... الخ، والتي تساهم بدرجة كبيرة في مرحلة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية. فالتحقيق في المحاسبة يتضمن حوارا شفويا وانتقاديا، يعتمد على انتقاد الوثائق التصريحية للمكلف التي من المفروض التي تبين الوضعية الحقيقية له.¹

6. عملية جمع المعلومات: يقوم المحققون بجرد كامل لمختلف المتعاملين مع المكلف ومن ثم جمع كافة المعلومات عن التعاملات، وتسمح هذه العملية بمعرفة:

- ❖ نشاط المؤسسة والهدف منه وعدد فروعها.
- ❖ الزبائن والعملاء: عددهم مخططهم الجغرافي وطرق الدفع ومخطط النظام التجاري من توزيع وشراء.
- ❖ أسعار الشراء والبيع المستعملة حاليا وكذلك دوران المخزون، والأسعار التي يقيد بها من الدفاتر.

❖ المستخدمون: عددهم (إطارات، موظفين، عمال، مسؤولين وممثلين).

❖ العلاقات مع المؤسسات الأخرى.

❖ الوضعية الجبائية للمكلف.

❖ محاسبة المكلف وطرق تسجيل العمليات ونظام الاتصالات داخل المنشأة.

ثانيا: المراقبة الفعلية:

وتتمثل في عملية المراقبة الفعلية والتأكد من محاسبة الممول شكلا ومضمونا.

الرقابة الشكلية للمحاسبة: تتمثل هذه المرحلة في اطلاع فرقة التدقيق على الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري والمتمثلة في دفتر اليومية، دفتر الجرد، حيث تقوم الفرقة بإجراء فحص في شكل المحاسبة، ومن أهم الشروط الواجب توفرها في المحاسبة هي:

1. محاسبة كاملة ونظامية: تكون المحاسبين كاملة ونظامية إذا تضمنت مجموعة من الوثائق والدفاتر وهذا وفق ما نصت عليه المواد (09، 10، 11، 12) من القانون التجاري.
2. محاسبة صحيحة ودقيقة: هذا الفحص يستلزم تأشير حسابيا لجميع الأرصدة ومراقبة عملية الترحيل، والتأشير على صحة وسلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية.

¹زهرة محمد حبو، مرجع سبق ذكره، ص 103.

3. **محاسبة مطابقة للواقع :** تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق¹، بحيث على المكلف ان يبرر كل قيد بشكل حالة خاصة ، وذلك باستعمال وثائق اسمية حقيقة ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، كما تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد.

ثالثا: فحص المحاسبة من حيث المضمون:

وتشمل هذه العملية دراسة معمقة للحسابات التالية: المشتريات، المخزونات، المبيعات، نتائج عملية التحقيق المحاسبي وينتج عنه الحالات التالية:

1. **قبول المحاسبة:** حيث يجب على الفرقة التدقيق إبلاغ الممول بنتائج التحقيق وهي:
2. **قبول صريح للمحاسبة:** أي أن المحاسبة مقنعة و صادقة و منتظمة بشكل مقبول ، و هنا يجب على الإدارة ملزمة بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق ، و هذا ما نصت عليه المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية التي هي " إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة على اثر التحقيق في المحاسبة ، فانه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة ، و ذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقويم " .²

3. **قبول نسبي للمحاسبة:** يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثاني وهذا في حال وجود غموض وارتباب من خلال تسجيل بعض التجاوزات من قبل المكلف، أي أن يتم الاتصال بين المكلف والمحقق لتقديم الملاحظات والتفسيرات حول هذه الانحرافات، و ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال وأساس فرض الضريبة، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم عن طريق الإشعار بالتقييم الأولي، مع منح مهلة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

4. **رفض المحاسبة:** في بعض الأحيان قد يخلص المحقق الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذا من اجل حماية المكلف بالضريبة من التعمق وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة ويكون هذا في الحالات التالية:

- مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون التجاري، ولشروط النظام المحاسبي المالي، ولا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة.

رابعا: نهاية التحقيق:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الفحص المحاسبي، ص 54.

² المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية، 2017، ص 21.

تعتبر هذه المرحلة كخلاصة عمل المحقق حيث يرى ضرورة إجراء بعض التعديلات على أساس الضريبة بإتباعه الإجراءات العادية للتقويم وهي كالتالي:

1. إجراء التقويم الثنائي:

يطبق هذا الإجراء على المكلف بالضريبة الذي تقبل محاسبته نسبيا، أي المكلف الذي يلتزم بمحاسبته ويقدم تصريحاته في الآجال القانونية، وبعد عمليات التوضيح والتبرير يكون هذا التقويم النهائي ولا يحق للمكلف بعد ذلك مناقشة المحقق.

2. إجراء التقويم الأحادي:

هو الإجراء الذي تقوم به الإدارة الجبائية دون أي نقاش أو اتصال مع المكلف بالضريبة، وهذا لعدم وفاء

المكلف بواجبه المحاسبي والجبائي أي عندما ترفض محاسبته وكذا يطبق هذا الإجراء إذا لم يجيب المكلف على الإشعار الموجه له قبل الفترة المحددة ب 40 يوما.

الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة:

يعد هذا النوع من التحقيق حيث لدى الإدارة الجبائية، حيث يتمثل بأقل شمولية وأكثر سرعة في التحقيق المحاسبي.

وقد نص قانون الإجراءات الجبائية في المادة 20 مكرر على أنه : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية و يتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية " ¹.

وبالاستناد إلى المادة 20 والمادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية يمكن استنتاج بعض الشروط التي وضعها المشرع الجزائري، والتي ينبغي مراعاتها عند إجراء هذا النوع من التحقيق، والمتمثلة فيما يلي:

2. تقتصر عملية التحقيق المصوب على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية، لفترة كاملة أو جزء منها لمدة تقل عن سنة، عكس التحقيق المحاسبي الذي يمتد إلى أربع سنوات ماضية.

¹ المادة 20 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية، 2017، ص 12.

الفصل الثاني: آلية عمل الرقابة الجبائية في الخد من التهرب الضريبي

3. عند إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة، يمكن للإدارة الجبائية مطالبة المكلفين بالضريبة المحقق في محاسبتهم، بتقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبط بالرسوم والضرائب والإتاوات المتعلقة بالتحقيق.
- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان أكثر من شهرين (02).
5. يمنح للمكلف بالضريبة أجل (30) يوما لإرسال ملاحظته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم المتعلق بالتحقيق المصوب.
6. عند ممارسة التحقيق المصوب تتمكن الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق والأخذ بكل الحقوق المطالب بها، نتيجة لإعادة التقويم المتم عند التحقيق المصوب.

الفرع الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

تم استحداث هذا النوع من التحقيق امتدادا للتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة، ويختص بالأشخاص الطبيعيين الأكثر توجها للتهرب الضريبي دون الأشخاص المعنويين سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا.

يمر هذا التحقيق بمجموعة من المراحل والتي تبرز دوره في مكافحة التهرب الضريبي وتتمثل فيما يلي:

أولاً: التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية:

تمر عملية التحضير بعدة خطوات وإجراءات متمثلة فيما يلي:

1. إختيار الملف:

في نهاية كل سنة يقوم كل رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين الذي تظهر فيهم بعض الشكوك من خلال الفحص الشكلي لملفاتهم حيث ترسل هذه القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب، وبعد التشاور يتم اختيار الملفات التي سوف تخضع للرقابة انطلاقاً من المعايير التالية:

- ظهور عدم نزاهة التصريحات.
- وجود نية استعمال طرق تدليسية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- وجود أموال غير مبررة بحوزة المكلف.
- ملاحظة الفروقات الكبيرة بين المداخل المصرح بها والرخاء والثراء الذي يعيش فيه المكلف وكذلك إنفاقه.

2. فحص الملف:

بعد إعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة، تقوم كل فرقة المكونة من شخصين الذين لديهم رتبة مفتش وهذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية في المادة 21 - 2، بالتوجه إلى المفتشية التي يتواجد بها ملف المكلف المعني بالتحقيق، ويتم اخذ الملف للمكتب للفحص، وهنا يتم التعرف على المصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، وكذا ملف الضريبة على الدخل.

3. جمع المعلومات من مصادر خارجية:

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

ثانيا: سير عملية التحقيق:

عند انتهاء المحقق من جميع الإجراءات القانونية المتخذة من قبل المكلفوقيامه بجمع كافة المعلومات اللازمة من مصادر خارجية، وفي حال كون تلك المعلومات غير كافية يحق للمحقق وبقوة القانون طلب توضيحات وتبريرات من المكلف للتأكد من مصداقية التصريحات طلب التبريرات تلتمسها الإدارة الجبائية من المكلف في إحدى الحالات التالية:

- فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.

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

ثالثا: نتائج التحقيق المعمق:

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل الى نتيجتين:

- قبول أسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه اشعار هذا الأخير بغياب التقويم.

- رفض أسس فرض الضريبة، اذ علم ان ما هو مصرح به كمدخيل ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع، وعليه يقوم بإعادة تكوين أسس الاخضاع وإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بذلك،

الفصل الثاني: آلية عمل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- ويجب ان يكون هذا الإبلاغ مفصلاً بأرقام وجداول بطريقة تسمح له بفهم التقويمات حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظات أو قبوله، مع منح مدة اربعين (40) يوم.¹
- ويجب ان يحتوي الإبلاغ بإعادة تكوين أسس الاختصاص أساساً ما يلي:
- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي.
 - عدم التوافق الملاحظ ما بين المداخل المصرحة وتلك التي تم الاطلاع عليها، مع اظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة.
 - طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.
 - ان عمليات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية تتم على مستوى المديريات الولائية للضرائب (DIW)، وعلى مستوى مصالح البحث والتحقيق (SRV)

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا اليه في هذا الفصل استنتجنا ان الرقابة الجبائية هي احد أهم الاعمدة التي يقف عليها القانون الجبائي لأهميتها في ضمان سيرورته بشكل صحيح، وذلك بالفحص والتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، والعمل على منع وكشف عمليات التدليس والتملص التي يرتكبها المكلف، وفرض غرامات عليها.

كما توصلنا إلى انهاتهدف إلى منع ومكافحة التهرب الضريبي بكل أشكاله من خلال تطبيق مجموعة من الأشكال والإجراءات المتمثلة في التحقيق المحاسبي، المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية.

ولتأكد من فعالية إجراءات الرقابة الجبائية في الحد من الهرب الضريبي قمنا بدعم الدراسة النظرية بدراسة حالة ميدانية خاضعة لتحقيق المحاسبي والتي سنتطرق إليها في الفصل الثالث.

¹ المادة 21، الفقرة 05، من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثالث

دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من
التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

تمهيد الفصل:

بعد التطرق في الجانب النظري لمختلف المفاهيم المتعلقة بالتهرب الضريبي، وأسبابه والاثار الناجمة منه، والتعرف على مختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية، ومدى فعاليتها في الحد من التهرب الضريبي.

ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني قمنا بإجراء دراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، حيث تتمحور هذه الدراسة عن كيفية تطبيق إجراءات التحقيق المحاسبي على ملف أحد المكلفين بالضريبي، بهدف الكشف عن الثغرات التي يستغلها المكلف للقيام بالهرب الضريبي.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس

المبحث الثاني: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس

تسعى الإدارة الجبائية إلى التقليل من حالات التهرب الضريبي، وذلك بقيام مصالحها بالرقابة على مختلف التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، سنحاول من خلال هذا المبحث التعريف بمديرية الضرائب لولاية بومرداس، ذلك بعرض الهيكل التنظيمي للمديرية، وما يتبعه من مصالح خارجية، إضافة إلى مهام المديرية الفرعية .

المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية لضرائب بومرداس

تأسست مديرية الضرائب لولاية بومرداس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 12 فيفري 1991، بنزل المالية ببلدية بومرداس، وهي إحدى المصالح للإدارة الجبائية، وهي الهيئة التي تقوم بمراقبة ومتابعة نشاط المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، 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 تقرب الإدارة الجبائية من المواطن بالفصل في المنازعات الجبائية المعروضة لكل منها، تتولى المديرية الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديرية الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنشيطه وتقويمه ومراقبته.

وتهتم المديرية الولائية خصوصا بما يلي:

- تنظيم جميع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تحليل وتقويم دوريا المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا لذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القبضة ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

• تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية، المادية، التقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابق لذلك.

- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.

المطلب الثاني: الدور الجبائي للمديرية الولائية لضرائب بومرداس

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

الفرع الأول: في مجال الوعاء

تتولى القيام بالمهام التالية:

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

الفرع الثاني: في مجال التحصيل

تتولى المديرية الولائية للضرائب في مجال التحصيل المهام التالية:

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

الفرع الثالث: في مجال الرقابة

في هذا المجال تتولى المديرية الولائية للضرائب القيام بما يلي:

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

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

الفرع الرابع: في مجال المنازعات

فيما يتعلق بمجال الوسائل تتولى المهام التالية:

1. تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛

2. تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال الوعاء الضريبي.

الفرع الخامس: في مجال الوسائل

فيما يتعلق بمجال الوسائل تتولى المهام التالية:

1. تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية، المادية، التقنية والمالية وتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛

2. تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛

3. توظف وتعين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛

4. تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛

5. تكون رصيда وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وتضمن توزيعه وتعميمه؛

6. تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاط وتحافظ عليها.

الفرع السادس: في مجال الاستقبال والإعلام

في إطار مجال الاستقبال والإعلام، تكلف المديرية الولائية للضرائب بما يلي:

1. تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛

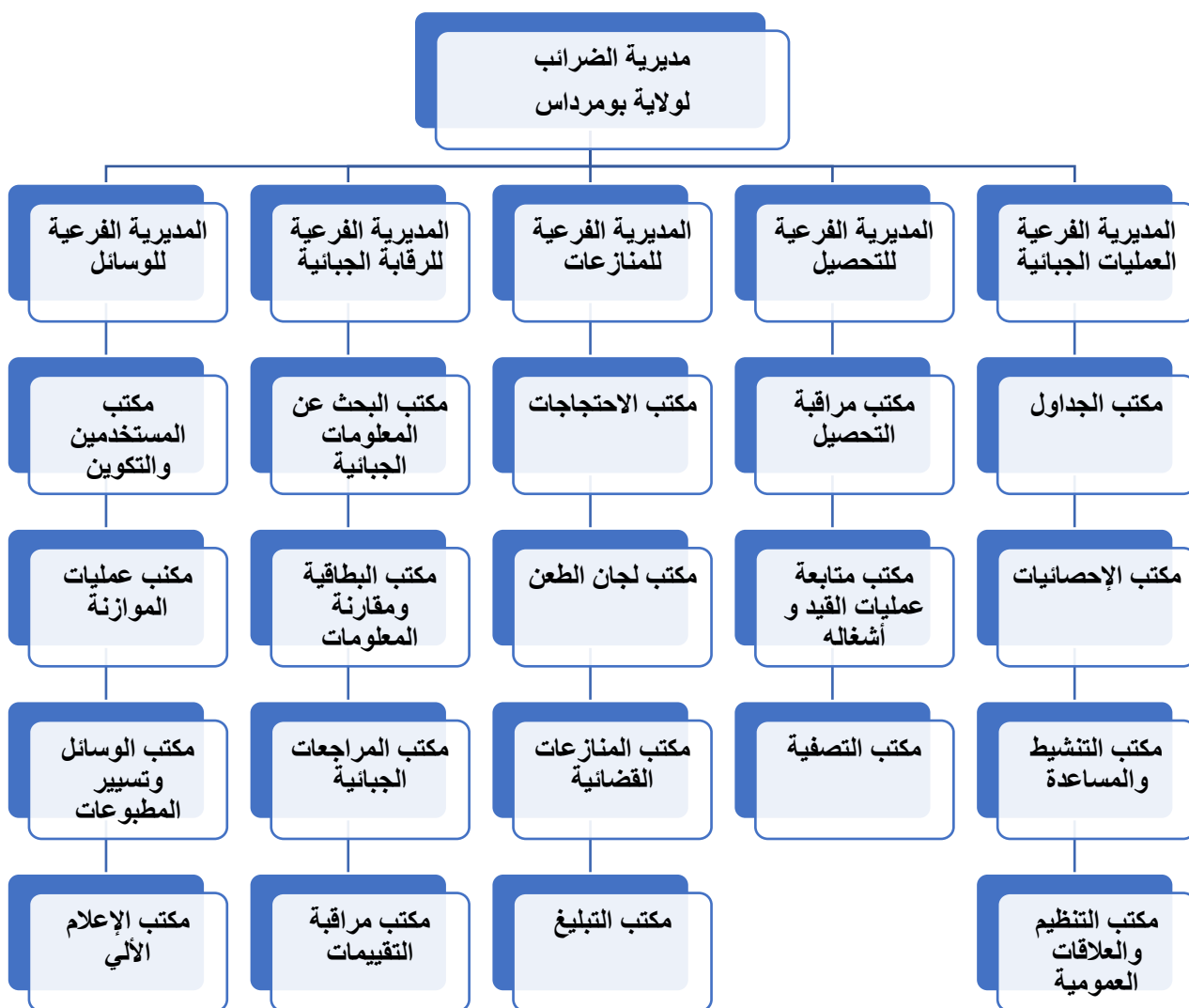
2. تنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس

يتمثل الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس في المديريات الفرعية أي المصالح الداخلية لها والتي نتمثلها بالشكل التالي:

شكل (رقم 01/III): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس

الفرع الأول: المديريات الفرعية للضرائب.

أولاً: المديريات الفرعية للعمليات الجبائية: تتكفل هذه المديرية ب:

1. تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها.
2. التكفل بمتابعة ومراقبة طلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

3. متابعة نظم الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
وتقوم بتسيير أربعة مكاتب وهي:
 1. مكتب الجداول: ويقوم هذا المكتب بالمهام الموالية:
 - المصادقة على جداول الضرائب والرسوم.
 - التكفل بسندات التحصيل.
 2. مكتب الإحصائيات: تنحصر مهامه فيما يلي:
 - استلام إحصائيات مختلف هياكل المديرية الولائية.
 - مركزية المنتجات الإحصائية الدورية فيما يخص الوعاء والتحصيل.
 - مركزية الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان توصيلها للمديرية الجهوية للضرائب.
 3. مكتب التنظيم والعلاقات العامة: والذي تتمثل مهامه في:
 - استقبال ومعالجة طلبات الموافقة على نظام الشراء المعفى من ضريبة القيمة المضافة وإصدارها.
 - متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والإمنازية.
 - نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.
 4. مكتب التنشيط والمساعدة: والذي يتكفل ب:
 - التكفل بالاتصال بالهيكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها من أجل تحسين مناهج العمل وانسجامها.
 - متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.
- ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل**
تسعى هذه المديرية الفرعية إلى:
1. التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر.
 2. متابعة العمليات والقيود المحاسبية، المراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
- وتتكون المديرية الفرعية للتحصيل من المكاتب التالية:
- أ) مكتب مراقبة التحصيل
تتمثل مهمته في:
 - دفع نشاطات التحصيل.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

- 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 وأشغاله: ويكلف ب:

1. المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيود غير النشطة؛
2. متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية المتأخرين عن الدفع.

(ت) مكتب التصفية: ويكلف ب:

1. استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
2. التكفل بجداول القبول في الإرجاع للمبالغ المتعذر تحصيلها وجداول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل؛

3. مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالعقوبات والغرامات المالية؛

4. تركيز حسابات الخزينة والمستندات الملحقة.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية:

تتكفل هذه المديرية الفرعية بما يلي:

1. معالجة الاحتياجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة، وكذا الأمر بضرب الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
2. معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
3. تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

حيث تضم هذه المديرية أربعة مكاتب تتمثل في:

(أ) مكتب الاحتجاجات: يقوم بالمهام الموالية:

1. استلام الطعون ودراستها؛
2. استلام ودراسة استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

(ب) مكتب لجان الطعن: يتكفل بالمهام التالية:

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

(ت) مكتب المنازعات القضائية:

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

1. إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئة القضائية الجزائية المختصة.
2. الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

ث) مكتب التبليغ

وتتمثل مهمته في:

1. تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة بدراسة مختلف أصناف الطعن؛
2. الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

تختصر مهمتها على إعداد برامج البحث والمراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وتتكون من أربع مكاتب هي:

1. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: يقوم هذا المكتب بما يلي:
 - تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني بوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.
 - تنفيذ برامج التدخلات والبحث وحق الاطلاع والزيارة، بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2. مكتب البطاقات والمقارنات: تتمثل مهمته في:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
 - تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
 - إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
3. مكتب مراجعة التقييمات: تتمثل مهمته في:
 - استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
 - المشاركة في الأشغال ومتابعة الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل

تتكلف بالمهام التالية:

- حسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
 - السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها.
 - السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.
- حيث تتكون المديرية الفرعية للوسائل من أربعة مكاتب وهي:

1. مكتب المستخدمين والتكوين:

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

يقوم بالمهام التالية:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم السارية المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
- المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتجديد معارف الأعوان.
- المشاركة في تنظيم الخدمات الاجتماعية للمستخدمين.

2. مكتب المستخدمين والتكوين

يقوم بالمهام التالية:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم السارية المفعول في مجال تسيير البشرية والتكوين.
- المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتجديد معارف الأعوان.
- المشاركة في تنظيم الخدمات الاجتماعية للمستخدمين.

3. مكتب عمليات الميزانية:

يقوم بالمهام التالية:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية.
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.
- القيام بعمليات الالتزام بنفقات تجهيز المديرية وتصفياتها.

4. مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات:

يقوم بالمهام التالية:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزون المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.
- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

5. مكتب الإعلام الآلي:

يقوم بالمهام التالية:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على المستويين المحلي والجهوي.
- المحافظة في حال شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

المبحث الثاني: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس

سننتظر من خلال هذا المبحث إلى دراسة حالة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس والتي تخضع إلى التحقيق المحاسبي، قمنا بتقسيم المبحث إلى ثلاث مطالب إذ يتضمن المطلب الأول عدد الملفات المدروسة فب الرقابة الجبائية والمطلب الثاني المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق اما المطلب الثالث سنقوم بدراسة إجراءات هذه العملية والنتائج المتوصل إليها،

المطلب الأول: عدد الملفات المدروسة في الرقابة الجبائية:

تعمل الإدارة الجبائية على استعادة أكبر قدر من الأموال التي تم التهرب من دفعها ضريبياً، حيث تعتبر هذه الأموال حقاً للخرينة العامة. ومع زيادة عدد الملفات التي يتم فحصها، تزداد العائدات الضريبية المستردة، مما يظهر أهمية الرقابة الجبائية بأنواعها المختلفة في مكافحة التهرب الضريبي. يوضح هذا الجدول عدد الملفات التي تمت دراستها خلال الفترة بين (2020 - 2023) :

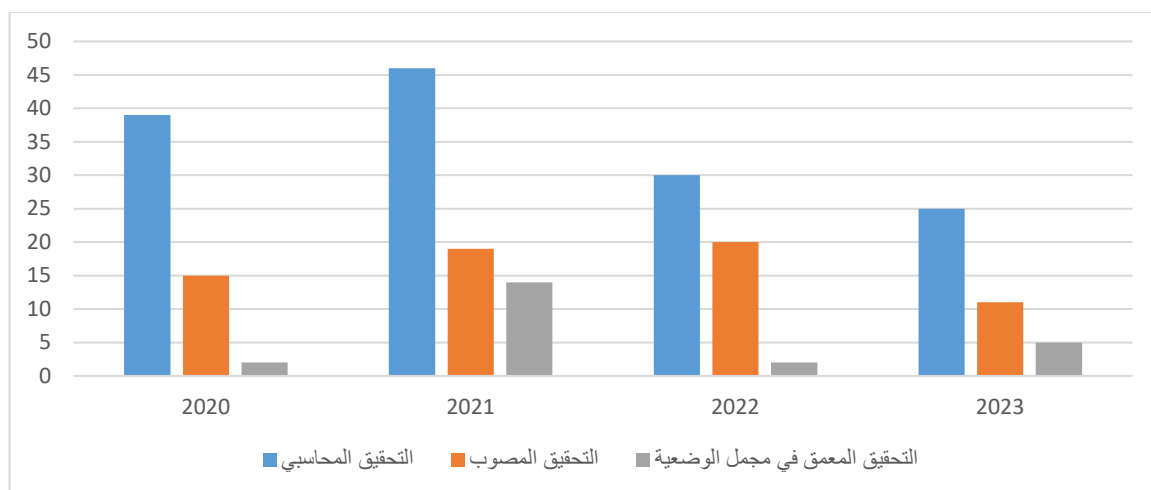
الجدول رقم (III/1): عدد الملفات المدروسة في الفترة بين (2020 - 2023):

نوع الرقابة	2020	2021	2022	2023
التحقيق المحاسبي	39	46	30	25
التحقيق المصوب في المحاسبة	15	19	20	11
التحقيق المعمق في مجمل الوضعية	02	14	02	05

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مصالح الضرائب

الشكل رقم (III/02): عدد الملفات الخاضعة للرقابة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (III/1).

من خلال الجدول والرسم البياني أعلاه، يمكن تحليل ودراسة عدد الملفات التي تم التحقيق فيها خلال الأربع سنوات الماضية. يمكن توضيح سبب اختلاف عدد الملفات المدروسة من سنة إلى أخرى، بالإضافة إلى تحديد عدد الملفات لكل نوع. المعلومات كالاتي:

1. عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المحاسبي:

من خلال المعطيات المقدمة من الجدول والشكل السابقين، نلاحظ تذبذبًا في عدد الملفات المدروسة، إذ يتزايد هذا العدد ويتناقص بسبب عدة عوامل وأسباب. يعود التزايد إلى الجهود المبذولة من قبل الأعوان المكلفين بالرقابة وتتبع كل كبيرة وصغيرة يقوم بها المكلف بالضريبة، بينما يعود الانخفاض في عدد الملفات إلى نقص الأعوان المكلفين بالرقابة مما يؤثر على تكثيف المجهودات.

2. عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المصوب في المحاسبة:

من خلال المعطيات، نلاحظ تقاربًا في عدد الملفات المدروسة في هذا النوع من الرقابة الجبائية، كما يلاحظ أن عدد الملفات صغير مقارنة بالتحقيق المحاسبي نظرًا لكون هذا النوع جديدًا يُضاف إلى أنواع الرقابة الجبائية، يرجع ذلك إلى أهمية الرقابة الجبائية والإصلاحات المطبقة عليها.

3. عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية:

يتطلب هذا النوع من الرقابة مجهودًا كبيرًا من طرف أعوان الرقابة الجبائية، مما يفسر انخفاض عدد الملفات المدروسة مقارنة بالنوعين الآخرين، بالإضافة إلى التفاوت الضئيل بين السنوات المدروسة، رغم ذلك، لا يقلل هذا من أهمية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

المطلب الثاني: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق المحاسبي

لقد تم اختيار وبرمجة أحد الملفات المدروسة من أجل الدراسة وكان هذا الملف لشركة ذات مسؤولية محدودة (X)، تمارس نشاط بيع وشراء مواد وأثاث للاستخدام المنزلي والمكتبي.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

بعدما تمت برمجة ملف الشركة (X) المعنية للتحقيق في محاسبتها، أوكلت مديرية الضرائب قضيته لفريق التحقيق المحاسبي، وبعد قيام الأعوان المحققين بإحضار الملف الجبائي للمكلف إلى مكتب التحقيق، وبتاريخ 2023/08/31، سلمت فرقة التحقيق المحاسبي إشعار بالتحقيق رقم 2023/347 متبوعاً بميثاق المكلف بالضريبة (الملحق رقم 01)، مقابل وصل بالاستلام ممضى من طرف مدير المؤسسة من أجل القيام بترتيب وإعداد الوثائق المحاسبية خلال 10 أيام من تاريخ استلام الإشعار. كان محتوى هذا التحقيق يتضمن جميع الضرائب والرسوم، لغرض التحقق من السنوات المالية 2019، 2020، 2021، 2022 والتي تتمثل في الضرائب على أرباح الشركات، الضرائب على الدخل الإجمالي، الضريبة على النشاط المهني، ضريبة القيمة المضافة، التسجيل ورسوم الطوابع، وضريبة التكوين الصناعية، وضريبة التكوين المهني المستمر وغيرها من الضرائب والرسوم. في 2023/09/12 قامت فرقة التحقيق المحاسبي بإجراء التدخل الموقعي (معاينة في عين المكان) وعينت وجود محاسبة، الدفاتر القانونية، جميع الوثائق والتصريحات.

وبحكم نشاط الشراء والبيع الخاص بشركة (X) ونظراً للطبيعة القانونية لهذه الشركة، فإنها تخضع قانوناً للضرائب والرسوم والجبائيات المذكورة أدناه:

1. الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة:

- ضريبة دخل الشركات (IBS) بمعدل 26% على الأرباح المحققة، وفقاً للمادتين 136 و150 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة (C.I.D.T.A)؛
- ضريبة على النشاط المهني (TAP) بمعدل 2% (السنوات المالية 2019 إلى 2021) و1.5% (السنة المالية 2022) على قيمة المبيعات المفوترة (المواد من 217 إلى 222 من قانون ضريبة الدخل)؛
- دفع اقتطاعات IRG على الرواتب (المواد 75-1 و129-1 و130-2 من قانون العمل الدولي (C.I.D.T.A) بصفتك صاحب العمل؛
- ضريبة الدخل الاجمالي (IRG) بمعدل 15% على الأرباح الموزعة على المساهمين، وفقاً للمواد 01 و45 و46 و104 من قانون ضريبة الدخل الإجمالي.

2. رسوم الطوابع:

- رسوم الطوابع على مبلغ المبيعات المفوترة والمدفوعة نقداً (المادة 100 من قانون الطوابع).

3. ضريبة المبيعات:

- ضريبة القيمة المضافة بمعدل 19% على مبلغ المبيعات المفوترة (المادة 21 من قانون ضريبة المبيعات).

4. ضريبة التكوين المهني وضريبة التمهين الصناعية:

- ضريبة التكوين المهني المستمر وضريبة التكوين المهني الصناعية، وفقاً لأحكام القانون رقم 97-02 المؤرخ 1997/12/31 ووفقاً لأحكام المواد من 196 مكرر إلى 96 مكرر منقانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة ووفقاً لأحكام المواد من 196 مكرر إلى 96 مكرر إلى 96 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة.

المطلب الثالث: إجراءات عملية التحقيق والنتائج المتوصل إليها

تمر إجراءات عملية التحقيق على عدة خطوات متمثلة فيما يلي:

الفرع الأول: فحص الحسابات

بعد انتهاء فترة التحضير انتقل فريق التحقيق إلى مقر الشركة في اليوم والوقت المحدد في الإشعار وبحضور محاسب الشركة، وقد قدمت لهم كل من سجل الجريدة العامة، سجل الجرد وسجلات الأجرة، كل السجلات مؤشرة ومرقمة من طرف المحكمة، بالإضافة إلى جميع الدفاتر المحاسبية المساعدة، التصريحات الجبائية والشبه جبائية والوثائق الثبوتية من فواتير البيع والشراء، وفواتير الأعباء. الخ، وقد قام فريق التحقيق بفحص هذه السجلات من حيث الشكل والمضمون كما يلي:

أولاً: فحص المحاسبة من حيث الشكل

قام المحققون بمراقبة السجلات المحاسبية التي قدمت لهم والتي تتألف من الوثائق التالية:

(1) الدفاتر الإلزامية:

- الجريدة العامة المدرجة والموقعة بالأحرف الأولى من قبل محكمة بومرداس في 2021/01/26 وتضم 357 ورقة؛
- دفتر قوائم الجرد المدرج والموقع بالأحرف الأولى من قبل محكمة بومرداس بتاريخ 2014/05/26 ويتألف من 98 ورقة؛
- دفتر الرواتب المدرج والموقع بالأحرف الأولى من قبل محكمة بومرداس بتاريخ 2014/07/30 ويتكون من 45 ورقة؛
- دفتر الأستاذ العام والحسابات الفرعية.

(2) المجالات والكتب المساعدة:

- المجالات المساعدة المحوسبة للمشتريات للأعوام من 2019 إلى 2022.
- المجالات المساعدة المحوسبة للمبيعات للأعوام 2019 إلى 2022.
- المجالات النقدية المساعدة المحوسبة للأعوام 2019 إلى 2022.
- مجالات البنوك المساعدة المحوسبة للأعوام 2019 إلى 2022.
- المجالات المساعدة المحوسبة للمعاملات المختلفة للأعوام 2019 إلى 2022.
- المجالات المساعدة المحوسبة لإدخالات المخزون للأعوام 2019 إلى 2022.
- المجالات المساعدة المحوسبة للسحوبات المخزون للأعوام 2019 إلى 2022.
- المجالات المساعدة المحوسبة للأجور للأعوام 2019 إلى 2022.
- موازين المراجعات للحسابات الرئيسية للأعوام 2019 إلى 2022.

(3) الوثائق الأخرى المقدمة:

- فواتير الشراء للأعوام 2019 إلى 2022.
- فواتير المبيعات للأعوام 2019 إلى 2022.
- فواتير النفقات للأعوام 2019 إلى 2022.
- فواتير الاستثمار للأعوام من 2019 إلى 2022.
- كشوف الحسابات البنكية للأعوام 2019 إلى 2022.
- إقرارات مساهمات الضمان الاجتماعي للأعوام 2019 إلى 2022.
- نسخ من التقارير الشهرية (سلسلة G50) للأعوام من 2019 إلى 2022 .
- نسخ من العوائد السنوية (الميزانية العمومية) للأعوام 2019 إلى 2022.

ثانيا: فحص المحاسبة من حيث المضمون

بعد قيام المحققين بتحليل البيانات المالية والتحقق من صحة المستندات ومقارنة البيانات المصرح بها من طرف شركة (X) مع البيانات الفعلية المسجلة، توصلوا إلى بعض النقائص المخالفات المتمثلة في:

- التناقضات بين رقم الأعمال المعلن عنه في الميزانية العمومية وذلك المبين في الإقرارات الشهرية G50؛

- الخصم المزدوج لضريبة القيمة المضافة/المشتريات؛
- التسجيل غير الصحيح لمبلغ ضريبة القيمة المضافة/المشتريات؛
- عدم سداد الأقساط خلال السنوات المالية الأربع التي تمت مراجعتها؛

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

- تطبيق معدلات اهتلاك لا علاقة لها بسنوات التشغيل؛
- الحساب غير الصحيح للضريبة على النشاط المهني؛
- عدم دفع ضريبة التدريب المهني وضريبة التلمذة الصناعية عن السنوات المالية التي مراجعتها؛
- مصاريف مختلفة غير قابلة للخصم لأغراض ضريبة CASNOS، العقوبات والغرامات، مصاريف المركبات السياحية؛
- النفقات القائمة على "قسائم" مختلفة.

الفرع الثالث: التعديلات

أولاً) رقم الأعمال:

لقد تم تحديد رقم الأعمال المفوتر بناء على الفواتير المقدمة من طرف الشركة (x) واستغلال المعلومات الواردة إلمصالح مديرية الضرائب بومرداس.

يكشف فحص لإقرارات السلسلة G50 وإقرارات الميزانية العمومية السنوية عن وجود تباينات بين رقم الأعمال والدخل الخاضع للضريبة، وتناقضات بين رقم الأعمال المصرح به في الميزانية العمومية (TCR) وإجمالي رقم الأعمال المصرح به في السلسلة G50 كما هو موضح في الجدول:

الجدول رقم (III/2): رقم الأعمال (الوحدة الدينار)

التعيين	2019	2020	2021
رقم الأعمال المصرح في TCR	59.285.200	62.419.835	30.512.594
رقم الأعمال المصرح في G50 الضريبة على القيمة المضافة	70.313.820	51.632.011	35.231.967
الفرق	11.023.620	10.787.824	4.719.373

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الملحق رقم 03 ص 02

الجدول رقم (III/3): خطأ في حساب استحقاقات الرسم على النشاط المهني لسنة 2019 (الوحدة الدينار)

التعيين	المبالغ
القاعدة	4.964.033
الواجبات المستحقة	99.281
الرسم المدفوع	18.863

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب
لولاية بومرداس

الفرق	80.418
-------	--------

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الملحق رقم 03 ص 03

ثانيا) ضريبة القيمة المضافة/ المشتريات

(1) استرداد مزدوج لضريبة القيمة المضافة لنفس فواتير الشراء :

الجدول رقم (III/4): استرداد ضريبة القيمة المضافة (الوحدة الدينار)

التاريخ		MHT	ضريبة القيمة المضافة	شهر الاسترداد
2020/02/03	QUIT N 000717 DOUANES	7374820,00	3196215,00	G50 سبتمبر 2020
2020/02/03	FRE N 20\2020 SELIM AURES TRANSIT	374430,07	34065,00	G50 سبتمبر 2020
2020/02/18	FRE NO F20Z25 GENUINE	14801,77	2812,00	G50 سبتمبر 2020
مجموع الضريبة على القيمة المضافة المستردة			3233092,00	

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الملحق رقم 03 ص 03

(2) ضريبة القيمة المضافة المستردة والمحجوزة في 2021/04/22 هي 2,977,408، في

حين أن مبلغ ضريبة القيمة المضافة على الإيصال الجمركي رقم 015802 هو 2,877,408، أي بفارق 100,000 الذي يجب سداده.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب
لولاية بومرداس

(3) خصم خاطئ لضريبة القيمة المضافة لعام 2022:

ثالثا) النتائج:

يتم الحصول على النتائج بإضافة النفقات غير المخصومة من الضرائب إلى النفقات المعلنة
وسنوضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (III/5): النفقات والمصروفات الغير قابلة للخصم (الوحدة الدينار)

2022	2021	2020	2019	
10.240	311.306	129.600	63.747	مصروفات غير قابلة للخصم
-	-	-	350.000 167373	الغرامات الجمركية
-	15.913	50.000 3212583	-	نفقات غير قابلة للخصم
171.725	-	1609.566	-	قسائم نقدية متنوعة
366.134	2.915.224	5.946.869 2.340.000	-	اهتلاكات واطفاء

**الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب
لولاية بومرداس**

المجموع	581.120	13.288.618	3.242.443	518.099
---------	---------	------------	-----------	---------

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الملحق رقم 03 ص 04
قامت الشركة باقتناء استثمارات خلال السنتين 2014 و 2015 ولقد طبق الإهلاك على هذه
الاستثمارات اعتبارا من 2017/01/01 والجدول التالي يوضح مجموع الإهلاكات لسنوات 2019،
2020، 2021، 2022

الجدول رقم (III/6): اجمالي اهتلاك الاستثمارات(الوحدة الدينار)

2022	2021	2020	2019		مجموع مبالغ HT	
-	209.478,92	1.789.407,86	2.731.046,53	%20	1120.872,71	اجماليا لإهلاك السنة

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الملحق رقم 03 ص 05.

الجدول رقم (III/7): الإهلاك الذي سيعاد إضافته(الوحدة الدينار)

2022	2021	2020	التسمية
-	209478	1789407	الإهلاك خلال السنة
336134	3124702	7688176	الإهلاك (جدول حساب النتائج)
336134	2915224	5898769	الفرق 1....
-	-	27886	الفرق في استهلاك السيارة السياحية (<1000000) 2....
-	-	20214	الفرق في استهلاك السيارة السياحية (<100000) 3....
336134	2915224	5946869	مجموع الإهلاكات المسترجعة

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الملحق رقم 03 ص 05.

الجدول رقم (III/8): ملخص الأرباح المعاد تكوينها(الوحدة الدينار)

2022	2021	2020	2019	السنة
2.945.200	1.524.630	1.654.743	2.667.834	الأرباح المعلنة
518.099	3.242.443	13.288.618	581.120	النفقات التي ستم إضافتها مرة أخرى
/	4.719.373	/	240.796	رقم الاعمال المهرب

**الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب
لولاية بومرداس**

الأرباح المعاد تكوينها	3.489.750	14.943.361	9.486.446	3.463.198
------------------------	-----------	------------	-----------	-----------

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الملحق رقم 03 ص 05

الجدول رقم (III/9): أقساط الضريبة على أرباح الشركات غير المسددة (الوحدة الدينار)

السنة	2019	2020	2021	2022
النتيجة للسنة ن-1	1.629.522	2.667.834	1.654.734	1.524.630
الضريبة على أرباح الشركات للسنة ن-1	423.675	693.636	430.230	396.403
المبلغ الأولي من الأقساط غير المسددة	127.102	208.091	129.069	118.921
المبلغ الثاني من الأقساط غير المسددة	127.102	208.091	129.069	118.921
المبلغ الثالث من الأقساط غير المسددة	127.102	208.091	129.069	118.921
مجموع الأقساط الغير مسددة	381.308	624.273	387.207	356.763

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الملحق رقم 03 ص 05

المطلب الرابع: التبليغ النهائي بنتائج التحقيق

من خلال المراسلة التي استلمتها خدمات الضرائب بتاريخ 2024/01/18 رداً على إشعار التصحيح رقم 879 بتاريخ 2023/12/12، والمتعلق بالمراجعة المحاسبية لشركة (X)، فإن الشركة تعترض على الضرائب المفروضة من خلال طرح النقاط التالية:

- (1) الفروقات الملحوظة بين إعلانات G50 والميزانية العمومية؛
- (2) إعادة ادماج بعض المصاريف والرسوم؛
- (3) إعادة ادماج مخصصات الإهلاك؛
- (4) العقوبات الأساس.

ورداً على ذلك، وبعد الاطلاع على النقاط المطروحة، اعتمد ما يلي:

(1) نظراً لأن نشاط الشركة (X) هو شراء وإعادة بيع البضائع، فإن الحدث الذي يتم تحميله لضريبة القيمة المضافة (TVA) وضريبة النشاط المهني (TAP) هو التسليم القانوني أو المادي، وبالتالي فإن رقم الأعمال المعلن في ميزانية العمومية يجب أن تكون مطابقة لتلك المعلنة في G50، أما فيما يتعلق بالإهلاك، فتم خصمه بمجرد قيامك بجرد المخزون ولم يتم اكتشاف أي اختلاف بين المخزون الفعلي والمخزون المحاسبي.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

(2) يجب تسجيل الغرامات والعقوبات في حساب المصاريف المخصص وليس في حساب 38، ويعاد إدماجها في الجدول رقم 09 من الإقرار الضريبي وفقاً لأحكام المادة 141/6 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة.

(3) بالنسبة لمخصصات الإهلاك، وبالنظر إلى أن الأصول المعنية هي مركبات آلية، يبدأ اهتلاكها من تاريخ اقتنائها ما لم يكن هناك ما يبرر تجيدها، وذلك تطبيقاً لأحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة.

(4) أخيراً، بالنسبة لغرامات التقييم المتكبدة وفقاً لأحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة، يحق لك التقدم بطلب للإعفاء المشروط وفقاً لأحكام المادة 93 BIS من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة من قانون الإجراءات الضريبية، وفي ضوء ما ورد أعلاه، يتم الإبقاء على الأسس التي تم الإخطار بها في البداية.

وقد تم تلخيص ما جاء في التبليغ النهائي كما هو مبين في الجداول التالية:

الجدول رقم (III/10): ضريبة القيمة المضافة (الوحدة الدينار)

السنة	2020	2021	2022
الضريبة المقتطعة	13.535.030	-	6.580.817
تصحيح الضريبة المقتطعة	12.535.231	12.535,231	5.580.817
TVA / المشتريات التي سيتم استرجاعها	-	100.000	3.333.032
ضريبة الاقتطاع الجديدة	12.535.231	12.435.231	2.247.785

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الملحق رقم 03 ص 06

ملاحظة: ضريبة الاقتطاع الجديدة المقرر ترحيلها للسنة المالية 2023 هي 2.247.787 بدلا من 6.580.817.

• الرسم على النشاط المهني: تبلغ نسبة الضريبة على النشاط المهني 2% (للسنتين الماليتين 2020 و2021) و 15% (سنة المالية 2022) المنصوص عليهما في المادة 222 من قانون

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتطبق العقوبات وفق المادة 193 من نفس القانون، ومن خلال الجدول سيتم إعادة تسوية الحساب الخاطئ لرسم على النشاط المهني لسنة 2019
الجدول رقم (III/11): حساب الرسم على النشاط المهني (الوحدة الدينار)

السنة	2019
تسوية الحساب الخاطئ لرسم على النشاط المهني	80.418
معدلات العقوبات	15%
ضريبة الجزاء	12.063
مجموع الدفع	92.481

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الملحق رقم 03 ص 06

ضريبة على أرباح الشركات:

يبلغ معدل الضريبة على دخل الشركات 26%، وفقاً للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة، وتخضع الضريبة لعقوبات على عدم تقديم الإقرارات الضريبية وفقاً للمادة 1-193 من القانون.

الجدول رقم (III/12): حساب دفعات الأقساط (الوحدة الدينار)

التسمية	2019	2020	2021	2022
إجمالي الأقساط	381.308	624.273	387.207	356.763
معدل الزيادة	10%	10%	10%	10%
مقدار الزيادة	38.131	62.427	38.721	35.676

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 03 ص 07.

الجدول رقم (III/13): حساب الحقوق (الوحدة الدينار)

التسمية	2019	2020	2021	2022
الربح المعاد بناءه	3.489.750	14.943.361	9.486.446	3.463.198
الخصم المتتالي TAP	80.418	-	-	-
الربح الخاضع للضريبة	3.409.332	14.943.361	9.486.446	3.463.198

**الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب
لولاية بومرداس**

2.945.200	1.524.630	1.654.743	2.667.834	الربح المصرح به
517.998	7.961.816	13.288.618	741.498	الربح المتهرب
26%	26%	26%	26%	معدل الضريبة أرباح الشركات 26%
900.431	2.466.476	2.885.274	886.426	الحقوق البسيطة
765.752	396.404	430.233	693.637	الحقوق الثابتة
134.679	2.070.072	3.455.041	192.789	الحقوق المذكورة
15%	25%	25%	15%	معدلات العقوبات
20.202	517.718	863.760	28.918	+العقوبات
35.676	38.720	62.427	38.131	+ إضافات (مقدار الزيادة في الأساط)
190.557	2.626.310	4.381.228	259.838	مجموع الدفع

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الملحق رقم 03 ص 07.

ضريبة الدخل الإجمالي/دخل رأس المال القابل للتحويل (المنقول).

الزيادة في صافي الربح الخاضع لضريبة الشركات (IBS) تكون خاضعة لضريبة الدخل الإجمالية (IRG) ودخل رأس المال المنقول (RCM) باعتبارها دخلا موزعا بشكل غير منتظم، وفقاً لأحكام المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة.

الجدول رقم (14/III): ضريبة الدخل الإجمالي/ دخل رأس المال المنقول (الوحدة الدينار)

التسمية	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المخفي	240.796	—	4.719.373	—
الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء	—	129.600	311.306	—
قسائم متنوعة	—	1.609.566	—	171.725
نتيجة	240.796	1.739.166	5.030.679	171.725
— الضريبة على أرباح الشركات المتطابق	62.607	452.183	1.307.977	44.649
الدخل الموزع	178.189	1286.983	3.722.702	127.077
الضريبة على الدخل الإجمالي/rcm	15%	15%	15%	15%
الحقوق البسيطة	26.728	193.047	405.558	19.061
العقوبات الجزائية	10%	15%	25%	10%
الضريبة الجزائية (25%)	2.673	28.957	139.601	1.906

**الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب
لولاية بومرداس**

20.968	698.007	222.005	29.401	مجموع الدفع
--------	---------	---------	--------	-------------

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الملحق رقم 03 ص 07.

تحتسب ضريبة الدخل الإجمالية بمعدل ثابت قدره 15%، كما هو منصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة، وتُطبق على الرسوم المسترجعة مع غرامات ضريبية بسبب نقص التصريح وفقاً لأحكام المادة 193 من القانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة.

الجدول رقم (III/15):ضريبة التكوين المهني المستمر(الوحدة الدينار)

التسمية	2021	2022
القاعدة الضريبية	6.954.434	5.402.290
الأساس المعلن	-	-
أساس غير خاضع للضريبة	6.954.434	5.402.290
واجبات بسيطة 1 %	69.544	54.023
العقوبات 25%	17.386	13.506
مجموع الدفع	86.390	67.529

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الملحق رقم 03 ص 07.

استرداد الحقوق وتطبيق العقوبات:

بعد اكتشاف النقاط المتلاعب فيها وتحديد مبلغ الالتزامات والحقوق المتملص منها واستردادها، قام المحققون بتطبيق العقوبات المناسبة لها وفرض الغرامات عليها وفقاً لما تنص عليه القوانين والإجراءات الجبائية على النحو المفصل في الجدول التالي:

الجدول رقم (III/16): مجموع العقوبات(الوحدة الدينار)

التعيين	2019	2020	2021	2022
مبلغ عقوبة IRG\RCM	2673	28957	139601	1901
مبلغ عقوبة TAP	12063	/	/	/
مبلغ عقوبة IBS	289189	863760	517518	20202

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب
لولاية بومرداس

13506	17386	/	/	مبلغ عقوبة التكوين المهني المستمر
35609	674505	866617	303.925	المجموع
1880026				المجموع الكلي

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الجداول السابقة.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

خلاصة الفصل :

بعد الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مديرية الضرائب لولاية بومرداس، وبعد الاطلاع على الإطار التنظيمي وإجراءات الرقابة الجبائية خلال فترة تربصنا التي شملت التحقيق المحاسبي في الوضعية الجبائية لأحد المكلفين ومحاولة التحقق من المعلومات التي صرح بها عن طريق مقارنتها مع المعلومات المتحصل عليها بعد إجراءات التحقيق المعمول بها، والتي تتمثل في التدقيق في مختلف الدفاتر المحاسبية والحسابات مع إحترام مختلف الإجراءات القانونية. في الأخير تم الكشف على كل الاختلاسات والتلاعبات التي قام بها، وتم فرض عقوبات وغرامات صارمة عليه .

وهذا ما يوضح الدور المهم للرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي في محاربة التهرب والغش الضريبي.

الخاتمة العامة

خاتمة عامة :

من خلال الدراسة التي قمنا بها في الشق النظري والتطبيقي، تم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية تُعد من بين أهم الوسائل المعتمدة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، التي تُعد من أخطر التحديات التي تواجه الاقتصاد الوطني والتي تؤثر بشكل كبير على إيرادات الخزينة العمومية. استجابةً لذلك، قامت الإدارة الجبائية باستحداث هياكل رقابية فعالة تهدف من خلالها إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال فرض وتنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية التي تتضمن متابعة التصريحات الخاصة بالمكلفين والتأكد من صحتها ومصداقيتها.

وحفاظاً على تنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان حقوق المكلفين بالضريبة وحماية الإدارة الجبائية أثناء أداء مهامها، وضع المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق والالتزامات.

اختبار صحة الفرضيات:

الفرضية الأولى خاطئة، وذلك لأن هناك عدة أسباب لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، من بينها ضعف الوعي الضريبي ارتفاع معدلات الضرائب، نقص الشفافية وتعقيد الإجراءات... الفرضية الثانية صحيحة، وذلك لأن للتهرب الضريبي آثار سلبية على التنمية الاقتصادية والخزينة العمومية وباعتبار الضريبة أهم مورد للخزينة، فإن فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب تؤدي إلى تحصيل الضرائب بشكل صحيح وعادل، مما يؤدي إلى الحفاظ على موارد الخزينة العمومية، الفرضية الثالثة صحيحة، إذ تمر عملية التحقيق المحاسبي بعدة إجراءات بدءاً بفحص الملف الجبائي وإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، ثم القيام بعملية التحقيق، وإرسال التبليغ الأولي لنتائج التحقيق، مناقشة رد المكلف، عقد جلسة التحكيم وصولاً إلى تحديد النتيجة النهائية وغلق التحقيق.

نتائج الدراسة:

ومن خلال ما تطرقنا إليه في هذه الدراسة تم استخلاص النتائج التالية:

- من أهم صور التهرب الضريبي هو اللجوء إلى التحايل المحاسبي عن طريق تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات؛
- إن اعتقاد المسيرين بعدم وجود عدالة ضريبية من أهم الأسباب التي تؤدي لاجتهادهم في ابتكار وسائل جديدة للممارسة للتهرب الضريبي؛
- تتبع المصالح الجبائية طرق وإجراءات في مكافحة التهرب الضريبي المتمثلة في التحقيق المصوب، التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية، والتي تتم على مستوى أدارى الضرائب لولاية بومرداس؛

الخاتمة العامة

• ان عملية التحقيق المحاسبي تعد من اكثر الآليات فعالية في الكشف عن التهرب الضريبي، يتمتع المراقبون بصلاحيات واسعة تشمل حق الاطلاع والمعاينة، مما يمكنهم من اكتشاف المخالفات بدقة.

• رغم الدور الهام الذي تقوم به الرقابة الجبائية في الكشف عن المخالفات والإخفاءات والحد من ظاهرة التهرب الضريبي إلا أن هذه الظاهرة في استمرار وزيادة.

اقتراحات والتوصيات:

- نشر الوعي الضريبي بين المكلفين؛
- يشكل إحساس المكلف بالتعسف الضريبي من أهم عوامل التهرب ولذلك لابد من إرساء نظام ضريبي عادل و التنسيق بين الإدارة والمكلف وخلق تواصل بينهم؛
- إعادة النظر في الثغرات التي يستغلها المكلف في التهرب من الضريبة وإيجاد اطار قانوني يعيد تنظيمها؛

- العمل على ادخال واستعمال الاعلام الآلي في كل مصالح الضريبة؛
- تحسين أداء الرقابة الجبائية باتخاذ كل الوسائل والإجراءات الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي بشكل أفضل.

آفاق الدراسة:

من خلال تعرضنا في دراستنا هذه لكل من التهرب الضريبي والرقابة الجبائية، نقوم بفسح وترك آفاق تكون منطلقا لدراسة أخرى في المستقبل.

- عصرية الإدارة الجبائية ومساهمتها في مكافحة التهرب الضريبي؛
- دور فعالية الرقابة الجبائية في تحديد نسبة نزاهة التصريحات.



قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

- 1- بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 03، الجزائر، 2016.
- 2- بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 02، الجزائر، 2016.
- 3- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 2003.
- 4- حامد نور الدين، أثر اصلاح النظام الضريبي، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 5- خالد الخطيب شحاتة، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
- 6- خالد الخطيب شحاتة واحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 7- رضا السيد عبد العاطي، التصالح في الجرائم الضريبية، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، 2016.
- 8- رمزي محمود ومحمد رمزي المحامي، مافيا اقتصاد الظل وبنوك اوف شور، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2019.
- 9- سالار ناجي إسماعيل، دور التشريع في معالجة الفساد الاقتصادي، المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2018.
- 10 - سوزي عدلي نشاد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 1999.
- 11 - طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 12 - عاطف زيدان، ظاهرة الاقتصاد الموازي وأثرها على التنمية الاقتصادية، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، 2021.
- 13 - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلية، الجزائر، 2012.
- 14 - عبد الله الحرثي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، زهرات للنشر، الأردن، 2012.
- 15 - عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة 03، مطبعة الانتصار لطباعة الاوفست، الإسكندرية، 2005.
- 16 - غرابية فوزي، محاسبة التكاليف-المبادئ والإجراءات والرقابة-، الطبعة 02، منشورات النهضة الإسلامية، عمان، 1997.
- 17 - كركودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، 2011.

قائمة المراجع

- 18 - محمد أبو ناصر وآخرون، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة 02، دائرة المكتبة الوطنية، الأردن، 2003.
- 19 - هاشم منصور الهاشم، الجمارك الأردنية، دار الخليج للنشر والتوزيع، الأردن، 2020.
- 20 - ياسير صالح الفريحات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- المجلات:**
- 1 - بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، العدد 15، 2016.
- 2 - تغبريت رزيفة، جريمة التهرب الضريبي في القانون الجزائري، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 05، العدد 03، 2023.
- 3 - خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة دمشق، المجلد 16، العدد 20،
- 4 - خالد عيادة عليمات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 09، 2013.
- 5 - خذيري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2018.
- 6 - خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، 2019.
- 7 - راشدي أمين، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، مجلة رؤى اقتصادية،
- 8 - سالمى محمد، محمد فتحى، طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال آليات مكافحتها، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، مجلد 06، العدد 02، 2023.
- 9 - عبد الرحيم لواج وآخرون، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة -دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، مجلد 05، العدد 01، 2021.
- 10 - عبود ميلود، الرقابة الجبائية في الجزائر الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، العدد 02، 2018.
- 11 - عوادي مصطفى وآخرون، الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة اقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 02، العدد 01، 2019.
- 12 - فاتح احمية، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 09، العدد 02، 2020.

- 13- قاصي إلياس، التهرب الضريبي الدولي وآليات مكافحته، مجلة دولية علمية محكمة متخصصة في الاقتصاد والعلوم الادارية، العدد 26، 2018.
 - 14- محمد قلي، فهمية بلول، الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، 2018.
 - 15- ناصر مراد، أسباب وآثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 14، 2010.
- الأطروحات والرسائل:**
- 1- ابتهاج ربيحي وخيرة ماحي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية، المدرسة العليا للتجارة، الجلفة، 2015/2014.
 - 2- إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020.
 - 3- دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2015/2014.
 - 4- رجال ناصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات، جامعة باتنة، 2014/2013.
 - 5- زهرة محمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي حالة الجزائر، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، تخصص الاقتصاد المالي والنقدي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2011.
 - 6- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية ضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء لمتطلبات لشهادة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضر بسكرة، 2012.
 - 7- عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2004/2003.
 - 8- فلاح محمد، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005.
 - 9- مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع اقتصاد المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010/2009.

قائمة المراجع

القوانين والمراسيم:

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 09-09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، المادة 24.
- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الفحص المحاسبي.
- 3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2017.
- 4- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر 01، نشرة 2020.
- 5- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية 2016.
- 6- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، سنة 2019، العنصر السابع: مراقبة الضريبة.

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 23

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE BOUMERDES
SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Fiche de début des travaux de Vérification

BOUMERDES Le 12 sept. 23

Numéro de l'affaire 07/VG /2023

Numéro d'identification Fiscale.001435072670021

Nom / Prénom ou raison sociale.SARLXX

Activité.Articles et mobiliers à usage domestique et bureaux

Adresse.Route Nationale n 24 Haouch el Bey -BOUMERDES Tel.

Avis de vérification N° 347/2023 du 31/08/2023

Remis-le..... 31/08/2023

Période à vérifier du 01/01/2019 .au. 31/12/2022

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Date de début des travaux préparatoires. 28/08/2023

Date du contrôle inopiné (1)..... /

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond) 12/09/2023

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

قائمة الملاحق

الملحق رقم 02

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 sexies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
Sous-Direction du Contrôle Fiscal

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: 43/DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
A.R.
N°

A
le Gérant de la SARL XX
Articles et mobiliers à usage domestique et bureaux
Route Nationale n 24 Haouch El Bey -Boumerdes

Boumerdes Le 01/02/2024

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

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 18 janv. 24 et du / en réponse à la notification de redressement N° 879 du 12/12/2023 et la notification complémentaire / rectificative N° / du /

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte 04 feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

قائمة الملاحق

الملحق رقم 03

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE BOUMERDES
SARL MI (VERIFICATION N°05/2023)
NOTIFICATION DE REDRESSEMENTS N° /DIW35/SDCF/BVF DU 12/12/2023 NOMBRE DE PAGE : (09)

I/ POSITION FISCALE :

De par votre activité d'achat-revente et vu la nature juridique de votre société, vous êtes légalement soumis aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

1) Impôts Directs et Taxes Assimilées :

- ♦ A l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés (IBS) au taux de 26% au titre des bénéfices réalisés, conformément à l'article 136 et 150 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (C.I.D.T.A).
- ♦ A la Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP) au taux de 2%(exercices 2019 à 2021) et 1,5% (exercice 2022) sur le montant des chiffres d'affaires facturés (articles 217 à 222 du C.I.D.T.A).
- ♦ Au versement des retenues IRG sur salaires (articles 75-1, 129-1 et 130-2 du C.I.D.T.A) de par votre qualité d'employeur.
- ♦ A l'Impôt sur le Revenu Global (IRG) au taux de 15% au titre des bénéfices distribués aux associés, conformément aux articles 01, 45, 46 et 104 du C.I.D.T.A

2) Droits de Timbre :

Aux droits de timbre sur le montant des ventes facturées et réglées en espèces (article 100 du code du timbre).

3) Taxes sur le Chiffre d'Affaires :

A la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) au taux de 19% sur le montant des chiffres d'affaires facturés (article 21 du code des taxes sur le chiffre d'affaires).

4) Taxe de formation professionnelle continue et taxe d'apprentissage :

A la taxe de formation professionnelle continue et à la taxe d'apprentissage, conformément aux dispositions de la loi n°97-02 du 31.12.1997 et conformément aux dispositions des articles 196bis à 196septièmes du code des impôts directs et taxes assimilées et conformément aux dispositions des articles 196bis à 196septièmes du code des impôts directs et taxes assimilées.

II/ EXAMEN DE LA COMPTABILITE :

A. Présentation :

La comptabilité présentée est tenue suivant le système centralisateur et réunit les documents suivants :

1) Livres obligatoires :

- ♦ **Journal général** coté et paraphé par le Tribunal de BOUMERDES le 26/01/2021 et comportant 357 feuillets.
- ♦ **Livre d'inventaires** coté et paraphé par le Tribunal de BOUMERDES le 26/05/2014 et comportant 98 feuillets.
- ♦ **Livre de paie** coté et paraphé par le Tribunal de BOUMERDES le 30/07/2014 comportant 45 feuillets.
- ♦ **Grand livre** des comptes généraux et auxiliaires.

2) Journaux et livres auxiliaires :

- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des **achats** des années 2019 à 2022.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des **ventes** des années 2019 à 2022.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés de **caisse** des années 2019 à 2022.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés de **banque** des années 2019 à 2022.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des **opérations diverses** des années 2019 à 2022.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des **entrées en stocks** des années 2019 à 2022.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des **sorties des stocks** des années 2019 à 2022.

قائمة الملاحق

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE BOUMERDES
SARL MI (VERIFICATION N°05/2023)
NOTIFICATION DE REDRESSEMENTS N° /DIW35/SDCF/BVF DU 12/12/2023 NOMBRE DE PAGE : (09)

- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des **salaires** des années 2019 à 2022.
- ♦ **Balances générales** des comptes principaux des années 2019 à 2022.

1) Autres pièces présentées:

- ♦ Factures **d'achats** des années 2019 à 2022.
- ♦ Factures de **ventes** des années 2019 à 2022.
- ♦ Factures de **charges** des années 2019 à 2022.
- ♦ Factures **d'investissements** des années 2019 à 2022.
- ♦ **Relevés bancaires** des années 2019 à 2022.
- ♦ **Déclarations de cotisations** à la sécurité sociale des années 2019 à 2022.
- ♦ Copies des **déclarations mensuelles** (série G50) des années 2019 à 2022.
- ♦ Copies des **déclarations annuelles** (bilans) des années 2019 à 2022.

A. Irrégularités :

L'examen de votre comptabilité et de votre dossier fiscal a permis de relever les irrégularités listées ci-dessous :

- 1) Discordances entre le chiffre d'affaires déclaré au bilan et celui figurant sur les déclarations mensuelles G50.
- 2) Double déduction de la TVA/Achats.
- 3) Comptabilisation erronée d'un montant de TVA/Achat.
- 4) Non paiement des acomptes provisionnels au cours des quatre exercices vérifiés.
- 5) Application de dotations aux amortissements non liées aux années d'exploitations.
- 6) Calcul erroné de la taxe sur l'activité Professionnelle.
- 7) La taxe de formation professionnelle et la taxe d'apprentissage non acquittées pour les exercices vérifiés.
- 8) Divers charges fiscalement non déductibles (CASNOS, pénalités et amendes, charges véhicules de tourisme).
- 9) Comptabilisation de charges à base de divers « bons ».

B. Conclusion :

A la lumière de ce qui précède et compte tenu des irrégularités citées ci-dessus, l'administration fiscale ne peut accepter vos déclarations des années **2019 à 2022**. Ces dernières seront de ce fait rectifiées selon la procédure contradictoire de redressement, conformément aux dispositions de **l'article 42** du code des procédures fiscales.

III/ REGULARISATIONS :

1) Chiffres d'affaires :

A-L'examen de vos déclarations G50 ainsi que les déclarations annuelles Bilans fait apparaître des discordances entre les chiffres d'affaires déclarés sur le Bilan (TCR) et le total des chiffres d'affaires déclarés sur G50 :

Désignation	2019	2020	2021
CA/TCR ...(1)	59 285 200	62 419 835	30 512 594
CA/G50 TVA ...(2)	70 313 820	51 632 011	35 231 967
CA/G50 TVA - CA/TCR 3= 2-1	11 028 620	-	4 719 373
CA/TCR -CA/G50 TVA ...4= 1-2	-	10 787 824	-

قائمة الملاحق

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE BOUMERDES
SARL MI (VERIFICATION N°05/2023)
NOTIFICATION DE REDRESSEMENTS N /DIW35/SDCF/BVF DU 12/12/2023 **NOMBRE DE PAGE : (09)**

- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des **salaires** des années 2019 à 2022.
- La différence dégagée entre les écarts des CA (TCR) et CA (G50) de l'exercice 2019 a été reprise en partie au cours de l'exercice 2020 soit : 11.028.620 – 10.787.824 = 240.796DA est à imposer en matière de l'IBS pour l'exercice 2019.
- L'écart dégagé entre CA/TCR et CA /G50 TVA pour l'année 2021 sera imposé en matière de l'IBS.

b-Erreur de calcul des droits de la TAP le détail sur le tableau suivant :

Année	Désignation	Mois	Base	Droits payés	Droits dus	Ecart
2019	Showroom EL- BIAR	Mars	1.308.151	4.971	26.163	21.192
2019	Showroom BOUMERDES	Mars	3.655.882	13.892	73.118	59.226
Total			4.964.033	18.863	99.281	80.418

1) T.V.A/Achats :

a-Double récupération de la TVA pour les mêmes factures d'achats :

b-La TVA récupérée et comptabilisée le 22/04/2021 est de 2 977 408 alors que le montant de la TVA sur la quittance de douane N°015802 est de 2.877.408 soit une différence de 100.000 à reverser.

c-Report erroné du précompte de la TVA au titre de l'année 2022 :

Désignation	2022
Précompte Déclaré au 01/01	13 780 265
(+) TVA / achats	3 372 264
(-)TVA collectée	11 571 712
Précompte du au 31/12 ... (1)	5 580 817
Précompte Déclaré au 31/12 ... (2)	6 580 817
Ecart (3)=(2)-(1)	1 000 000

3) Résultats :

Les résultats sont obtenus par l'addition à ceux déclarés, des charges non déductibles fiscalement. Le détail ainsi que les motifs des réintégrations sont indiqués ci-dessous :

Année	Désignation	Montant	Observations
2019	Charges véhicules de tourisme	63.747	Charges fiscalement non déductibles(art 141/7 du C.I.D)
2019	Les amendes de douanes	350.000 167 373	Charges fiscalement non déductibles Comptabilisation amendes de douane au compte c/ 648 quittance N°00012 du 26/02/2019 (Art 141/6 du C.I.D)
TOTAL		581.120	

قائمة الملاحق

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE BOUMERDES
SARL MI (VERIFICATION N°05/2023)
NOTIFICATION DE REDRESSEMENTS N° /DIW35/SDCF/BVF DU 12/12/2023 NOMBRE DE PAGE : (09)

Année	Désignation	Montant	Observations
2020	Charges sociales de l'exploitant individuel	129.600	charge non déductible fiscalement (Art 85/3 du C.I.D)
2020	Location local commercial	2.340.000	Non concerné par l'année d'exploitation : exercice 2019 (Art 140 ter du C.I.D)
	Amendes et pénalités (douanes)	50.000 3 212 583	Charges fiscalement non déductibles (Art 141/6 du C.I.D)
2020	Dotations aux amortissements(01)	5.946.869	Non concerné par l'année d'exploitation (Art 140 ter)
2020	Entretiens et réparation	789.816	Divers bons : Manque factures conformes (Art 140 ter)
2020	Frais de banque c/627	276.210	Divers bons réglés par caisse. Art 140 ter
2020	Autres matière consommées	543.540	Divers bons réglés par caisse. Art 140 ter
TOTAL		13.288.618	

Année	Désignation	Montant	Observations
2021	Charges sociales de l'exploitant individuel	311.306	charge non déductible fiscalement (Art 85/3)
2021	Amendes et pénalités	15.913	Charges non déductible fiscalement (Art 141/6)
2021	Dotations aux amortissements	2.915.224	Non concerné par l'année d'exploitation (Art 140 ter)
TOTAL		3.242.443	

Année	Désignation	Montant	Observations
2022	Amendes et pénalités	10.240	charge non déductible fiscalement (Art 141/6)
2022	Dotations aux amortissements	336.134	Non concerné par l'année d'exploitation exercice 2019 :(Art 140 ter)
2022	Entretiens et réparation	171.725	Divers bons : Manque factures conformes (Art 140 ter)
TOTAL		518.099	

(01)Vous avez appliqué des amortissements sur des investissements à partir du 01/01/2017 alors qu'ils sont acquis en 2014 et 2015.

قائمة الملاحق

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE BOUMERDES							
SARL MI (VERIFICATION N°05/2023)							
NOTIFICATION DE REDRESSEMENTS N° /DIW35/SDCF/BVF DU 12/12/2023							
NOMBRE DE PAGE : (09)							
LIBELLE	N° et Date de Facture	MHT	Taux	2019	2020	2021	2022
AGENCEMENT							
INSTALLATION	N°14015 DU 17/09/2014	350 427,35	20%	52 564,10	-	-	-
	N°006/15 DU 12/03/2015	271 200,00		54 240,00	9 040,00		
	N°007/15 DU 01/04/2015	330 750,00		66 150,00	16 537,50		
	N°11/2015 DU 19/05/2015	4 475 423,28		895 084,66	372 951,00		
	N°019/15 DU 27/09/2015	139 420,00		27 884,00			
	N° F15/252 DU 20/09/2015 MHT=211 167,04	103 625,13		20 725,03			
	N°020/15 DU 09/11/2015	116 700,00		23 340,00			
	N°F021/15 DU 10/11/2015	225 000,00					
	N°11/2015 DU 09/11/2015	445 000,00					
	F030/15 DU 19/12/2015	563 000,00					
	F30/2016 DU 20/11/2016	627 300,00					
MATERIEL DE TRANSPORT							
	fs 015/004855 du 14/09/2015 mht						
	522/2015 du 29/10/2015						
	n°16/03/10 DU 07/03/2016						
EQUIPEMENT DE BUREAU							
	f15/22 du 25/02/2011						
	f15/78 du 25/02/2011						
	f15/10						

1- Les amortissements à réintégrer par année :

Désignation	2020	2021	2022
Amortissement de l'exercice	1 789 407	209 478	-
Amortissement (TCR)	7 688 176	3 124 702	336 134
Ecart ...1	5 898 769	2 915 224	336 134
ecart amortissement véhicule de tourisme (>1000 000) ...2	27 886	-	-
ecart amortissement véhicule de tourisme (>1000 000) ...3	20 214	-	-
Total amortissement à réintégrer	5 946 869	2 915 224	336 134

Récapitulatif des Bénéfices reconstitués :

Année	2019	2020	2021	2022
Bénéfice déclaré	2.667.834	1.654.743	1.524.630	2.945.200
Charges à réintégrer	581.120	13.288.618	3.242.443	518.099
+ CA écludé	240.796	/	4.719.373	/
Bénéfice Reconstitué	3.489.750	14.943.361	9.486.446	3.463.198

Acomptes provisionnels IBS non versés

ANNEE	2019	2020	2021	2022
Résultat année N-1	1.629.522	2.667.834	1.654.734	1.524.630
IBS année N-1	423.675	693.636	430.230	396.403
Montant du 1er AP	127.102	208.091	129.069	118.921
Montant du 2ème AP	127.102	208.091	129.069	118.921
Montant du 3ème AP	127.102	208.091	129.069	118.921
Total Acomptes provisionnels	381.308	624.273	387.207	356.763

4) Etude de l'IRG/salaires et droits de timbre:

Le contrôle de l'IRG-salaire et des droits de timbre n'appelle aucune remarque particulière.

1) Taxe d'apprentissage

En application des articles 55 et 56 de la loi n°97-02 du 31.12.1997 portant loi de finances pour 1998, ainsi que les dispositions des décrets exécutifs n°98-149 du 13.05.1998 et n°09-262 du 24.08.2009 et l'article 196 quater du code des taxes sur le chiffre d'affaires, la masse salariale brute doit être soumise à une taxe de formation professionnelle continue au taux de 1%, ainsi qu'à une taxe d'apprentissage également de 1%.

[La première taxe citée, s'applique uniquement aux sociétés employant un nombre de travailleurs égal ou supérieur à vingt (20), suivant le décret n°82-298 du 04/09/1982].

قائمة الملاحق

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE BOUMERDES
SARL MI (VERIFICATION N°05/2023)
NOTIFICATION DE REDRESSEMENTS N° /DIW35/SDCF/BVF DU 12/12/2023 NOMBRE DE PAGE : (09)

IV/ IMPOSITIONS

1) Taxe sur la Valeur Ajoutée :

N.B : Le nouveau précompte à reporter sur l'exercice 2023 est **1.247.724 au lieu de 6.580.817.**

2) Taxe sur l'Activité Professionnelle :

Année	CA déclaré	Droits payés	Droits dus	Ecart à payer
2019	4 964 033	18 863	99 281	80 418

Année	2019
Régularisation de Calcul erroné de la TAP	80 418
Taux de pénalités	15%
Pénalités	12 063
Total à payer	92 481

Le taux de la taxe sur l'activité professionnelle appliqué est de 2% (exercices 2020 et 2021 et de 1.5 % (exercice 2022) prévu à l'article 222 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales, en application de l'article 193 du même code.

3) Impôt sur le Bénéfice des Sociétés :

a-Calcul des acomptes provisionnels :

Désignations	2019	2020	2021	2022
Total des acomptes provisionnels	381 308	624 273	387 207	356 763
Taux de la majoration	10%	10%	10%	10%
Montant de la majoration	38 131	62 427	38 721	35 676

b-calcul des droits :

Désignations	2019	2020	2021	2022
Bénéfice Reconstitué	3 489 750	14 943 361	9 486 446	3 463 198
-Dédution en cascade (TAP)	80 418	-	-	-
Bénéfice taxable	3 409 332	14 943 361	9 486 446	3 463 198
-Bénéfice déclaré	2 667 834	1 654 743	1 524 630	2 945 200
Bénéfice élué	741 498	13 288 618	7 961 816	517 998
Taux IBS 26%	26%	26%	26%	26%
Droits simples	886 426	3 885 274	2 466 476	900 431
-Droits constatés	693 637	430 233	396 404	765 752
Droits rappelés	192 789	3 455 041	2 070 072	134 679
Taux de pénalités	15%	25%	25%	15%
+Pénalités	28 918	863 760	517 518	20 202
+Majorations	38 130	62 427	38 720	35 676
Total à payer	259 838	4 381 228	2 626 310	190 557

قائمة الملاحق

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE BOUMERDES
SARL MI (VERIFICATION N°05/2023)
NOTIFICATION DE REDRESSEMENTS N /DIW35/SDCF/BVF DU 12/12/2023 NOMBRE DE PAGE : (09)

Le taux de l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés applicable est de 26% et ce conformément à l'article 150 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration en application de l'article 193-1 du même code.

1) Impôt sur le Revenu Global/revenu des capitaux mobiliers :

Le rehaussement sur résultat net d'IBS est imposable à l'IRG/RCM comme étant un revenu irrégulièrement distribué aux associés, et ce conformément aux dispositions de l'article 46 du C.I.D.T.A.

Désignation	2019	2020	2021	2022
CA dissimulé	240 796	-	4 719 373	-
CASNOS	-	129 600	311 306	-
Divers bons	-	1 609 566	-	171 725
Résultat dégagé	240 796	1 739 166	5 030 679	171 725
- IBS correspondant	62 607	452 183	1 307 977	44 649
Revenu réputé distribué	178 189	1 286 983	3 722 702	127 077
IRG/RCM	15%	15%	15%	15%
Droits simple	26 728	193 047	558 405	19 061
Taux pénalités	10%	15%	25%	10%
Pénalités (25%)	2 673	28 957	139 601	1 906
Total à payer	29 401	222 005	698 007	20 968

L'Impôt sur le Revenu Global est calculé au taux libératoire de 15%, tel que prévu à l'article 104 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration en application des dispositions de l'article 193 du même code.

2) Taxe d'apprentissage et taxe de formation continue:

a) Taxe d'Apprentissage :

Désignation	2021	2022
Base imposable	6 954 434	5 402 290
Base déclarée	-	-
Base non imposée	6 954 434	5 402 290
Droits Simples 1%	69 544	54 023
Pénalités 25%	17 386	13 506
Total à Payer	86 930	67 529

a) Taxe de formation continue :

Désignation	2021
Base imposable	6 954 434
Base déclarée	-
Base non imposée	6 954 434
Droits Simples 1%	69 544
Pénalités 25%	17 386
Total à Payer	86 930

Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration en application de l'article 193-1 du code des impôts directs et taxes assimilés.