



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



المركز الجامعي ايليزي
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية
تخصص محاسبة وجباية معمقة

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الجبائي
دراسة حالة مديرية الضرائب ايليزي 2012-2015

تحت اشراف الاستاذ

أ.د/ لعبي عمر

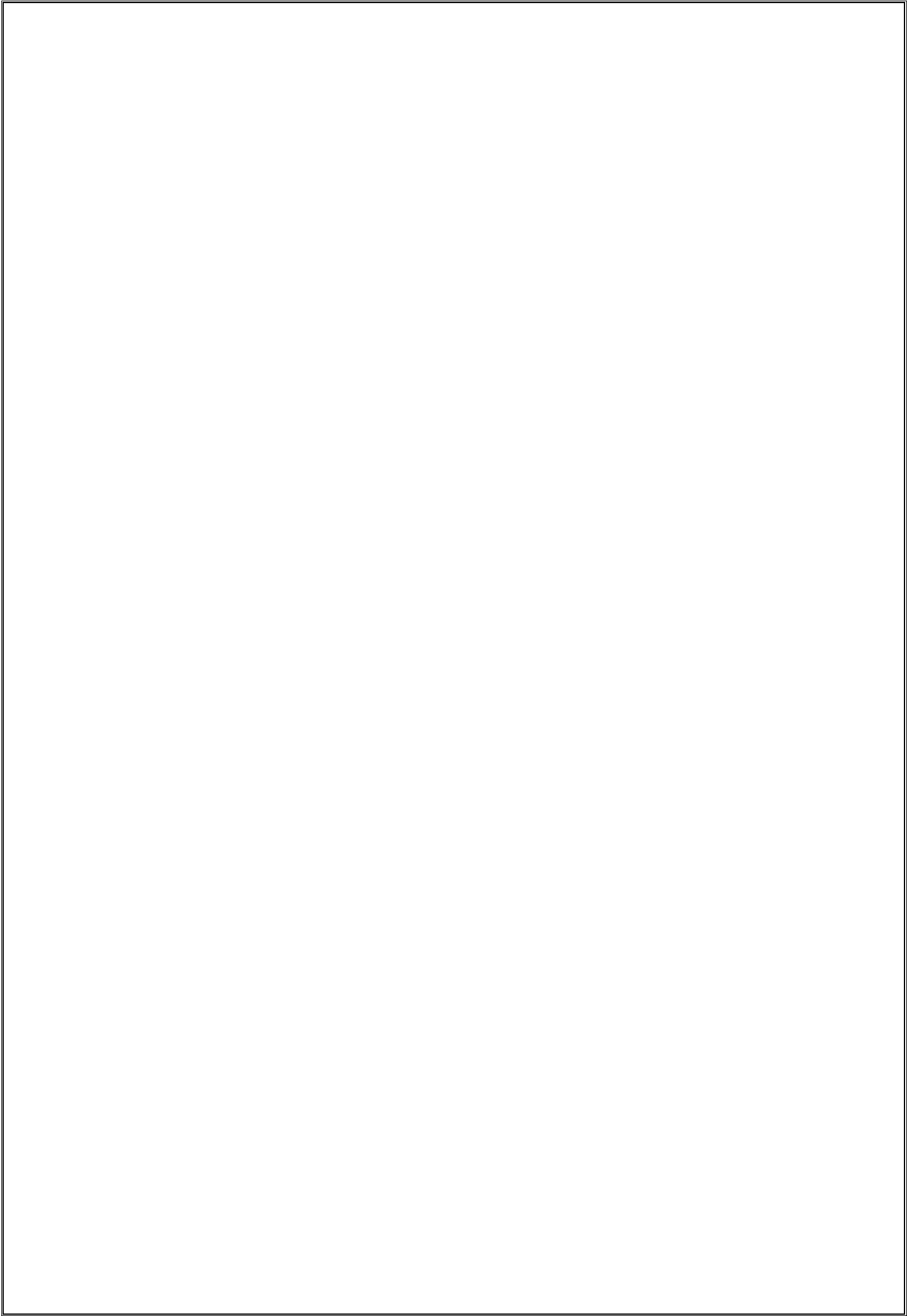
من اعداد الطالب

زريبي توفيق

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة	اسم ولقب الاستاذ
رئيسا	المركز الجامعي ايليزي	أستاذ محاضر ب	د. سعيدات النجمي
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي ايليزي	أستاذ التعليم العالي	أ.د. لعبي عمر
عضوا مناقشا	المركز الجامعي ايليزي	أستاذ التعليم العالي	أ.د. بويهي محمد

السنة الجامعية 2020/2019





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



المركز الجامعي ايليزي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية
تخصص محاسبة وجباية معمقة

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الجبائي

دراسة حالة مديرية الضرائب ايليزي 2012-2015

تحت اشراف الاستاذ

أ.د/ لعبني عمر

من اعداد الطالب

زريبي توفيق

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة	اسم ولقب الاستاذ
رئيسا	المركز الجامعي ايليزي	أستاذ محاضر ب	د. سعيدات النجمي
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي ايليزي	أستاذ التعليم العالي	أ.د. لعبني عمر
عضوا مناقشا	المركز الجامعي ايليزي	أستاذ التعليم العالي	أ.د. بويهي محمد

السنة الجامعية 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلى روح والدي الطاهرة، رحمها الله

إلى والدي العزيز، حفظه الله

إلى كل أفراد عائلتي

إلى كل أصدقائي

إلى كل زملائي طلبة الماستر في جامعة ايليزي

إلى كل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو من بعيد

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل.

الطالب : زربي توفيق

كلمة شكر و تقدير

أحمد الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل.
وأتقدم بالشكر الجزيل الى المشرف على هذه المذكرة
الأستاذ الدكتور لعبني عمر الذي لم يبخل علي بنصائحه
وتوجيهاته التي أفادني بها طيلة فترة إنجاز هذا العمل.

شكر تقدير وعرفان الى أعضاء لجنة المناقشة

كما أتقدم بالشكر لكل أساتذتي الكرام

وكل موظفي مديرية التشغيل و الضرائب لولاية ايليزي

الطالب : زربي توفيق

الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى ابراز أهمية الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة الغش والتهرب الجبائي، حيث تمارس بالاعتماد على العديد من الأجهزة متخصصة في المجال، كما أنها تتمتع بصلاحيات وسلطات واسعة تمكنها من التحقق من صحة ومصادقية المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، وتتم هذه الرقابة بالاعتماد على التحقيقات الجبائية التي تمارس وفق إجراءات قانونية تهدف إلى الكشف عن كل الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من قبل المكلفين سواء بقصد أو بدون قصد، لذلك أقر المشرع سياسة ردعية في حالة ثبوت هذه التجاوزات، يتم تطبيقها حسب درجة وخطورة هذه المخالفة، والتي ترمي إلى حث المكلفين إلى أداء التزاماتهم الجبائية بكل صدق ونزاهة، غير أنه من خلال تقييم واقع الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، تم التوصل إلى أهم المزايا والسلبيات التي حققتها هذه الرقابة بالإضافة إلى المشاكل والصعوبات التي تعاني منها والتي تحد من فعاليتها.

الكلمات المفتاحية : التهرب الجبائي، الغش الجبائي، الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي

Résumé :

Cette étude a démontré l'importance du contrôle fiscal et son rôle dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale, il est pratiqué en s'appuyant sur de nombreux mécanismes et dispositifs spécialisés. En outre, il dispose de plusieurs prérogatives et pouvoirs étendus lui permettent de vérifier et de valider la véracité et l'exactitude des informations déclarées par les contribuables. Ce contrôle est effectué sur la base d'enquêtes fiscales menées selon des procédures juridiques visant à détecter toutes les erreurs et les dépassements commis par les contribuables que cela soit intentionnellement ou non. C'est pour cela, le Législateur a adopté une politique punitive, en cas de dépassements, qui sont appliquées selon le degré et de la gravité de cette infraction et dont le but est d'inciter les contribuables à s'acquitter de leurs obligations fiscales avec honnêteté et intégrité.

Cependant, à l'issue de l'évaluation du contrôle fiscal dans la lutte contre la fraude fiscale, il a été arrivé aux avantages et inconvénients réalisés par ce contrôle et ce, outre les problèmes et les difficultés qui en découlent et qui limitent son efficacité.

Mots clés :

L'évasion fiscale, la fraude fiscale, contrôle fiscal, vérification comptable

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
IV	الاهداء
V	التشكرات
VI	ملخص الدراسة
VII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الاشكال
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات
ب- خ	مقدمة
2	الفصل الاول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
3	المبحث الاول : ماهية الرقابة الجبائية
8	المبحث الثاني : الرقابة الجبائية، الهياكل والأشكال
21	المبحث الثالث : الاطار القانوني للرقابة الجبائية
32	الفصل الثاني : التهرب والغش الجبائي وآليات مكافحته
33	المبحث الاول : التهرب والغش الجبائي واسبابه
41	المبحث الثاني : طرق التهرب والغش الجبائي وآثاره
47	المبحث الثالث : آليات الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الجبائي
58	الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الجبائي دراسة حالة - المديرية الولائية للضرائب ايليزي - الفترة 2012-2015
59	المبحث الاول : تقديم مديرية الضرائب لولاية ايليزي
63	المبحث الثاني : دراسة حالة تحقيق جبائي لمؤسسة
74	المبحث الثالث : دراسة حالة تحقيق جبائي لشخص طبيعي
88	الخاتمة
92	قائمة المراجع
100	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1-1	الميزانيات الجبائية	65
2-1	التصريح السنوي بالرواتب والأجور	65
3-1	التصريحات الشهرية	65
4-1	حقوق (TAP) للسنوات 2012-2013-2014-2015	68
5-1	حقوق (TVA) للسنوات 2012-2013-2014-2015	68
6-1	حقوق (IRG/S) للسنوات 2012-2013-2014-2015	69
7-1	حقوق (IBS) للسنوات 2012-2013-2014-2015	71
8-1	حقوق IRG /الأرباح الموزعة للسنوات 2012-2013-2014-2015	72
9-1	المجموع الكلي للحقوق والعقوبات للسنوات الأربع المعنية بالتحقيق الجبائي	73
1-2	التصريح السنوي بالرواتب والأجور	75
2-2	الميزانيات الجبائية	76
3-2	التصريحات الشهرية	77
4-2	حقوق TAP للسنوات 2012-2013-2014-2015	80
5-2	حقوق TVA للسنوات 2012-2013-2014-2015	81
6-2	حقوق (IRG/S) للسنوات 2012-2013-2014-2015	81
7-2	حقوق (IRG) للسنوات 2012-2013-2014-2015	83
8-2	المجموع الكلي للحقوق والعقوبات بالنسبة لمجموع سنوات التحقيق :	84

قائمة الاشكال

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1-1	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	13
2-1	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	14
3-1	أشكال الرقابة الجبائية	20
1-2	أشكال التهرب الجبائي	38
1-3	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ايليزي	61

قائمة الملاحق

رقم الملحق	اسم الملحق	رقم الصفحة
1	اشعار بالتحقيق	100
2	بطاقة بداية اعمال التحقيق	102
3	محضر نهاية الاشغال في عين المكان	103
4	بطاقة نهاية اعمال التحقيق	104
5	كشف مقارنة الاصول	105
6	كشف مقارنة الخصوم	106

قائمة الاختصارات

الاختصار	المعنى	الدلالة بالعربية
DGI	Direction Générale des Impôts	المديرية العامة للضرائب
DWI	Direction de Wilaya des Impôts	المديرية الولائية للضرائب
DRV	Direction de Recherches et Vérifications	مديرية الابحاث والمراجعات
DGE	Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
CDI	Centre des Impôts	مركز الضرائب
CPI	Centre Proximité des Impôts	المركز الجوارى للضرائب
SDCF	Sous-Direction du contrôle Fiscal	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
CSP	Contrôle Sur Pièces	الرقابة على الوثائق
CV	Vérification de Comptabilité	التحقيق المحاسبي
VASFE	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
VP	Vérification Ponctuelle	التحقيق المصوب
IRG	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الاجمالي
IRG/S	Impôt sur le Revenu Global/Salaire	الضريبة على الدخل الاجمالي / أجور
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على ارباح الشركات
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TVA	Taxe sur La Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
IRG/B.D	Impôt sur le Revenu Global/ Bénéfices Distribués	ضريبة الدخل على الارباح الموزعة
CIDTA	Code des impôts directs et taxes assimilées	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
C.A EXO	Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال المعفى

مقدمة عامة

مقدمة :

تعتبر الضريبة من أهم أدوات السياسة المالية، حيث تشكل مصدر أساسي لتمويل خزينة الدولة، كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية.

ومن أجل ضمان تنظيم إيرادات الضريبة تلجأ الدولة إلى وضع نظام ضريبي مدعم بتشريعات وقوانين يسيّر وفقها المكلف بالضريبة ولا يخرج عن نطاقها، بالإضافة إلى أن أهمية الضريبة وفعاليتها مرهونتان بمدى استجابة والتزام المكلفين بواجباتهم، وهذه الاستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة للجدلية القائمة بين دفع الضريبة والتهرب من أدائها.

لقد تفتشت هذه الظاهرة وتطورت، سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولا على فترة زمنية معينة، بل أصبحت ظاهرة عالمية مرتبطة بالضرائب توجد حيثما توجد هذه الأخيرة.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تؤثر على إيرادات الدولة، والاقتصاد بصفة عامة، لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة، وهو ناتج عن تحايل البعض من أداء واجباتهم الجبائية تجاه الدولة، مستخدمين طرق وأساليب مشروعة أو غير مشروعة، فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية، وهنا يأتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية في آن واحد بغية تقويم الخلل في تحصيل الضريبة والتخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي، نظرا لما تكتسبه هذه الأخيرة من عمل معاكس لجرى السياسة الإصلاحية للجباية في النظام الجزائي وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي وحماية روح المنافسة النزيهة،

وبالرغم من الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الدولة في سبيل القضاء عليه، إلا أنه مازال في وتيرة متزايدة ومستمرة، ذلك لتكيفه مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الجديدة وهو ما يجعل أموالا طائلة تتداول دون اقتطاع ضريبي مما يضعف حصيلة الخزينة العمومية، في وقت تسعى فيه الدولة إلى الرفع من موارد الجباية العادية لتغطية نفقاتها المتزايدة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية.

الاشكالية العامة :

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الفعالة لمعالجة الانحرافات الضريبية وتعمل على تصحيحها بالأسلوب الملائم، من أجل القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، والذي يعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في تنفيذ سياستها المالية والاقتصادية، وهو ما يستدعي ضرورة انتهاز رقابة جبائية فعالة للحد من هذه الظاهرة ومحاربتها. من خلال هذا العرض يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي :

ما هو دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الجبائي؟

يمكن صياغة الإشكاليات الآتية :

- ما مدى فعالية آليات وهياكل الرقابة الجبائية للحد من التهرب الجبائي؟
 - هل الرقابة الجبائية قادرة لوحدها على محاربة الغش و التهرب الجبائي ؟
 - ما مدى امتثال المكلفين بالضريبة للوفاء بالتزاماتهم الجبائية ؟
- للإجابة على الاشكاليات السابقة نطرح الفرضيات الآتية :
- تتميز الرقابة الجبائية بعدم الفعالية وهو ما يعكس زيادة انتشار الغش والتهرب الجبائي.
 - الرقابة الجبائية غير كافية لوحدها على مكافحة الغش و التهرب الجبائي.
 - هناك وعي لدى المكلف بالضريبة بأهمية الامتثال للالتزامات الجبائية

1. مبررات اختيار الموضوع :

ترجع دوافع اختيارنا لهذا الموضوع إلى الاسباب الآتية :

- تحديد مساهمات الرقابة الجبائية في تحسين التحصيل الجبائي وإبراز آليات تفعيلها
- التنامي المتزايد لظاهرة التهرب الضريبي و آثاره الوخيمة على الاقتصاد الوطني
- الكشف عن الطرق والآليات المتبعة من قبل مصالح الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي و الحد منه.
- التعرف عن دور الرقابة الجبائية ومساهمتها في الحد من الغش والتهرب الضريبي
- كون الموضوع له علاقة بالتخصص محل الدراسة

2. أهمية موضوع الدراسة :

تستمد الدراسة أهميتها من الاعتبارات الهامة التالية:

- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر مما يتطلب وجود وسائل فعالة لمكافحتها والحد من اتساعها.
- التحولات التي تعرفها الجزائر في المجال المالي، خاصة تلك المتعلقة بتكليف القواعد الضريبية مع النظام المحاسبي المالي.
- الاهتمام المتزايد بالرقابة بكل أشكالها والرقابة الجبائية بصفة خاصة.
- الآثار السلبية للتهرب الضريبي على مداخل الدولة ، ما يؤثر على سياسة الانفاق العام

3. أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى الوصول إلى الأهداف التالية:

- تحديد مفهوم التهرب الضريبي، أنواعه
- إبراز آليات وهياكل الرقابة وتقديم استراتيجية بغرض تفعيل الرقابة الجبائية لتحسين إيرادات الخزينة
- اختبار فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي
- الاطلاع على دور مصالح الضرائب في الحد من تنامي وانتشار الظاهرة

4. حدود الدراسة:

إن معالجتنا للموضوع جعلنا نرتبط بجانبين : مكاني وزماني

الجانب المكاني :

من خلال دراسة موضوع "دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الجبائي"، تم القيام بدراسة حالة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بولاية ايليزي.

أما بالنسبة للجانب الزمني فان فترة الدراسة ستشمل السنوات من 2012-2015

5. منهج البحث والادوات المستخدمة :

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، والتي تعكس إشكالية الدراسة، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي، من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية و التهرب الضريبي ، والمنهج التحليلي قصد تحليل إحصائيات نتائج الرقابة الجبائية ،

وقد تمثلت الأدوات المستخدمة في هذه الدراسة فيما يلي:

- اعتماد المراجع والمصادر المختلفة المتعلقة بالموضوع
- الدراسات السابقة التي تصب في نفس الموضوع، ومختلف القوانين المتعلقة بالرقابة الجبائية ، بالإضافة إلى الاستعانة ببعض المجالات العلمية المحكمة.
- استخدام أسلوب التحليل للتعليق على مختلف الجداول و الأشكال البيانية

6. هيكل البحث:

من أجل الوصول إلى النتائج المنتظرة من هذه الدراسة، قسم البحث إلى ثلاثة فصول، حيث تضمن كل

فصل العناصر التالية :

الفصل الأول:

خصصناه للرقابة الجبائية، وبدوره قسمناه إلى ثلاثة مباحث، تناولنا في الأول الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، أما المبحث الثاني فقد خصصناه لأجهزة الرقابة المركزية والمحلية المكلفة بالرقابة، وأهم أشكال الرقابة الداخلية والخارجية المعتمدة، كما تطرقنا في المبحث الثالث الى الإطار القانوني الذي تسري فيه الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني :

خصصناه لتحليل ظاهرة الغش الجبائي، من خلال ثلاثة مباحث، الأول للجوانب النظرية المتعلقة بالظاهرة، أما الثاني فحاولنا فيه تشخيص هذه الظاهرة من خلال التطرق لأسبابها، وآثارها، وكذا طرق التهرب من دفع الضريبة، أما المبحث الثالث فقد وقفنا فيه على آليات الرقابة الجبائية المتاحة لمكافحة الظاهرة كالتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق .

الفصل الثالث :

في هذا الفصل وقفنا على واقع آليات الرقابة الجبائية، من خلال تقديم المديرية الولائية للضرائب لولاية ايليزي، إضافة إلى المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية محل الدراسة، المبحث الثاني تم التطرق لدور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي لمؤسسة خاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS). أما المبحث الثالث فقد خصصناه لدور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي لشخص طبيعي خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).

وفي الأخير ننهي هذا البحث بخاتمة عامة، نلخص فيها أهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث، مع تقديم بعض التوصيات، وإعطاء إشارات لموضوعات لاحقة، يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لهذا البحث.

7. صعوبات البحث :

- قلة المراجع حول الموضوع
- صعوبة الحصول على الإحصائيات
- صعوبة اتمام الجانب التطبيقي بسبب جائحة كورونا (كوفيد 19).

8. الدراسات السابقة :

يعتبر هذا البحث تكملة و تعميقا لدراسات سبقت في بعض الجوانب المرتبطة بالضريبة وتحصيلها والتهرب الضريبي والرقابة الجبائية، ومن أهم الدراسات التي كانت تصب في نفس السياق:

— دراسة ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب"، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة تم تقديمها على مستوى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2002

عاجلت إشكالية البحث آثار التهرب الضريبي على أداء النظم الضريبية، مستعملا في ذلك مقارنة نظرية وتطبيقية على النظام الضريبي الجزائري، حيث توصل الباحث التوصل الى مدى فعالية النظام الضريبي للحد من حجم الغش الضريبي،

خلصت الدراسة إلى أن ضعف فعالية النظام الضريبي يؤدي بصفة مباشرة إلى ظهور أعراض على النظام الضريبي وأولها ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، رغم أهمية البحث، إلا أن الباحث تطرق إلى دراسة التهرب الضريبي، ولم يذكر مدى مساهمة الرقابة الجبائية في دعم فعالية النظام الضريبي.

— دراسة بن غماري ميلود، " الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية اموال الخزينة العمومية"، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة تم تقديمها على مستوى كلية الحقوق و العلوم السياسية كلية الحقوق بجامعة تلمسان سنة 2018

هدف الدراسة تقييم دور الرقابة الجبائية في ضخ الخزينة العمومية بإيرادات جبائية متنوعة ودائمة، ومن النتائج المتوصل إليها هو ان الرقابة الجبائية تضل الوسيلة الفعالة من اجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية، فالإدارة الجبائية تستعملها من اجل الكشف عن الاخطاء والنقائص وردع المكلفين سيئو النية من خلال تطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي، سواء عند اخضاعهم للرقابة بجميع اشكالها او في حالة تسجيل مخالفات للتشريع المعمول به، كما توصلت الدراسة الى ضرورة مكافحة الفساد الضريبي الذي تفشى بشكل واسع ، ما أدى الى فقدان الثقة بين المكلف والادارة الجبائية ، كما اكدت الدراسة على تفعيل اليات التحصيل المرافقة للرقابة الجبائية لضمان ايرادات اضافية للخزينة العمومية من اجل الحد من التهرب الضريبي.

— دراسة بوشري عبد الغني 2015 بعنوان "فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر" 1999-2009، قدمت الدراسة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان.

انطلقت الدراسة من إشكالية ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، وما هي أثارها في مكافحة التهرب الضريبي؟، وذلك بهدف دراسة اثر فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تعتبر ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية وتقف حائلا دون تحقيق أهداف السياسة الضريبية والنظام الضريبي، ومحاولة تشخيص هذه الظاهرة وإبراز انعكاساتها على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى تقييم دور طرق وآليات الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة، واهم التدابير والإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في التخفيف من حدتها، وقد انطلقت الباحثة من الفرضية التالية" يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي "واعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي والتحليلي ، وقد توصلت إلى جملة من النتائج أهمها أن النظام الضريبي الجزائري يعاني من التعقد وعدم الاستقرار إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الجبائية، ورغم الإصلاحات الجبائية التي تم إدخالها الا أن النظام الضريبي الجزائري مازال بعيدا كل البعد عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة، والتي محورها الأساسي يكمن في مكافحة التهرب الضريبي الذي يقف عائقا دون تحقيق النظام الضريبي للأهداف المرجوة منه، وان التهرب الضريبي يصعب قياسه رغم تعدد مناهج وطرق تقديره، إذ انه غير قابل للقياس نظرا لعدم إمكانية حصره، وارتباطه بالاقتصاد الموازي الذي يحتل نسبة كبيرة من الاقتصاد الوطني.

— دراسة لياس قلاب ذبيح 2011 بعنوان"مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، قدمت الدراسة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، انطلقت الدراسة من إشكالية كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟ وذلك بهدف معالجة

مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات، وأبرزها ظاهرة التهرب الضريبي بالإضافة إلى كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة وخاصة منها محاسبة الشركات والمؤسسات الاقتصادية، وانطلق الباحث من الفرضية التالية "يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل، والقوانين الجبائية، والمبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية" وللإجابة على الفرضية اتبع الباحث المنهج الوصفي وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية والمنهج التحليلي لتحليل المعطيات والأرقام واستخلاص أهم الملاحظات،

وتوصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لمساعدة الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي يرتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، كما يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط، الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة تحيينها، تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة المباشرة عن طريق عاملين الأول يمثل رقم الأعمال والثاني يتمثل في هامش الربح الصافي.

— دراسة بولخوخ عيسى، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي"، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير، تم تقديمها على مستوى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة باتنة سنة 2004/2003، عالجت إشكالية البحث كيفية إرساء آليات فعالة للرقابة الجبائية حتى تجعلها تلعب الدور الفعال في سياسة الإصلاحات الاقتصادية والضريبية من جهة، ومن جهة أخرى تبرز مدى مساهمتها الفعلية في التقليل من التهرب والغش الضريبيين ومنه تحقيق تنمية اقتصادية. خلص البحث إلى أن الدولة الجزائرية رغم اعتمادها على جملة من السبل والتي من شأنها تفعيل أكبر لجهاز الرقابة الجبائية، فإن الرقابة الجبائية تصادفها الكثير من العقبات والصعوبات كون الانتقال من نظام ضريبي إلى نظام ضريبي جديد لم يهيئ الإدارة الضريبية للتأقلم مع النصوص الجديدة والتعديلات، كما أن الرقابة الجبائية لا يمكن تجسيدها على أرض الواقع، ما لم يكون هناك تنسيق مع مصالح أخرى. رغم أهمية البحث، إلا أن الباحث لم يركز على آليات تفعيل الرقابة الجبائية.

— دراسة عاشور يوسف، "دراسة تحليلية لظاهرة الغش الضريبي، حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير،

2008-2009، تم تقديمها على مستوى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، عالج الباحث إشكالية ماهية أبعاد ظاهرة الغش الضريبي، وكذا الميكانيزمات المنتهجة للحد من هذه الظاهرة في الجزائر، خلص البحث إلى أن التنظيم الضريبي واستغلال المعلومة الجبائية والرقابة الجبائية التي اعتمدها النظام الضريبي الجزائري من إثبات وجود مقدار مهم من الغش الضريبي، غير أنها لم تؤكد على نجاعتها، حيث لا بد من تطوير ميكانيزمات أخرى في ذلك، رغم أهمية البحث، إلا أن الباحث لم يتطرق إلى آليات تفعيل هذه الميكانيزمات خاصة الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة الغش الضريبي كنظرة استشرافية.

الفصل الأول
الإطار المفاهيمي للرقابة
الجبائية

تمهيد :

إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي بحيث أن كل مكلف بالضريبة ملزم بالتصريح بمدخله وأرباحه ورقم أعماله المحقق، وقد يلجأ هؤلاء المكلفين بالضريبة إلى الغش الضريبي المستعمل من أجل الإفلات من واجب دفع الضريبة وذلك عن طريق إخفاء المدخلات وتقديم معلومات وتبريرات غير حقيقية والقيام بنشاطات غير مسموح بها، وإجراء عمليات بيع وشراء دون فاتورة وإدراج تسجيلات غير صحيحة في المحاسبة،... ما يؤدي إلى تدخل الدولة عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية كون أن هذه التصرفات الغير قانونية من قبل المكلفين بالضريبة تؤدي إلى بروز الاقتصادات الغير منظمة.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل لأهم المفاهيم و الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية و هذا في ثلاثة

مباحث:

- المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية
- المبحث الثاني : الرقابة الجبائية، الهياكل و الأشكال
- المبحث الثالث : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية :

تعكس الجبائية بشكل عام الهيكل الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع باعتبارها أداة مالية من أدوات سلطة الدولة لها آثار متعددة على مستوى كلي وجزئي¹، وينبغي الإشارة هنا إلى أن مصطلح الجبائية أوسع من مصطلح الضريبة، لأن الأول يتضمن بالإضافة إلى مختلف الضرائب التي لها طابع إلزامي، الرسوم والمساهمات التي يدفعها المواطن أثناء طلبه لبعض الخدمات ولا تكون هذه الرسوم إلزامية إلا في حالة طلب الخدمة، مثل الرسوم القضائية والطوابع البريدية....

وبغية إثراء هذه الدراسة ينبغي تحديد الأحكام العامة التي تنظم الرقابة الجبائية، وذلك بعد وضع مفهوم هذه الرقابة ومختلف الأشكال التي قد تتم من خلالها هذه الرقابة.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية :

إن الحديث عن الرقابة الجبائية وأهميتها وأسسها ينبغي أن يتم بعد وضع تعريف لهذه الرقابة وتحديد أهم الأسباب التي قد تؤدي إلى تدخل الإدارة الضريبية من أجل ممارستها، وقبل ذلك ينبغي الإشارة إلى أن الرقابة الجبائية تمارس على الضرائب والرسوم بجميع أنواعها التي تشكل الوعاء الضريبي.

أولاً : تعريف الرقابة الجبائية :

مصطلح الرقابة بشكله العام من المفاهيم التي لها مكانة هامة في المجال الإداري والسياسي لأية دولة، وتعتبر من أهم الوسائل التي تلجأ إليها الدولة وتمارسها على مختلف هيئاتها ومصالحها لاسيما المحلية منها من أجل ضمان التطبيق السليم للقانون، وتصويب الأخطاء التي قد تقع فيها جهة الإدارة أثناء ممارستها لمهامها وتطبيقها لمختلف القوانين والتنظيمات.

أما في المجال الجبائي فإن هذه الرقابة لها حيز خاص وتمارسها فقط هيئة محددة وهي إدارة الضرائب التي منح لها قانون الإجراءات الجبائية حق ممارستها لهذه الرقابة²، ولهذا النمط من الرقابة عدة تعاريف تختلف بين خبراء القانون من جهة، وخبراء المالية والمحاسبة من جهة أخرى، وتختلف حتى التسمية المستعملة لأن خبراء المالية والمحاسبة يستعملون مصطلح المراجعة أما أصحاب القانون فيستعملون مصطلح الرقابة استنادا إلى قانون الإجراءات الجبائية.

¹ - عجلان العياشي، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2005، ص 15

² - قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2020

فقد عرفها الاقتصادي فايول على أنها "تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعا فهي تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹

هناك من عرفها أيضا على أنها "مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي المراقبة الجبائية ما هي إلا مجموعة الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع، والتي تهدف إلى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة"²، كما عرفت المراجعة الجبائية على أنها "مدى التطابق بين التسجيلات المحاسبية والقواعد الجبائية من خلال عملية المراقبة"³.

وهناك من خبراء المحاسبة من عرفها على أنها : "مجموعة من الإجراءات والتقنيات المقررة من طرف المشرع تمارسها الإدارة الضريبية للتأكد من مدى احترام المكلف بالضريبة لكل التزاماته للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية"⁴.

أما المشرع الجزائري فلم يعرف هذه الرقابة وإنما أشار إلى أشكالها و الإجراءات الواجب اتباعها لممارستها كما جاء ذلك في نص المادة 87 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، إلا أنه تم تعريفها من طرف المديرية العامة للضرائب على أنها "السلطة الممنوحة للتأكد من صحة العمليات والمعلومات المطروحة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين المكلفين بالضريبة".

من خلال مختلف التعاريف السابقة الذكر يمكن أن نستخلص أن الرقابة الجبائية هي عملية إجرائية تقوم بها مصالح الإدارة الضريبية في حالات معينة، عندما يتم الشك في مصداقية تصريحات المكلف بالضريبة، وأن ممارسة هذه الرقابة يجب أن يتم في إطار احترام مختلف الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وذلك تحت طائلة بطلانها.

¹ - قلاب ذبيح الياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011، ص 18

² - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، 2012، ص 19

³ - Ministère des finances, direction générale des impôts, guide de vérification, 2001, p13

⁴ - KHARROUB Kamel, le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magister, faculté des sciences économique, sciences de gestion, et sciences commerciale université d'ORAN , 2011 p 72

ثانيا : أسباب إجراء الرقابة الجبائية :

ظهرت الحاجة إلى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي و خاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية والتي تسعى إلى ترقية الرقابة الجبائية على نحو يخدم مصالح المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال تطبيق المبادئ الأساسية للضريبة و تحقيق العدالة. هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين و الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية و مراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية.

1- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله :

بما أن المكلف بالضريبة يقوم بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه على شكل تصريحات للإدارة الجبائية، باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي كغيره من الأنظمة الحديثة وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية، فحسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على أنه "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها"¹.

ومن هنا يتضح أن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الجبائي نظام تصريحي، ولذلك أوجب المشرع وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات و التأكد من مدى توافقها لما هو موجود في الحقيقة.

2- محاربة التهرب الضريبي² :

يسعى بعض المكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، ولقد زادت حدة التهرب الضريبي نظرا لضعف الرقابة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية و المادية بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة و توسع نطاقها و صعوبة قياسها، وما يترتب عنها من آثار مالية و اقتصادية خطيرة تتمثل في حرمان الخزينة من موارد مالية، كما ينتج عن هذه الظاهرة آثار اجتماعية و سياسية، ولذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

¹ - المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

² - بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011، ص 91

المطلب الثاني : مبادئ وأهداف الرقابة الجبائية :

تتميز الرقابة الجبائية بمجموعة من المبادئ، وأهداف تعمل على تحقيقها.

الفرع الأول : مبادئ الرقابة الجبائية¹ :

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله خاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتتمثلة فيما يلي :

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، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحنكة الفنية في أنظمتها الضريبية، وبقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما ان التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره، ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي :

1- تبسيط وتحسين التشريع الضريبي :

حيث يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، بالإضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي واقتناعهم به، مما يؤدي به إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.

2- تحقيق العدالة الضريبية :

تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام الضريبي وتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للمداخيل والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها ويقتضى تقديرها مرتبط لمدى تقبل واقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليهم، لذا فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب قدرته التكليفية، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للمداخيل، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

1- قرواط حسينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، لوني سي علي، 2019،

ثانيا - ترقية وتطوير الإدارة الجبائية¹ :

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق برقابة جبائية فعالة، حيث أن تبعات التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية، التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على رفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية والضرائب والمراقبة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربية لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التطورات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية² :

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها، إلى تحقيق جملة من الأهداف، نوجزها فيما يلي :

1. الهدف القانوني :

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

2. الهدف المالي والاقتصادي :

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان مداخيل و إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الجبائية.

3. الهدف الإداري :

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل حيوي و كبير في زيادة الفعالية و الأداء و يمكن تحديدها في النقاط التالية:

¹ - قرواط حسينية، مرجع سائق، ص 48

² - منور أوسير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية، الطبعة الأولى، بوداود، 2009، ص 202

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء، يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها و تقييم أثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
 - تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.
 - إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.
- 4. الأهداف الاجتماعية :**

- تتمثل الأهداف الاجتماعية في هدفين رئيسيين هما:
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

المبحث الثاني : الرقابة الجبائية، الهياكل والأشكال :

ترتكز الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه و تمارسها بطريقة منظمة وفعالة، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، من اجل تنفيذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية.

المطلب الاول : هياكل الرقابة الجبائية :

يعتمد تنفيذ مختلف تشريعات وقوانين وإجراءات الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا القيام بذلك، حتى تمارس بطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى تحقيق أهدافها المنشودة المرتكزة أساسا على مكافحة الغش والتهرب الضريبيين، حيث تنظم هذه الهياكل والأجهزة إلى مصالح مركزية (داخلية)، ومصالح لامركزية (خارجية)

أولا -المصالح المركزية :

تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن المعلومة الجبائية، حيث أنشأت هذه المديرية وتم تنظيمها ضمن المديرية المركزية التابعة لوزارة المالية¹، وقد جاء تنظيم هذه المديرية متجاوبا بشكل فعال لمحاربة التهرب والغش الضريبيين، حيث تتكون مديرية البحث والمراجعات من ثلاث (03) مصالح جهوية، وأربعة مديريات فرعية:

¹ - مرسوم تنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 يتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51

■ المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات :

متواجدة حاليا بالجزائر، وهران وقسنطينة، وتمتتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتحقيق في
وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم، حيث تنظم هذه المصلحة في ثلاثة (03) أقسام¹

أ- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم :

يعمل في شكل فرق، ويكلف بتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات
مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك، وتنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات
والمداخل، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريات، وتنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية².

ب- قسم المساعدة على الرقابة :

ويكلف لاسيما بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية³.

ج- قسم الوسائل :

ويكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها، وتسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات
الموجهة للمحققين والمكلفين بالضريبة، وتصنيف ملفات المراجعة وحفظها⁴.

1- المديرية الفرعية للأبحاث و البحث عن المعلومات الجبائية :

مكلفة أساسا بمتابعة المعلومات الجبائية المنجزة من طرف المصالح الجبائية المحلية، بجمعها، استغلالها،
الاحتفاظ بها، ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية واستخدامها لفائدة المصالح الخارجية، وتعتبر كمصدر للرقابة
الجبائية وهي:

2- المديرية الفرعية للبرمجة :

من خلال مكاتبها الثلاث، تقوم ببرمجة المؤسسات والأشخاص الطبيعيين للمراقبة الجبائية بناء على معايير
دقيقة وبطرق مدروسة وتماشيا مع القطاعات التي تعرف انتشار الظاهرة.

3- المديرية الفرعية للمعايير والمناهج :

تقوم بإعداد المعايير والمناهج التي يمكن استعمالها خلال التحقيقات الجبائية كما تنسق مع الإدارات و
الهيئات الأخرى للحد من الظاهرة.

¹ - المادة 42 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ 2009/03/29،

العدد 20

² - المادة 43، نفس المرجع

³ - المادة 44، القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق

⁴ - المادة 45، نفس المرجع

4- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :

تعمل على مراجعة التقارير النهائية للرقابة الجبائية لاقتراح نتائج وإجراءات جديدة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي.

ثانيا - المصالح اللامركزية (الخارجية) :

هي مصالح تابعة للإدارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب، حيث تتمثل فيما يلي:

1-المديرية الجهوية للضرائب :

تتواجد مديريات الضرائب الجهوية في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف، شلف، ورقلة، بشار، هذه المديريات هي امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وفي هذا الإطار فهي مكلفة بالتوجيه ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها¹، وتنظم مديرية الضرائب الجهوية في أربع مديريات فرعية²، من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات، التي تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات، حيث تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب³ :

- مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم
- مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات
- مكتب متابعة المنازعات

2- المديرية الولائية للضرائب :

تنظم هذه المديرية في خمس (05) مديريات فرعية⁴، من بينها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وتكلف لاسيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب⁵ :

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية
- مكتب البطاقات والمقارنات
- مكتب المراجعات الجبائية

¹ - المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18/09/2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، الصادرة بتاريخ 24/09/2006، العدد 59

² - المادة 25 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، مرجع سابق

³ - المادة 38، 39، 40، 41، القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، نفس المرجع

⁴ - المادة 59، القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، نفس المرجع

⁵ - المادة 74، 75، 76، 77، القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، نفس المرجع

■ مكتب مراقبة التقييمات

3- مفتشيات الضرائب :

وضعت هذه المفتشيات أساسا لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين، وقمع ظاهرة الغش الجبائي من خلال مهامها، حيث تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل¹.

4- قباضات الضرائب :

تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة² ويمكنها ان تتولى زيادة على ذلك التسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي يحددها التشريع والتنظيم المعمول بهما.

5- الهياكل الخارجية المستحدثة للرقابة الجبائية :

تعزيزا لهياكل الرقابة الجبائية من أجل تحسين فعاليتها، قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هياكل جديدة تمثلت في :

1-5 مديرية المؤسسات الكبرى (DGE) :

تنظم مديرية كبريات المؤسسات في خمس (05) مديريات فرعية³، من بينها⁴ :

المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات، وتكلف لاسيما بـ :

- تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها
 - اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة
 - البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات.
- وتتكون هذه المديرية الفرعية من مكتبين⁵ :

-مكتب المراجعات :

ويكلف بإعداد مشروع برنامج المراجعة ومتابعة تنفيذه، والسهر على احترام قواعد المراقبة وإجراءاتها.

¹ - المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 مؤرخ في 1991/02/23، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ 1991/02/27، العدد 09

² - المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 مؤرخ في 1991/02/23، مرجع سابق

³ - المادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق

⁴ - المادة 11، 12، نفس المرجع

⁵ - المادة 13، 14، نفس المرجع

-مكتب البطاقات والمقارنات والتحريات :

ويكلف بتشكيل مختلف البطاقات المسوكة وتسييرها، وتنفيذ إجراءات التحقيقات والتحريات، والبحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها، وكذا المساعدة في مراجعة المحاسبة.

5-2 مركز الضرائب (CDI) :

ينظم هذا المركز في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين¹، حيث من بين هذه المصالح الرئيسية نجد المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث وتكلف بإنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها، واقتراح عمليات المراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان، والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية².

5-3 مراكز الضرائب الجوارية (CPI) :

ينظم هذا المركز في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين³، نذكر من بين المصالح الرئيسية : المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، حيث تكلف بتشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوارى للضرائب والممتلكات العقارية، كما يتم أيضا متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية⁴.

5-4 الفرق المختلطة (ضرائب - جمارك - تجارة) :

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أفريل 1996، وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 1997/09/27، حيث يؤسس هذا المرسوم وينظم لجنة تنسيق وزارية مشتركة، ولجان تنسيق ولائية، وفرقا مختلطة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية والمصالح المكلفة بالتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة⁵، ويتمثل الدور الجبائي لهذه الفرق بمكافحة التهرب و الغش الضريبي خاصة على مستوى أنشطة الاستيراد، وتحويل الامتيازات الجبائية في إطار ترقية الاستثمار.

¹ - المادة 88، من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق

² - المادة 90، نفس المرجع

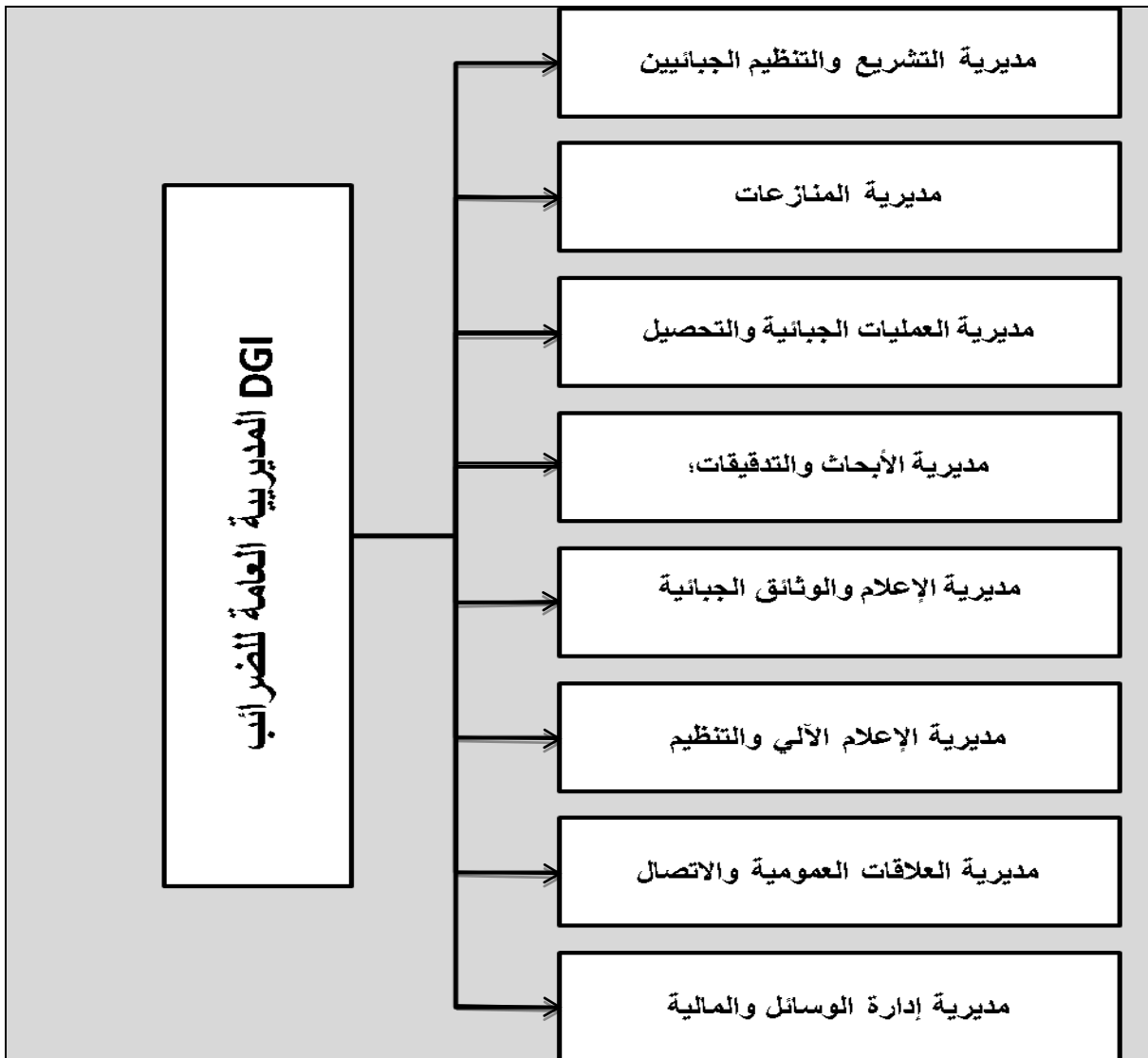
³ - المادة 102، نفس المرجع

⁴ - المادة 108، نفس المرجع

⁵ - المادة 01 من المرسوم التنفيذي 290-97 المؤرخ في 1997/07/27، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، الجريدة الرسمية، الصادرة بتاريخ 1997/07/30، العدد 50

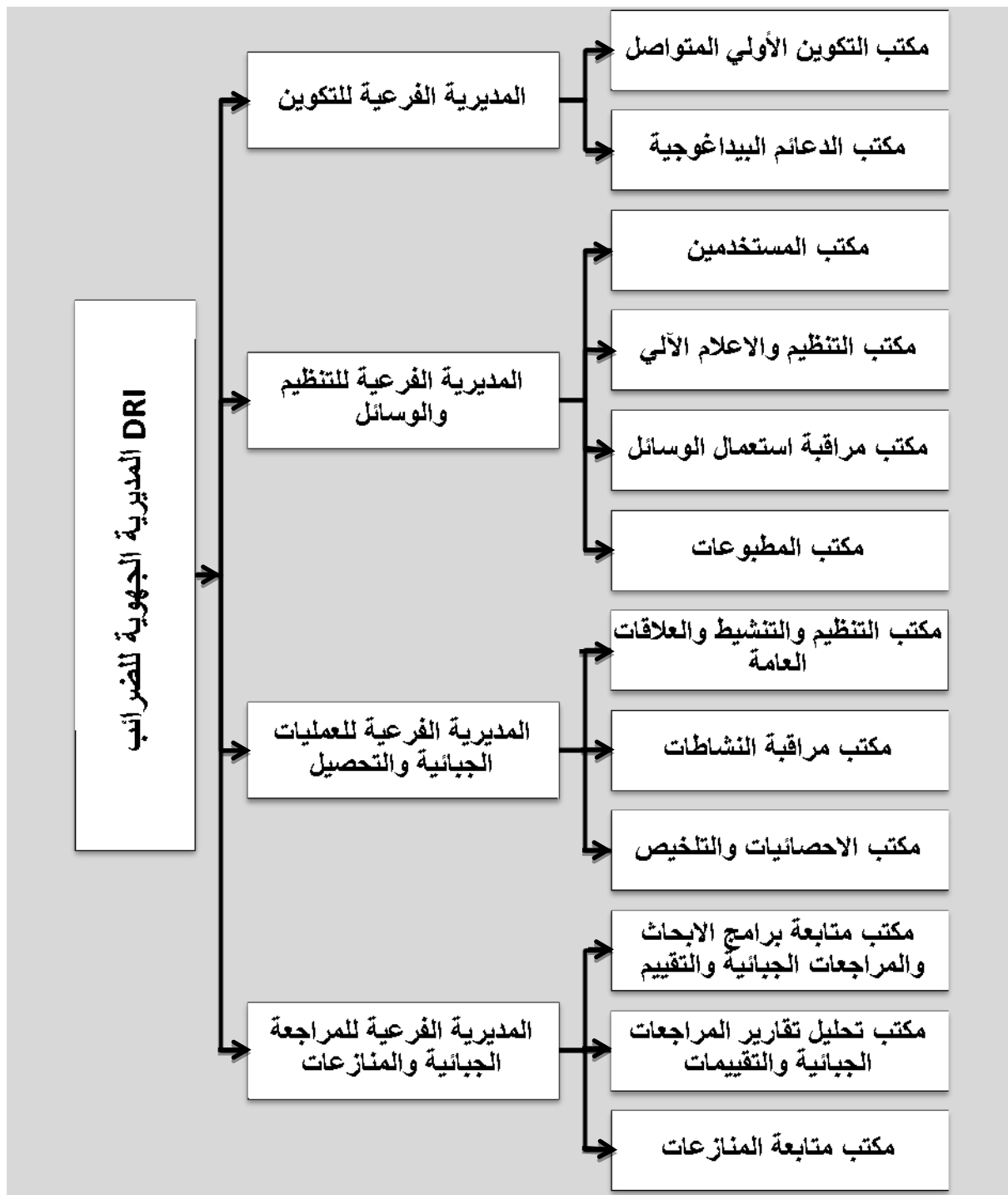
من خلال ما سبق، وبعد اطلاعنا على مختلف هياكل الرقابة الجبائية، نستنتج أن مكافحة الغش والتهرب الجبائي يعد من أولويات الإدارة الجبائية وذلك عن طريق تقنيات رقابية مختلفة نظرا لتزايد التصريحات الضريبة المكتتة من قبل المكلفين، هذا من جهة، واختلاف وضعيات نشاطات المكلفين من جهة ثانية. لهذا فان الرقابة الجبائية للتصريحات الضريبية تأخذ عدة أشكال من حيث نمطية التطبيق سواء من حيث كونها رقابة عامة تتمثل في الرقابة الداخلية أو رقابة معمقة متمثلة في المراجعة الخارجية. والشكلين التاليين يوضحان هياكل المديرية العامة للضرائب (DGI) والمديرية الجهوية للضرائب (DRI)

شكل رقم (1-1) الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر : من اعداد الطالب بناء على موقع وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب

شكل رقم (1-2) الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر : من اعداد الطالب بناء على موقع وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية :

ان الحرية الممنوحة للمكلفين في تحديد أسس فرص الضريبة بناء على كون النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، ينجر عنه اصطدام عمليات الرقابة الجبائية بوجود تصريحات غير صحيحة وغير صادقة، لذا أوجب المشرع قيام عمليات رقابة بصفة دورية وبأشكال مختلفة، والتي يجب اتباعها واستعمالها في الوقت المناسب وحسب أهمية وضرورة التدخل، أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه (معنوي أو طبيعي)، وعليه سنتطرق لمختلف أشكال الرقابة الجبائية واجراءاتها وفقا للتشريع الجبائي ساري المفعول.

الفرع الأول : الرقابة العامة "الداخلية"¹:

تعمل الرقابة الجبائية العامة او ما تعرف بالرقابة الداخلية على التثبت في مدى صحة التقارير المودعة و النسب المطبقة وطريقة احتساب الضرائب المتبعة للتأكد خاصة من أن المكلف بالضريبة لم يرتكب أخطاء ظاهرية وأنه لم يسهو عن ذكر بعض المعلومات الخاصة به، وما يميز هذا النوع من الرقابة أنها تتم على مستوى مفتشيات الضرائب التي بحوزتها الملف الجبائي وذلك بشكل دوري دون التنقل أو إجراء أبحاث خاصة، وبهذا تتخذ شكلين أساسيين وهما : الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

أولا : الرقابة الشكلية :

يطبق هذا النوع من الرقابة كل سنة بطريقة منتظمة وغير انتقائية على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة للمكلف ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، كخطوة أولى لفحص جميع التصريحات والمستندات المودعة من قبل المكلفين والتي لها علاقة بفرض ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوه، بهدف اكتشاف الأخطاء المادية الملاحظة والتناقضات في المعلومات والمعطيات المقدمة.

تعد الرقابة الشكلية تمهيدا للرقابة على الوثائق، إذ انها تسعى لإعطاء فكرة أولية للملف الجبائي، والذي من خلالها يتم منح قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبولها او بتحويلها إلى الرقابة على الوثائق، لذا فإن الرقابة الشكلية تقوم بالتحقيق الشكلي للمعلومات المشار إليها ضمن تصريحات المكلف ومن بين ذلك :

1-المكلف : يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق التالية :

- السجل التجاري
- بطاقة إثبات الهوية
- شهادة الإقامة
- شهادة التصريح بالوجود
- البطاقة الإحصائية

¹ - قرواط حسينة، مرجع سابق، ص 115

2-النشاط :

يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

3-الأخطاء المادية :

التأكد من إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، إضافة الى أن البيانات المشار إليها متواجدة في الخانة الصحيحة وان كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.

ثانيا : الرقابة على الوثائق (CSP) :

يعد هذا النوع ثاني إجراء من الرقابة تقوم بها الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية على مستوى مقر المفتشية التي يتواجد بها الملف الجبائي، ويتجلى دور هذه الرقابة بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية والمستندات المقدمة من طرف المكلفين ومقارنتها مع كل المعلومات الموجودة لدى الإدارة الجبائية والمعلومات المتحصل عليها من جهات وأطراف أخرى، كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك... الخ، في سبيل معالجة النقص في التصريحات المقدمة، لاسيما الفحص النافذ لتصريحات المكلفين ومنه تصحيح الأخطاء والمخالفات التي تحدث في بعض الأحيان، لما لها من تأثير على التصريحات المقدمة¹.

لذا فإنه يحق لمراقب الإدارة الجبائية في حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمه أن يتحصل على معلومات من خلال طلبها أو طلب توضيحات وتبريرات كتابية وبهذا فإن الرقابة على الوثائق تهدف إلى² :

1. اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة الربح.
2. معرفة الوضعية المالية للمكلف لكل سنة.
3. مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.
4. إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

وعليه فإنه عند نهاية إجراءات الرقابة العامة التي تقوم بها الإدارة الجبائية يمكن التمييز بين حالتين:

— أن تكون التصريحات المقدمة صحيحة : وبهذا لا تستطيع سلطة الإدارة الجبائية أن تقوم باتخاذ أي إجراء ضد المكلف بالضريبة وبالتالي سيتم الاحتفاظ بالملف.

— وجود أخطاء : ومن خلال هذه الحالة يكتشف المراقب الجبائي وجود إما اختلافات غير هامة تستدعي طلب توضيحات، واما اختلافات كبيرة ووجود حالات تدليسية تستلزم تقديم الملف إلى الرقابة المعمقة.

¹ - قواط حسينة، مرجع سابق، ص 116

² - ولهى بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة - حالة الجزائر- ملتقى علمي دولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009

وبهذا تعتبر هذه الطريقة الأكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة والتحقيق وذلك بفحص والتعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرائق استعمالها، كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى، وفي حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات، يقوم المراقبون بطلب المزيد من المعلومات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلفين للإدلاء بالمعلومات إلى الإدارة الضريبية، إلا أن للمكلف حق الرفض عن الاتصال المباشر.

وفي هذه الحالة يقوم المراقبون بتوجيه طلب رسمي إلى المكلف بالضريبة يتضمن تقديم التوضيحات والتبريرات التي بها لبس أو غموض، ويجب أن يأخذ المراقب عند اعداده للطلب خاصيتين أساسيتين للطلب الكتابي¹ :

— يجب أن يتضمن الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات والتبريرات.

— أن يقوم المكلف بتقديم إجاباته عن الطلب في مدة لا تقل عن ثلاثين (30) يوما.

وبهذا فالرقابة الممارسة داخل الإدارة الجبائية تقدم فكرة أولية عن الملف الجبائي للمكلف بالضريبة، يتم من خلاله إعطاء قرار ابتدائي عن مصداقية وشرعية التصريحات سواء بقبوله على ما هو عليه، أو بتحويله إلى الرقابة المعمقة للتفصيل فيها أكثر.

الفرع الثاني: الرقابة الخارجية² :

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالات المتهرب، وكذلك بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، ويمكن أن تأخذ صور رقابة معمقة أو أنواع أخرى للرقابة.

أولا : الرقابة المعمقة :

يعتبر التحقيق وسيلة من وسائل الرقابة على التصريحات التي يدلي بها المكلفون بالضريبة إلى الإدارة الجبائية، وذلك من أجل التأكد من تطابق مداخيلهم المصرح بها مع وضعيتي المالية، وللقيام بهذه المهمة منح لها المشرع استخدام عدة طرق مختلفة باختلاف كل من الهدف المرجو منه، وطبيعة المكلف بالضريبة الخاضع لهذا التحقيق، وكذلك حسب نوع الضريبة.

¹ - المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق

² - قرواط حسينة، مرجع سابق، ص 120

1- التحقيق في المحاسبة (VC)¹ :

تتمثل هذه الرقابة في انتهاج مجموع الطرق والأساليب التي تساعد على التأكد من صحة وتنظيم محاسبة المكلف، وإيجاد الأخطاء التي تجردها من معيار النزاهة وفقا لقواعد وأسس علمية تساعد على الكشف على الغش الضريبي نتيجة التلاعبات المحاسبية.

و عليه، فالتحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي تهدف لمراقبة التصريحات المكتتة وفحص المحاسبة، والتأكد من مدى مطابقتها مع بعض المعطيات حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. كما يتمثل أيضا التحقيق المحاسبي في مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقيق في عين المكان على جميع الدفاتر المحاسبية لمكلف ما، ومقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال وذلك من أجل:

- احترام المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
 - ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى تسجيلات محاسبية.
 - التجانس التام بين التسجيلات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية.
- لذا، فالتحقيق المحاسبي يعني مجموعة العمليات التي تهدف الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتة من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وفقا للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول.

من خلال ما سبق، نعرف التحقيق المحاسبي على انه يتم في عين المكان بهدف مواجهة التهرب والغش الجبائي من خلال التأكد من صحة العمليات المسجلة في المحاسبة من منظور جبائي، والتي تترجم فعليا للنشاط الحقيقي الذي يمس نشاط المؤسسة.

2- التحقيق المصوب في المحاسبة (VP) :

تنص المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية² "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوّب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة او مجموعة عمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية".

- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الاحوال فحص معمق ونقدي لحمل محاسبة المكلف بالضريبة.

¹ - كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية ، 2012، ص 106

² - المادة 20 مكرر محدثة بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008، ومعدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2014

-يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد، باستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 4 و 5 المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا.

-لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار. يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً، توضيح طابع التصويب في التحقيق، كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE) :

تنص المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية على ما يلي :

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

وفي هذا التحقيق، يتأكد الاعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المصريح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية للمكلف بالضريبة، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.¹

- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما، ابتداءً من تاريخ الاستلام.

يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو بنفسه.

¹ - المادة 21 معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2016

ثانيا : الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية) :

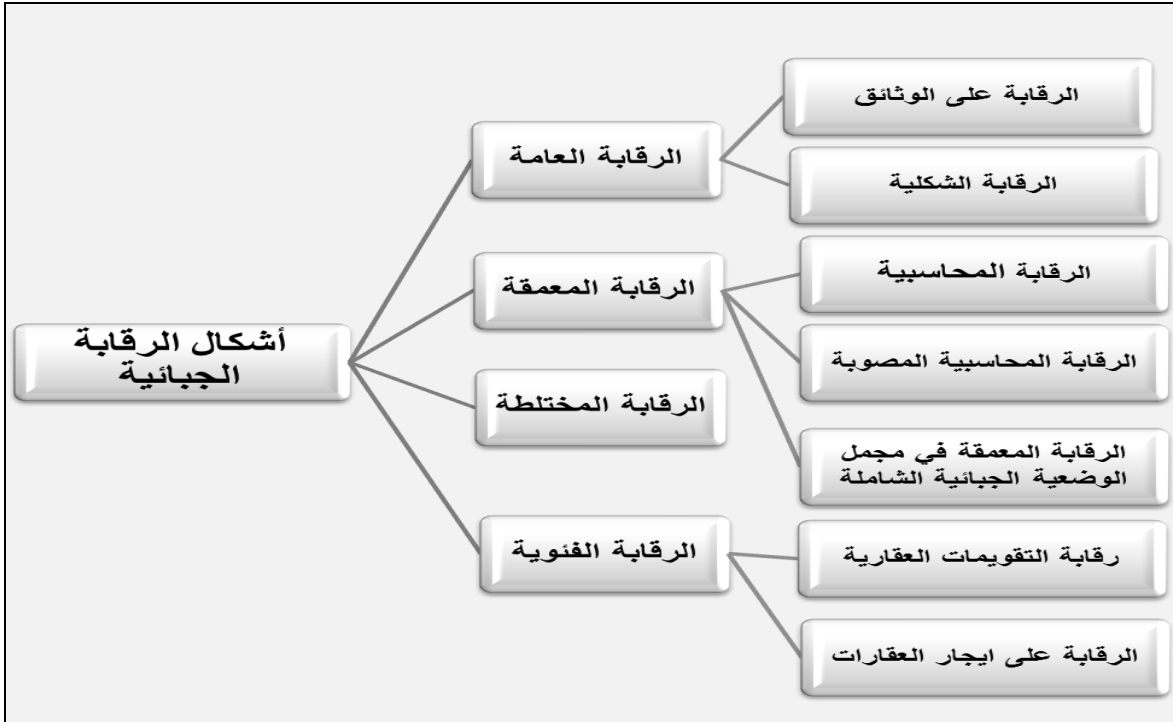
إن مراجعة أسعار المعاملات العقارية المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة تعتبر أحد أهم طرق الرقابة التي اوجدها المشرع في هذا الميدان، وهو يخص المعاملات التالية :

- العقارات المبنية .
- العقارات غير المبنية .
- مراقبة المداخل العقارية .

وتعتمد مراجعة هذه الأسعار على القيمة العقارية السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهو السعر الحقيقي الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب، أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار .

ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع متابعة كل المعلومات المحصل عليها من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار¹.
والشكل الموالي، يوضح اشكال الرقابة الجبائية السالفة الذكر.

الشكل رقم (1-3) أشكال الرقابة الجبائية



المصدر : من اعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب

¹ - ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 12

المبحث الثالث : الإطار القانوني للرقابة الجبائية :

بالعودة إلى مختلف أشكال الرقابة التي تم التطرق إليها سابقا، يتضح لنا أن الإدارة الضريبية لها السلطة التقديرية الواسعة للتدخل من أجل إجراء رقابة على بعض المكلفين بالضريبة، ولها أن تقرر ما هو الإجراء الواجب اتباعه، ويتجلى هذا من خلال ما جاء في النصوص القانونية المتعلقة بالرقابة، فبالعودة مثلا إلى نص المادة 1/20 المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة¹، نجد أن المشرع استعمل عبارة "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في المحاسبة..." ونفس الشيء بالنسبة للرقابة المصوبة في نص المادة 20 مكرر "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب..."

والتحقيق المعمق في الوضعية الشاملة حسب نص المادة 1/21 "يمكن لأعوان لإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق..."².

من خلال طريقة صياغة هذه المواد يتبين لنا أن الإدارة الضريبية هي المختصة باتخاذ إجراءات الرقابة من عدمها، ورغم إيجابية هذه الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية في استعمال الوسيلة التي تراها مناسبة، إلا أنه وبمنظرة معمقة يتبين أن هذه السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب قد تستعملها حقيقة بشكل إيجابي وتقوم بمراقبة بعض المكلفين بالضريبة المشكوك في صحة معلوماتهم وتتمكن من إثبات سوء نية هؤلاء الذين يسعون إلى التهرب عن أداء ما عليهم من ديون لصالح الخزينة العمومية، لكن من جانب آخر، قد يتم استعمال هذه السلطات بشكل آخر عن طريق التعسف في استعمال السلطة من طرف موظفي الإدارة الجبائية بهدف الإضرار ببعض المكلفين بالضريبة.

ومن جانب آخر فإن هذه السلطة الواسعة الممنوحة لإدارة الضرائب قد تكون السبب في انتشار بعض مظاهر التهرب الجبائي واستعمال حيل من أجل عدم دفع الضريبة من طرف المكلفين بها، بسبب تواطؤ بعض الأعوان ومفتشي إدارة الضرائب بهدف تحقيق أغراض غير مشروعة، لاسيما وأنه يصعب اكتشاف هذه الخروقات بسبب الطابع التقني والمحاسبي للضريبة مما يؤدي على عدم إمكانية إثبات هذا التواطؤ.

¹ - المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق

² - المادة 21، نفس المرجع

المطلب الاول : حقوق الإدارة أثناء الرقابة الجبائية :

ما يمكن ملاحظته من خلال أحكام قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع أقر مجموعة من الحقوق والصلاحيات لفائدة مصالح الضرائب من أجل ضمان ممارسة رقابة فعالة للكشف عن مختلف الخروقات والحيل التي يلجأ إليها الكثير من المعنيين بدفع الضرائب، وتتمثل هذه الحقوق فيما يلي :

أولاً : الحق في الاطلاع :

هي وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، والتي تتمتع بهذا الحق استناداً إلى أهمية الرقابة التي تقوم بها من أجل الكشف عن مختلف المخالفات، ويسمح هذا الإجراء بالحصول على مختلف الوثائق من الإدارات والهيئات التي يتعامل معها المكلف المعني بالرقابة¹ ونظراً لأهمية هذا الإجراء وخطورته في نفس الوقت، فقد وسع المشرع في تبيان مختلف الأحكام الخاصة به، كما جاء ذلك في نص المادة 44 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، وتم التمييز بين ثلاث حالات :

أ- حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات :

كما جاء في المواد² : من 46 إلى 50 من نفس القانون يتم التحقيق لدى هذه الإدارات بطلب إداري من إدارة الضرائب ليتمكن المفتش المعني بهذا التحقيق من الانتقال إلى الهيئة المعنية للحصول على الوثائق التي تساعده في الكشف عن الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة، ولا يمكن للإدارة المعنية رفض تقديم الوثائق استناداً إلى السر المهني، وقد ألحت المادة 48 من نفس القانون على ضرورة التزام كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب وكل الموظفين المكلفين بالأرشفة وإيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل إطلاع، وأن يسمحوا بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة، وفي حالة رفض المسؤول الإداري المعني تقديم أية وثيقة فإنه يتحمل مسؤولية مالية.

ب- حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين :

نظراً لأهمية هذا الإجراء خصصت له تسعة (09) مواد لتوضيح إجراءاته، وما يميزه عن الحالة الأولى أن هذا الاطلاع يتم لدى الأشخاص المعنوية الخاصة أو الأشخاص الطبيعيين وهم المكلفين بالضريبة. وحسب نص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على كل المؤسسات المكلفة بالعمليات المالية أن يرسلوا إشعاراً إلى الإدارة الضريبية في حالة فتح أو إقفال أي حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال.

¹ - عبيد زيم، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات المغرب العربي، اطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بـسكرة،

2015، ص88

² - قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

وإذا كانت الحالة الأولى قد لا تطرح إشكال فيما يخص تقديم المعلومات اللازمة، لأن هذه الهيئات عمومية ولا تسعى للربح، فإن الحالة الثانية قد تطرح بعض الإشكالات لأنها تسعى إلى تحقيق الربح وجلب المتعاملين معها، وفي حالة القيام بتقديم معلومات خاصة بالزبائن قد يؤثر ذلك سلبا على نشاط الشركة أو المؤسسة المالية.

ج - حق الاطلاع لدى الغير :

عملا بنص المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع العقارات أو المحلات التجارية، أو القيام بعملية الشراء أن تقوم بتقديم العقود والسجلات اللازمة لمصالح الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق، وفي حالة الرفض يتعرض المعني إلى عقوبات مالية منصوص عليها في المادة 62 و 63 من نفس القانون.

ثانيا : حق المعاينة :

يقصد بالمعاينة انتقال مصالح الإدارة الضريبية إلى مكان تواجد محل أو مكان ممارسة النشاط من أجل المعاينة الميدانية، ويتم ممارسة هذا الإجراء في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية من طرف المكلف بالضريبة¹.

وحسب نص المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن لإدارة الضرائب الترخيص لأعوانها بالانتقال للمعاينة الميدانية بهدف الحصول على المستندات وحجزها وحجز العناصر المادية التي تبرر التصرفات التي يستعملها المكلف للتملص عن الخضوع للضريبة.

في حالة إثبات الممارسات التدليسية المنصوص عليها في المادة 36 من نفس القانون، يتم اتخاذ إجراءات المتابعة الجزائية مباشرة من طرف الإدارة الضريبية، إلا أن الإشكال الذي يطرح فيه المجال هو صعوبة إثبات هذه الممارسات من الناحية الميدانية، وحتى في حالة مباشرة الدعوى العمومية فإن إثبات وجود هذه الممارسات مرهون بتقديم الدليل من طرف الإدارة الضريبية التي يجب أن تقدم الوثائق الثبوتية التي تم حجزها والوسائل المادية التي تفيد ذلك².

ثالثا : الحق في إعادة تقويم الضريبة :

يعتبر هذا الإجراء من أهم السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب ويتم ذلك سواء عن طريق الفرض التلقائي في حالة رفض المحاسبة، كعدم مسك الدفاتر الحسابية أو مسكها بطريقة غير مطابقة لأحكام القانون، أو لا تتضمن المحاسبة بيانات مقنعة أو أخطاء واغفالات، لأن هذا يعتبر دليل على سوء نية المكلف بالضريبة.

¹ - فلاب ذبيح الياس، مرجع سابق، ص 34

² - بن زراع راجح، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 62

وقد يتم التقييم التلقائي كما أشارت إليه المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية في حالة استحالة الرقابة بسبب راجع للمكلف أو الغير، أو عندما يتبين من خلال التحقيق أن المكلف لم يقوم بمسك محاسبة قانونية، أو في حالة عدم تقديم تصريحاته بعد إنذاره من طرف مفتشية الضرائب المعنية، وأهم الحالات التي يتم فيها اللجوء إلى هذا التقويم عندما يتم اتخاذ الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة ويتبين بأن المكلف لم يقدم تصريحات صحيحة وأخفى بعض الموارد التي يتحصل عليها من النشاط الذي يمارسه.

المطلب الثاني : ضمانات المكلفين بالضريبة والتزاماتهم :

بمقابل الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية، فقد منح المشرع للمكلف بالضريبة ضمانات في مواجهة هذه السلطات من أجل تفادي احتمال الاضرار بالمكلف بالضريبة خاصة من طرف بعض الأعوان الذين قد يتعسفون في اتخاذ إجراءات الرقابة.

الفرع الاول : ضمانات المكلفين بالضريبة :

يمكن تقسيم هذه الضمانات إلى جزئين بالنظر إلى المرحلة التي تكون عليها عملية الرقابة :

أولا : ضمانات المكلف أثناء مرحلة الرقابة :

كما سبق الإشارة إليه فإن المشرع حدد بدقة أشكال الرقابة التي يمكن لإدارة الضرائب ممارستها من أجل الكشف عن كل المناورات التدليسية التي يلجأ إليها بعض المكلفين بالضريبة¹ أو حتى الأخطاء التي يمكن الوقوع فيها سواء من طرف المكلف أثناء تقديم تصريحاته أو من طرف أعوان الإدارة الضريبية أثناء تقدير الضريبة الواجبة الدفع، ولضمان عدم المساس بحقوق المكلف بالضريبة، فقد ألح المشرع على ضرورة اتباع بعض الإجراءات القانونية أثناء عملية التحقيق التي تعتبر كضمانات للمكلف وفي حالة عدم احترام هذه الإجراءات يؤدي ذلك إلى بطلان العملية التي قامت بها المصلحة المختصة²، ويمكن إجمال هذه الضمانات فيما يلي:

1- الحق في الإعلام والإشعار المسبق :

ألزم المشرع مصالح الإدارة الضريبية بضرورة إعلام المكلف قبل اتخاذ أي إجراء تحقيقي، وهذا لضمان الحق في الإعلام والتحضير للرقابة، ويعتبر هذا الحق من الضمانات الأساسية التي منحت للمكلف بالضريبة، ونصت المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن الشروع في أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق رسالة أو إشعار بالتحقيق مع إشعار بالاستلام، وذلك من أجل التأكد بأن المكلف على علم بهذا التحقيق، كما نصت أيضا المادة 20 مكرر 3 على ضرورة إعلام المكلف قبل إجراء التحقيق المصوب وهذا تحت طائلة البطلان، ونفس الشروط المتعلقة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وقد تضمنته المادة 3/21 اشترطت المادة إرسال الرسالة مع إشعار بالاستلام.

¹ - بن زراع رابع ، مرجع سابق، ص 56

² - امزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2013، ص 176

2- منح مهلة للتحضير والاستعانة بمستشار :

حتى يتسنى للمكلف بالضريبة الاستعداد للرقابة يجب على العون المكلف بالعملية أن يقوم بالإشعار بالتحقيق مع منح مهلة للمكلف بالضريبة من أجل تحضير وثائقه وحساباته التي من خلالها يبرر مداخله، وقد ألح المشرع على ضرورة منح مدة معقولة حسب طبيعة الرقابة، فإذا تعلق الأمر بمراقبة التصريجات، فقد أقرت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب منح مهلة لا تقل عن ثلاثون (30) يوما للمكلف لتقديم توضيحاته. أما بالنسبة للتحقيق في المحاسبة فتمنح للمكلف مهلة عشرة (10) أيام لتحضير نفسه، والمهلة الممنوحة للمكلف فيما يخص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا تقل عن خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تسلمه للإشعار كما نصت عليه المادة 3/21 من نفس القانون، أما فيما يخص الحق في الاستعانة بمستشار فهو إجراء اختياري يمكن للمكلف اللجوء إلى أي مستشار من اختياره سواء كان محاسب أو محامي أو خبير حسب اختياره بهدف التفاوض بين الطرفين للتوصل إلى تبيان مختلف المسائل حسب تبريرات المكلف ورد المفتش المختص وقد أكدت المادة 3/21 على ضرورة أن يتضمن إشعار الرقابة المعمقة بحق المكلف في الاستعانة بمستشار وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء.

ثانيا : ضمانات المكلف أثناء مرحلة إعادة التقويم :

من الآثار المترتبة على ممارسة الإدارة الضريبية لحق الرقابة هو إعادة تقدير الضريبة الواجبة الدفع في حالات محددة سبق الإشارة إليها سابقا، إلا أنه ونظرا لخطورة هذا الإجراء فقد منحت للمكلف ضمانات أثناء هذه المرحلة، أهمها :

1- الإشعار بالتقويم :

أي إعلام المكلف بالتقويم الجديد الذي قامت به الإدارة الضريبية، وقد نصت مختلف النصوص المتعلقة بأشكال الرقابة على ضرورة تبليغ المكلف بنتائج التحقيق لاسيما إعادة التقويم، وذلك تحت طائلة بطلان العملية فقد تم النص على هذا الحق في المواد¹ : 21/20/19 من قانون الإجراءات الجبائية، ويجب أن يكون الإشعار بالتقويم مفصل ومعلل، ليتمكن المكلف من تقديم ملاحظاته ووثائقه التي تبرر اعتراضه.

2- الحق في الرد :

يضمن القانون الحق في الدفاع وهو مبدأ قانوني وقضائي، فمن خلال هذا الحق يتمكن المكلف بالضريبة من الرد على الإجراءات التي اتخذتها المصلحة المعنية²، وقد ألزم المشرع على منح آجال للمكلف للرد على كل العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية في مواجهته، وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء المتخذ، ويتمثل المغزى من منح هذا الحق في تمكن المكلف من تقديم تبريراته التي قد تكون مفيدة وتؤدي إلى تصحيح الإجراء الذي اتخذته

¹ - قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

² - قلاب ذبيح الياس، المرجع السابق، ص 39

الإدارة الضريبية، والتي قد تقع هي الأخرى في أخطاء أثناء إعادة التقويم، لاسيما مع كثرة الملفات المتعلقة بالرقابة أو بمختلف إجراءات التحصيل لدى الإدارة الضريبية.

3- الحق في الطعن :

يقصد بهذا الحق إمكانية قيام المكلف بالتظلم ضد الإجراء الذي اتخذته الإدارة الضريبية، وما يميز التظلم في مجال النزاعات الجبائية أنه إجراء ضروري والزامي قبل اللجوء إلى الطعن القضائي، وذلك عن طريق رفع شكوى أمام المدير الولائي للضرائب يتم من خلالها الإشارة إلى موضوع النزاع وطلبات المكلف.

ويعتبر هذا التظلم ضمانة قانونية للمكلف، كما جاء ذلك في نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية بموجبه يتم تبادل وجهات النظر بين الطرفين، وتقوم الإدارة الضريبية بتبرير الإجراء الذي اتخذته والاستماع إلى حجج وتبريرات المكلف بالضريبة.

في حالة عدم رضى المكلف بالضريبة برد المدير الولائي للضرائب يحق له اللجوء إلى المحكمة الإدارية المختصة من أجل رفع دعوى إدارية ضد قرار المدير الولائي، ويعتبر الطعن القضائي أهم ضمانة لحماية حقوق المكلف بالضريبة من احتمال تعسف جهة الإدارة، وعلى خلاف التظلم المسبق الذي يتم أمام نفس الجهة، أي الإدارة الضريبية التي تكون الخصم والحكم في نفس الوقت، فإن الجهاز القضائي يتميز بالحياد ويراقب مدى مشروعية الأعمال والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية.

تعتبر المنازعة الجبائية من أهم المنازعات التي يختص بها القضاء الإداري، وقد اجتهد فقهاء وخبراء القانون في وضع عدة تعريفات لهذه المنازعة، فهناك من يعتبرها "خلاف بين طرفين هما الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة يدافع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الثاني أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم"¹، كما عرفت على أنها "مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تطرأ بين المصالح الضريبية والمكلف بالضريبة والناجمة عن مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة أخرى"².

وقد أقرت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية انه بحق للمكلف الذي لم يرض بقرار المدير الولائي أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية وذلك خلال أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام قرار المدير الولائي، مع ضرورة احترام الإجراءات الشكلية لرفع الدعوى المنصوص عليها في هذا القانون وتلك المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية³، وذلك تحت طائلة عدم قبول الدعوى.

¹ - ثعلاني عبد القادر، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، المغرب، 2002، ص 13

² - امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 07

³ - قانون رقم 08-09 مؤرخ في 2008/02/25، يتضمن قانون الاجراءات الادارية والمدنية، جريدة رسمية، عدد 21

الفرع الثاني : التزامات المكلفين الخاضعين للضريبة :

ألزم المشرع الجبائي المكلف بالضريبة باكتتاب مجموعة من التصريحات في الآجال المحددة، وهو ما يمكن التعبير عنه بالالتزامات التصريحية، كما أوجب عليه التزامات من نوع آخر وهي الالتزامات المحاسبية، التي يمكن اعتبارها كدليل على أمانة وصدق التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية، وأبرز ما ألزم به المكلف مايلي:

1- الالتزامات المحاسبية :

يلزم المكلف الخاضع للنظام الحقيقي بمسك محاسبة منتظمة، كاملة، متسلسلة، صحيحة، و مقنعة و ذلك حسب طرق المحاسبة المالية.

من جهة أخرى ألزم القانون التجاري الأشخاص الذين لهم صفة التاجر بمسك الدفاتر التالية :

- **دفتر اليومية :** يتم فيه التسجيل اليومي لمختلف العمليات والتدفقات الحاصلة على الذمة المالية للمؤسسة مع وجوب ترقيمه وتوقيعه من طرف الإدارة الضريبية¹.
- **دفتر الجرد :** وهو دفتر خاص بالميزانية، ينص الى اجراء الجرد بصفة دقيقة على جميع عناصر الأصول والخصوم سنويا، وبصفة دقيقة، و يتم تسجيل نتائج الميزانية ، كما يعد كشفا لجميع الأصول والخصوم².

2- الالتزامات الجبائية :

يتمثل الالتزام الجبائي في قيام المكلفين بالضريبة باكتتاب عدد من التصريحات في الآجال المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

أ - التصريح بالوجود :

يجب على المكلفين بالضريبة، والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، أو الضريبة على الدخل الإجمالي، أو للضريبة الجزائية الوحيدة ان يقدموا في الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية النشاط، إلى مفتشية الضرائب التابعين لها تصريحا مطابقا للنموذج المقدم من طرف الإدارة الجبائية³.

هذا التصريح يحتوي على اسم ولقب المكلف، طبيعة النشاط، العنوان، تاريخ بداية النشاط،...

حيث لهذا التصريح أهمية كبيرة في تزويد الإدارة الجبائية بمعلومات كافية عن المكلف بالضريبة.

¹ - القانون التجاري، المادة 09

² - المادة 11، نفس المرجع

³ - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، معدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2007

ب- التصريح الشهري :

يلتزم الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي باكتتاب وإيداع تصريح من الشكل (سلسلة G50) يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد (الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي،...) لدى قابض الضرائب الذي تتبع له مقر المؤسسة خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الموالي المدني الذي تم خلاله تحقيق رقم الأعمال.

ج- التصريح الثلاثي (الفصلي) :

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط أو نظام التصريح المراقب ويتقاضون أرباح غير تجارية، اكتتاب تصريحات من الشكل (G50A) يقوم مقام إشعار بالتسديد وإيداعه لدى قابض الضرائب التابعين له خلال العشرين (20) يوما الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم فيه تحقيق رقم الأعمال.

د- التصريح السنوي :

يجب على المكلفين بالضريبة اكتتاب تصريحات سنوية، هذه الأخيرة تختلف باختلاف الضريبة واجبة الدفع على المكلف، وفي هذا الصدد يمكن أن نميز بين التصريحات السنوية الخاصة بالأشخاص الطبيعيين، والتصريحات السنوية الخاصة بالأشخاص المعنويين.

– الأشخاص المعنويين :

نعني بالأشخاص المعنويين، المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، حيث ألزمهم المشرع الجبائي باكتتاب وإيداع تصريحات من الشكل (سلسلة G4) بمبلغ الربح الخاضع الخاص بالسنة المالية السابقة، قبل الثلاثين (30) أبريل من كل سنة كأجل أقصى إلى مفتشية الضرائب التابعين لها.

كذلك وجب على هؤلاء المكلفين أن يذكروا في هذا التصريح مبلغ رقم أعمالهم، ورقم تسجيلهم في السجل التجاري، وأن يرفقوا هذه التصريحات بالميزانية الجبائية، بالإضافة إلى كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني، وكشف عن التسبيقات المدفوعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات.

– الأشخاص الطبيعيين :

وهم المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، حيث أوجب عليهم التشريع الجبائي اكتتاب تصريحات سنوية من الشكل (سلسلة G1) قبل الثلاثين (30) أبريل من كل سنة كحد أقصى، وتتضمن هذه التصريحات إجمالي الأرباح و المداخل المحصلة خلال السنة (أرباح صناعية وتجارية، مهن حرة، فلاحية، تأجير العقارات المبنية وغير المبنية، رؤوس الأموال المنقولة، الأجور والمزونات،...). للإشارة فإن المشرع الجبائي ألزم المكلفون بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي باكتتاب تصريحات من نوع آخر، وهو ما يطلق عليه بالتصريحات المهنية الخاصة¹.

¹ - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2019، ص 67

ه - التصريح في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة :

في حالة توقف المكلف بالضريبة عن النشاط بصفة كلية أو جزئية، وكذلك في حالة التنازل، يجب عليه أن يصرح بذلك خلال عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التوقف أو التنازل¹.
أما في حالة الوفاة فيجب عليه اكتتاب التصريح الإجمالي والخاص من طرف ذوي حقوق المتوفى وإيداعها في أجل ستة (06) أشهر من تاريخ الوفاة².

و - ضرورة تدوين رقم التعريف الجبائي (NIF) Numéro d'Immatriculation Fiscale :

بموجب نص المادة 46 من قانون المالية لسنة 2006، يجب على كل مكلف تدوين رقم التعريف الجبائي، وهذا في كل عقد أو تصريح أو تسجيل أو عملية تتم لدى مصالح إدارة الضرائب، بكيفية تضمن التعريف بالأشخاص المعنيين.

¹ - المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق

² الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 72

خلاصة الفصل :

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للادارة الجبائية والتي تسعى من خلالها الى المحافظة على الأموال العمومية والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع المداخيل الحقيقية، وما تم التحصل عليه من معلومات من مصادر اخرى، والعمل على اكتشاف الاخطاء والانحرافات والقيام بتصحيحها.

ونظرا لأهمية الرقابة الجبائية فقد تم انشاء هياكل ادارية تختص بعملية الرقابة الجبائية واجراءها وتسهر على تنفيذ قوانينها ومراقبة السير الحسن لها على جميع المستويات المركزية، الجهوية والولائية، كما حدد لها المشرع أشكالاً تختلف باختلاف نوع النشاط وأهمية رقم الاعمال، ومن جهة اخرى سن مجموعة من القوانين والاجراءات تنظم سير عملية الرقابة الجبائية من خلال الحقوق الممنوحة لكل من الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة والتي يؤدي عدم الالتزام بها الى بطلان اجراءات الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني
التهرب و الغش الجبائي
وآليات مكافحته

تمهيد:

التهرب الضريبي كلمة واسعة المعنى، وتشمل العديد من الممارسات التي يشكل البعض منها جريمة بالمعنى القانوني، كالغش الجبائي الذي يعني التزوير والتدليس وخيانة الأمانة، بينما ينحصر البعض الآخر في دائرة السلوكيات التي لا تطالها عادة يد القانون، كالتجنب الضريبي القانوني، وسواء شكلت السلوكيات القانونية أو غير القانونية فإنه يجمعها جميعاً أنها تتم لهدف اقتصادي، أي بهدف تحقيق مآرب مالية لمرتكبيها أو لتفويت منافع مشروعة للغير، ويمكن القول أن هذه الظاهرة تؤدي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد مالية هامة، مما يحول عن تحمل أعبائها المختلفة اتجاه الوطن والمواطن بالدرجة الأولى، ويخلق صعوبات كثيرة في تسيير سياسة الإنفاق العام، ولتضييق الخناق على هذه الظاهرة تسعى الدول لمكافحتها بتجنيد كل طاقاتها وإمكانياتها المادية و البشرية و إدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، لذلك سنتناول في هذا الفصل التعرف على مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه وآثاره طرق التهرب الضريبي، من خلال التطرق إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : التهرب والغش الجبائي وأسبابه

المبحث الثاني : طرق التهرب والغش الجبائي وآثاره

المبحث الثالث : آليات الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الجبائي

المبحث الأول : التهرب والغش الجبائي وأسبابه :

الضريبة ما هي إلا اقتطاع من مداخيل الأفراد، ما يجعلهم يحاولون قدر استطاعتهم تخفيف أو عدم دفع هذه الضريبة، ولهذا الغرض قد يلجئون بطريقة أو بأخرى وبشتى الأساليب إلى التقليل من مقدار الضريبة المدفوعة، وهذا ما يطلق عليه بالتهرب الضريبي أو الغش الضريبي، واللذان يعتبران من أهم الأسباب التي نشأت من أجلهما الرقابة الجبائية.

وسنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي وذكر أهم الأشكال التي يظهر عليها، وكذا أسبابه وآثاره.

المطلب الأول : مفهوم التهرب الجبائي وأشكاله :

تعددت مفاهيم التهرب الضريبي وكذا أشكاله، وسنحاول في هذا المطلب ذكر أهمها أولاً- مفهوم التهرب الضريبي :

للتهرب الضريبي عدة تعريفات سنذكر أهمها، و نشير إلى أهم الفوارق الموجودة بينه وبين الغش الضريبي،

1. تعريف التهرب الضريبي :

تناولت الكثير من الدراسات التهرب الضريبي، فيما يلي أهم التعاريف:

أ. عرف بأنه "التهرب الجبائي هو تملص المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أي مخالفة صريحة لنصوص التشريع الجبائي الجزائري".¹

ب. كما عرف بأنه "مخالفة المكلف بدفع الضريبة للأحكام والنصوص التشريعية، وذلك بواسطة الغش والتحايل على القانون مستفيداً من بعض ثغرات التشريع الضريبي بهدف الوصول إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة والتخلص من عبئها كلياً أو جزئياً".²

ج. ويعرف أيضاً "هو تهرب الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون وقد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة، وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض من المادة الخاضعة للضريبة أو بتقديم إقرار غير صحيح".³

¹ - بلواضح الجيلالي وميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، مداخلة مقدمة ضمن ملتقى دولي حول (إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، يومي 15-16 نوفمبر 2011، ص3

² - السامرائي يسرى والبيدي زهرة، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مقال مقدم ضمن مجلة (جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية)، المجلد 4، العدد 9، 2012، ص 131

³ - عطية عبد الواحد، مبادئ اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2005، ص 479

من خلال ما سبق يمكن القول أن التهرب الضريبي هو محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها، سواء بشكل جزئي أو كلي، وهذا باستغلال الثغرات الموجودة بالتشريع الضريبي.

2. الفرق بين الغش والتهرب الضريبي :

يعرف الغش الجبائي على أنه "عدم دفع الضرائب أو التخلص منها عن طريق التزوير والإخلال بواجب الصدق والمصارحة الذي يفرضه القانون الجبائي".

وقد اختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على أساسه التمييز بين الغش والتهرب الضريبي، وفيما يلي عرض أهم هذه الاتجاهات¹ :

أ. الاتجاه الأول :

يعتبر أن التهرب الضريبي هو الجنس، أما الغش الضريبي فهو النوع، ووفقا لذلك يعد الغش حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، وهذه الحالة هي تهرب ضريبي مع انتهاك القانون.

ب. الاتجاه الثاني :

انتقد الاتجاه الأول واتجه للقول بأن التهرب الضريبي ما هو إلا الشكل الدولي للغش الضريبي، وبهذا يقسمان الغش الضريبي إلى نوعين : غش ضريبي على مستوى داخلي وآخر غش ضريبي على المستوى الدولي، وهذا الأخير هو ما يمثل التهرب الضريبي، وبذلك كل ما هو دولي يعتبر تهرب أما داخلي فهو غش ضريبي.

ج. الاتجاه الثالث :

يميز هذا الاتجاه بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي على أساس فكرة الشرعية، فالتهرب الضريبي يكون شرعيا أي قانونيا، أما الغش فهو غير قانوني أي غير شرعي.

من خلال ما سبق يمكن القول أن الاتجاهين الأول والثالث تقريبا لهما نفس النظرة، إذ كليهما يميزان بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي من خلال الطريقة المتبعة في تنفيذهما، أما الاتجاه الثاني فيميز بينهما على أساس المستوى المطبق فيه، وبصفة عامة يمكن القول أن الغش الضريبي هو كل مخالفة أو خرق للقانون أما التهرب الضريبي فهو التعسف².

¹ - عدلي سوزي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي، طبعة 1، لبنان، 2008، ص ص 14، 15.

² - فلاح محمد، التهرب الجبائي و تأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997، ص 46.

ثانيا- أشكال التهرب الجبائي :

هناك عدة أشكال للتهرب الضريبي، وفيما يلي أهمها :

1. مشروعية التهرب :

يمكن التمييز بين نوعين من التهرب، التهرب المشروع والتهرب غير المشروع.

أ. التهرب المشروع :

وهو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون، ويتحقق التهرب المشروع للشخص عن طريق التجنب بالامتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة وبالامتناع عن الواقعة المنشأة للضريبة، وذلك كامتناع الشخص كلياً أو جزئياً عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة الاستهلاك.

ويتحقق أيضاً هذا النوع من التهرب للشخص بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص في استنباط طرق التحايل مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية، فبسبب عدم دقة النصوص أو عدم إحكام صياغتها أو عدم مواجهتها للحالات كافة قد يتمكن الشخص من تحويل النصوص أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها، فقانون ضريبة الشركات الذي لا يخضع المبات لهذه الضريبة، قد يدفع الشخص إلى توزيع أمواله على ورثته المحتملين في أثناء حياته عن طريق الهبة، أو يمكن أن يقوم بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع صوري خلال حياته تخرباً من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة الشركات بعد وفاته، وقانون ضريبة الدخل الذي لا يخضع له إلا التوزيعات المباشرة قد يدفع الشركات إلى توزيع أرباح غير مباشرة، أو أن تنقسم الشركة إلى عدة شركات فرعية تنهرب من الضريبة المفروضة، أو أن تزيد الشركة من نفقاتها العامة بتخفيضها للدخل الخاضع للضريبة، أو عدم توريد التصريح الضريبي في الوقت المحدد، وفرض ضريبة الدخل على كل فرد من أفراد الأسرة منفرداً قد يؤدي برب الأسرة إلى توزيع ثروته التي يستمد منها دخله على أعضاء الأسرة تفادياً لمعدلات الضريبة المرتفعة بالنسبة للشرائح العليا¹.

وبصفة عامة هو التهرب الذي يكون في إطار قانوني يسمح للمستفيدين من ورائه بتجنب الضريبة بطريقة نزيهة، و من أبرز صوره لجوء المكلف إلى طرق تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية أو الضريبية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه مما يفسح المجال لكثير من التأويلات، فاستفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة قانونية ما دام يتحرك في إطار قانوني، حولها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة التي قد تمس الأنشطة الاقتصادية أو فروع إنتاجية أو مناطق

¹ - الخطيب خالد، التهرب الضريبي، مقال مقدم ضمن مجلة (جامعة دمشق)، المجلد 16، العدد الثاني، 2000، ص 160

جغرافية أو سلعا وخدمات محددة تفصيلا، والتي من شأنها أن تعود عليه بنتائج جبائية أكثر امتيازاً لكن هذا النوع من التهرب مهما اتسم بالشرعية فإنه يظهر نقصاً في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي¹.

ب. التهرب غير المشروع :

وهو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة، فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسؤولياته أو لجهله بالقانون، ويضع تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك، وقد يخالف المكلف القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايته².

ومن صور التهرب عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها الإخفاء المادي للسلع المستوردة أو المنتجة أو المباعية والخاضعة للضرائب الجمركية أو لضرائب الاستهلاك أو تقدير هذه السلع بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة، أو تهريب السلع المصنوعة في الخارج إلى داخل الحدود الإقليمية للدولة دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عنها، أو الامتناع عن تقديم البيانات التي يلزم القانون بتقديمها في نطاق ضرائب الدخل وضرائب رأس المال، أو تقديم بيانات غير صحيحة أو غير كاملة وإخفاء بعض المظاهر الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها، وبصفة عامة خصم كثير من النفقات التي تعد في حقيقتها استعمالا للدخل باعتبارها من تكاليفه، وبصفة خاصة فيما يتعلق بمصاريف الانتقال ومصاريف التمثيل وإخفاء التصرفات أو المبادلات التي تستحق الضرائب ناسبتها أو الإعلان عن قيمتها بشكل مغاير للحقيقة، وفي بعض الأحيان لا يقوم المكلف بالتزاماته القانونية عن إهمال أو جهل، وهو ما يسميه بعضهم بالغش غير الإرادي، فالمكلف الذي ينسى تقديم البيان أو يهمل في ذلك يجب أن يعامل معاملة الممتنع عن تقديم البيان، لأنه تصعب التفرقة بين المخالفة الإرادية المقصودة والمخالفة غير الإرادية.

أما التهرب عند تحصيل الضريبة فيكون بالحيلولة دون جبايتها ويتحقق ذلك للمكلف بإخفاء الأموال أو محل الإقامة ليتعذر على الإدارة الجبائية تحصيل أموالها، وقد يقوم المكلف ببيع ممتلكاته لغيره ببيعا صوريا أو حقيقيا مع إخفاء حقيقة هذا المبلغ عن الإدارة الجبائية وكذلك لو أنشأ عقودا صورية أو فتح اعتمادات بالبنوك بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج، إلى غير ذلك من التصرفات التي تتضح فيها النية السيئة للمكلف.

ولا شك أن مثل هذه التصرفات يترتب عليها نقص في حصيلة الخزينة مما ينجم عنه خفض إيرادات الدولة فضلا عن عدم تحقيق العدالة التي ينشدها المشرع في توزيع العبء المالي ويسبب ذلك تعطيل جانب من جوانب الإنفاق العام.

¹ - بلواضح جيلالي وميمون نبيلة، مرجع سابق، ص 05

² - الخطيب خالد مرجع سابق، ص 160

أما فيما يتعلق بالتهرب الدولي (المقصود به هروب رؤوس الأموال خارج الدولة) فسوف تكون له خطورته حيث يؤثر في حجم الادخار والاستثمارات، وفي هذا مساس بالاقتصاد الوطني.

2. التهرب الكلي والتهرب الجزئي :

وينقسم التهرب الضريبي حسب نسبة أو مقدار التهرب إلى ما يلي¹:

أ. التهرب الجزئي :

و بموجبه يحاول المكلف إخفاء جزء من النشاط الذي يمارسه أو إخفاء نشاط معين إذا كان يزاول عدة أنشطة في آن واحد، وبذلك يصعب على السلطة الجبائية فرض الضريبة على الجزء المخفي أو غير المصرح به من قبل المكلف الخاضع، مما يترتب عليه نجاح المكلف بالتخلص من جزء من الضريبة الواجبة الدفع.

ب. التهرب الكلي :

ونعني به أن ينجح المكلف بعدم دفع مبالغ الضريبة المستحقة عليه، مما يجعله خارج نطاق الضريبة ولم يتم متابعته من قبل إدارة الضرائب لصعوبة الوصول إليه، لعدة أسباب منها غياب العنوان الصحيح أو عدم وجود مكاتب معينة له أو تصاريح مزاولة المهنة، ولم يتم إدراجه في سجلات الضريبة مما يضيع على الدولة مبالغ من الإيرادات تعتبر من حق الخزينة العمومية.

3. التهرب الداخلي والتهرب الخارجي :

كما يمكن التمييز بين التهرب حسب حدود أو نطاق وقوعه إلى ما يلي:

أ. التهرب الداخلي :

يحدث هذا النوع من التهرب من خلال قيام المكلف بمخالفة قواعد وأحكام القانون الضريبي داخل حدود الدولة، بالوسائل غير المشروعة وبالمخالفة للقانون لغرض التهرب من دفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا النوع من التهرب ما يزال موجودا داخل حدود الدولة، ويشكل جزءا من ثروتها القومية، ومن أمثلة ذلك التجارة غير المشروعة.

¹ - بودة فاطمة، تطبيق النظام المحاسبي المالي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط،

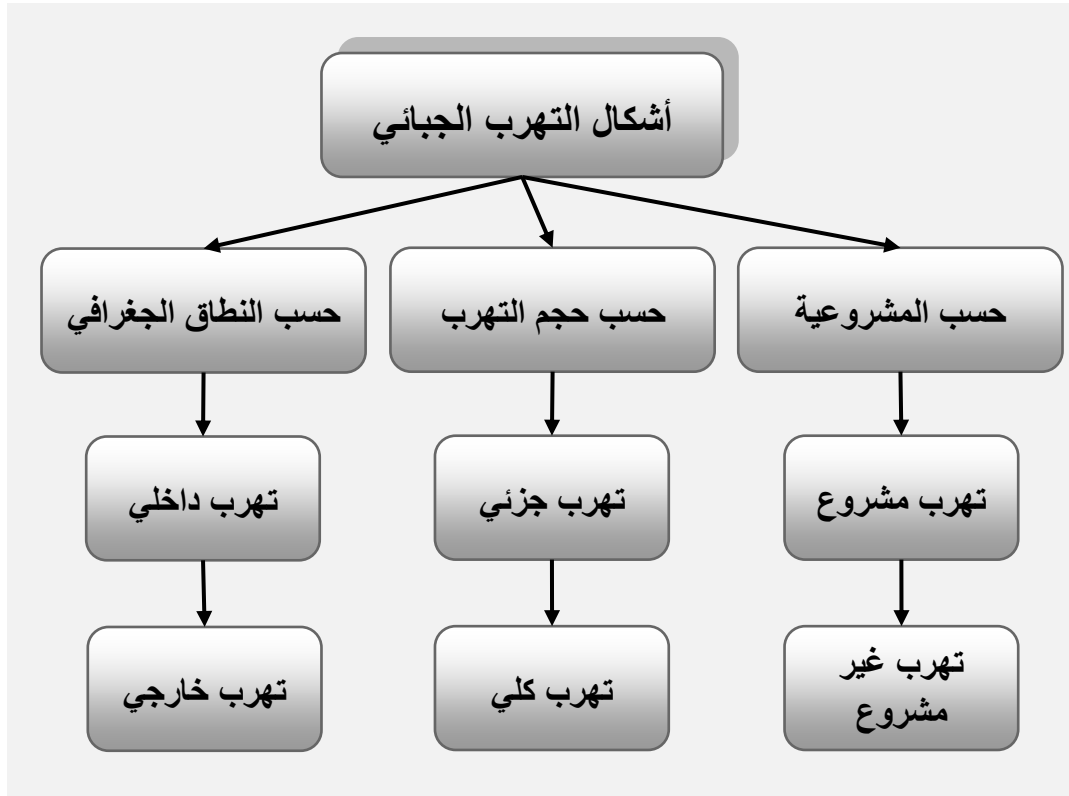
ب. التهرب الخارجي :

وهذا النوع من التهرب يمتد على خارج حدود ونطاق الدولة، من خلال كل الوسائل التي تهدف إلى ضياع حق الدولة في الضريبة المستحقة لها على أموال رعاياها، نتيجة استثماراتهم في الخارج بشكل غير معلن، إذ قد تكون الظروف في تلك الدول أفضل للمكلف من دولته، ومما يشجع المكلف على ذلك أيضا ارتفاع معدل الضريبة وتعدد الضرائب المفروضة في دولته، وعلى الدولة مراعاة أن ارتفاع معدل الضريبة يحدد من قوة المنافسة للشركات الصناعية على المستوى الدولي، ويعد هذا النوع من التهرب من أخطر أنواع التهرب ويصعب على الدولة في كثير من الأحيان القضاء عليه¹.

مما سبق، ومهما تعددت أشكال التهرب الضريبي، فانه يعتبر الغرض منه هو التملص والتقليص من العبء الضريبي كليا أو جزئيا بطرق مشروعة دون مخالفة القوانين أو غير مشروعة، داخل حدود الدولة أو خارج نطاقها، وكل هذا لا يصب في مصلحة الخزينة وعلى الدولة متابعة المتهربين ومعاقبتهم واسترداد حقوقها.

والشكل الموالي يوضح أشكال التهرب الضريبي

شكل رقم (2-1) أشكال التهرب الجبائي



المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعلومات السابقة

¹ - بودة فاطمة، مرجع سابق، ص 135

المطلب الثاني : أسباب التهرب الجبائي :

أسباب التهرب الجبائي عديدة ومتشعبة ومتداخلة في بعضها البعض، وهذا لأن ظاهرة التهرب الجبائي مرتبطة بالكثير من العوامل التي ساعدت على تفشيها واستفحالها، فلا تعرف حدودا ولا تعترف بالأقاليم، وأسباب هذه الظاهرة ترتبط ببعض الأطراف ذات الصلة بالعملية الجبائية إضافة إلى عوامل أخرى نوجز كل ذلك في النقاط التالية :

أ - الأسباب المرتبطة بالمكلفين :

مرد هذه الأسباب يعود إلى بعض الاعتقادات السائدة لدى أغلب المكلفين بالضريبة، وربما يصل الأمر إلى غالبية أفراد المجتمع، حيث يتم تداول جملة من الانطباعات السلبية حول الجباية ككل، يمكن حصرها في العناصر التالية¹:

- 1-اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.
- 2-اعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي.
- 3-سوء تخصيص النفقات العمومية، حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة.
- 4-الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية.

ب - الأسباب المرتبطة بالمصالح الجبائية :

تتمثل هذه الأسباب في وجود مجموعة من النقائص والسلبيات التي تشوب تنظيم وعمل المصالح الجبائية والموظفين الذين يعملون فيها، ومن أهمها²:

1. غياب المفاهيم الحديثة في تسيير المصالح الجبائية ، مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.
2. ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث تفتقر برامج التكوين المتاحة حاليا إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة الضريبية، التسويق الاجتماعي والعلاقات العامة.
3. سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.
4. ضعف النظام المعلوماتي في تسيير المادة الجبائية أو المعلومة الجبائية.³
5. لم تستطع المصالح الجبائية تحسين علاقاتها مع المكلفين، إذ لازالت ترى في كل مؤسسة خاصة إن لم تكن عمومية مختالا ضريبيا محتملا، ومن هنا كانت العلاقة تصادمية ومبنية على الشك.

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 11

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 160

³ - ولهي بوعلام، مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 29

ج - الأسباب المرتبطة بالقوانين الجبائية :

- ينظم كل العمليات المتعلقة بالجبائية جملة من التشريعات الجبائية، ابتداء من تحديد الأوعية والمعدلات الجبائية وانتهاء بتحصيلها من المكلفين بها، وما يميز هذه التشريعات بعض العيوب في بعض الجوانب، مما ساهم وبشكل كبير في وجود ظاهرة التهرب الجبائي وانتشارها، ونلخص كل تلك العيوب في النقاط التالية :
- 1- تعقد التشريعات والقواعد الضريبية (الإعفاءات، التخفيضات)، وهذا ما يترك مجالا لتأويلات كبيرة وخاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة، وتحتوي الكثير من الإبهام والتعقيدات والثغرات، الأمر الذي يترك مجالا للتهرب والغش الجبائي.¹
 - 2- عدم استقرار التشريعات الجبائية، والذي مرده للتعدلات المتوالية والمختلفة وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، فبهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي.²
 - 3- إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأها تشتت على المكلف، فيكون ذلك حافزا للتهرب منها، والثابت انه كلما ارتفع سعر الضريبة، وازداد عبئها، كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها.³
 - 4- عدم مرونة النظام الجبائي، والذي يجب أن يرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية، لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.
 - 5- ضعف وعدم صرامة القوانين في معاقبة المتهربين، فإذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، سيؤدي هذا في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من جرائم التهرب.

د - الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية :

- تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى انتشار التهرب الجبائي بين أوساط المكلفين، ويمكن تلخيص هذه الظروف لكلا الطرفين في النقطتين التاليتين:
- 1- يزيد التهرب الجبائي في أوقات الكساد التي يمر بها الاقتصاد العام للدولة، ويقل في أوقات وفترات رخائه.
 - 2- تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب الجبائي، حيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح.

¹ - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص 237

² - فلاح محمد، السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 79

³ - عبد المنعم فوزي، نفس المرجع، ص 225

هـ - الأسباب المرتبطة بالظروف السياسية :

باعتبار أن الضريبة تستعمل غالبا كوسيلة أو أداة في السياسات الاجتماعية، حيث أن الطبقة الاجتماعية التي تتحمل الضريبة تضمن أن المستفيد منها هي الطبقة التي تمتلك السلطة العمومية، كما أن البعض يرى أن استخدام الأموال المحصلة في أغراض خاصة وغير مالية (اجتماعية، اقتصادية)، يجعل بعض الطبقات التي تتحمل الضريبة أكثر من غيرها تشعر بالظلم لعدم الاستخدام الأمثل للنفقات العمومية وذلك من طرف الحكام¹. أما في ما يخص الحالة الجزائرية، فقد تميزت الظروف السياسية التي سادت البلاد ومنذ الاستقلال إلى وقت قريب بما يلي² :

- 1- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمدته السلطات العمومية غداة الاستقلال المتمثل في النظام الاشتراكي، مما كان له أثر مميز في تكوين وبلورة النظام الجبائي الذي لم يضطلع بأدواره، حتى تلك المتعلقة بإعادة توزيع المداخل.
- 2- وجود موارد هامة من المحروقات جعل السلطات العمومية تعتبر الموارد الجبائية العادية ثانوية، أدى إلى ظهور نوع من التراخي في صياغة الاقطاعات الجبائية حسب المعطيات الداخلية، ومحاربة الغش الجبائي لم تكن من الأولويات الوطنية، وما زال هذا الوضع قائما، إضافة إلى أن الوسائل الضرورية لمواجهة الظاهرة لم تكن في متناول المصالح الجبائية.

المبحث الثاني : طرق التهرب والغش الجبائي وآثاره :

تتعدد طرق وأساليب التهرب الجبائي للتملص من دفع الضريبة، مما يؤثر سلبا على التنمية الاقتصادية، ويخلف آثار في عدة مجالات مختلفة مالية، اقتصادية و اجتماعية،...

المطلب الأول : طرق التهرب الجبائي :

في الواقع أن أساليب وطرق التهرب الضريبي كثيرة يصعب حصرها خصوصا بعد التطور الحاصل في ميدان التعاملات والمبادلات التجارية، في حين بقيت المصالح الضريبية حبيسة نظام تشريعي غير مساير لهذا التطور، غير أن التهرب الضريبي يتخذ عدة أساليب والتي يستعين بها المكلف للإفلات من التزاماته الضريبية الخاصة بالتصريح والتسديد وهي³ :

¹ - عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006 ، ص114

² - فلاح محمد، مرجع سابق، ص78

³ - بلواضح الجبالي، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة، أطروحة دكتورا، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015،

أولاً : الإخفاء المادي :

وهو يسمح بكشف عملية التهرب عن طريق الإخفاء أو عدم التصريح الإرادي للمادة الخاضعة للضريبة من خلال قيام المكلف بإخفاء السلع والمواد عن الإدارة الضريبية، وبذلك يغير أساس مادي خاضع للضريبة، كالامتناع عن تقديم تصريح الأرباح، إخفاء رؤوس الأموال أثناء تحصيل الضريبة، أو إنشاء وحدات إنتاجية صغيرة في مناطق معزولة لا تصلها الإدارة الضريبية... الخ، والهدف من ذلك التخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة، ويعتبر من أخطر طرق التهرب بسبب مساهمته في إرساء الاقتصاد السري.

ثانياً : الإخفاء القانوني :

يتمثل في خلق وضعية قانونية مخالفة للحالة الحقيقية أي التظاهر بأن العملية قانونية وهذا التظاهر لا يمكن اعتباره إلا تهرباً تجاه القانون، فالمكلف بالضريبة يقدم للإدارة الضريبية تصريح لا يتطابق مع الواقع بالتالي فهو يصرح بطريقة غير قانونية، تعتبر الحالة تهرباً متعمداً أو تجاوز قانوني وهو خدعة هدفها دفع مبلغ قليل من الضريبة يميز المختصين في القانون بين ثلاثة أشكال للإخفاء القانوني :

1-الإخفاء باستخدام عقد وهمي :

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

2-الإخفاء باستخدام عقد مزيف :

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

3-الإخفاء باستخدام الأشخاص¹ :

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

¹ - بلواضح الجيلالي، مرجع سابق، ص 123

ثالثا : الإخفاء المحاسبي :

هذا النوع من الإخفاء ذو طبيعة محاسبية وهو الأكثر تطبيقا من طرف المكلفين، فبالرغم من أن المكلف يخضع لإلزامية مسك محاسبة منظمة ودقيقة وقابلة للفهم وذات بيانات صادقة، وذلك للتأكد من مطابقة الدفاتر والوثائق المحاسبية بوثائق الإثبات المقدمة إلا أنه يقوم بالتلاعب في القيود والتسجيلات المحاسبية بغرض التقليل من مستحقاته الضريبية في التصريح السنوي (الميزانية الجبائية) للمصالح الضريبية، لهذا النوع من التهرب طريقتان:

I. الزيادة في الأعباء :

أعطى المشرع الجبائي للمكلف حق خصم الأعباء التي يتحملها فعلا، شريطة أن تكون مرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال وفي إطار القانون الجبائي، على العكس من ذلك يلجأ المكلف عمليا دائما على إدخال أعباء إضافية ليس لها علاقة بالنشاط الرئيسي للتخفيض من الضرائب المستحقة على الأرباح أو المداخيل، توجد عدة طرق في هذا المجال¹ :

1. التسجيل المحاسبي لبعض النفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة :

هي عملية تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة على أساس أنها أعباء متعلقة بدورة الاستغلال وذلك بغرض تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة وهذه المصاريف يمكن أن تكون تتعلق بالمستغل ومن بينها :

- تسجيل مصاريف صيانة المنزل الشخصي.

- تسجيل مصاريف الرحلات السياحية للمكلف التي ليس لها علاقة بالاستغلال.

2. الأعباء العامة غير المبررة :

وهي عبارة عن نفقات ومصاريف مبالغ فيها أو غير مبررة أي غير متعلقة بالنشاط كالمبالغة في تسجيل المكافآت، وقد حددت المادة 169 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعض التكاليف غير القابلة للخصم في تحديد الربح الجبائي كما يلي:

- مختلف التكاليف والأعباء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.

- المبالغة في تسجيل المكافآت.

- مصاريف الاستقبال بما فيها الإطعام، الفندقية عندما تتجاوز مبلغا محددًا من الربح الجبائي للسنة الماضية.

هذه الطريقة تسمح بتضخيم الفواتير وتسجيلها في المحاسبة للتخفيض من المستحقات الجبائية.

¹ - رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2008، ص 97

3. تقنية الاهتلاك :

تعتبر الاهتلاكات من تكاليف الاستغلال القابلة للخصم من الربح الجبائي، لكن بشرط حددها القانون ويمكن حصرها في :

- أن تكون الاستثمارات من الأصول الثابتة للمؤسسة.
- أن لا تتجاوز الاهتلاكات ثمن الاستثمارات.
- أن يكون الاستثمار ملك للمؤسسة.
- إثبات الاستثمارات بفواتير أو عقود وتكون مسجلة في دفاتر الجرد.
- تحسب الاهتلاكات على أساس ثمن حيازة الاستثمار خارج الرسم على القيمة المضافة¹، ولكن يلجأ بعض المكلفين إلى تضخيم الاهتلاكات على الشكل التالي :
- تطبيق معدلات اهتلاك مرتفعة غير مسموح بها قانونيا.
- حساب الاهتلاكات على أساس ثمن الحيازة داخل الرسم على القيمة المضافة.
- استمرار حساب الاهتلاك لاستثمارات تم التنازل عنها، وعدم استرجاع الرسم على القيمة المضافة.
- حساب الاهتلاك لاستثمار لم يكن موجودا أصلا ضمن أصول المؤسسة.

II. التخفيضات في النواتج أو الإيرادات² :

- تخفيض النواتج أو الإيرادات هو من أشكال التهرب الضريبي، حيث يتمثل في عدم إجراء التسجيل بصفة جزئية أو كلية للإيرادات المحققة ومن بين طرق التخفيض في الإيرادات نجد :
- تضليل المبيعات بحيث يقوم بعض المكلفين بعمليات بيع فورية (نقدا) بدون استعمال الفواتير أو الشيكات وبالتالي لا يكون أي أثر لعملية البيع وإصدار فواتير المحاملة.
 - التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات أين يلجأ بعض المكلفين إلى تسجيل عمليات مردودات وهمية للبضائع وتضخيم في التخفيضات التجارية الممنوحة على حساب المبيعات.
 - عدم إجراء التسجيلات المحاسبية الاستثنائية الناتجة عن التنازل لعناصر الاستثمارات.

المطلب الثاني : آثار التهرب الجبائي :

في ظل الانتشار الواسع لظاهرة التهرب الضريبي وكذلك ضعف الإدارة الجبائية، فإن لهذه الظاهرة عدة آثار سلبية تشمل جوانب مختلفة والتي جاءت كالتالي:

¹ - المادة 141 فقرة 03 والمادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب

² - بلواضح الجيلالي، مرجع سابق، ص 125

1. الآثار المالية للتهرب الجبائي :

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها تجاه مواطنيها وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض، إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الإستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.¹

2. الآثار الاقتصادية للتهرب الجبائي:

بما أن الضريبة تمثل إحدى أدوات السياسة المالية، التي هي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية للدولة، فإن التهرب الضريبي يجعلها لا تتفق مع الاتجاهات الاقتصادية للدولة سواء بالنسبة لحالات الإنكماش أو التضخم، أو تشجيع صناعة معينة أو الحد منها أو تشجيع الإستثمار الأجنبي أو الحد منه، فالتهرب الضريبي لا يسمح بتحقيق الأهداف الاقتصادية للبلد باستخدام الضريبة، وتتمثل الانعكاسات السلبية على الاقتصاد الوطني في مايلي:

أ- إعاقة المنافسة الاقتصادية :

حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى الحد من القدرة التنافسية للمؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، والتي تهدف إلى الرفع من أرباحها طبقا لقواعد السوق، وهذا على عكس المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب للحصول على موارد التمويل وبذلك يمكنها بيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة بالأسعار المعمول بها في السوق، وهو الأمر الذي يدعم مركزها التنافسي ويقوي مكانتها في السوق.

ب- إعاقة التقدم الاقتصادي :

إن التهرب الضريبي يساهم في تأخير النمو الاقتصادي حيث أن التهرب الضريبي يثبط الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف فإنه لا يتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه.²

ج- إعادة توجيه النشاط الاقتصادي :

إن التهرب الضريبي يساهم في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية حسب الاعتبارات الجبائية وليس للاعتبارات الاقتصادية، فالأنشطة الاقتصادية توجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات، مثال على ذلك إدارات المؤسسات يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضع

¹ - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص162

² - نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حالة ولاية الوادي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص90

للضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي فهم ينشئون مؤسسات أخرى مستقلة تستفيد من إمكانية تكوين احتياطات معفية من الضرائب وانتهاز فرص التهرب الضريبي التي تتأتى لهم والتصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص¹.

د-ندرة الأموال :

إن التهرب الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال، لأن المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الإنكشاف، فالمتملص يعمل على الإكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق المالي، وبالتالي ستكون هناك ندرة في السيولة النقدية على مستوى الإقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا على النقود الاعتبارية، لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية وخصوصا حق الإطلاع لدى المؤسسات البنكية.

3. الآثار الاجتماعية :

لا يقتصر أثر التهرب الضريبي على الناحيتين الإقتصادية والمالية بل يتعداهما إلى النواحي الاجتماعية بترابط لا يمكن فصله، فالضريبة تعتبر سلاحا بيد الأنظمة الاجتماعية والسياسية في توجيه الإقتصاد والمجتمع باتجاه دون آخر، كما أن المعروف من هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع ورفع المستوى المعيشي للفئات الفقيرة وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع، كذلك يهدف إلى تقليص القوة الشرائية للفئات وتحويلها إلى الطبقات الفقيرة عن طريق الإنفاق العام والخدمات المختلفة التي تمارسها الدولة، إلا أن التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الاجتماعية².

من خلال ما سبق يمكن حصر آثار التهرب الجبائي في النقاط التالية :

- يؤدي التهرب الجبائي إلى الإضرار بالخزينة العمومية.
 - يؤدي التهرب الجبائي إلى نقص في موارد الدولة وإلى إضعاف قدرتها على القيام بواجباتها المختلفة.
 - اللجوء الكثيف للتهرب الجبائي يدفع بالدولة إلى الإقتراض الذي يمكن أن يزيد من حجم المديونية.
- يعتبر التهرب الجبائي من أخطر الظواهر التي تؤثر على فعالية النظام الضريبي وتعيق من تحقيق أهدافه ويرجع الانتشار الواسع لهذه الظاهرة إلى عدة أسباب سواء كانت متعلقة بالإدارة الضريبية، بالمكلف نفسه أو أسباب تتعلق بالظروف الإقتصادية السائدة في البلد، وهذا ما يؤدي إلى وقوع آثار وخيمة على الإقتصاد الوطني ككل وعلى كل أفراد المجتمع، فمن بين هذه الآثار إعاقاة التقدم الإقتصادي، آثار اجتماعية تمس المجتمع ككل، ندرة الأموال، التأثير على خزينة الدولة... الخ.

¹ - نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مرجع سابق، ص91

² - نصيرة بجاوي، الضرائب الوطنية والدولية، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص181

المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الجبائي :

لقيام الإدارة الجبائية بالرقابة على المكلفين الخاضعين للضريبة واكتشاف المبالغ المتملص منها، والتجاوزات الضريبية، وجب عليها إتباع إجراءات حددها المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية، وهذا بغرض الحفاظ والالتزام بحقوق المكلف وعدم تجاوزها، وعند تحديد المبالغ المتهرب منها تبلغ بشكل قانوني و بمبررات يطلع عليها المكلف، وتتمثل أهم هذه الإجراءات في : التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

المطلب الأول : التحقيق في المحاسبة (VC) :

يستدعي التحقيق المحاسبي التوجه إلى عين المكان من اجل القيام بمجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراقبة محاسبة المكلف، وهذا من اجل التأكد من نزاهة وصدق التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وتتم هذه المراقبة في عين المكان عكس المراقبة على الوثائق.

كما أن القانون الجبائي الجزائري قد عرف التحقيق المحاسبي بأنه "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة"¹، حيث يسعى المحقق من خلال هذه المراقبة إلى التأكد من صحة وتنظيم محاسبة المكلف، وإيجاد الأخطاء والعيوب التي تشوبها واكتشاف حالات التهرب و الغش الجبائي، وقد نظم التشريع الضريبي هذه المراقبة في إجراءات وطرق يجب على المحققين اتباعها.

الفرع الأول : تحضير برنامج التحقيق:

تقوم الإدارة الجبائية في كل سنة بتحضير برنامج يتم من خلاله اختيار الملفات التي ستخضع للمراقبة، فتقوم مصالح الوعاء بإرسال الملفات التي ستخضع للمراقبة للمديرية الولائية للضرائب، هذه الأخيرة تقوم بإعداد قائمة نهائية للملفات التي سيحقق فيها ليتم إرسال القائمة إلى المديرية الجهوية للضرائب من أجل فحص القائمة والمصادقة عليها، ثم تقوم بإرسال القائمة المقترحة إلى مديرية البحث و التحقيقات، أين تقوم المديرية الفرعية للبرمجة بإعداد برنامج التحقيق النهائي، ويتم اقتراح الملفات التي تخضع للمراقبة وفقا لعدة معايير تتمثل فيما يلي:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به، فالمؤسسات التي تحقق أرقام أعمال كبيرة تكون أكثر عرضة للمراقبة.
- النشاطات التي تكثر فيها حالات غش كبيرة مثل نشاط الاستيراد، البيع بالجملة، أصحاب المهن الحرة.
- الملفات الجبائية التي تكثر فيها الأخطاء المحاسبية عند إجراء الرقابة على الوثائق عليها.

¹ - قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، مرجع سابق

أولاً : سحب الملف الجبائي للمكلف :

يقوم المحقق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف من مصلحة الوعاء، وعليه أن يتأكد من أن هذا الملف يحتوي على كل الوثائق والبيانات والتصريحات الجبائية و المراسلات، ويمكن الإشارة بان الفحص الأولي للملف الجبائي يعطي للمراقب نظرة عن المؤسسة إن كانت تلتزم بأداء واجباتها الجبائية في الآجال القانونية أم أنها غير ذلك.

ثانيا : إجراءات الشروع في المراقبة :

تتضمن إجراءات الشروع في المراقبة القيام بالآتي:

- إرسال الإشعار بالتحقيق.
- ملاء استمارات التحقيق.
- فحص المحاسبة وإعادة تشكيل الأسس الجديدة.

ثالثاً : إرسال الإشعار بالتحقيق :

يجب على الإدارة الجبائية أن تقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة عن المراقبة التي سيخضع لها، حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، حيث "لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم له إشعار بالتحقيق، مقابل إشعار بالوصول أو إشعار بالاستلام، مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار"¹ ويجب أن يحمل هذا الإشعار:

- اليوم والساعة لأول تدخل.
- مدة التحقيق.
- الحقوق، الضرائب والرسوم التي تكون محل المراقبة.
- الوثائق التي ستخضع للفحص.
- الاسم، اللقب والمقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة.

الفرع الثاني : فحص المحاسبة:

يقوم المحقق بالتدخل في عين المكان بعد انقضاء الأجل القانوني والمحدد بعشرة (10) أيام من اجل القيام بعمليات المراقبة، حيث يتم في هذه الحالة فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة، وبحق لهم اخذ هذه الوثائق و المستندات لمراقبتها في المكتب إن طلب المكلف ذلك، وهذا في حالة استحالة المراقبة في عين المكان، ويجب التوقيع على استلامها، حيث يتم فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون.

¹ - قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، مرجع سابق

أولاً : فحص المحاسبة من حيث الشكل:

- قبل القيام بعملية المراقبة يجب على المحقق أولاً أن يعلم أن المحاسبة ليست موجهة أساساً للإدارة الجبائية، بل هي تحقق وظائف أخرى تتمثل فيما يلي :
- تسمح بتوضيح التسيير واتخاذ القرارات المناسبة من طرف المسيرين.
- تعتبر كوسيلة إثبات في حالة النزاع مع الغير.
- تعتبر الحجة على مصداقية التصريحات المكتتبه في حالة المراقبة.

فحص المحاسبة من حيث الشكل هي مرحلة أساسية قبل الشروع في الفحص المعمق، فرفض المحاسبة من حيث الشكل لا يستدعي عملية القيام بالفحص المعمق للمحاسبة، فتتمثل أهداف الرقابة الشكلية في التأكد من مدى مطابقة السجلات المحاسبية لأحكام التشريعات الضريبية المعمول بها حيث يجب توفر ثلاثة شروط من أجل قبول المحاسبة من حيث الشكل:

- يجب أن تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة.
- يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة.
- يجب أن تكون مقنعة.

ثانياً : فحص المحاسبة من حيث المضمون :

بعد الانتهاء من الفحص الشكلي للمحاسبة يقوم المحقق بالفحص المعمق للمحاسبة ويتم هذا من خلال:

أ- مراقبة عناصر الميزانية:

"الميزانية هي صورة لوضعية الذمة الدالية للمؤسسة في تاريخ ما حيث تسمح بإظهار وضعية المركز الدالي للمؤسسة،" فهي عبارة عن تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة¹.

وتتكون الميزانية من جانبين :

- الأصول : تشكل الأموال اللازمة لنشاط المؤسسة أو المشروع.
- الخصوم : هي مجموع مصادر الأموال الموجودة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة، تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة.

ب-فحص جدول النتائج :

يشرع المحقق في فحص حسابات النتائج بعد الانتهاء من مراقبة حسابات الميزانية وتتمثل حسابات التسيير (الاستغلال) في حسابات المصاريف والنواتج حسب النظام المحاسبي المالي.

¹ - عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للنشر و التوزيع، الكويت، 1999، ص 215

• مراقبة التكاليف :

- التكاليف من أهم الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتهرب من الضريبة، لهذا يجب على المحقق التأكد من أن
- المصاريف ليست شخصية ومتعلقة مباشرة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.
- المصاريف حقيقية وتكون مبررة بالوثائق التبريرية.
- القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة من البضائع والمواد الأولية.
- الأجور المدفوعة تمثل وظائف موجودة ومرتبطة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة، كما أنها لا تكون مبالغ فيها.
- عدم التسجيل المحاسبي للزيادات و الغرامات لأنها تعتبر أعباء غير قابلة للخصم.
- الضرائب والرسوم المسجلة محاسبيا تكون مدفوعة فعلا.

• مراقبة الإيرادات :

يجب على المحقق القيام بالعمليات التالية:

- التأكد أن رقم الأعمال قد تم إخضاعه للرسم على القيمة المضافة.
- التحقق من المبالغ الموجودة في الفواتير و المبالغ المسجلة محاسبيا.
- مقارنة المبيعات المحققة مع ما تم إخراجها من المخزون.
- التحقق من التسجيل المحاسبي للإيرادات المتنوعة من خلال التأكد من أن جميع الإيرادات غير المتأتية من الاستغلال العادي للمؤسسة قد صرح بها.
- مراقبة هوامش الربح الخام بالنسبة للسنوات غير المتقدمة.
- التحقق من التسجيل المحاسبي لفوائض القيمة لعنصر من عناصر الأصول المتنازل عنها.
- مراقبة تطور نسبة القيمة المضافة للأربع سنوات، حيث يتم حساب نسبة القيمة المضافة وفقا للعلاقة:

$$\text{نسبة القيمة المضافة} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الأعمال (الإنتاج + الخدمات)}}$$

الفرع الثالث : نتائج التحقيق المحاسبي:

بعد أن يتم العون المحقق فحص المحاسبة شكلا ومضمونا يقوم بانتهاج إحدى الحالتين :

أولا : قبول المحاسبة :

يمكن أن يأخذ قبول المحاسبة شكلين:

- قبول تام للمحاسبة.
- قبول نسبي للمحاسبة.

ثانيا : رفض المحاسبة :

رفض المحاسبة هو إجراء استثنائي تلجأ إليه الإدارة الجبائية من اجل تعديل الوضعية القانونية الأولية

للمحاسبة ويلجأ المحقق إلى رفض المحاسبة في الحالات التالية :

1. مسك الدفاتر، المستندات والوثائق التبريرية غير موافق للمادة 9 و 10 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي ويكون هذا عادة بـ :

- عدم مسك الدفاتر المحاسبة أو وجود هذه الأخيرة دون أن تكون موقعة و مختومة من طرف القاضي.
 - عدم وضوح أرقام الحسابات ووجود بياض على الدفاتر المحاسبية.
 - غياب كلي أو جزئي للفواتير والوثائق التبريرية أو وجود فواتير غير مطابقة لما ينص عليه القانون.
- فيستلزم في كل الحالات أن تحمل الوثائق التبريرية بعض المعلومات الضرورية كالتاريخ، طبيعة العملية، اسم الزبون أو المورد، الكمية والقيمة... الخ
2. المحاسبة تحمل أخطاء متكررة مثل:

- عدم التطابق ما بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية.
- غياب التسجيل المحاسبي لبعض فواتير الشراء و البيع.

ثالثا : إعداد التقرير:

قبل إعداد التقرير يقوم العون المحقق بإبلاغ المكلف بالضريبة عن الأسس الجديدة المقترحة، وتمر عملة إبلاغ المكلف بمرحلتين:

1. الإبلاغ الأولي :

يتم إرسال الإشعار بالتقويم للمكلف يحمل كل الطرق التي أدت إلى إعادة تشكيل الأسس الجديدة مع توضيح الضرائب و الرسوم الواجبة على هذا المكلف، ويكون هذا الإبلاغ عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وبعد انتهاء المدة المحددة قانونا والمقدرة بأربعين (40) يوما، يمكن أن نلاحظ حالتين:

-عدم الرد من طرف المكلف وبالتالي القبول الضمني للأسس الجديدة¹.

-الرد على اقتراحات الإدارة الجبائية وبالتالي تقوم الإدارة بفحص الملاحظات والوثائق التبريرية المقدمة من طرف المكلف.

2. الإبلاغ النهائي :

يعد انتهاء المدة القانونية للرد، يقوم المحقق بإبلاغ المكلف بالأسس الجديدة النهائية، سواء عند الرد أو عدم الرد على الإبلاغ الأولي، ويكون هذا عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ثم يقوم المحقق بعد التبليغ النهائي بإعداد تقرير يتضمن إجراءات سير عملية المراقبة والنتائج المتوصل إليها، ثم يقوم بإصدار الأوردة.

¹ - قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 60

المطلب الثاني : التحقيق المصوب و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

الفرع الأول: التحقيق المصوب في المحاسبة (VP):

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادية من حيث الإجراءات، وهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية .

أ - خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة :

انطلاقا من مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة، يتميز هذا النوع من التحقيق بما يلي:

- 1- يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب (اختيار عينة).
- 2- يغطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو يكون على مجموعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة.

ب- شروط التحقيق المصوب في المحاسبة:

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي¹:

1. يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.
2. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لجمال محاسبة المكلف بالضريبة.
3. لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم.
4. يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي المذكور سابقا.
5. لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في

¹ - المادة 20 مكرر، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق

- محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصيص، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.
6. يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.
7. لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)¹.
8. يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بإعادة التقييم.
9. إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.
- ج- ايجابيات وسلبيات التحقيق المصوب في المحاسبة :**
- التحقيق المصوب في المحاسبة لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادية (الذي سبق ذكره)، إلا من حيث نطاق وشمول التحقيق، فالتحقيق المصوب في المحاسبة يقتصر على فحص عينة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، تخص فترة معينة أو مجموعة من المعلومات المحاسبية، وهذا من شأنه أن يضيفي بعض الايجابيات وبعض السلبيات على عملية التحقيق بالنسبة للإدارة الجبائية والمكلف على حد سواء.
- ومن هذه الايجابيات نذكر:
- تقليص فترة التحقيق، وهذا لأن عملية الفحص تقتصر على عينة فقط، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية الخاضعة للتحقيق إلى حد ما تتوفر فيها خاصية التوقيت المناسب.
 - اقتصار التحقيق على عينة، يزيد في دقته واكتشافه لأغلب الأخطاء والثغرات، وهذا ما يجعل عينة المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الجودة.
 - أما السلبيات، فنذكر منها:
 - من الصعوبة بمكان اختيار العينة الممثلة للكم الهائل من المعلومات المحاسبية المتوفرة، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف.
 - الاقتصار على فحص المعلومات المحاسبية التي تتضمنها العينة فقط، لا يمكن الاعتماد عليه للحكم عليه، لأن المعلومات المحاسبية التي تقع خارج العينة قد تحتوي أخطاء وتجاوزات تفقد التحقيق الجودة اللازمة.

¹ - المادة 20 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

الفرع الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE) :

يختص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالأشخاص الطبيعيين دون سواها، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكملا لأحد التحقيقين السابقين الذكر (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب)، حيث يحقق في أنواع ومصادر مداخل الأشخاص الطبيعيين وما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين.

أ- مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة¹.

ب- الهدف من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.

ج- معايير انتقاء المكلفين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

تتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير، يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق، ومن هذه المعايير² :

1. الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتشية الضرائب عدم تجانس بين المداخل المصروح بها سنويا والنفقات
2. الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة.
3. عندما تكتشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتوبة.
4. عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخل المصروح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة.
5. الأشخاص الذين يمتلكون مداخل غير محددة (تبييض أموال مثلا).

¹ - المادة 21، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

² - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2017) الطبعة 1، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، ص 83

د-إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

- هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من التحقيق، وأهم هذه الإجراءات¹ :
- 1-الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق.
 - 2-الاطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به.
 - 3-البحث عن معلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى وفقا لحق الاطلاع باستعمال مختلف الكشوفات أو أي وسيلة أخرى.
 - 4-إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني، ويمنح أجلا للتحضير بخمسة عشرة (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.
 - 5-الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات).
 - 6-إذا استدعى الأمر، يجوز للمحقق التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق.
 - 7-يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق.

¹ - المادة 21، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

خلاصة الفصل:

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة، أسسها المشرع الجبائي لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، ألا وهي ظاهرة التهرب والغش الجبائي، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون عن إتباع كل أساليب التهرب والاحتيال واستغلال الثغرات الجبائية و القانونية.

لهذه الأسباب وغيرها من الأسباب التنظيمية، كان لزاما إنشاء هياكل جبائية تتولى زمام هذا الأمر، حيث تعد الرقابة الجبائية وسيلة قانونية بيد الإدارة الجبائية لمواجهة ظاهرة التهرب الجبائي من قبل المكلفين، الذين يلجئون إليها للتنصل من التزاماتهم الجبائية، فيقوم الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية ومن خلال عدة آليات بالتصدي لهذه الظاهرة.

وفي هذا الإطار تتعدد طرق وأنواع الرقابة الجبائية من التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وكل هذه الطرق للرقابة الجبائية هدفها التأكد والتحقق من المعلومات الجبائية المصرح بها من قبل المكلفين حتى يتسنى تحديد مبالغ الضريبة الواجبة التسديد.

الفصل الثالث

دور الرقابة الجبائية في مكافحة
التهرب والغش الجبائي دراسة
حالة مديرية الضرائب ايليزي

تمهيد:

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث، حيث تم التعرف على الرقابة الجبائية واهم الأجهزة المستخدمة في مكافحة التهرب و الغش الجبائي، وما ينجر عليهما من سلبيات على الخزينة العمومية، والآليات المنتهجة من الإدارة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة، كالتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في وضعية المكلفين بالضريبة، مع التطرق لمختلف الأساليب التي يتبعها المتهربين للتملص من دفع التزاماتهم الجبائية، وعلى هذا سنحاول إسقاط ما تطرقنا إليه في الفصول النظرية السابقة على دراسة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية ايليزي، وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية ايليزي

المبحث الثاني : دراسة حالة تحقيق جبائي لمؤسسة

المبحث الثالث : دراسة حالة تحقيق جبائي لشخص طبيعي

المبحث الأول : تقديم المديرية الولائية للضرائب بولاية إيليزي :

تعتبر المديرية الولائية للضرائب بولاية إيليزي أعلى هيئة جبائية متواجدة على مستوى الولاية، وسنحاول تقديم هذه الإدارة الجبائية و نتطرق إلى التعريف بها، دورها الجبائي وبهيكلها التنظيمي، كما سنقدم المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية محل الدراسة.

المطلب الأول : التعريف بالمديرية الولائية للضرائب بولاية إيليزي (DWI)

وردت العديد من المراسيم و القرارات الوزارية التي تناولت المديرية الولائية للضرائب، ودورها ضمن النظام الجبائي الجزائري القائم .

أولا : التعريف بالمديرية الولائية للضرائب :

تلعب المديرية الولائية للضرائب بولاية إيليزي دورا محوريا في النظام الجبائي على مستوى الولاية، حيث تعد الهيئة الجبائية العليا فيها، وتتبع هذه المديرية إلى المديرية الجهوية للضرائب جهويا، كما أنها تتبع للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات مركزيا.

ثانيا : دور المديرية الولائية للضرائب :

تسهر المديرية الولائية للضرائب بولاية إيليزي على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، متابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المسطر لها من السلطة المركزية.

وتتولى المديرية الولائية للضرائب بولاية إيليزي وخصوصا في مجال الرقابة والمنازعات المهام التالية¹

- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- إعداد الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما مكتب القباضة ومتابعة عمليات التسوية.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- إعداد برنامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقييم نتائجها.

¹ - المادة 17 من المرسوم 327/06 المؤرخ في 18/09/2006، جريدة رسمية، عدد 59

- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أما القضاء في المجال الضريبي.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- التنسيق بين مختلف المصالح التابعة لها من أجل السير الحسن مع عقد اجتماعات دورية مع المدراء الفرعيين ورؤساء المصالح الخارجية (رؤساء المفتشيات وقابضي الضرائب) لمناقشة كل ما من شأنه تقديم الأحسن لقطاع الضرائب.

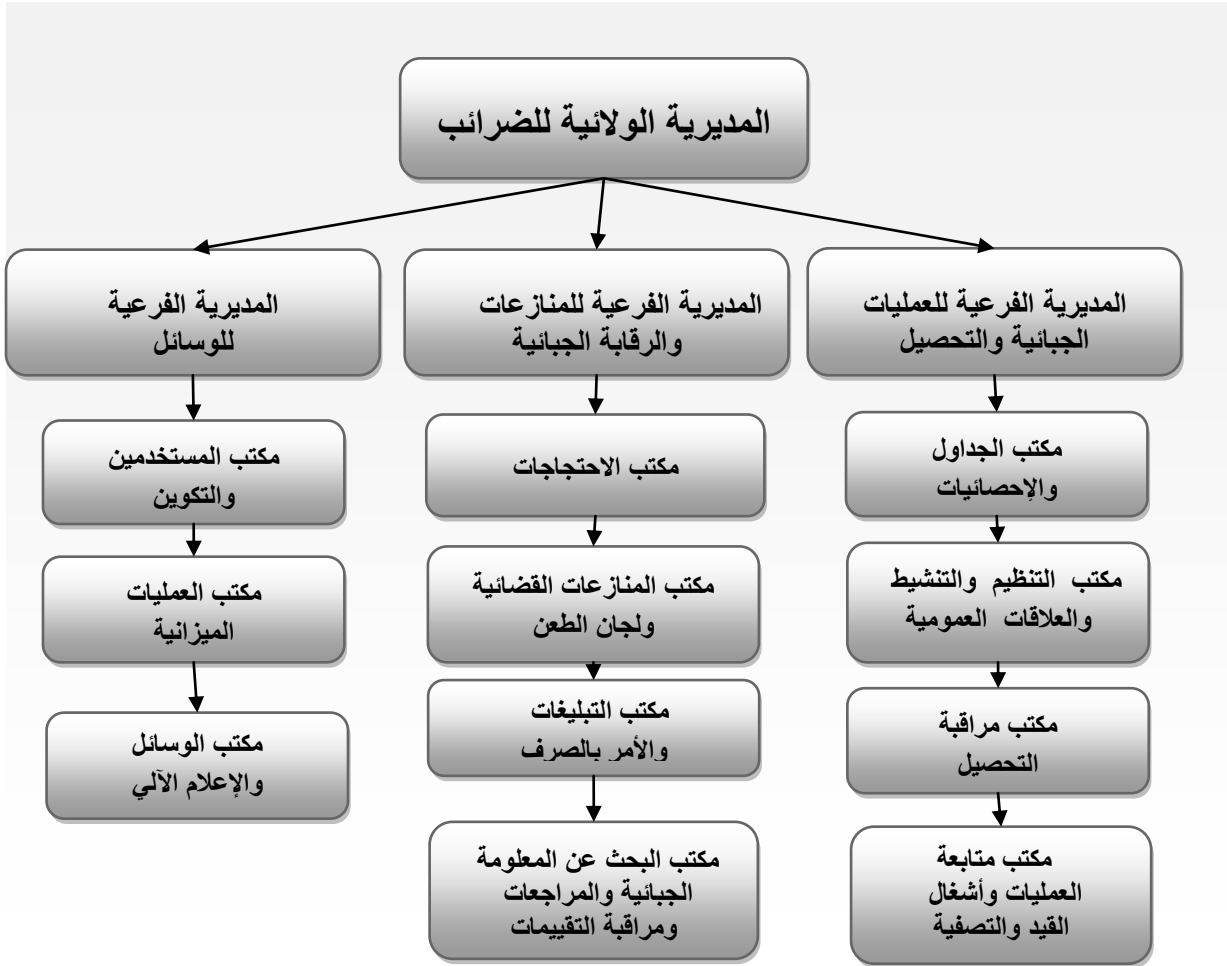
ثالثا : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بولاية إيليزي :

مديرية الضرائب في ولايتي إيليزي و تندوف تنظم في ثلاث مديريات فرعية¹ فقط، على خلاف باقي المديريات الولائية للضرائب التي تضم خمس مديريات فرعية، حيث نجد بعض المديريات الفرعية مدمجة مع بعضها البعض، وهذا راجع للعدد المنخفض للمكلفين بالضريبة في ولاية إيليزي مقارنة بالولايات الأخرى. وبالنسبة لمصالحها الخارجية، نجد أنها مازالت تعتمد على الشكل القديم، وقد أعطى المشرع الجبائي للمديريات الولائية التي تعتمد على المصالح القاعدية المتمثلة في القباضات و المفتشيات²، الحق في أن تحتفظ بها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي - حسب الحالة - في مراكز الضرائب أو المراكز الحوارية للضرائب بشكلها الحالي، وتمارس صلاحياتها المحددة في إطار التنظيم المعمول به. والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية إيليزي.

¹ - المادة 84، القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق

² - المادة 32، المرسوم التنفيذي 327/06 المؤرخ في 2006/09/18، مرجع سابق

شكل رقم (1-3) الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية إيليزي



المصدر : من إعداد الطالب بناء على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21

المطلب الثاني : تقديم المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية :

يتم تنفيذ برنامج التحقيقات المعمقة من طرف المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى مقر مديرية الضرائب لولاية إيليزي، حيث تكلف المديرية الفرعية بضمان معالجة الاحتجاجات المقدمة ومتابعة النزاعات الإدارية والقضائية، وتبليغ مختلف القرارات المتخذة و الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة، وكذا تعالج طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى مسك ملفات إيداع التظلمات والشكاوى من طرف المكلفين بالضريبة أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة إقليمياً لفائدة مصالح الإدارة الجبائية.

كما تقوم أيضاً بالبحث عن المعلومة، وإجراء مختلف التحقيقات الجبائية الضرورية وكذا مراجعة وإعادة التقييم في المادة الخاضعة للضريبة وتبليغ المكلفين.

تتكون المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية من أربعة (04) مكاتب كالآتي :

1. مكتب الاحتجاجات : ويكلف لا سيما بما يأتي¹ :

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم المضافة.

2. مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن : ويكلف لا سيما بما يأتي :

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الاعفائي المختصة².

- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع إقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة.

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة³.

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

3. مكتب التبليغات و الأمر بالصرف : يكلف لاسيما بـ⁴ :

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

- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

¹ - المادة 70، القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق

² - المادة 71، نفس المرجع

³ - المادة 72، نفس المرجع

⁴ - المادة 73، نفس المرجع

4. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية والمراجعات الجبائية ومراجعة التقييمات :

- يعمل في شكل فرق ويكلف لاسيما بما يأتي :
- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.¹
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع والزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.
- تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة.²
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.³
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.⁴
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية.
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

المبحث الثاني : دراسة حالة تحقيق جبائي لمؤسسة :

بعد التطرق إلى مختلف آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الجبائي سنقوم بدراسة تحقيق جبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية إيليزي لمؤسسة خاضعة للضريبة على أرباح الشركات IBS.

المطلب الأول : التحضير لعملية التحقيق المحاسبي :

قبل مباشرة الدراسة الميدانية لأعمال التحقيق سنقدم تعريفا موجز للمكلف محل التحقيق.

¹ - المادة 75 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق

² - المادة 76، نفس المرجع

³ - المادة 77، نفس المرجع

⁴ - المادة 78، نفس المرجع

أولا :تقديم عام للمكلف بالضريبة محل الدراسة :

1-التعريف بالمكلف بالضريبة :

المكلف بالضريبة هي المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد للتجهيز، والمنشأة بتاريخ 2003/01/23 طبقا للعقد التأسيسي تحت رقم 2003/183 وهي مقيدة لدى مركز السجل التجاري تحت رقم 03 ب 0542002، أما رقم تعريفها الجبائي فهو 000333019000000، كما أنها محصاة من طرف مصالح مفتشية الضرائب ايليزي تحت رقم المادة 33010000000، وقد بدأت هذه المؤسسة ممارسة النشاط بتاريخ 2005/04/02 .

2-الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف :

- IBS : طبقا للمواد 135-136-141-150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- IRG/B.D : طبقا للمواد 45-46-52-53-54-104-87 مكرر من CIDTA.
- IRG/S : طبقا للمواد من 66 إلى 76 من CIDTA.
- TAP : طبقا للمواد 217-219-222-223 من CIDTA.
- TVA : طبقا للمواد 01-02-14-21-23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

ثانيا : جلب الملف الجبائي للمكلف :

تم سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف من مفتشية الضرائب إيليزي لغرض إجراء فحص الوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف، من أجل التأكد من صحة ومدى التزام هذا المكلف لواجباته الجبائية فيما يخص التصريحات المقدمة.

ثالثا : التصريحات الجبائية المقدمة من المكلف:

كانت التصريحات الشهرية والسنوية للمؤسسة ص كما يلي :

جدول (1-1) الميزانيات الجبائية :

السنة	رقم الأعمال	الأرباح المصرح بها	تاريخ ايداع التصريح
2012	7.399.048	741.053	2013/05/14
2013	12.007.978	1.202.105	2014/05/14
2014	9.651.900	1.006.832	2015/05/03
2015	12.350.782	1.098.627	2016/04/13

المصدر : من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول (2-1) التصريح السنوي بالرواتب والأجور :

السنة	عدد العمال	الأساس حسب G50	الأساس حسب G29	تاريخ ايداع التصريح
2012	01	108.000	108.000	2013/05/14
2013	01	216.000	216.000	2014/05/14
2014	01	180.000	126.000	2015/05/03
2015	01	216.000	216.000	2016/04/13

المصدر : من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول (3-1) التصريحات الشهرية :

السنة	TAP/B	TVA/B	TVA/A
2012	7.399.048	7.399.048	1.263.112
2013	12.007.978	12.007.978	2.086.525
2014	9.651.900	9.651.900	1.441.600
2015	12.350.782	12.350.782	2.034.001

المصدر : من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

توضح الجداول الثلاثة أعلاه اجمالي التصريحات السنوية والشهرية للمؤسسة، حيث تضم رقم الاعمال

المحقق، الأرباح وجمالي الأجور للسنوات 2012-2013-2014-2015

المطلب الثاني : مباشرة إجراءات التحقيق المحاسبي :

- بعد استلام مسير الشركة للإخطار بالتحقيق، حيث استفاد من المهلة القانونية لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية، تم التدخل لدى مكتب المحاسب وتم تقديم الوثائق والدفاتر التالية :
- دفتر اليومية : وهو مؤشر من قبل رئيس محكمة إيليزي تحت رقم 16/76 ويحتوي على القيود المركزة للدورات المعنية بالتحقيق وهو خال من العيوب الشكلية المعروفة.
 - دفتر الجرد : وتم وتأشيرته تحت رقم 16/76 ويحتوي على الميزانيات الجبائية وجداول حسابات النتائج للسنوات الأربع المعنية بالتحقيق.
 - فواتير الشراء والبيع .
 - فواتير ووصلات تسديد مختلف الأعباء .
 - نسخ عن مختلف التصريحات السنوية والفصلية.
 - كشف الحساب البنكي المعتمد في تسجيل القيود المحاسبية.
- وبصفة عامة فقد تم قبول المحاسبة المقدمة واعتمادها في إجراء مختلف التسويات الضرورية للوضعية الجبائية للمؤسسة.

أولا : النتائج الأولية للتحقيق في المحاسبة :

بعد مقارنة التصريحات الشهرية و السنوية المودعة من طرف المكلف بالضريبة مع المعلومات الواردة إلى المصلحة، تبين إن هناك نقص في التصريحات الشهرية من طرفه، وعليه سوف يقوم المحقق بالتسويات اللازمة التي تنتج عنها الرفع من رقم الأعمال، الذي على أساسه يتم حساب مختلف الضرائب والرسوم حسب النسب القانونية مع الأخذ بعين الاعتبار العقوبات والغرامات المقررة والمحسوبة لكل سنة من السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق والتي كانت على النحو التالي:

1. التسوية وإعادة تشكيل رقم الأعمال :

— سنة 2012 :

لقد لوحظ وجود مشتريات من شركة (SARL pomalu imp/exp) المتواجدة بالعلمة بقيمة 598.300 د.ج، وهذه المشتريات لم يتم تقييدها محاسبيا وبالتالي فإننا سنعتبرها مشتريات غير مصرح بها، تم بيعها ولم يصرح بها وهذا بعد إضافة هامش ربح 25% أي :

$$\text{المبيعات الغير مصرح بها} = 598.300 \text{ د.ج} * 125\% = 747.875 \text{ د.ج TTC}$$

$$= 639.210 \text{ د.ج HT}$$

رقم الأعمال المشكل = ر.ع المصرح به + المبيعات الغير مصرح بها

$$= 7.399.048 + 639.210 \text{ د.ج}$$

$$= 8.038.258 \text{ د.ج}$$

– سنة 2013:

إن رقم الأعمال المصرح به يتمثل في مبيعات لمواد على حالها ولا يتضمن أية أشغال رغم تسجيل اهتلاكات سنوية لآلية التحميل (Chargeur) وبالتالي سيتم تقدير رقم أعمال سنوي ناتج عن استعمال هذا الاستثمار بقيمة 1.000.000 د.ج TTC أو 854.700 د.ج HT .

$$\begin{aligned} \text{إذن رقم الأعمال المشكل} &= \text{ر.ع المصرح به} + \text{الترفيعات} \\ &= 854.700 + 12.007.978 \text{ د.ج} \\ &= 12.862.678 \text{ د.ج} \end{aligned}$$

– سنة 2014

في هذه السنة كذلك لوحظ عدم وجود رقم أعمال خاص بالاستثمار المتمثل في الآلية Chargeur وعليه نقترح نفس رقم أعمال سنة 2013 المقدّر بقيمة 1.000.000 د.ج TTC أو 854.700 د.ج HT. رقم الأعمال المشكل = 854.700 + 9.651.900 = 10.506.600 د.ج .

– سنة 2015 :

بعد التدقيق في كشف الحساب البنكي للمؤسسة تبين وجود إيداعات نقدية في الحساب أمر بالدفع (16.000+530.000+340.000) من دون مبرر، علما أن هذا الحساب تجاري وليس حساب شخصي وبالتالي سيتم اعتبارها رقم أعمال مخفي لم يصرح به وهو يساوي :

$$\begin{aligned} &886.000 \text{ د.ج TTC} \\ &757.265 \text{ د.ج HT} \\ \text{رقم الأعمال المشكل} &= \text{رقم الأعمال المصرح به} + \text{مجموع الإيداعات} \\ &= 757.265 + 12.350.782 \text{ د.ج} \\ &= 13.108.047 \text{ د.ج} \end{aligned}$$

بعد اعادة تشكيل وتعديل رقم الاعمال للسنوات الأربع محل التحقيق، يمكن اعداد الجدول التالي الذي يوضح المبالغ المتهرب منها من (TAP)، اضافة الى الغرامات والعقوبات المفروضة على المؤسسة.

جدول (4-1) حقوق (TAP) للسنوات 2012-2013-2014-2015 الوحدة د.ج

البيان	السنوات	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المصرح به		7.399.048	12.007.978	9.651.900	12.350.782
رقم الأعمال المعتمد (المشكل)		8.038.258	12.862.678	10.506.600	13.108.047
الفارق (التفيعات)		639.210	854.700	854.700	757.265
نسبة الرسم (TAP)		%2	%2	%2	%2
حقوق مسترجعة (مستحقة)		12.784	17.094	17.094	15.145
نسبة الغرامة المطبقة		% 10	% 10	% 10	% 10
مبلغ الغرامة		1.278	1.709	1.709	1.515
المجموع		14.062	18.803	18.803	16.660

المصدر : من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

من خلال الجدول رقم (4-1) نلاحظ أن حصيلة التهرب الجبائي للمؤسسة للرسم على النشاط المهني TAP خلال الأربع سنوات المعنية بالتحقيق الجبائي قدرت بـ 68.328 د.ج، منها 62.117 د.ج حقوق مسترجعة وما مقداره 6.211 د.ج كغرامات وعقوبات بسبب النقص في التصريحات الجبائية، وهو بذلك يعتبر تهرب جبائي جزئي.

جدول (5-1) حقوق (TVA) للسنوات 2012-2013-2014-2015 الوحدة د.ج

البيان	السنوات	2012	2013	2014	2015
حقوق مدفوعة		1.257.838	2.041.356	1.640.823	2.099.633
حقوق مستحقة		1.366.504	2.186.655	1.786.122	2.228.368
حقوق مسترجعة (الفارق)		108.666	145.299	145.299	128.735
نسبة الرسم (TVA)		%17	%17	%17	%17
نسبة الغرامة المطبقة		%15	%15	%15	%15
مبلغ الغرامة (الزيادة)		16.300	21.795	21.795	19.310
المجموع		124.966	167.094	167.094	148.045

المصدر : من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

من خلال الجدول (5-1) نلاحظ أن حصيلة التهرب الجبائي للمؤسسة للرسم على القيمة المضافة TVA خلال الأربع سنوات المعنية بالتحقيق الجبائي قدرت بـ 607.199 د.ج منها 527.999 د.ج حقوق مسترجعة وما مقداره 79.200 د.ج كغرامات وعقوبات بسبب النقص في التصريحات الجبائية، بعد فرض غرامة 15% عن كل مبلغ متملص من دفعه.

جدول (6-1) حقوق (IRG/S) للسنوات 2015-2014-2013-2012 الوحدة د.ج

البيان	السنوات	2012	2013	2014	2015
حقوق مدفوعة		21.600	21.600	18.000	43.200,00
حقوق مستحقة (مشكلة)		21.600	43.200	39.600	21.600
الفارق		/	21.600	21.600	21.600
نسبة الضريبة (IRG)		%10	%10	%10	%10
حقوق مسترجعة (مستحقة)		/	21.600	21.600	21.600
نسبة الغرامة المطبقة		%10	%10	%10	%10
مبلغ الغرامة		/	2.160	2.160	2.160
المجموع		00	23.760	23.760	23.760

المصدر : من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

من خلال الجدول رقم (6-1) نلاحظ انه لا يوجد تهرب في الأساس المصرح به لسنة 2012، غير ان هناك عامل لم يتم الصريح به في السنوات الثلاث التالية، وعليه سيتم استرجاع قيمة الضريبة على الدخل الخاصة بالأجور، مع فرض غرامة مقدارها 10% لعدم التصريح، وقد قدر المبلغ الإجمالي للتهرب للأربع سنوات محل التحقيق بـ 71.280 د.ج، منها 64.800 د.ج تهرب جبائي لضريبة IRG/S.

2. التسوية واعادة تشكيل الضريبة على أرباح الشركات :

— سنة 2012:

بإعتماد معدل ربح صافي 20% من المبيعات الغير مصرح بها (مع طرح حقوق TAP) فإن:
الربح المشكل = $741.053 + (639.210 * 20\%) - 12.784$
= 856.111 دج

مع العلم وأنكم سددتم الحقوق المقدرة بـ : 70.400 دج (أي بإعتماد معدل 19% وليس 25%) طبقا
للتشريع المعمول به حسب المادة 150 من CIDTA، حيث أن رقم أعمالكم أغلبها عبارة عن مبيعات لسلع
على حالها وليس أشغال، وبالتالي فإن الأرباح الخاضعة فعلا هي 563.200 (بمعدل 25%):

— سنة 2013:

بإعتماد معدل ربح صافي 30% من الترفيعات في رقم الأعمال المقدّر بـ 854.700,00 دج فإن :
الربح المشكل = الأرباح المصرح بها + 30% من الترفيعات - حقوق TAP
= $1.102.105 + (854.700 * 30\%) - 17.094$
= 1.255.951 دج.

— سنة 2014 :

يتكون الربح المشكل من :

— الربح المصرح به 1.006.700 دج.

— 30% من الترفيعات في رقم الأعمال أي $854.700 * 30\%$.

— اهتلاكات الآلية (Chargeur) المحملة لهذه السنة بـ 1.040.416 دج حيث أن بداية اهتلاك هذا
الإستثمار كان في سنة 2009 وبمعدل 20% المطبق من طرف المؤسسة فإن سنة 2013 هي آخر سنة لتحميل
هذا الإهتلاك.

ومع تخفيض حقوق TAP المقدرة بـ 17.094 دج :

الربح المشكل = $1.006.832 + 1.040.416 - (854.700 * 30\%) - 17.094 = 2.286.564,00$

— سنة 2015

بإعتماد معدل ربح 30% من الترفيعات في رقم الأعمال (757.265 دج) وطرح حقوق الرسم على
النشط المهني (15.145 دج) فإن :

الربح المشكل = الربح المصرح به + 30% من الترفيعات - حقوق TAP

= $1.098.627 + (757.265 * 30\%) - 15.145$

= 1.310.662 دج

جدول (7-1) حقوق (IBS) للسنوات 2015-2014-2013-2012 الوحدة د. ج

البيان	السنوات	2012	2013	2014	2015
الربح المصرح به		563.200	837.600	1.006.832	1.098.627
الربح المعتمد (المشكل)		856.111	1.255.951	2.286.564	1.310.662
الفارق		292.911	418.351	1.279.732	212.035
نسبة الضريبة (IBS)		%25	%25	%25	%23
حقوق مسترجعة (مستحقة)		36.614	52.294	147.169	24.384
نسبة الغرامة المطبقة		%10	%15	%15	%10
مبلغ الغرامة		3.661	7.844	22.075	2.438
المجموع		40.275	60.138	169.244	26.822

المصدر : من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

من خلال الجدول (7-1) نلاحظ أن حصيلة التهرب الجبائي للمؤسسة للضريبة على ارباح الشركات IBS خلال الأربع سنوات المعنية بالتحقيق الجبائي قدرت بـ 260.461 د. ج وما مقداره 36.018 د. ج كغرامات وعقوبات بسبب النقص في التصريحات الجبائية.

3. التسوية واعادة التشكيل للضريبة على الأرباح الموزعة :

— سنة 2012 :

تعتبر الأرباح الناتجة عن الترفيعات في رقم الأعمال المصرح به أرباحا موزعة وبالتالي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 10% بعد تخفيض الضريبة على أرباح الشركات:
الأساس = 292.911 - 36.614 = 256.297 د. ج.

— سنة 2013 :

إن الأرباح الناتجة عن الترفيعات في رقم الأعمال تعتبر أرباحا موزعة وبالتالي تخضع للضريبة على الدخل بمعدل 10% بعد تخفيض الضريبة على أرباح الشركات:
الربح الموزع = 418.351 - 52.294 = 366.057 د. ج.

– سنة 2014 :

تعتبر الأرباح الناتجة عن الترفيعات في الأسس الخاصة برقم الأعمال و الدخل الإجمالي أرباحا موزعة وبالتالي تخضع للضريبة (بعد تخفيض حقوق IBS) :

$$\text{الأساس} = 1.279.732 - 147.169 = 1.132.563 \text{ د.ج.}$$

– سنة 2015 :

إن الأرباح الناتجة عن الترفيعات في رقم الأعمال تعتبر أرباحا موزعة وبالتالي تخضع للضريبة على الدخل بعد تخفيض حقوق IBS:

$$\text{الأساس} = \text{الترفيعات في الأرباح} - \text{حقوق IBS}$$

$$= 227.180 - 24.384 = 202.796 \text{ د.ج.}$$

مع العلم أن نسبة الضريبة تقدر بـ 10 % بعد خصم امتياز الجنوب والمقدر بـ 50 %

جدول (8-1) حقوق IRG / الأرباح الموزعة للسنوات 2012-2013-2014-2015

الوحدة د. ج

البيان	السنوات	2012	2013	2014	2015
الربح المصرح به	00	00	00	00	00
الربح المعتمد (المشكل)	256.297	366.057	1.132.563	202.796	
الفارق	256.297	366.057	1.132.563	202.796	
نسبة الضريبة	5 %	5 %	5 %	5 %	5 %
حقوق مسترجعة (مستحقة)	12.815	18.303	56.628	10.140	
نسبة الغرامة المطبقة	10 %	10 %	15 %	10 %	
مبلغ الغرامة	1.282	1.830	8.494	1.014	
المجموع	14.097	20.133	65.122	11.154	

المصدر : من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

من خلال الجدول (8-1) نلاحظ أن حصيلة التهرب الجبائي للمؤسسة للضريبة على الارباح غير الموزعة IRG/B.D خلال الأربع سنوات المعنية بالتحقيق الجبائي قدرت بـ 97.886 د.ج وما مقداره 12.620 د.ج كغرامات وعقوبات بسبب النقص في التصريحات الجبائية، مع العلم ان الغرامات المطبقة تتراوح بين 10% و 15% حسب حجم التهرب.

جدول (9-1) المجموع الكلي للحقوق والعقوبات للسنوات الأربع المعنية بالتحقيق الجبائي :

المجموع	الزيادات أو العقوبات	الحقوق المتبقية	الضريبة أو الرسم
68.328	6.211	62.117	TAP
607.199	79.200	527.999	TVA
71.280	6.480	64.800	IRG/S
296.479	36.018	260.461	IBS
110.506	12.620	97.886	IRG/B.D
1.153.792	140.529	1.013.263	المجموع

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معطيات الجداول السابقة

المجموع الكلي للتهرب الجبائي (التهرب مع مختلف الغرامات والعقوبات) :

مليون ومائة وثلاثة وخمسون ألف وسبعمائة واثنين وتسعين دينار جزائري

من خلال الجدول رقم (9-1) نلاحظ ان عملية التحقيق الجبائي في محاسبة المؤسسة للسنوات (2012-2013-2014-2015) أسفرت على وجود فجوة بين أرقام الأعمال المحققة فعلا و أرقام الأعمال المصرح بها و بالتالي التأثير على الأسس الخاضعة لمختلف الضرائب المستحقة، وقد بلغ اجمالي التهرب الجبائي لكل الضرائب والرسوم للمؤسسة، ولمدة 04 سنوات محل التحقيق الجبائي مبلغ 1.013.263 دج، مع فرض غرامات وعقوبات عن اخفاء جزء من رقم الاعمال والارباح المحققة، حيث قدرت ب 140.529 دج، ليصل المبلغ الاجمالي للتهرب مع احتساب الغرامات والعقوبات المفروضة مبلغ 1.153.792 د.ج ، سيعاد الى الخزينة العمومية.

ثانيا : التبليغ بنتائج التسويات للمؤسسة:

تم تبليغ المكلف المعني بالتحقيق بنتائج التسوية الأولية مقابل وصل بالاستلام، وإضافة إلى ذلك منح المكلف المعني بالتحقيق أجل قدره 40 يوما للرد على نتائج التسوية الأولية، وكما منح له الحق في طلب تحكيم السيد المدير الولائي للضرائب، إلا أن المكلف لم يقدم رده على نتائج التسويات الأولية في الآجال القانونية ولا بعدها، وبالتالي اعتبر عدم الرد قبولا ضمنا للنتائج المتوصل إليها سابقا طبقا لأحكام المادة 21 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية واعتبرت نتائج التسوية الأولية نتائج نهائية وتم تبلغها للمكلف المعني عن طريق التبليغ النهائي للنتائج.

وفي الاخير تم اقفال عملية التحقيق المحاسبي للمؤسسة من خلال قيام المحقق بإعداد بطاقة المراقبة لكل الأوعية الضريبية المحقق فيها، وتلخيص أحداث واجراءات التحقيق المحاسبي في استمارة خاصة وهي جدول الورد الفردي (role) في أربع (04) نسخ، ليتم الاحتفاظ بنسخة في ملف التحقيق وارسال نسخ لكل من :

- رئيس مفتشية الضرائب ايليزي لغرض الإعلام والمراقبة .
- قابض الضرائب ايليزي للمتابعة والتحصيل .
- المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق للإشعار بالدفع.

المبحث الثالث : دراسة حالة تحقيق جبائي لشخص طبيعي :

بعد التطرق إلى مختلف آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الجبائي سنقوم بدراسة تحقيق جبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية إيليزي لشخص طبيعي خاضع للضريبة على الدخل الاجمالي IRG .

المطلب الأول : التحضير لعملية التحقيق المحاسبي :

قبل مباشرة الدراسة الميدانية لأعمال التحقيق سنقدم تعريفا موجزا للمكلف محل التحقيق.

أولا :تقديم عام للمكلف الضريبي محل الدراسة :

1- التعريف بالمكلف بالضريبة :

المكلف بالضريبة هو السيد (س) صاحب مؤسسة فردية يتمثل نشاطها في مقاوله أشغال البناء و كراء العتاد ومحطة غسل وتشحيم وبيع قطع غيار وإكسسوارات السيارات، سجلها التجاري يحمل رقم 99 أ 3010863 كفيد رئيسي بتاريخ 1999/11/09 لنشاط غسل وتشحيم و 2001/10/03 قيد ثانوي لنشاط المقاوله و 2005/06/20 قيد ثانوي لنشاط الكراء و 2009/06/28 قيد ثانوي لنشاط تجارة التجزئة لقطع الغيار و لواحق السيارات والبطاريات والشحوم.

هذه المؤسسة محصاة من طرف مصالح مفتشية إن أميناس تحت رقم المادة 330601438، أما رقم تعريفه الجبائي فهو 197139020003347.

وقد استفادت هذه المؤسسة من قرار منح التحفيزات ANDI رقم 0162 المؤرخ في 2011/03/21 والذي تم إلغائه طبقا للمقرر 2014/30/0162/A المؤرخ في 2014/02/17 لعدم احترام المؤسسة لالتزاماتها،

2- الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف :

الرسم على النشاط المهني (TAP) تطبيقا للمواد 193، 217، 222 و 224 من قانون الضرائب المباشرة.

الرسم على القيمة المضافة (TVA) المادة الأولى من ق ر، المواد 21، 23، 26 من ق المالية لسنة 2001.

الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) : تطبيقا للمواد 1، 2، 3 و من 85 إلى 98 من CIDTA.

IRG/S : تطبيقا للمواد 66، 67، 75، 130، 211، 134 من CIDTA.

ثانيا : جلب الملف الجبائي للمكلف :

تم سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف من مفتشية الضرائب إن أميناس لغرض إجراء فحص الوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف، من أجل التأكد من صحة ومدى التزام هذا المكلف لواجباته الجبائية فيما يخص التصريحات المقدمة.

ثالثا : التصريحات المقدمة من طرف المكلف:

جدول (1-2) التصريح السنوي بالرواتب والأجور:

السنة	الأساس حسب G29	عدد العمال	الأساس حسب G50	تاريخ إيداع G29
2012	1.044.000	08	1.044.000	2013/04/29
2013	2.722.000	33	2.609.500	2014/03/31
2014	3.989.000	35	3.989.000	2015/03/12
2015	960.000	05	1.229.000	2016/03/17

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية

جدول (2-2) الميزانيات الجبائية :

السنة	رقم الأعمال المحقق	الأرباح المصرح بها	تاريخ إيداع التصريح
2012	مبيعات البضائع : 688.000	3.097.711	2013/04/29
	مبيعات الخدمات: 24.529.303		
	مبيعات الأشغال: 6.829.718		
2013	مبيعات الضائع: 346.400	4.463.207	2014/04/14
	مبيعات الخدمات: 15.525.968		
	مبيعات الأشغال: 24.705.096		
2014	مبيعات البضائع: 363.100	13.543.591	2015/03/12
	مبيعات الخدمات: 10.723.215		
	مبيعات الأشغال: 112.031.322		
2015	مبيعات البضائع: 7.114.250	6.408.565	2016/03/17
	مبيعات الخدمات: 34.971.939		
	مبيعات الأشغال: 23.622.307		

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية

يوضح الجدول رقم (2-1) و رقم (2-2) التصريحات السنوية لرقم الاعمال المحقق، الأرباح السنوية وكذا الرواتب والأجور للسنوات 2012-2013-2014-2015 .

جدول (3-2) التصريحات الشهرية :

السنة	النشاط	TAP/B	TVA/B	TVA/A
2012	محطة التشحيم	8.8861.340	16.913.853 %17	1.946.838
	أشغال البناء	24.540.612	35.398.509 EXO	
	الكراء	19.114.410		
2013	محطة التشحيم	7.840.668	37.249.515 %17	3.914.810
	أشغال البناء	26.248.684	2.762.240 EXO	
	الكراء	5.922.403		
2014	محطة التشحيم	21.013.572	121.878.369 %17	13.834.145
	أشغال البناء	98.144.402	1.194.298 EXO	
	الكراء	3.914.693		
2015	محطة التشحيم	3.734.366	14.553.760 %17	12.181.235
	أشغال البناء	24.118.129	51.806.237 :EXO	
	الكراء	38.507.502		

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية

يوضح الجدول رقم (3-2) التصريحات للرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة للمشتريات والمبيعات للسنوات 2012-2013-2014-2015 .

المطلب الثاني : مباشرة اجراءات التحقيق المحاسبي :

قبل البدء في عملية التحقيق في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل وصل استلام أو رسالة موصى عليها وختم البريد يثبت ذلك.

أولا: إرسال الإشعار بالتحقيق إلى المكلف المعني بالتحقيق :

قام المحقق بتسليم الإشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف تحت رقم 38 بتاريخ 2016/01/28، وبموجب هذا الإشعار يمنح للمكلف أجل أدنى يقدر بعشرة (10) أيام من أجل تحضير الوثائق والدفاتر المحاسبية، ومن المعلومات التي يتضمنها الإشعار بالتحقيق مايلي :

- اسم وعنوان المكلف بالضريبة.
- طبيعة النشاط الممارس .
- تاريخ إمضاء الإشعار بالتحقيق.
- تاريخ التدخل الأولي في مقر المؤسسة.
- الفترة المعنية بالتحقيق (2012-2013-2014-2015).
- الضرائب و الرسوم التي سيتم التحقيق فيها (IRG ،IRG/S ،TAP ،TVA).
- أسماء المحققين الذين يتولون عملية التحقيق.
- اسم المدير الفرعي للرقابة الجبائية و رقم هاتفه.
- اسم المدير الولائي للضرائب ورقم هاتفه.

ثانيا : التدخل في عين المكان :

يكون هذا التدخل بعد إنتهاء المدة القانونية المحددة ب (10) أيام منذ تاريخ التبليغ بعملية التحقيق، كما قامت المديرية الولائية بتبليغ المديرية الجهوية للضرائب بورقلة ببداية عملية التحقيق عن طريق بطاقة التحقيق.

ثالثا :فحص وتقييم محاسبة المكلف :

بعد تسليم الإخطار بالتحقيق للمكلف بالضريبة وتقديمه لطلب تمديد مهلة تحضير الدفاتر المحاسبية وهو ما وافقت عليه الإدارة، تم التدخل لدى محاسب المؤسسة حيث لوحظ توفرها على الوثائق والمستندات التالية:

- دفتر اليومية العامة : مؤشر تحت رقم 2012/23 من طرف محكمة إيليزي ويحتوي على 96 صفحة مقيد فيها العمليات المحاسبية للدورات من 2009 إلى 2015 وهو خال من أية عيوب شكلية .
 - دفتر الجرد: هو مؤشر كذلك تحت رقم 2012/30 من طرف محكمة إيليزي، ويحتوي على 96 صفحة تم فيها تسجيل كل مشتريات المؤسسة للسنوات من 2009 إلى 2015 ولم يلاحظ أية عيوب شكلية.
 - سجل الأجور: مؤشر تحت رقم 2003/36 من طرف المحكمة، تم تقييد كل أسماء وأجور العاملين بالمؤسسة طيلة السنوات من 2003 إلى 2015.
 - اليوميات المساعدة للحسابات الرئيسية (البنك . المشتريات . الصندوق . المبيعات،...).
 - فواتير الشراء بالنسبة للسلع والاستثمارات.
 - فواتير البيع ووضعيات الأشغال.
 - التصريحات الدورية (جبائية-تأمينات،...).
 - وصولات تسديد بعض المصاريف و الأعباء.
- وبصفة عامة تم تقديم كل الدفاتر والمستندات المحاسبية المطلوبة.

■ المحاسبة شكلا :

من ناحية المظهر فإن المحاسبة المقدمة أو الوثائق المحاسبية المقدمة مقبولة شكلا، حيث لا تحتوي على أية عيوب شكلية مثل الحشو في الكتابة أو الحو أو ترك الفراغات،...

■ المحاسبة في العمق :

النظام المتبع في المحاسبة المقدمة هو النظام الممرکز في ظل تقديم اليوميّات المساعدة مع تقديم معظم المستندات الثبوتية، حيث تم قبول التسجيلات المحاسبية لهذه الدورات كونها ذات مصداقية.

رابعا : النتائج الأولية للتحقيق في المحاسبة :

بعد مقارنة التصريحات الشهرية و السنوية المودعة من طرف المكلف بالضريبة مع المعلومات الواردة إلى المصلحة، تبين إن هناك نقص في التصريحات الشهرية من طرفه، وعليه سوف يقوم المحقق بالتسويات اللازمة التي تنتج عنها الرفع من رقم الأعمال، الذي على أساسه يتم حساب مختلف الضرائب والرسوم حسب النسب القانونية مع الأخذ بعين الاعتبار العقوبات والغرامات المقررة والمحسوبة لكل سنة من السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق والتي كانت على النحو التالي:

1. التسوية وإعادة تشكيل رقم الأعمال :

■ سنة 2012:

لقد لوحظ إيداعات نقدية في الحساب التجاري للمؤسسة بمجموع مبالغ تقدر ب 1.796.000 د.ج ومع ضعف الإيرادات النقدية المصرح بها مقارنة بالاستهلاكات المقيّدة محاسبيا، فإنه ستعتبر مقبوضات نقدية تضاف إلى رقم الأعمال المصرح به المقدّر ب 52.316.362 دج
رقم الاعمال المشكل = رقم الأعمال المصرح به + المقبوضات الغير مصرح بها
$$= 52.316.362 + 1.535.043 = 53.851.405 \text{ د.ج.}$$

■ سنة 2013

من خلال جرد كمي أو عددي للكميات المشتراة من بعض السلع لوحظ فرق في الكمية بين مجموع المشتريات ومجموع المبيعات حسب الفواتير، هذا الفرق سيعتبر مبيعات غير مصرح بها بعد إضافة هامش ربح يقدر ب 40% من سعر الشراء، بالنسبة للمواد الغير ظاهرة في فواتير البيع و بتطبيق سعر البيع المطبق من المؤسسة بالنسبة للمواد الظاهرة في الفواتير.

إذن رقم الأعمال المشكل = رقم الأعمال المصرح به + المبيعات الغير مصرح بها
$$= 40.011.755 + 2.469.802 = 42.481.557 \text{ دج}$$

■ سنة 2014 :

طبقا للتصريحات الشهرية فإنه لم يتم التصريح برقم أعمال بيع قطع الغيار والإكسسوارات وبالتالي سيتم تشكيل المبيعات انطلاقا من الاستهلاكات المصرح بها (ح/300117) والمقدرة بـ 771.916 د.ج وهذا بعد إضافة هامش ربح 40% أي :

$$\text{المبيعات المشكلة} = 771.916 * 117\% = 1.080.682 \text{ د.ج.}$$

رقم الأعمال المشكل = رقم الأعمال المصرح به + المبيعات المشكلة

$$124.198.319 = 1.080.682 + 123.117.637 \text{ دج}$$

■ سنة 2015 :

لم يسجل هناك أية ترفيعات في رقم الأعمال هذه السنة بالنسبة لنشاط البناء والكرء المصرح به، لكن وبالنسبة لنشاط البيع فقد لوحظ وجود بعض الكميات من السلع لم تظهر لا في فواتير البيع ولا في رصيد آخر المدة هذه الكميات ستعتبر كميات مباعه غير مصرح بها بعد إضافة معدل ربح 40 % إلى سعر الشراء بالنسبة للسلع الغير ظاهرة في الفواتير و بسعر البيع المدون في فواتير البيع للسلع الظاهرة في الفواتير (مع العلم وأنه تم الأخذ بعين الاعتبار الرصيد في آخر المدة عن كل سلعة)، الترفيعات تكون على الشكل التالي :

$$\text{إذن رقم الأعمال المشكل} = 66.359.997 + 2.428.160 = 68.788.159$$

بعد اعادة تشكيل وتعديل رقم الأعمال للسنوات الاربع محل التحقيق، يمكن اعداد الجدول التالي الذي يوضح المبالغ المتهرب منها عن (TAP)، اضافة الى الغرامات والعقوبات المفروضة على السيد س

جدول (4-2) حقوق TAP للسنوات 2012-2013-2014-2015 : الوحدة د.ج

البيان \ السنوات	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المصرح به	52.316.362	40.011.755	123.117.637	66.359.997
رقم الأعمال المعتمد (المشكل)	53.851.405	42.481.557	124.198.319	68.788.157
الفارق (الترفيعات)	1.535.043	2.469.802	1.080.682	2.428.160
نسبة الرسم (TAP)	2 %	2 %	2 %	2 %
حقوق مسترجعة (الفارق)	30.701	49.396	21.613	48.563
نسبة الغرامة المطبقة	10%	10%	10%	10%
مبلغ الغرامة	3.070	4.940	2.161	4.856
المجموع	33.771	54.336	23.774	53.419

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية

كانت حصيلة التهرب الجبائي للمكلف س للرسم على النشاط المهني **TAP** خلال الأربع سنوات المعنية بالتحقيق الجبائي تقدر بـ 165.300 د.ج، منها 15.027 كغرامات وعقوبات بسبب النقص في التصريحات الجبائية، وهو بذلك يعتبر تهرب جبائي جزئي.

جدول (5-2) حقوق TVA للسنوات 2012-2013-2014-2015 بعد التسوية:

البيان	السنوات	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المصرح به		16.917.853	37.249.515	121.878.369	14.553.760
رقم الأعمال المعتمد		18.452.896	39.719.317	122.959.051	14.553.760
الفارق		1.535.043	2.469.802	1.080.682	00
نسبة الرسم (TVA)		% 17	% 17	% 17	% 17
مبلغ الرسم (الحقوق المسترجعة)		260.957	419.866	183.716	00
نسبة الغرامة المطبقة		% 25	% 25	% 15	/
مبلغ الغرامة		65.239	104.967	27.557	00
المجموع		326.196	524.833	211.273	00

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية

من خلال الجدول رقم (5-2) يتبين لنا حصيلة التهرب الجبائي للمكلف س للرسم على القيمة المضافة **TVA** خلال الأربع سنوات المعنية بالتحقيق الجبائي وقدرت بـ 864.539 د.ج، اضافة الى مبلغ 197.763 كغرامات وعقوبات بسبب النقص في التصريحات الجبائية، وهو بذلك يعتبر تهرب جبائي جزئي، كما سجلنا انه لم يكن هناك تهرب جبائي سنة 2015، حيث كانت تصريحات المكلف حقيقية ولم تشهد اي زيادات.

جدول (6-2) حقوق (IRG/S) للسنوات 2012-2013-2014-2015:

البيان	السنوات	2012	2013	2014	2015
اجور مصرح بما		1.044.000	2.722.000	3.989.000	1.229.440
اجور مشكلة		1.044.000	2.722.000	3.989.000	1.229.440
الفارق		00	00	00	00
نسبة الضريبة (IRG)		/	/	/	/
حقوق مسترجعة (مستحقة)		00	00	00	00
نسبة الغرامة المطبقة		/	/	/	/
مبلغ الغرامة		00	00	00	00
المجموع		00	00	00	00

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية

من خلال الجدول (2-6) نلاحظ ان المكلف س قد قام بتصريحات حقيقية بخصوص الضريبة على الدخل/الاجور، وبذلك لم نسجل أي محاولة تهرب جبائي خلال الاربع سنوات محل التحقيق، وهو امتثال كلي للمستحقات الجبائية من طرف المكلف.

2. التسوية واعادة التشكيل الضريبة على الدخل الإجمالي :

■ سنة 2012 :

يتكون الربح من :

- الربح المصرح به والمقدر ب 3.097.711 دج
 - 40% من المبيعات الغير مصرح بها المقدرة ب 1.535.043 دج .
 - هناك فاتورة أو نسخة عن الفاتورة رقم 2012/01 مؤرخة في 2012/12/25 بنفس المعلومات الواردة في الفاتورة الأصلية والتي تحمل رقم 2012/01 مؤرخة في 2012/12/25 ومسددة بشيك رقم 0729203 لصالح مؤسسة نصرات مسعود (كراء العتاد - أكفادو الدبيلة الوادي) بقيمة 512.820 دج سيتم دمجها في النتيجة.
 - تخفيض حقوق TAP عن الترفيعات في رقم الأعمال.
- $$\text{الربح المشكل} = 30.701 - 512.820 + 614.017 + 3.097.711 = 4.193.837 \text{ دج.}$$

■ سنة 2013

سيتم تشكيل الأرباح من :

- الربح المصرح به والمقدر ب 4.463.207 دج.
 - 40% من المبيعات الغير مصرح بها المقدرة ب 2.469.802 دج.
 - تخفيض حقوق TAP للترفيعات المستخرجة
- $$\text{الربح المشكل} = 49.396 - (2.469.802 * 40\%) + 4.463.207 = 5.401.732 \text{ دج.}$$

■ سنة 2014

- بتطبيق هامش ربح 40% من الترفيعات في رقم الأعمال المقدرة ب 1.080.682
 - الربح المشكل = الربح المصرح به + 40% من المبيعات - TAP .
- $$21.613 - (1.080.682 * 40\%) + 13.543.591 = 13.954.251 \text{ دج.}$$

■ سنة 2015

يتكون الربح المشكل من :

- الربح المصرح به والمقدر ب 6.408.565 دج.
 - هناك مصاريف بقيمة 2.000.000 دج مصاريف متنوعة (ح/616) غير مبررة .
 - 40% من المبيعات المشكلة والمقدرة ب 2.428.160 دج أي 971.264 دج.
 - تخفيض حقوق TAP عن الترفيعات في رقم الأعمال والمقدرة ب 2.428.160 دج
- $$\text{الربح المشكل} = 6.408.565 + 2.000.000 + 971.264 - 45.563 = 9.334.266 \text{ دج}$$

جدول (7-2) حقوق (IRG) للسنوات 2012-2013-2014-2015 الوحدة د.ج

البيان \ السنوات	2012	2013	2014	2015
الربح المصرح به	3.097.711	4.463.207	13.543.591	6.408.565
الربح المعتمد (المشكل)	4.193.837	5.401.732	13.954.251	9.334.266
الفارق	1.096.126	938.525	410.660	2.925.701
نسبة الضريبة (IRG)	/	/	/	/
حقوق مسترجعة (مستحقة)	121.822	164.242	71.865	511.998
نسبة الغرامة المطبقة	10 %	15 %	15 %	15 %
مبلغ الغرامة	28.773	24.636	10.780,00	128.000
المجموع	220.595	188.878	82.645	639.998

المصدر : من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

من خلال الجدول رقم (7-2) يتبين لنا حصيلة التهرب الجبائي للمكلف للضريبة على الدخل الاجمالي IRG خلال الأربع سنوات المعنية بالتحقيق الجبائي وقدرت ب 869.927 د.ج، اضافة الى مبلغ 192.189 كغرامات وعقوبات بسبب النقص في التصريحات الجبائية.

جدول (8-2) المجموع الكلي للحقوق العقوبات بالنسبة لمجموع سنوات التحقيق :

المجموع	الزيادات والعقوبات	الحقوق المتبقية	الضرائب والرسوم
1.132.116	192.189	939.927	IRG
165.300	15.027	150.273	TAP
1.062.302	197.763	864.539	TVA
2.359.718	404.979	1.954.739	المجموع

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معلومات الجداول السابقة

مجموع الحقوق (الحقوق والغرامات) : 2.359.718 دج

مليونان وثلاثمائة تسعة وخمسون الف وسبعمائة وثمانية عشر دينار جزائري

من خلال الجدول رقم (8-2) نلاحظ ان عملية التحقيق الجبائي في محاسبة المكلف للسنوات (2012-2013-2014-2015) دلت على وجود فجوة بين أرقام الأعمال المحققة فعلا و أرقام الأعمال المصرح بها و بالتالي التأثير على الأسس الخاضعة لمختلف الضرائب المستحقة، وقد بلغ حجم التهرب الجبائي لكل الضرائب والرسوم للشخص س، ولمدة 04 سنوات محل التحقيق الجبائي مبلغ 1.954.739 دج، مع فرض غرامات وعقوبات عن اخفاء جزء من رقم الاعمال والارباح المحققة، حيث قدرت بـ 404.979 دج، ليصل المبلغ الاجمالي للتهرب مع احتساب الغرامات والعقوبات المفروضة مبلغ 2.359.718 د.ج سيعاد الى الخزينة العمومية بعد تحصيله.

3-التبليغ بنتائج التسويات للمكلف س :

تم تبليغ المكلف المعني بالتحقيق بنتائج التسوية الأولية مقابل وصل بالاستلام، وإضافة إلى ذلك منح المكلف المعني بالتحقيق أجل قدره 40 يوما للرد على نتائج التسوية الأولية، وكما منح له الحق في طلب تحكيم السيد المدير الولائي للضرائب، إلا أن المكلف لم يقدم رده على نتائج التسويات الأولية في الآجال القانونية، وبالتالي أعتبر عدم الرد قبولا ضمنيا للنتائج المتوصل إليها سابقا طبقا لأحكام المادة 21 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية واعتبرت نتائج التسوية الأولية نتائج نهائية وتم تبلغها للمكلف المعني عن طريق التبليغ النهائي للنتائج.

وفي الاخير تم اقفال عماية التحقيق المحاسبي للسيد س من خلال قيام المحقق بإعداد بطاقة المراقبة لكل الأوعية الضريبية المحقق فيها، وتلخيص أحداث واجراءات التحقيق المحاسبي في استمارة خاصة وهي جدول الورد الفردي في أربع (04) نسخ، ليتم الاحتفاظ بنسخة في ملف التحقيق وارسال نسخ لكل من :

- رئيس مفتشية الضرائب ان امناس لغرض الإعلام والمراقبة .
- قابض الضرائب ان امناس للمتابعة والتحصيل .
- المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق للإشعار بالدفع.

خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها على مستوى مديرية الضرائب لولاية إيليزي وتحديدًا بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، لاحظنا أن التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب هما أهم الآليات التي تلجأ إليها إدارة الضرائب للتحقيق مع المكلف، إذ تمكن المحققين من خلاله مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم و التزاماتهم الجبائية و من ثم اكتشاف الأخطاء من خلال فحص محاسبة المكلف مضمونا و شكلا بالانتقال إلى عين مكان تواجد مقر المكلف، وللتأكد من مدى انسجام تصريحاتهم بما هو في الواقع، وينتج عن وجود هذه الأخطاء إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة، مقابل تمتع المكلف بحق الرد عن التسوية في الآجال المحددة قانونا، وهذا التحقيق يجعل المكلف مرغما بدفع ما عليه من مستحقات جبائية بالإضافة الى تحميله لغرامات وعقوبات نقص التصريحات، مما يساهم بدرجة كبيرة في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي ولا تخلو أي رقابة جبائية من نقائص، إذ يجب تطوير هذه الأخيرة لتكون ذات فعالية في الميدان، ذلك من خلال اتخاذ كل الإجراءات و التدابير الكفيلة لتفعيلها و تدعيم آلياتها في مكافحة التهرب والغش الجبائي أو على الأقل التقليل من تفاقمها و الحد من آثارها الوخيمة.

الخاتمة

الخاتمة :

من خلال دراستنا لدور الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الجبائي من جانبيه النظري والتطبيقي، نختم هذه الدراسة بالتأكيد على أن الرقابة الجبائية تكتسي أهمية بالغة نظرا للنظام الجبائي في الجرائر كونه نظام تصريحي، حيث تسعى الإدارة الجبائية من خلالها إلى تحسين إيرادات خزينة الدولة بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربة ظاهرة التهرب والغش الجبائي.

يعتبر التهرب الضريبي احد معوقات النظام الضريبي، حيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة مما يؤثر سلبا على مواردها المالية، إلا أن مكافحة هذا الأخير ليس بالأمر الهين، وهذا نظرا للأشكال المتخذة و التقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمالهم للطرق الاحتيالية والتدليسية للتملص من التزاماتهم الجبائية. و على هذا الأساس فان مواجهة هذه الظاهرة والاهتمام بدراستها لم يعد أمرا اختياريا للإدارة الجبائية بل اكتسبت هذه الأخيرة الأهمية البالغة في اتخاذ الإجراءات الردعية و الصارمة، وكذا تسخير كل الوسائل القانونية و التنظيمية و البشرية، وعلى جميع المستويات المركزية والمحلية. بناء على ما سبق ذكره، يمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة بجانبه النظري والتطبيقي في النقاط الآتية:

1. نتائج اختبار الفرضيات :

بخصوص الفرضية الأولى : التي تنص على أن "الرقابة الجبائية في الجزائر تتميز بعدم الفعالية" وهو ما يعكس زيادة انتشار التهرب الضريبي فقد تحققت ذلك لأن مختلف الآليات والهيكل المخولة بالرقابة غير كافية لكشف كل حالات التهرب الجبائي، بسبب النقائص من جهة ونقص الفعالية من جهة أخرى.

أما الفرضية الثانية : تمثلت في كون "الرقابة الجبائية غير كافية لوحدها في مكافحة الغش و التهرب الجبائي" بينت لنا صحة ذلك فالنتائج المحققة من طرف الرقابة الجبائية ضئيلة، و أن الرقابة الجبائية لا تستطيع لوحدها مواجهة التهرب والغش الجبائي، بل يجب تفعيل الهيكل المساعدة للرقابة واتخاذ عدة إجراءات أخرى مع تفعيل وتطوير نظام المعلومات الجبائي، وعصرنة الادارة.

الفرضية الثالثة : تنص على أن "هناك وعي لدى المكلفين بالضريبة بأهمية الإمتثال للالتزامات الجبائية" نظرا لتعدد طرق التهرب والغش الجبائي وعدم قدرة المصالح الجبائية على مكافحته، فإن نسبة التهرب الضريبي في تزايد مستمر، لاسيما التهرب الجبائي القانوني (المشروع)، ويرجع السبب في ذلك إلى عدم إقتناع المكلفين بأن إقتطاع مبلغ الضريبة واجب تجاه الدولة والمجتمع، وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثالثة.

2. نتائج الدراسة :

تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها في الآتي:

- إن انعدام الثقة بين المكلف وإدارة الضرائب، يعتبر من مخاطر التهرب الضريبي ذات التأثير القوي.
- للرقابة الجبائية أهمية كبيرة لمكافحة ظاهرتي التهرب والغش الجبائي و أحسن وسيلة في يد الإدارة الضريبية.
- يعتبر البحث عن المعلومة الجبائية من أهم خطوات الرقابة.
- يعاني نظام الرقابة الجبائية من البرمجة القليلة للمفاتيح التحقيق مقارنة بعدد المكلفين وهذا يعود لضعف الإمكانيات البشرية وكذا نقص الإمكانيات المادية.
- بالرغم من مساهمة الرقابة الجبائية في زيادة الإيرادات المالية للدولة، إلا أنها لاتزال بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المرجوة.
- إن التنسيق التام بين الإدارة الضريبية و مختلف الإدارات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث الحصول عليها و استغلالها.
- يعتبر التحقيق في المحاسبة من اهم الاليات المعتمدة في عملية الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- عدم توفر قاعدة بيانات و معلومات عن نشاط المكلفين مما يصعب عمل اعوان الرقابة في الحصول على المعلومة الجبائية.
- تعقيدات النظام الضريبي و عدم استقراره، بسبب التعديلات المتكررة التي أدخلت على القوانين الضريبية، صعب عملية فهم النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة و الالتزام بها.

3. التوصيات :

- وفقا لما تم عرضه من خلال هذه الدراسة، التي تم الحصول عليها من واقع دراسة حالات التهرب الجبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية ايليزي، تم الخروج بمجموعة من التوصيات والاقتراحات التي من شأنها أن تساهم في الحد من ظاهرة التهرب والغش الجبائي والرفع من فعالية الرقابة الجبائية و المتمثلة في:
- نشر الوعي الضريبي لدى للمكلفين وبكل السبل.
- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية و القوانين التشريعية المرتبطة بفرض و تحصيل الضريبة.
- تحسين الإمكانيات المادية و الموارد البشرية لأجهزة الرقابة الجبائية عن طريق زيادة عدد الأعوان المحققين و تكوينهم على استخدام أدوات التكنولوجيات الحديثة.

- تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية و تطوير أساليب التواصل.
- العمل على سد كل الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، و هذا لمنع المكلف بالضريبة من التهرب من دفع الضريبة باستغلال الثغرات المتاحة.
- تطوير الإدارة الجبائية من خلال تعميم إستخدام الإعلام الآلي في كافة المعاملات مع المكلفين كالتصريح الإلكتروني، الدفع الإلكتروني... إلخ.
- تحديد معايير واضحة، شفافة و موضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية، و عدم التركيز على قطاع دون غيره.
- توفير بنك معلومات و قاعدة بيانات دقيقة تشمل كافة المكلفين بحيث تربط بين المؤسسات العمومية ذات الصلة بالمادة الخاضعة للضريبة.
- تسهيل الحصول على المعلومة الجبائية و البرمجة العقلانية و العلمية للملفات بواسطة أجهزة الإعلام الآلي، بالإضافة إلى العمل بالرقمنة الإلكترونية.

4. آفاق الدراسة:

- في إطار الحديث عن دور المراقبة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الجبائي، تثار العديد من القضايا التي تحتاج إلى مزيد من البحث والتوسع، ولهذا نقترح دراسة العناوين التالية كي تكون محل بحث علمي في المستقبل:
- دور الرقابة الجبائية في ضل التجارة الالكترونية
 - دور نظام المعلومات في تفعيل الرقابة الجبائية
 - دور اعوان الرقابة في تخفيض النزاعات الضريبية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

I. الكتب :

1. امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005
2. بن زراع رابح، المسؤولية الجبائية لمسيرى الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014،
3. ثيلاقي عبد القادر، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، المغرب، 2002
4. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، 2012
5. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للنشر و التوزيع، الكويت، 1999
6. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006
7. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر
8. عدلي سوزي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي، طبعة 1، لبنان، 2008
9. عطية عبد الواحد، مبادئ اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2005
10. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2017)، الطبعة 1، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر
11. منور أوسرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية، الطبعة الأولى، بوداود، 2009
12. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004
13. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003
14. نصيرة يحاوي، الضرائب الوطنية والدولية، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010

II. الأطروحات والمذكرات :

1. امزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2013
2. بلواضح الجيلالي، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015

3. بودرة فاطمة، تطبيق النظام المحاسبي المالي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2018
4. رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2008
5. عبيد ريم، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات المغرب العربي، اطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2015
6. فلاح محمد، السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006
7. قرواط حسينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، لونيس علي، 2019
8. بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2015
9. بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2004
10. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012
11. عاشور يوسف، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الضريبي، حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009
12. عجلان العياشي، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2005
13. فلاح محمد، التهرب الجبائي و تأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997
14. قلاب ذبيح الياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011
15. كحلة عبد الغاني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2012

16. نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حالة ولاية الوادي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007
17. ولهي بوعلام، مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004

III. المجالات العلمية :

1. الخطيب خالد، التهرب الضريبي، مقال مقدم ضمن مجلة (جامعة دمشق)، المجلد 16، العدد الثاني، 2000
2. السامرائي يسرى والعبيدي زهرة، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مقال مقدم ضمن مجلة (جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية)، المجلد 4، العدد 9، 2012

IV. الملتقيات :

1. بلواضح الجيلالي وميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، مداخلة مقدمة ضمن ملتقى دولي حول (استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، يومي 15-16 نوفمبر 2011
2. ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة حالة الجزائر، ملتقى علمي دولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009

V. القوانين والمراسيم التنظيمية :

1. المادة 14 من قانون المالية لسنة 2007
2. قانون المالية لسنة 2014
3. قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2020
4. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020
5. قانون الرسم على رقم الاعمال، 2020
6. القانون التجاري، 2007
7. المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ 24/09/2006، العدد 59
8. المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ 27/02/1991، العدد 09

9. المرسوم التنفيذي 97-290 المؤرخ في 1997/07/27، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، الجريدة الرسمية، الصادرة بتاريخ 1997/07/30، العدد 50

10. المرسوم تنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 1998/07/13 يتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51

11. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ 2009/03/29، العدد 20

12. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2019

13. المادة 141 فقرة 03 والمادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب

14. ميثاق المكلفين بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2019

VI. قائمة المراجع بالفرنسية :

1. Kharroub Kamel, le contrôle fiscale comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magister, faculté des sciences économique, sciences de gestion, et sciences commerciale université d'ORAN, 2011
2. Ministère des finances, direction générale des impôts, guide de vérification, 2001

VII. مواقع الأنترنت:

1. موقع المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz، تاريخ التصفح 2020/04/15
2. موقع وزارة المالية www.mf.gov.dz، تاريخ التصفح 2020/03/17

الفهرس

الفهرس

الصفحة	الفهرس
IV	الاهداء
V	التشكرات
VI	ملخص الدراسة
VII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الاشكال
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات
ب- خ	مقدمة
2	الفصل الاول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
3	المبحث الاول : ماهية الرقابة الجبائية
3	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية
6	المطلب الثاني : مبادئ واهداف الرقابة الجبائية
8	المبحث الثاني : الرقابة الجبائية، الهياكل والأشكال
8	المطلب الأول : هياكل الرقابة الجبائية
15	المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية
21	المبحث الثالث : الاطار القانوني للرقابة الجبائية
22	المطلب الأول : حقوق الإدارة أثناء الرقابة الجبائية
24	المطلب الثاني : ضمانات المكلفين بالضريبة والتزاماتهم
32	الفصل الثاني : الغش والتهرب الجبائي وآليات مكافحته
33	المبحث الاول : الغش والتهرب الجبائي وأسبابه
33	المطلب الأول : مفهوم التهرب الجبائي وأشكاله
39	المطلب الثاني : أسباب التهرب والغش الجبائي
41	المبحث الثاني : طرق الغش والتهرب الجبائي وآثاره
41	المطلب الأول : طرق التهرب الجبائي

44	المطلب الثاني : آثار الغش والتهرب الجبائي
47	المبحث الثالث : آليات الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي
47	المطلب الأول : التحقيق في المحاسبة
52	المطلب الثاني : التحقيق المصوب و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
58	الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الجبائي دراسة حالة - المديرية الولائية للضرائب إيليزي - الفترة 2012-2015
59	المبحث الاول : تقديم المديرية الولائية للضرائب
59	المطلب الأول : التعريف بالمديرية الولائية للضرائب بولاية إيليزي
62	المطلب الثاني : تقديم المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية
63	المبحث الثاني : دراسة حالة تحقيق جبائي لمؤسسة
63	المطلب الأول : التحضير لعملية التحقيق المحاسبي
66	المطلب الثاني : مباشرة إجراءات التحقيق المحاسبي
74	المبحث الثالث : دراسة حالة تحقيق جبائي لشخص طبيعي
74	المطلب الأول : التحضير لعملية التحقيق المحاسبي
77	المطلب الثاني : مباشرة إجراءات التحقيق المحاسبي
88	الخاتمة
92	قائمة المراجع
100	قائمة الملاحق

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R

N°

A

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à 08 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Important !

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

Tél n°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur

,Tél n°

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Fiche de début des travaux de Vérification

le 01/12/2019

102

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Procès Verbal
De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés,
Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification
sur place au nom de l'entreprise exerçant
l'activité de
Sise au , conformément
aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance
suivant avis de vérification N° du

Fait à le

L'intéressé a signé : Oui ☐ Non ☐

Nom/prénom/qualité du signataire
vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS ILLIZI

Fiche de fin des travaux
de Vérification

illizi

Le 20/05/2020

Numéro de l'affaire 09/2019

Numéro d'identification Fiscale 19023901-00704-00

Nom / Prénom ou raison sociale Bouati Hiba Lakhdar

Activité etb

Avis de vérification N° 149 du 10/11/2019

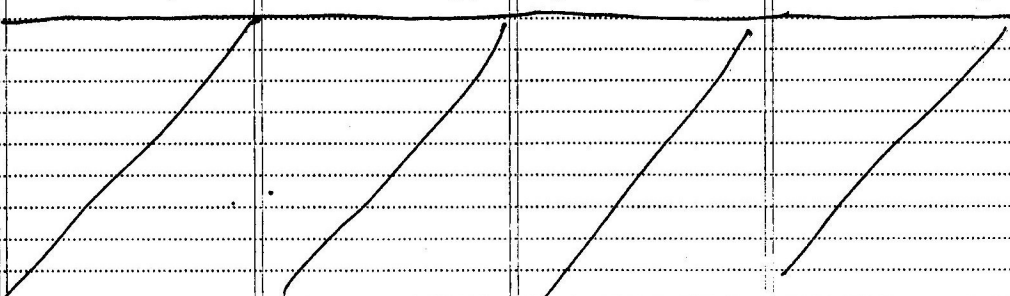
Date de fin des travaux sur place..... /

Date de notification des résultats de la vérification..... 26/12/2019 - 19/02/2020

Date de notification de la position définitive de l'administration. 11/05/2020

Chef de brigade

Nom/Prénom et Grade des vérificateurs

	AU 31/12/12	AU 31/12/13	AU 31/12/14	AU 31/12/15	AU
<u>الأصول الثابتة</u>					
مباني	2.250.000	2.250.000	2.250.000	2.250.000	
معدات وأدوات	14.384.381	12.999.193	11.087.050	896.466	
معدات النقل	5.270.868	3.930.726	08.333.104	4.827.833	
موجودات إنباعة ومكنة	1.737.810	1.564.020	1.407.626	2.168.400	
أصول مالية ثابتة أخرى	5.876.362	5.123.973	1.975.468	6.077.689	
المجموع الجزئي (01)	27.232.521	23.617.221	17.642.247	13.970.987	
<u>الأصول الجارية</u>					
مخزونيات	6.066.530	3.808.415	26.155.196	4.742.883	
الزبائن	—	1.246.014	1.298.628	18.669.883	
مدينون آخرون	3.140.659	1.964.615	1.236.873	316.237	
مطالبات رسوم	16.527.340	14.808.131	8.075.008	14.455.074	
التقديرات	2.769.239	4.939.458	12.562.685	16.603.763	
المجموع الجزئي (02)	28.503.768	26.766.633	49.328.390	54.787.139	
					
Totaux	55.743.288	50.384.554	66.970.637	68.758.139	105

Observations

Au 31/12/12 Au 31/12/13 Au 31/12/14 Au 31/12/15 Au

Observations

الأموال المدفوعة

رأس المال

نتيجة النشاط

المجموع الفعلي (01)

الحقوق الجارية

للمساهمين

صندوق الاحتياطي

ديون أخرى

المجموع الفعلي (02)

45.507.108 45.464.160 52.990.268 36.994.051

48.604.819 49.427.368 13.543.591 6.408.565

48.604.819 49.727.368 66.533.859 43.402.616

6.317.797 — 25.631.865

702.450 113.190 181.434 173.129

118.121 343.996 255.344 150.516

7138.469 457.186 436.778 25.355.510

55.743.288 50.384.554 66.970.637 68.758.126

Totaux