

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان-

الملحقة الجامعية- مغنية-

قسم العلوم الاقتصادية

تخصص: اقتصاد نقدي ومالي

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي
"دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان"

تحت إشراف الأستاذ:

بن لباد محمد

من إعداد الطالبة

حمومي وفاء

لجنة المناقشة:

- | | | | |
|---------|-------------------------|------------------|-------------------------|
| رئيسا. | الملاحقة الجامعية مغنية | أستاذة مساعدة.أ. | أ.بن شعيب فاطمة الزهراء |
| مشرفا. | الملاحقة الجامعية مغنية | أستاذ مساعد .أ. | أ.بن لباد محمد |
| ممتحنا. | الملاحقة الجامعية مغنية | أستاذ محاضر.ب. | د.بن عزرة محمد |

السنة الجامعية: 2015-2016.



شكر وتقدير

لك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمت العلم ويسرت لنا سبله ويسرت لنا من يعيننا على
تحصيله وعلمتنا ما لم نكن نعلم

إلى منارة العلم، إلى الأُمِّيِّ الذي علّم المتعلّمين إلى سيّد خلق الله رسولنا الكريم، سيّدنا محمد
صلى الله عليه وسلّم

أتقدم بالشكر أوّلاً للأستاذ المحترم والمشرف على هذا العمل "بن لباد محمد" على متابعته لبحثي
وعلى نصائحه القيمة، كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى السيد المفتش الرئيسي لمركز الضرائب لولاية
تلمسان "كريب وهيب" وكذلك الأخ "زاير مصطفى" و "شيدمي خديجة" على مساعدتهم
لي، كما أتقدم بالشكر الخاص إلى رئيس مفتشية الضرائب بمغنية "خلادي رشيد" والأستاذ
"كاش محمد" على مساعدتهما لي في إتمام هذا العمل وكل من ساعدني من قريب أو بعيد.

"شكراً"



إهداء

إلى حبيب قلبي وحمي روحي وأنيس فؤادي وغوثي من الكُرب...

إلى من في قلبي حبه و الإيمان به ضياء من غير لُهب... بكل الشوق في قلبي أهدي لك هذا العمل يا ربي.

إلى صاحب المجد الأطهر والوجه الأقرم والجبين الأزهر...

إلى نور الأبصار وضيائها وحبب القلوب ودوائها إليك يا حبيبي يا رسول الله - عليك أفضل وأزكى التسليم-

إلى من قال فيهما الرحمان: " و بالوالدين إحسانا... "

إلى من أتى بي إلى هذه الدنيا و رحل بعيدا ...

إلى من زرع بداخلي الأمل في الحياة و غرس القيم و ذهب...

إلى تلك الروح الطيبة الكريمة التي تغمدها الرحمان في فسيح جنانه بفاتحة الكتاب و الرحمة...

إلى روح والدي الطاهرة...

إلى أسمى وأغلى وأعز أم في الوجود - أمي فاطمة - التي زرعت فيّ حبي العلم والتي رافقتني وآنستني في درب الحياة.

إلى من فيه رائحة الغالي أخي الحبيب - سيدي محمد - الذي ساعدني كثيرا.

إلى إخوتي الأعزاء على قلبي: شهرزاد، حنان، إلهام، ربي يحفظهم لي.

إلى أخي الذي لم تلده أمي، زوج أختي - سيدي محمد -

إلى أبناء أختي الغاليين: ندير، وسيم، سليم وابنة أختي الوردة مانسة.

إلى تلك الأرواح الزكية التي أسكنها الله فسيح جنانه

جداي، جدتاي، عماي و خالتي.

إلى جميع أفراد عائلتي بندرومة خالاتي: لطيفة، أمينة، فتيحة، وإلى خالي محمد و خالي عبد الحميد و خالي عبد اللطيف وبنات خالاتي الأعزاء.

وإلى صديقتي العزيزة صابرينة وكل صديقاتي من قريب أو بعيد.

« اللهم انفعني بما علمتني، وعلمي ما ينفعني، وزدني علما »



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

-	شكر وتقدير
-	إهداء
-	فهرس المحتويات
-	فهرس الجداول، الأشكال والملاحق
أ-خ	مقدمة عامة
56-23	الفصل الأول: تحليل ظاهرة التهرب والغش الضريبي
23	تمهيد
24	المبحث الأول: ماهية التهرب والغش الضريبي
24	المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبي
24	الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي
25	الفرع الثاني: مفهوم الغش الضريبي
26	الفرع الثالث: الفرق بين التهرب والغش الضريبي
27	المطلب الثاني: أنواع التهرب والغش الضريبي
27	الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي
29	الفرع الثاني: أنواع الغش الضريبي
30	المطلب الثالث: أسباب الغش الضريبي
35	المبحث الثاني: مظاهر وطرق وآثار التهرب والغش الضريبي
35	المطلب الأول: مظاهر التهرب والغش الضريبي
35	المطلب الثاني: طرق التهرب والغش الضريبي
35	الفرع الأول: طرق التهرب الضريبي
37	الفرع الثاني: طرق الغش الضريبي
39	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
43	المبحث الثالث: طرق قياس التهرب الضريبي وسبل علاجه
43	المطلب الأول: مناهج وطرق قياس التهرب الضريبي

52	المطلب الثاني: سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي
54	المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي
56	خلاصة
91-58	الفصل الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية
58	تمهيد
59	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
59	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها
59	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
60	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
62	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
64	المطلب الثالث: أدوات ومظاهر الرقابة الجبائية
64	الفرع الأول: أدوات الرقابة الجبائية
66	الفرع الثاني: مظاهر الرقابة الجبائية
67	المبحث الثاني: الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية
67	المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية
79	المطلب الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية
86	المبحث الثالث: المراجعة الجبائية
86	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الجبائية
87	المطلب الثاني: أنواع وخصائص المراجعة الجبائية
87	الفرع الأول: أنواع المراجعة الجبائية
88	الفرع الثاني: خصائص المراجعة الجبائية
89	المطلب الثالث: مهام المراجعة الجبائية
91	خلاصة
126-93	الفصل الثالث: آلية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي
93	تمهيد

94	المبحث الأول: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم
94	المطلب الأول: التزامات المكلفين بالضريبة
97	المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة
106	المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي
106	المطلب الأول: التحضير للتحقيق
110	المطلب الثاني: سير التحقيق المحاسبي
110	الفرع الأول: كيفية سير التحقيق المحاسبي
111	الفرع الثاني: شروط سير التحقيق المحاسبي
112	الفرع الثالث: إجراءات التحقيق في المحاسبة
114	المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته
117	المبحث الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
117	المطلب الأول: التحضير للتحقيق
120	المطلب الثاني: سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
120	الفرع الأول: كيفية سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
122	الفرع الثاني: شروط سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
123	الفرع الثالث: إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
123	المطلب الثالث: انتهاء و تقييم المراقبة العميقة
126	خلاصة
166-128	الفصل الرابع: دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان
128	تمهيد
129	المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب
129	المطلب الأول: نشأة وتعريف مركز الضرائب
129	الفرع الأول: نشأة مركز الضرائب
129	الفرع الثاني: تعريف مركز الضرائب
130	المطلب الثاني: أصناف مركز الضرائب

130	المطلب الثالث: مجال اختصاص مركز الضرائب
130	الفرع الأول: الأشخاص التابعين لمركز الضرائب
130	الفرع الثاني: الضرائب والرسوم المسيرة من طرف مركز الضرائب
131	الفرع الثالث: الضرائب والرسوم التي تخضعون لها
133	المبحث الثاني: نشاطات ووظائف مركز الضرائب
133	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب
138	المطلب الثاني: صلاحيات مركز الضرائب
139	المطلب الثالث: دور ومهام مركز الضرائب
139	الفرع الأول: دور مركز الضرائب
140	الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب
142	المبحث الثالث: دراسة حالات ميدانية
142	المطلب الأول: دراسة حالة الرقابة على الوثائق
142	الفرع الأول: المرحلة التحضيرية
143	الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في الملف الجبائي
153	الفرع الثالث: المرحلة النهائية
153	المطلب الثاني: دراسة حالة التحقيق المحاسبي
153	الفرع الأول: سير عملية التحقيق
160	الفرع الثاني: النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف
164	الفرع الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي
166	خلاصة
171-168	الخاتمة العامة
183-173	قائمة المراجع
191-185	الملاحق

فهرس الجداول، الأشكال والملحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
144	يبين الوضعية الجبائية لكل الرسم على النشاط المهني، الضريبة على المرتبات والأجور وحقوق الطابع لسنة 2011	01
145	يبين الوضعية الجبائية للرسم على من القيمة المضافة لسنة 2011	02
146	يبين الوضعية الجبائية لكل من الرسم على النشاط المهني، الضريبة على المرتبات والأجور وحقوق الطابع لسنة 2012	03
147	يبين الوضعية الجبائية للرسم على القيمة المضافة لسنة 2012	04
148	يبين الوضعية الجبائية لكل من الرسم على النشاط المهني، الضريبة على المرتبات والأجور وحقوق الطابع لسنة 2013	05
149	جدول يلخص وضعية رقم الأعمال	06
155	حساب الزبون لسنة 2011	07
155	حساب الزبون لسنة 2012	08
155	حساب الزبون لسنة 2013	09
156	حساب الزبون لسنة 2014	10
156	يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2011	11
156	يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2011	12
157	يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2012	13

157	يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2012	14
157	يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2013	15
158	يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2014	16
158	يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2014	17
158	يوضح الدراسة المالية للمداخيل	18
160	يوضح حساب المشتريات للسنوات الأربعة	19
161	حساب الحقوق والغرامات الضريبة على الأجور	20
162	حساب الحقوق والغرامات الخاص بالضريبة على أرباح الشركات	21
163	حساب الحقوق والغرامات الخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي	22
164	الجدول العام للحقوق والغرامات حسب التبليغ الأولي	23
165	الجدول العام للحقوق والغرامات	24

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
68	الهكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	01
70	الهكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات	02
73	الهكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	03
74	الهكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب	04
75	الهكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	05
77	الهكل التنظيمي العام للمديرية الجهوية للضرائب	06
134_79	الهكل التنظيمي مركز الضرائب	11-07
87	دور المراجعة الداخلية.	08
88	دور المراجعة الخارجية.	09
90	مهمة المراجعة الجبائية.	10

فهرس الملحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
185	الإشعار الأولي للتحقيق الجبائي	01
186	الإشعار النهائي للتحقيق الجبائي	02
187	الإشعار بالدفع	03
188	الإشعار الأولي للتحقيق المحاسبي	04
189	الإشعار النهائي للتحقيق المحاسبي	05
190	التصريحات الجبائية الشهرية	06

المقدمة العلمية

مقدمة عامة

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة، وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية والمالية والاجتماعية والاقتصادية والتنموية، ومن ثم ضخامة آثارها على مختلف مستويات القطاع الإنتاجية والاستهلاكية والتوزيعية.

وقد ارتبط مفهوم الضريبة بحقوق المواطنة والمصلحة العامة في التاريخ السياسي الحديث، فحيثما وجدت أنظمة ديمقراطية تحترم الإنسان والقانون وجدت الضريبة لخدمة الحقوق والواجبات للفرد والمجتمع، وقد تطور مفهوم الضريبة بتطور المجتمعات وتعدد بنائها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لتصبح أحد أهم أدوات السياسة المالية المعتمدة من قبل الدول لسد فجوة الموارد المحلية واحتياجات المواطنين ومؤشرا مهما لتمييز التيار السياسي عن غيره في رؤاه الإستراتيجية وسياسته الاقتصادية، ذلك للارتباطات المعقدة بين الضريبة والتحويلات الاقتصادية وآثارها السياسية والاجتماعية على الدولة والمجتمع، ومن هنا جاء الاهتمام بالضريبة.

وفي العصر الحديث فإن اعتماد الدولة على الضريبة يكاد يكون اعتمادا كلياً ولا يستثنى من ذلك بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة، والتي تتميز بثروات طبيعية تغطيها عن فرض الضرائب، وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دوماً أن يجد نظاماً جنائياً يأخذ على عاتقه دور ومساهمة الجباية العادية في تغذية الخزينة، حيث قام المشرع الجنائي بتعدلات جذرية لهذا النظام القديم الذي كان يتميز بالتعقيد وكثرة أنواع الضرائب.

والذي يلفت الانتباه في هذا المجال وما لمستته، طبيعة الأفراد في تمسكهم بحقوقهم والمطالبة بها، والتلاعب في أداء واجباتهم الجبائية وهذا ما يطلق عليه بالغش الضريبي أو بتعريف آخر هو استخدام المكلفين لأساليب متعددة للتخلص من التزاماتهم الضريبية التي يرى فيها عبئاً يثقل عاتقه، مما أدى إلى ظهور بوادر لعمليات التهرب الضريبي التي أصبحت تشكل ظاهرة تتوسع بشكل متزايد، وبهذا أصبح التهرب الضريبي يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية وهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقتها وإمكانيتها المادية والبشرية عن طريق الرقابة الجبائية التي من خلالها يتم كشف كل الإغفال والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني.

وتعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي ساهمت في التقليل من حدة الغش والتهرب الجبائيين، فقد حققت عدة نتائج إيجابية لكونها مرتبطة مباشرة بالمكلف، فالرقابة الجبائية عبارة عن سلطة تتمتع بها الإدارة الجبائية استناداً إلى نصوص التشريع الجبائي وهي بالمقابل المنطقي والطبيعي للنظام الجبائي التصريحي الذي يعتمد على المعلومات المقدمة من طرف المكلف المتعلقة بشخصه وبنشاطه ومداعيله، وعلى الإدارة الجبائية عند ممارسة صلاحياتها حماية حقوق و ممتلكات المكلف.

إن استفحال الظاهرة استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي جاهدة إلى مكافحة هذا الوباء بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي، والمتجسدة في إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي، ومختلف مفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي، مديرية البحث والمراجعات، إضافة إلى أجهزة أخرى.

ولكن الملاحظ أنه رغم هذه الجهود المعتبرة لمكافحة هذه الظاهرة، إلا أن نسبتها في تزايد مستمر، فأصبحت تكتسي مناعة أكثر فأكثر من خلال تكيفها مع كل التغيرات التي تطرأ على النظام الجبائي، هذا من جهة، ومن جهة أخرى للنمو الذي عرفته نتيجة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي تعيشها جل اقتصاديات الدول، والتي أفرزت تنامي الاقتصاد الافتراضي الذي ساعد بدوره في تطور أساليب التهرب الضريبي، وبروز أنواع جديدة له، فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة، والاقتصاد بصفة عامة.

1- إشكالية البحث:

نظراً لأهمية الضريبة وأثرها على الاقتصاد الوطني يمكننا طرح الإشكال التالي:

– ما مدى نجاعة الرقابة الجبائية بمختلف آلياتها وإجراءاتها في مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي؟

إن سعي الدولة إلى مكافحة التهرب والغش الضريبي من خلال الرقابة الجبائية من أجل النهوض باقتصادها والتغلب على مشاكلها خاصة ما يتعلق منها بالتنمية، يطرح عدة تساؤلات منها بالخصوص:

1- ماذا نعني بالتهرب والغش الضريبي؟

2- ما هي الأسباب التي تؤدي الى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي؟

3- هل الإدارة الجبائية مؤهلة للحد من التهرب الضريبي؟

4- ما هي الإجراءات القانونية المتبعة من طرف الإدارة الجبائية للقيام بها؟

5- ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي؟

2- فرضيات البحث:

بعد طرح التساؤلات وإيضاح المشكلة رأيت أنه من الضروري تقديم بعض الفرضيات التي ستكون منطلقاً للدراسة كما يلي:

- 1- تستعمل الرقابة الجبائية مختلف أدواتها وأجهزتها المتمثلة في مفتشية الضرائب، ومركز الضرائب، ومديرية البحث والمراجعات وأجهزة أخرى لمحاربة التهرب الضريبي.
- 2- تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على مدى فعالية أدواتها وأجهزتها.
- 3- محاربة التهرب الضريبي يتطلب تضامناً بين الإدارة الضريبية والإدارات العمومية الأخرى.

3- أهمية البحث:

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من تلك الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي، والتي جعلت أموالاً طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع، وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها، في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من موارد الجباية العادية، وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمحاربة هذه الظاهرة الخطيرة ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل الهامة للعلاج.

4- أهداف البحث:

- 1- تشخيص ظاهرة التهرب والغش الضريبي.
- 2- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، التنظيمي والقانوني.
- 3- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة التهرب والغش الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة في ذلك.

5- محددات الدراسة:

تحدد هذه الدراسة لموضوع البحث من خلال المحدد المكاني المتعلق بمركز الضرائب لولاية تلمسان (CDI)، وبالتحديد مكتب المراقبة الجبائية، أما المحدد الزمني فيتعلق بالفترة الزمنية التي يتم فيها البحث سنة 2015.

6- أسباب اختيار الموضوع:

- نتيجة لتفاقم ظاهرة التهرب والغش الضريبي واتساع آثارها، أصبحت من أهم انشغالات المشرع، حيث أُلْمِتْ تقلص أهمية النظام الضريبي وتعدد وجوده، لذلك ارتأيت إلى توضيح الأبعاد الحقيقية لهذه الظاهرة وتشخيص أسبابها.
- الميول الشخصي للتعرف على الضريبة، ومعرفة جريمة التهرب الضريبي، وإزالة الغموض عنه.
- حب التطلع لمعرفة خبايا هذه الظاهرة من أجل إثراء معارفي وقدراتي.

7- الصعوبات:

- من الطبيعي أن تواجه أي بحث علمي جملة من الصعوبات، وبالنسبة للصعوبات التي واجهت إنجاز هذا البحث:
- عدم استقرار القوانين الجبائية بما تحتويه من تعديلات خاصة ذات الصلة بموضوع البحث.

8- المنهج والأدوات المستخدمة:

- انطلاقاً من أن طبيعة البحث ونوعه هي المحدد لنوع المنهج المستخدم في البحث، فقد اعتمدت معالجاتي لهذا البحث على المنهج الوصفي.
- كما سأعتمد على مختلف الإسهامات ذات الصلة بالموضوع وهي:
- أدوات مكتبية: من خلال الإعتماد على مختلف المصادر والمراجع والبحوث من أجل الإلمام بالجوانب النظرية بالموضوع.
- الدراسة الميدانية: من خلال إجراء بحث ميداني على مستوى مركز الضرائب لولاية تلمسان من أجل إعطاء صورة واقعية عن أهم الإجراءات التي تتخذها الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

9- الدراسات السابقة:

1- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاولة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاد التنمية، جامعة الحاج لخضر - باتنة، سنة 2003-2004، في هذه الدراسة تم التوصل إلى أن محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي ليس بالأمر السهل، وذلك راجع إلى تعقد الظاهرة واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية يصعب إحصاؤها وكشفها هذا من جهة ومن جهة أخرى، فإن تطور الأنشطة الاقتصادية واتساع دائرة المشاريع خاصة منها في القطاع الخاص، أدى إلى اتساع دائرة التهرب والغش الضريبي، كما ان الرقابة الجبائية تعتبر كنتيجة حتمية للنظام التصريحي من النجح الآليات لمحاربة الظاهرة، إلا أنها تبقى قاصرة نسبيا عن تأدية الدور المنوط بها، وكذلك توصلت هذه الدراسة إلى أن محاربة التهرب والغش الضريبي يتطلب وجود جهاز رقابة فعال سواء على مستوى الإجراءات و العقوبات أو على مستوى وسائل التدخل وإمكانيات مادية وبشرية معتبرة.

2- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2010-2011، وتم التوصل إلى أن المكلفين بالضريبة يعتمدون على التهرب من دفع مستحقاتهم بطرق وأساليب أهمها التلاعب في إعداد و تقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية وخاصة القوائم المالية، وتتوفر الرقابة الجبائية في الجزائر على نظام متكامل من الهياكل والإجراءات الجبائية أساسا في مختلف المصالح الجبائية المنتشرة عبر الوطن، بالإضافة الطرق المتبعة من قبل هذه المصالح لاختبار مدى جودة المعلومات المحاسبية وهي طرق كفيلة إلى حد بعيد باكتشاف حالات الأخطاء والإغفال التي يمكن أن تتضمنها المعلومات المحاسبية مما يؤثر سلبا على جودتها وبالتالي على مستخدميها، ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها أنه الكثير من المكلفين يتهربون من دفع مستحقاتهم الجبائية بطرق وأساليب عدة أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، حيث يتجه أغلب المكلفين نحو تقديم صورة عن مركزهم المالي أقل مما هي في الواقع للتقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم تسديدها، وساعد على انتشار وتنامي هذا الإتجاه ضعف بنية الاقتصاد الجزائري لعدة أسباب لعل أهمها غياب سوق مالي معتبرة لهذا فمعظم المؤسسات غير محتاجة لتحسين وتلميع وضعيتها المالية.

3- كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة لمدينة، 2011-2012، يهدف هذا البحث إلى بيان مدى تفعيل الرقابة الجبائية وفقا لإصلاح النظام الضريبي بعد عام 1990، ومن

جهة أخرى إلى الحد من أثر الغش والتهرب الضريبي. كما توصلت هذه الدراسة إلى أن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج أحد المسلكين التهرب المشروع بتجنب المكلف الخضوع للضريبة دون ارتكاب أية مخالفة للأحكام والأنظمة الضريبية وكذا التهرب غير المشروع الذي يتمثل بنجاح المكلف في الإفلات من تأدية الضريبة المستحقة عليه عبر ممارسة الغش والتزوير ومخالفة القوانين الضريبية المعتمدة، ولقد انتشرت هذه الظاهرة بصورة كبيرة لتعدد الأسباب فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي الذي يتسم بغموضه وعدم استقراره، ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية لتعدد إجراءاتها بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالمكلف.

4- قرموش ليندة، **جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة محمد خيضر- بسكرة، سنة 2013-2014، توصلت هذه الدراسة إلى أن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة في استعمال الطرق الاحتيالية، وإذا كانت الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة، وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني. وتعتبر الضريبة المحور الذي يقوم حوله التهرب الضريبي، فالضريبة تعد عبئا على المكلف بها، بحيث لا يوجد لها مقابل مباشر وإنما يدفعها باعتبارها عضوا في المجتمع ومن هنا تظهر فكرة التملص من الواجبات الجبائية وتفادي تحمل العبء الضريبي.

5- أوهيب بن سالمة ياقوت، **الغش الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية جامعة الجزائر، سنة 2002-2003. وقد توصلت هذه الدراسة أنه لتفادي ظاهرة الغش الضريبي، يجب على الإدارة الجبائية أن تواصل في اتخاذ الإجراءات الملائمة، وتعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع الدخول الحقيقية، وما تم التحصل عليه من معلومات من مصادر أخرى، والعمل على اكتشاف الأخطاء الدخول الحقيقية، واكتشاف الأخطاء والانحرافات والقيام بتصحيحها.

6- مقال، عبد الوهاب بوكرواح، **"مجلة الشروق"**، نشر يوم الإثنين 30 نوفمبر 2015، تقرير للمفتشية العامة للمالية طلبه كريم جودي يكشف، هذه أهم معاقل التهرب الجبائي والغش الضريبي والرشوة والفساد المالي، الخزينة العمومية تخسر 2553 مليار بسبب الغش في سنة واحدة. كشف تقرير للمفتشية العامة

للمالية، خاص بتقييم ومراقبة إجراءات مكافحة التهرب الضريبي والمخالفات الشبيهة على مستوى الإدارة الجبائية، أن ولاية البلدية تحولت خلال السنوات الأخيرة إلى واحد من أهم معاقل التهرب الجبائي والغش الضريبي والرشوة في مجال النشاط الصناعي والتجاري والنشاطات الحرة الخاضعة لدائرة اختصاص الإدارة الجبائية.

وتضمن التقرير الذي تم إعداده بأمر من وزير المالية كريم جودي، تجاوزات خطيرة من الناحية الإجرائية والتنظيمية على مستوى إدارة الضرائب بهذه الولاية التي تعتبر من أهم الأوعية الجبائية على المستوى الوطني، ويشير التقرير الذي تحوز "الشروق" نسخة منه، إلا أن التحقيقات التي طالب بها وزير المالية، تقرر بعد تلقيه عدة تقارير وصلته من مؤسسة "كرامس" تضمنت تفاصيل موثقة حول التجاوزات التي تعرضت لها من بعض موظفي مصالح الضرائب الذين استعملوا الإدارة الجبائية للاغتناء.

10- خطة البحث:

لقد قمت بتقسيم الموضوع محل البحث إلى أربعة فصول محاولة مني الإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة.

حيث تناولت في الفصل الأول ظاهرة التهرب والغش الضريبي، باعتبارها الداء الذي نسعى إلى علاجه ومكافحته وذلك من خلال تشخيصها لمعرفة أهم أسبابها، أنواعها، مظاهرها وطرقها وآثارها، وكذا تحديد طرق قياس التهرب الضريبي وسبل علاجه، من خلال إظهار أهم المناهج المقترحة لقياس هذه الظاهرة وهذا بغية الإلمام بالظاهرة بصورة شبه متكاملة.

أما في الفصل الثاني فتطرقت إلى الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية، من خلال تحديد ماهية الرقابة الجبائية لتوضيح مختلف أهدافها وأشكالها وأدواتها، ثم أبرزت الأجهزة المكلفة للقيام بعملية الرقابة، وكذلك تناولت فيه مبحث حول المراجعة الجبائية من خلال ذكر مفهومها، أنواعها، خصائصها ومهامها.

ومن خلال الفصل الثالث تناولت آلية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، من خلال ذكر واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم، الطرق المعتمدة في الرقابة والمتمثلة في التحقيق المحاسبي، الذي يهتم بفحص محاسبة المكلف قيد التحقيق معه، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يخص مراقبة الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة.

أما الفصل الرابع والأخير فهو عبارة عن دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان (CDI)، وذلك من خلال ذكر إطارها المفاهيمي ودراسة حالتين من الرقابة الجبائية.

الفصل الأول

تحليل ظاهرة التهريب والغش الضريبي

تمهيد:

تلعب الضريبة في العصر الحالي دورا هاما، إذ تعدّ من أهم الوسائل التمويلية للدولة والتي تضمن لها إمكانية تغطية نفقاتها العمومية المتزايدة والسير الحسن لمشاريعها، وأداتها الأساسية لتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية، وذلك بالنظر إلى النقص الملاحظ في الموارد التمويلية الأخرى كالاقتراض الذي يشكل عبئا ثقيلا على كاهل الدولة، ونظرا لأهمية الضرائب في كافة المجتمعات المتقدمة والنامية فهي أحد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة التي تستخدمها في الإنفاق على الخدمات لتحقيق الرفاهية و تقدم المجتمع.

ومع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب والغش الضريبي والتي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول، و تعتبر جريمة التهرب والغش الضريبي من جرائم قانون الأعمال وتحديدًا ومعرفة أركانها والعقوبات الواردة عليها يكتسي أهمية بالغة لأنه موضوع يمس وبصفة أساسية ميزانية الدولة.

كما أنها تحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية، لذا تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها وإمكاناتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي تكمن من ورائها.

وبناء على ذلك سأقسم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: ماهية التهرب والغش الضريبي.

المبحث الثاني: مظاهر وطرق وآثار التهرب والغش الضريبي.

المبحث الثالث: طرق قياس التهرب الضريبي وسبل علاجه.

المبحث الأول: ماهية التهرب والغش الضريبي

لقد تعددت آراء وتعريف الباحثين في ظاهرة التهرب والغش الضريبي، إذ من الصعب إعطاء تعريف شامل يحظى بإجماع واسع نظرا لاختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث، ويعتبر التهرب أوسع نطاق من مفهوم الغش، فالغش هو التخلص من دفع الضريبة باحتراق القوانين بطرق وأساليب يراها المكلف ملائمة ومناسبة، كما يمكن للمكلف اللجوء إلى عدم دفع الضريبة بدون احتراق نصوص القانون الجبائي، وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي، وفي هذا الصدد سأتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التهرب والغش الضريبي، أنواعه والأسباب التي تؤدي إليه.

المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبي

وحتى يكون هناك تحديد دقيق للمفهومين أرى أنه من الضروري تحديد مفهوم الغش الضريبي والتهرب الضريبي اللذان يجتمعان في كون كليهما يحاول من خلالهما المكلف الضريبي أن يمتنع عن دفع الضريبة، ويختلفان في الطريقة المتبعة من أجل ذلك.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

إنَّ تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، وهذا إما بالغش أو التجنب الضريبي، ونظرا لتداخل وتشابه هذين المصطلحين، إرتأيت إلى ضرورة الفصل بينهما، لأنهما ظاهرياً يؤديان إلى نفس المعنى، أمّا جوهريا فهما غير ذلك، وقد تعددت تعاريف التهرب الضريبي، نذكر منها:

2- يعرفه "د. عادل فليح العلي" بأنه ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا بعد تحقق واقعه المنشأة.¹

3- وعرفه كذلك "محمد عباس محرزي": يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة

للضريبة، فيعتمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها، أو أن الملزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي

¹ - عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الراجحة للنشر والتوزيع، دار الجامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، سنة 2007، ص (123).

مخالفة لقانون الضريبة".¹

4- أما "عطية عبد الواحد" عرفه على أنه تمرب الممول من الضريبة المفروضة عليه ومخالفة القانون، وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المواد الخاضعة للضريبة أو بتقديم إقرار غير صحيح.²

5- ويعرف "جامع أحمد" التهرب الضريبي أنه تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي.³

6- ويعرفه "Delahaye Thomas": أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك".⁴

7- أما "J. C. MARTINEZ" عرفه بأنه: "هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي".⁵

وكتعريف شامل يعرف التهرب الضريبي على أنه ظاهرة سلبية تتمثل في محاولة المكلف التخلص من دفع الضريبة بصفة جزئية أو كلية بطريقة بمختلف الوسائل.

الفرع الثاني: مفهوم الغش الضريبي

لقد تعددت آراء وتعريف الباحثين في ظاهرة الغش الضريبي، إذ من الصعب إعطاء تعريف شامل يحظى بإجماع واسع نظرا لاختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث لذلك سنورد هنا بعض التعاريف:

1- هو عبارة عن تمرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة و إعطاء عرض خاطئ للواقع، أو تفسير مضل.⁶

2- إختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تأدية الضرائب المترتبة عليه، فقد يعتمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة، أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه.⁷

¹ - محمد عباس محززي، إقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ، دون طبعة، سنة 2005، ص (317).

² - عطية عبد الواحد، مبادئ وإقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، دون طبعة، سنة 2005، ص (479).

³ - جامع أحمد، علم المالية العامة (فن المالية العامة)، دار النشر العربية، الطبعة الثانية، القاهرة، سنة 1975، ص (244).

⁴ - Delahaye Thomas - **Le Choix de la Voie moins imposé** , édition Bruylant, Bruxelles, 1977, P (25).

⁵ - J. C. Martinez, **la fraude fiscale**, PUF, France, 1984, p (13).

⁶ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (08).

⁷ - مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ديوان النشر، لبنان، الطبعة الرابعة، سنة 2004، ص (379).

3- ويعرفه الأستاذ "حسن العرابوي" و "الدكتور جلال كبير" كما يلي: التهرب الغير المشروع هو الذي يضمن مخالفة القانون، ويندرج تحت هذه الصورة كل طرق الغش المالي، سواء في تحديد الوعاء، أو عند التحصيل.¹

4- كما يعرفه "عبد المنعم فوزي" بأنه يتضمن مخالفة قانون الضرائب، فتندرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة.²

5- يعرف "LUCIEN MEHL" الغش الضريبي بأنه خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة و تخفيض وعائها.³

6- أما "A.MARGAIRAZ" فقد اعتبر الغش بأنه يتمثل في التخلص من الضريبة و إعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضل.⁴

7- ويعرفه "CAMILLE ROSIER" بأنه يشمل كل الحركات و العمليات القانونية و المحاسبية و كل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات.⁵

ومن خلال ما تقدم من تعاريف يستخلص بأن الغش الضريبي يترجم امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها، وهو بالتالي خرق مباشر لقانون الضريبة سواء بطريقة إرادية أو إراديه وبالتالي يصبح التخلص من الضريبة غشا، حيث أنه يشمل إما على مخالفة نص من نصوص القانون، وقد يتم ذلك بمناسبة تحديد وعاء الضريبة حينما يقوم الممول بإخفاء بعض المادة الخاضعة للضريبة أو حينما يقدم إقرارا غير صحيح، كما يمكن أن يتم بمناسبة تحصيل الضريبة حينها يقوم الممول بإخفاء أمواله ليفوت على الإدارة المالية استيفاء حقها منه.

الفرع الثالث: الفرق بين التهرب والغش الضريبي

نميز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي من خلال:

¹ - حسن العرابوي، جلال كبير، المالية العامة، جمهورية مصر العربية، سنة 1994، ص (40).

² - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، الطبعة الاولى، بدون سنة نشر، ص(223).

³ - Lucien Mehl , **Sciences et techniques fiscales**, Tome 2 , PUF , Themis, p (733).

⁴ - André Margairaz, **la fraude et ses succédané**, Collection de la Nouvelle Ecole de lozanne, 1997,p (16).

⁵ - Camille Rosier , **L'impôt** , cité par Margairaz ,la fraude fiscale, PUF, France, p (18).

- التهرب الضريبي أو ما يعرف بالتجنب الضريبي هو يتصرف إلى التهرب الضريبي المشروع أي التهرب منظور إليه بمفهومه الاقتصادي،¹ والمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء نية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية).

- أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تحقيق أو إسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل إلى حد التدليس والإحتيال، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي، ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني الخاص، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالة التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون.²

المطلب الثاني: أنواع التهرب والغش الضريبي

الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي

1- التهرب المشروع:

هو طريق طبيعي يقره القانون مثل أن يعلم فرد أن هناك سلعة ما فرضت عليها ضريبة غير مباشرة فسوف يتحملها لو اشترى تلك السلعة ولذلك يمتنع عن شرائها، أو قد يرى أن نشاطا ما لا يخضع للضريبة فيمارسه ويستثمر فيه أموال كالمشاريع الزراعية والحيوانية وغيرها وقد يجد ثغرة في التشريع الضريبي ينفذ منها للابتعاد عن مجال الضريبة وهو ما يطلق عليه التخطيط الضريبي.³

2- التهرب الغير مشروع:

هو التهرب الذي يتضمن غشا أو احتيالا يلجأ إليه المكلف بالضريبة للتخلص منها، ومن صورته محاولة المكلف التهرب من تحديد دين الضريبة عن طريق الإمتناع عن تقديم الإقرار، أو أن يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدم إقرارا لا يتفق وحقيقة الأمر، وفي مجال الضريبة الجمركية صورة إدخال السلع المستوردة خفية، أو أن يذكر قيمة للسلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية، وكذلك من صورته محاولة

¹ - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، سنة 2008، ص (13).

² - سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، دون طبعة، لبنان، سنة 2008، ص (209).

³ - عبد الناصر نور، نائل حسن عدس وعليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2003، ص (324).

المكلف بالضريبة إخفاء أمواله بعد أن يحدد المبلغ الواجب الدفع للإدارة الضريبية أو تهريبها حتى يتعذر استيفاء دين الضريبة.¹

3- التهرب الوطني:

هو كل محاولة تهرب، أو بالأحرى كل تهرب ضريبي يتم داخل حدود الدولة، ويكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جنائي وحيد.

4- التهرب العابر للدول:

يتمثل هذا النوع من التهرب في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جنائية إن صح التعبير، وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.²

5- التهرب الضريبي باستعمال الجنات الضريبية:

تعتبر الجنات الضريبية المناخ الملائم لعمل الشركات دولية النشاط، حيث تقوم الشركة الأم بإنشاء فروع لها للإستفادة من الميزات والإعفاءات التي يقرّها النظام الضريبي للأنشطة التي تمارس في تلك الدول، وخاصة بالنسبة للمشروعات الأجنبية كبيرة الحجم.

وتختص شركة الأم التي عادة ما تكون في دولة ذات النظام الضريبي مرتفع بالقيام بأنشطة لا تولّد ربحاً مباشراً كأنشطة البحث العلمي، قصد تخفيف العبء الضريبي في البلاد الأم، باعتبار أن هذه الأنشطة عادة ما تكون معفاة من الضرائب، أما الفروع والتي عادة ما تكون في بلدان ذات نظام ضريبي مخفف فإنّها تقوم بالأنشطة التي تدر أرباحاً كالإنتاجية والتسويقية، وبذلك تكون الشركة قد تجنبت الضريبة في البلد الأم.

كما قد يتم التهرب من دفع الضريبة قبل توزيع الأرباح أو بعد توزيعها. ففي الحالة الأولى تقوم الشركة الأم بتخفيف العبء الضريبي عليها عن طريق زيادة التكاليف بطريقة صورية في البلد الأم وتخفيضها في دول الجنات الضريبية، أما بعد توزيع الأرباح فإن الفروع لا تقوم بتحويل تلك الأرباح إلى

¹ - عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، مرجع سبق ذكره، سنة 2007، ص(123-124).

² - زويتني نجيب، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص (06-07).

الشركة الأم بل تقوم بإعادة استثمارها أو تحويلها إلى دولة أخرى تتبع نظاما ضريبيا منخفض، أو حتى تحويلها إلى الشركة الأم تحت مسميات غير حقيقية كنفقات معفاة من الضريبة، فالتهرب هنا يتم دون انتهاك للقانون بل يتم على أساس الاستفادة من اختلاف مستوى الضغط الضريبي بين الدول، حيث تقوم الشركات بالتلاعب في التكاليف لنقل الأرباح من أوعية عالية الضريبة إلى أوعية منخفضة الضريبة، وغالبا ما تختار السلطات الضريبية في كيفية مواجهة هذا المشكل.¹

الفرع الثاني: أنواع الغش الضريبي

ومن خلال ما سبق نجد أن الغش الضريبي هو خرق صارخ لقواعد القانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة، وعلى هذا نذكر أنواع الغش الضريبي كما يلي:

1- الغش البسيط:

يعرف هذا النوع بأنه تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة ويعتبره المشرع محاولة

متعمدة لتضليل الإدارة الجبائية باستعمال عنصر التدليس المتمثل في:

- النقص في التصريح.

- التأخر في تقديمه.

- عدم تقديمه نهائيا.²

2- الغش المركب:

حسب "M.Cozian" يعتبر جريمة الغش موصوفة أو مركبة بالنظر إلى الغش العادي ليس فقط عندما يستعمل المكلف الطرق الاحتمالية للتخلص من الضريبة وإنما كذلك عندما يقوم بمسح كل الآثار والأدلة ترقبا لأي رقابة جبائية محتملة.³

¹ - وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبيدة، 2004-2005، ص (111-112).

² - طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995-1999، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص (53).

³ - Maurice Cozian, *Précis de la fiscalité de l'entreprise*, Edition litec, 1990, p (19).

المطلب الثالث: أسباب الغش الضريبي

يرجع انتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لها والتي ساعدت في نموها واتساعها، لذلك يعتبر وجود التهرب والغش الضريبي نتيجة توفر أسباب معنية والتي ترتبط بالمكلف وطبيعة النظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة.

1- الأسباب العائدة إلى المكلف:

غالبا ما تعود أسباب الغش الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية، أخلاقية و مالية نتعرف على أهمها:

1-1 ضعف المستوى الخلقي و الوضعية السيئة للمكلف:

والذي يحفز الأفراد على الغش الضريبي من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع و مع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.¹

1-2 ضعف الوعي الضريبي:

يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء.²

في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي، و يعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الإعتقادات الخاطئة عن الضريبة و التي نجملها فيما يلي:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.

- إعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور.

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (10).

² - محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العلمية، القاهرة 1999، ص (301).

- حسب استطلاع الرأي العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة اتضح أن 4 % من الأفراد يعتبرونه بمثابة سارق و 1% منهم بمثابة خائن و 18 % من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله، كما أن 22 % من الفرنسيين يبررون موقفهم المتهرب ولا يجدون ضرورة لمعاقبته.¹

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

- سوء تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

ونشير أن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة وعادلة نجدها أقل عبئا عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقد انها ظلما و تعسفا نجدها تشكل عبئا ثقيلًا عليه لذلك يرفضها و يسعى إلى التهرب منها.²

2- الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب و نطاقه و التي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي و التي نجملها في العناصر التالية:

1-2 ثقل عبء الضريبة:

والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي.³

2-2 ضعف العقاب المفروض و الرقابة على المتهرب:

إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، حيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإن كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه

¹ - صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، سنة 1987، ص (121).

² - fiscalité Directe, Acte du séminaire organisé par D.G.I. et FM, 1993, p (127).

³ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (12).

غير المشروع من الضريبة، ففي هذه الحالة يتعدد المكلف عن ذلك التهرب و يقلل منه، ولكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ يعود على المكلف أو غير موجود تماما، في هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.¹

2-3 عدم استقرار التشريع الضريبي:

يؤدي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم الى التهرب الضريبي.²

2-4 ضعف الرقابة الضريبية:

عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب.³

3- الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

وقد تعددت الأسباب الإدارية التي من شأنها أن تشجع ظاهرة الغش الضريبي، فمن جهة تعاني الإدارة من نقص في الإمكانيات المادية والبشرية رغم مجهوداتها المتواصلة للتحكم في ذلك، ومن جهة أخرى توجد عوامل تتصل بالإدارة الجبائية وكيفية قيامها لمهامها المتمثلة في الرقابة والتحقيق في تصريحات المكلفين من أجل تقدير وعاء الضريبة الواقعة على ذمتهم.⁴

وإذا كانت مصالح الإدارة الجبائية تحاول بقدر الإمكان ممارسة الرقابة والتحقيق من أجل تحصيل أفضل للضرائب، فإن الأمر لم يكن بالأمر السهل إلام ما يقوم به المكلفون من تحايل للإفلات من الضرائب، حيث أن كثيرا ما يمارسون أعمالهم التجارية دون استعمال الفواتير أو في غياب محل تجاري أو استعمال سجلات تجارية وهمية، كما من الصعوبات التي تلاقيها الإدارة الجبائية في تقديم بعض أوعية الضرائب هي ما يشجع المكلف على الغش الضريبي، وقد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على الغش الضريبي، وهذا كله نتيجة صعوبة الإدارة في تقدير الوعاء الضريبي.⁵

¹ – fiscalité Directe, Acte du séminaire organisé par D.G.I. et FMI ,op, cit, p (126).

²- Andrée Margairaz, **La Fraude Fiscale et ses succédanés**, deuxième édition, suisse , 1977, p (175).

³- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (13).

⁴- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثالثة، سنة 2003، ص (185).

⁵- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سنخري الجزائر، سنة 2010، ص (66).

4- الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية:

لأسباب الاقتصادية دورها في الغش الضريبي ، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة كلما كان الغش الجبائي كبير والعكس صحيح.

1-4 الوضعية الاقتصادية للمكلف:

يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها ، هذا في حالة الأزمات، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.

2-4 الوضعية الاقتصادية العامة:

ترتفع مداخل الأفراد في فترة الإنعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسدها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل الغش الضريبي، أما في فترات الركود الاقتصادي ينتشر السوق الموازي ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني.¹

5- الأسباب الاجتماعية:

يلعب المحيط الإجتماعي دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الافراد وهذا أن ضعف الوعي الضريبي الذي يتناسب مع الشعور الوطني.

6- الأسباب السياسية:

وهي أسباب تساعد على انتشار التهرب الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة التهرب الضريبي ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما:

– الإختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمده الدولة بعد الاستقلال، مما كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.

¹ – محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1997، ص (37).

- وجود موارد بترولية هامة جعلت السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.¹

7- الأسباب المرتبطة بالتجارة والعملات الالكترونية:

إن التجارة الالكترونية كعامل أول مزعزع للأنظمة الضريبية، تعرف توسعا سريعا فيمكن أن يكون أكبر جزء من التجارة الدولية (خاصة بين الشركات)، عن طريق الأنترنت في المستقبل القريب فقد فاقت هذه المبادلات 150 مليار دولار سنة 1999، لكن التخمينات تبين أنها ستفوق 3 بليون دولار سنة 2003،² ولعل أهم تحد تواجهه السلطات الضريبية يتمثل في انتقال معاملات الورق إلى معاملات افتراضية وكذا إمكانية تحميل عن بعد المواد على الأنترنت مباشرة، وهذا لمن شأنه أن يطرح صعوبات كبيرة أمام المراقبة والتسوية مما يوسع من أخطار التهرب الجبائي، وهو ما أشار إليه Daniel Arthur laprés، إلا أن خصوصيات التجارة الإلكترونية تواجه صعوبات ميدانية أثناء تطبيق التشريعات الضريبية الحالية.³

8- العوامل النفسية والأخلاقية:

حيث تلعب العوامل النفسية دوراً هاماً في عملية التهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي والأخلاقي قل التهرب الضريبي، ويرجع ضعف الوعي إلى عدة عوامل منها:

- شعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي وبالظلم الواقع عليهم من فرض الضريبي، فهي تحد من حريتهم، أن هناك فئات أخرى بالاجتمع هي التي يقع على عاتقها دفع الضريبة.
- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي.
- سوء تخصيص النفقات العمومية، حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة .
- إتباع أشكال مختلفة من الممارسات الفاسدة في قطاعات المجتمع، مما أدى إلى ضياع البنية الأخلاقية والقيم الاجتماعية وسهل على الغالبية ممارسة الفساد وقبوله.⁴

¹- بجاوي نصيرة، الغش والتهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، سنة 1998، ص (62).

²- عمر بجاوي، مساهمة في الدراسة العامة، دار هومة الجزائر، سنة 2003، ص (101).

³- Daniel Arthur Laprés, quelle fiscalité pour le commerce électronique, mars 2003.

⁴- آيت بالقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص إقتصاديات المالية والبنوك، جامعة آكلي محمد أولحاج، البويرة، 2013-2014، ص (21).

المبحث الثاني: مظاهر وطرق وآثار التهرب والغش الضريبي

يعتبر التهرب والغش الضريبي ظاهرة موجودة في كل دولة وتنتشر في كل القطاعات ولكن بدرجات متفاوتة وبطرق مختلفة، كما أن له عدة مظاهر وآثار، وهذا ما سأطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: مظاهر التهرب والغش الضريبي

- عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عدا النشاط الخاضع للضريبة معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه وفي هذه الحالة يكون التهرب كلي.

- هروب المكلف خارج البلاد وبالتالي يصعب على إدارة الضرائب تحصيل الضريبة.

- إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية، أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا تدفع عليها الضريبة الجمركية.

- تقديم المكلف بالضريبة أقل مما يجب، كأن يذكر في تصريحه دخله أقل من دخله الحقيقي، أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.

- المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة مما يؤدي الى تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة.

- وحتى يكون أو يعتبر أي سلوك كغش ضريبي يجب توفر عنصرين أساسيين هما:

أ- العنصر المادي والمتمثل في تخفيض الإقتطاع الضريبي بطرق غير مشروعة.

ب- توفر النية السيئة لذلك السلوك.¹

المطلب الثاني: طرق التهرب والغش الضريبي

الفرع الأول: طرق التهرب الضريبي

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة المتهرب، وقد أدى التفتح والتطور

¹ - فارس فايزة، براهيمى ليلي، الفساد الاداري والمالي وجرائمه مصر نموذجاً، مذكرة نخرج لنيل شهادة ليسانس، جامعة تلمسان، 2013-2014، ص (64-65).

التكنولوجي و زيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور الطرق و الأساليب المتبعة في التهرب الضريبي، ومن أبرز هذه الطرق و الأساليب المستعملة في ذلك ما يلي:

1- التهرب الضريبي عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية:

و ذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر و سجلات و حسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية بهدف التقليل من الإيرادات و زيادة النفقات، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من التهرب:

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع.
- توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلا.
- التسجيل الوهمي للمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة.
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطئ مع الزبون.

2- التهرب عن طريق إخفاء الممتلكات:

يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء المتعمد لبعض الممتلكات مثل المخزونات، وهذا يكون كلي أو جزئي، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من طرق التهرب الجبائي ما يلي:

- إخفاء جزء من المخزونات و بيعها سرا في السوق الموازية.
- عدم التصريح بكل الأنشطة الممارسة من قبل المكلف.

3- التهرب عن طريق استغلال القانون:

ويتم ذلك باستغلال الامتيازات القانونية الممنوحة لبعض العمليات والنشاطات، حيث يقوم بعض المكلفين بإدراج جزء من أنشطتهم ضمن الأنشطة المعفية أو التي لها إعفاء جزئي، ومن الأمثلة الحية عن ذلك:

- تسجيل عملية بيع أصل من الأصول على أنها هبة.
- اعتبار عمليات توزيع الأرباح على المساهمين أنها رواتب و أجور¹.

¹ - سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2011-2012، ص (79-80).

الفرع الثاني: طرق الغش الضريبي

يأخذ التهرب الجبائي عدة طرق وأساليب للإفلات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق أوضاع قانونية مخالفة لما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية، فما هي الإجراءات و التقنيات التي يلجأ إليها الممول من اجل عدم دفع الضريبة.

1- الطريقة المحاسبية:

بما أن معظم التشريعات الضريبية قائمة على أساس الإقرار، أي إلزام المكلف بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها، فإنه من البديهي أن معظم البيانات اللازمة لهذا التصريح يوفرها النظام المحاسبي، الذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تبويب وتسجيل وتلخيص العمليات المالية التي تقوم بها الوحدة وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج نشاطها الفعلي، ومع افتراض جزء من تضامن المواطن اتجاه الإدارة الجبائية فإن المكلف يسعى دائما لإدخال تغيرات ولو طفيفة على ملفه خاصة من الجانب المحاسبي، ويبقى أن ممارسة التهرب تمتد من التخفيض في مبلغ المبيعات أو الإستيراد بدون تصريح، إلى إهمال تسجيل الإيرادات مروراً بتضخيم أرقام التكاليف القابلة للخصم.

كما يتم ذلك التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا وباعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية التي تقوم بمقارنة ما جاء في التقارير والوثائق المحاسبية بغية التأكد من أن الكتابة المحاسبية وبين ما يقدمه من وثائق مظلة أو بصورة أدق تعتبر الوثائق سلاح ذو وجهين، ففي الوقت الذي يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها المكلف، يمكن استعمالها أيضا لتظليل الجهاز الضريبي فهي تعتبر من ناحية حجة تبريرية لصاح المكلف إذا كانت محكمة ومنظمة، وفي الوقت نفسه فهي دليل ضد المكلف إذا كان يشوبها الغموض والتناقض، لذلك أوجبت جل التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة كاملة تعطي صورة واضحة على مجمل نشاطه.

ولهذا النوع من الغش طريقتين وهما:

- الغش بزيادة و تضخيم التكاليف.
- الغش بتخفيض الإيرادات.¹

¹ - عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاد التنمية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004، ص (10).

• الغش بزيادة التكاليف:

بعدما سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء التي يتحملها فعلا وذلك لاستغلال مؤسسته شريطة أن تكون هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود المعقول (الحدود التي وضعها القانون)، أصبح البعض من الممولين ينتهزون هذا الحق في إدخال مصاريف ليست لها علاقة بالنشاط الذي تقيمه المؤسسة أو المبالغة في تقديرها للتكاليف، و ذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة، فتعددت الطرق المستعملة في هذا المجال وسوف نتعرض إلى الأكثر استعمالا و المعروفة لدى المصالح الجبائية.¹

• الغش بتخفيض الإيرادات:

حيث يتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة وذلك باستعمال طرق ووسائل مختلفة مثل إهمال المبيعات حيث هذه الطريقة تتمثل في لجوء بعض المكلفين إلى البيع ولا تظهر العملية في محاسبة المبيعات أو الخزينة.

كما أن هناك طرق أخرى تتمثل في:

• التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة:

وذلك بتقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة للمصاريف العامة التي تعتبر بطبيعتها قابلة للخصم من الربح المحقق قبل الإخضاع الضريبي مثلا: إصلاح السيارة الشخصية وإعتبارها مصاريف إصلاح سيارة مصلحيه، وبذلك يتم التخفيض قدر المستطاع من الربح الصافي الخاضع للضريبة وهو ما يسمح لهؤلاء الممولين من الإفلات كليا أو جزئيا من الضريبة على أرباح المؤسسة.

• الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة:

وذلك عن طريق الزيادة المبالغ فيها لمبالغ العوائد (أجور) المسجلة في المحاسبة والتي ليست لها أي علاقة نسبية مع العمل أو الخدمة المقدمة من طرف الشخص المأجور، كما يمكن أن تكون في الأصل أرباح موزعة على الشركاء تحت غطاء أجور لكي لا تخضع للضريبة على أرباح الشركات، أو تسجيل عمال وهميين في المحاسبة الخاصة بالرواتب و الأجور حيث يسجلون شهريا عمال وهميين في المحاسبة الخاصة

¹ - محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1997، ص (55).

بالرواتب و الأجور حيث يسجلون شهريا دون القيام بأي عمل فعلي في المؤسسة، وهذه الطريقة تسمح بتضخيم الكتلة الأجرية التي تخصم من الربح الخاضع للضريبة مما يؤدي الى تحقيق الضريبة الواجبة الآداء.¹

2- الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية والقانونية:

سأتناول أولا الغش الضريبي الذي يحدث عن طريق العمليات المادية لنتقل إلى الغش الجبائي الذي يحدث عن طريق العمليات القانونية.

• الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية:

ويكون هذا النوع من التهرب عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية لواقعة مادية بالإخفاء الكلي أو الجزئي للمادة الخاضعة للإقتطاع بالإخفاء الكلي يتمثل في عدم الإخطار بمزاولة النشاط التجاري أو الصناعي أو الحرفي، أما الإخفاء الجزئي يتمثل في إخفاء جزء من المادة تقع عليها الضريبة أو في عدم التصريح القانوني لجزء من المواد والبضائع التي تدخل في الاقتطاع الضريبي أو بالقيام بأنشطة في مناطق معزولة وهكذا حرمان الخزينة من حصيلة الضرائب.²

• الغش عن طريق العمليات القانونية:

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها، حيث يستعين المتهرب بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق مستندين بذلك إلى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة بالاستفادة من مزايا ليس له الحق بالاستفادة منها.³

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف (مالية ، اقتصادية واجتماعية) لذلك فإن الإخلال بالواجب يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل

¹ - طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995-1999، مرجع سبق ذكره، ص (59-60).

² - المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام - الضرائب والموازنة العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 2000، ص (99).

³ - بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك ومالية، جامعة تلمسان، 2010-1011، ص (63).

الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب الضريبي لعدة آثار سالبة يمكن تصنيفها إلى آثار مالية، اقتصادية واجتماعية.

1- الآثار المالية للتهرب الضريبي:

يؤدي الغش الجبائي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض، إلا أن ذلك الإلتجاء قد يسبب مخاطرة مس الاستقرار المالي والاقتصادي للبلد المعني.¹

2- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني وتمثل فيما يلي:

• إرتفاع معدلات الضرائب وأسعارها:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات والزيادة في عدد الضرائب ويرفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.²

• إعاقه التقدم الاقتصادي:

إن الأثر المتمثل في إعاقه المنافسة والذي يترتب على التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقه التقدم الاقتصادي.

¹ - مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص(17).

² - حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر، سنة 2005، ص (50-51).

• التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والحل الوطني، أي أنهم يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح مسببا في الركود الاقتصادي والتخلف.¹

• ظهور أزمة رؤوس الأموال:

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الإكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس أموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة.²

• زعزعة الاستقرار الاقتصادي:

يلعب التهرب الضريبي دورا ملاحظا في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو الانكماش.³

3- الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

بغيا ب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقيية بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية، ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية.⁴

¹ - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، دون طبعة، الجزائر، سنة 2011، ص (21).

² - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، دون طبعة، الجزائر، سنة 2005، ص (223).

³ - محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دون طبعة، القاهرة، سنة 2010، ص (185).

⁴ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص (54).

4- الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، وابتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية، المالية، الاقتصادية والاجتماعية وبالتالي يقلص من أهمية الضريبية

بناءً على ما سبق، فإن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد الوطني، ولا تسمح للدول تنفيذ سياستها المالية لأهدافها التنموية، ونظراً للآثار التي تترتب على التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة.¹

ملاحظة: للغش الضريبي نفس آثار التهرب الضريبي، فكلاهما له آثار سلبية على الدولة والمجتمع.

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (18).

المبحث الثالث: طرق قياس التهرب الضريبي وسبل علاجه

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات المشرع لأنها تهدد اقتصاد الدولة التي تعمل جاهدة على مكافحته بشتى السبل والإمكانيات المتاحة وأهمها معالجة أسباب ظهور وتنامي هذه الظاهرة.

لذا سأحاول من خلال هذا المبحث التطرق أولاً إلى مختلف الطرق المستعملة لقياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي، ثم سبل علاج هذه الظاهرة ووسائل مكافحتها.

المطلب الأول: مناهج وطرق قياس التهرب الضريبي

من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي، وذلك لطبيعته السرية، حيث لا توجد طرق قياسية دقيقة، إنما بعض المناهج المقترحة على الأقل لتمكنا من أخذ صورة ولو بسيطة عن حجمه. ومن بين هذه المناهج لدينا منهج الاقتصاد السري ومنهج عدم الالتزام الضريبي.

1- منهج تقدير الاقتصاد السري:

يضم الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخيل غير المصرح بها ضريبياً، وغير المدرجة ضمن الناتج الخام لذلك فإن تحديد حجم الاقتصاد السري يسمح بحساب حجم التهرب الضريبي، ويستند تقدير الاقتصاد السري على معطيات الناتج الوطني الخام بالإضافة إلى العمليات النقدية وسوق العمل وعوامل الإنتاج.¹

وإن كانت هذه المداخيل غير مصرح بها للمصالح الضريبية فإنها لا تدخل ضمن إطار الحسابات القومية. فالسؤال المطروح هو ما هي أهم الأسباب المؤدية إلى وجود الاقتصاد الموازي؟

يرجع حدوث اقتصاد الظل إلى جملة من الأسباب والتي من بينها:

- الضرائب واشتراكات الضمان الاجتماعي، حيث أن تزايد أعباء هذه المدفوعات تعد القوة الدافعة الرئيسية وراء حجم الاقتصاد السري ونموه، حيث تضاف هذه الأعباء إلى تكلفة العمالة في الاقتصاد السري، وكلما زاد الفرق بين هذه الأخيرة وصافي إيرادات العمل بعد خصم الضرائب قويت الدوافع لدى أصحاب العمل والعاملين على تجنب هذا الفرق والمشاركة في الاقتصاد السري.

إذ تشير بعض الدراسات والتحليلات في الولايات المتحدة الأمريكية أنه كلما ارتفع المعدل الحدي لضريبة

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (20).

الدخل الشخصي بنقطة مئوية واحدة أدى ذلك إلى نمو الاقتصاد السري بنسبة 1,4 نقطة مئوية في حالة ثبات العوامل الأخرى¹.

- إنَّ النشاط الاقتصادي مؤطر من الدولة عن طريق مجموعة من اللوائح الحكومية والقوانين مثل اعتبار بعض النشاطات غير قانونية، اشتراطات الترخيص، لوائح سوق العمل.

ويمكن لهذه اللوائح الحكومية أن تؤدي إلى زيادة نمو الاقتصاد السري، إذ توضح العديد من الدراسات أن البلدان التي تكثر فيها اللوائح المنظمة لشؤونها الاقتصادية يكون حجم اقتصاد الظل فيها كثيراً، وعلى سبيل المثال في عينة من 84 بلداً من البلدان النامية وبلدان التحوّل الاقتصادي والبلدان المتقدمة تبين أن زيادة نقطة واحدة على مؤشر التنظيم تقترن بزيادة في اقتصاد الظل نسبتها 10%².

ومن خلال ما سبق تتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين الاقتصاد السري وظاهرة التهرب الضريبي، حيث أن حدوث أحدهما يؤدي بالضرورة إلى حدوث الأخرى، وبالتالي فإنَّ قياس حجم أي أحد منهما يمكن من حساب حجم الآخر عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{حجم الاقتصاد السري} \times \text{المعدل الضريبي المتوسط المفروض}$$

ومن بين أهم الطرق المقترحة والمستعملة في قياس الاقتصاد الموازي نجد:

1-1 منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل):

ويعتمد هذا المنهج على حساب الفرق بين عدد السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوة العمل الاقتصادية بناءً على الإحصاءات السكانية، وعدد السكان المسجلين رسمياً باعتبارهم قوة العمل الفعلية في الدولة، وتحتاج هذه المقارنات بعض الافتراضات الخاصة بالإنتاجية في القطاع الخفي من الاقتصاد، والتي يمكن الاستعانة بها لمعرفة حجم النشاط والدخل الخفي خلال فترة الحسابات.

ولكن صحة هذا المدخل يعتمد على مدى صحة الفروض الموضوعية حول إنتاجية العامل في كل من القطاعين الرسمي وغير الرسمي، وهو ما قد يؤدي إلى تقديرات مرتفعة لحجم الاقتصاد الموازي إذا ما افترضنا

¹ - فريديريك شنايدر، دومينيك إنسي، الإختباء وراء الظلال - نمو الإقتصاد الخفي- في سلسلة قضايا اقتصادية، صندوق النقد الدولي، مارس 2002، ص (07).

² - فريديريك شنايدر، دومينيك إنسي، مرجع مذكور أعلاه، ص (08).

أنّ الإنتاجية في الاقتصاديين واحدة. إضافة إلى أن الانتقاد الموجه إلى هذا المدخل يكمن في أخذه لعنصر العمل في حساب الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى¹.

2-1 منهج المدخلات المادية (استهلاك الكهرباء):

حيث يتم تقدير النمو في الاقتصاد السري من واقع استهلاك الكهرباء، على افتراض أنّ استهلاك هذه الأخيرة هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل، ثم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي، وإرجاع الفرق بينهما إلى نمو الاقتصاد السري².

ولكن ليس بالضرورة أن زيادة نمو استهلاك الكهرباء ناجمة عن زيادة نمو الاقتصاد السري، فقد ترجع لعدّة عوامل أخرى كالتبذير.

3-1 المنهج النقدي:

ويقوم هذا المدخل على افتراض أساسي مفاده أنّ معاملات الاقتصاد الخفي تتم أساساً باستخدام النقود السائلة، وأنّ تغيرات الطلب عليها نتيجة لزيادة أنشطة الاقتصاد السري³ وذلك في محاولة من المتعاملين في هذا الاقتصاد إخفاء معاملاتهم، والتي يمكن أن يتم اكتشافها إذا تمت بوسائل دفع أخرى.

وهذا ما يؤيده تساؤل كينث روجوف في مقاله "لماذا هذا الإقبال المدهش على العملة الورقية"، فمع وجود بطاقات الائتمان والدين، والمعاملات المصرفية الهاتفية... وما إلى ذلك، لماذا لم يتناقص الطلب على العملة باستمرار حتى يتراجع إلى الصفر؟⁴

ويوجد ثلاثة أشكال للمنهج النقدي وهي:

• متغير المعدل الثابت:

يرتكز هذا المنهج على فرضية وجود معدل نقدي ثابت في ظل عدم وجود الاقتصاد السري، ويتطلب هذا المنهج تحديد السنة المرجعية التي على أساسها نقارن المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية

¹ - حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم، بدون دار نشر، القاهرة، سنة 1997، ص (22).

² - فريدريك شنايدر، دومينيك إنسي، الإختباء وراء الظلال - نمو الاقتصاد الخفي - مرجع مذكور أعلاه، ص (12).

³ - Gail BERI, *Nouvel Eclairage sur l'économie de l'ombre*, FMI bulletin, numéro 15- v31, 12 Août 2002, P (54).

⁴ - كينث. س. روجوف، لماذا هذا الإقبال المدهش على العملة الورقية، في مجلة التمويل والتنمية، العدد 01، مارس، 2002، ص (56).

للمراحل المدروسة، وعندما يكون المعدل النقدي لسنة معينة مدروسة أكبر من السنة المرجعية، نعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الاقتصاد السري، ونحدد حجم التهرب الضريبي بضرب حجم الاقتصاد السري في المعدل الضريبي المتوسط المفروض، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

في البداية نحسب حجم الاقتصاد السري بتطبيق المعادلة التالية:

$$\text{A.E.S.T} = \frac{(M_2 - M_1) \cdot \text{PNB}}{M_2}$$

حيث أن:

A.E.S.T: يمثل حجم الاقتصاد السري.

M₁: يمثل الكتلة النقدية للسنة المرجعية.

M₂: يمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة.

PNB / M₂: تمثل سرعة دوران النقود خلال السنة المدروسة.

ثم نحدد حجم التهرب الضريبي بتطبيق المعادلة التالية:

$$\text{V.F.F} = \frac{\{(M_2 - M_1) \cdot \text{PNB}\} \cdot \text{TM}}{M_2}$$

حيث أن:

TM: يمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

ولقد وجهت لهذا المنهج عدة انتقادات كونه يستند على فرضيات هشّة، ففي الواقع ليس دوماً المعدل النقدي ثابت، كما أن النتائج المحصلة تكون تابعة للمرحلة المرجعية المحددة، ضف إلى ذلك فإن سرعة دوران النقود في الاقتصاد المشروع قد تختلف عن تلك المتعلقة بالاقتصاد السري.

• متغير المعادلة النقدية:

يستند هذا المتغير على فكرة وجود علاقة مباشرة بين الجباية والاقتصاد السري، بحيث أنه يعتبر وجود الاقتصاد السري كنتيجة مباشرة للضرائب المرتفعة، ومن أجل قياس حجم التهرب الضريبي نستخدم معادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبي، في هذا المجال¹ أولاً نحسب سرعة دوران العملة القانونية التي نفرض

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (21).

أما نفسها في الاقتصاد السري، ثم نحدد حجم الاقتصاد السري، وفي الأخير نحدد حجم التهرب الضريبي، وذلك وفق المعادلة التالية:

$$A.E.S.T = \frac{(M_3 - M_2) \cdot PNB}{M_0}$$

حيث أن:

$(M_3 - M_2)$: يمثل العملة الغير شرعية .

M_0 : يمثل العملة الشرعية.

وبالتالي فان حجم الغش الضريبي يحسب بالمعادلة التالية:

$$V.F.F = \frac{(M_3 - M_2) \cdot PNB \cdot TM}{M_0}$$

وتكمن نقائص هذا المقياس في أنه يفترض سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية، وهذا ليس دوما صحيحا، ضف الى ذلك فان هذا المقياس ضيق بحيث أنه يراعي التهرب الناتج عن توظيف العملة والاقتصاد الموازي فقط، ويهمل الطرق الاخرى للتهرب مثل استغلال الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي.

• متغير فئات العملة:

حسب هذا المقياس يرتبط الاقتصاد السري باستخدام أوراق نقدية من فئة معينة، لذلك فان التغير في عدد هذه الاوراق يعبر عن حجم الاقتصاد السري، لكن يفقد هذا المقياس أهميته عند التضخم المرتفع، بحيث يمكن استخدام الأوراق الكبيرة دون أن يحصل زيادة في الاقتصاد السري، ضف الى ذلك تستخدم الأوراق النقدية الأمريكية في¹ المعاملات، وفي تخزين القيم في البلدان الأجنبية، لذلك فان زيادة عددها في التداول يؤدي إلى زيادة في الحيازات الأجنبية دون التأثير في حجم الاقتصاد السري.

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (22).

4-1 منهج التفاوت:

حسب هذا المنهج يتم حساب الدخل الوطني اعتمادا على مصادر الادارة الضريبية، كما يتم حسابه من مصادر أخرى غير المصالح الضريبية، وبمقارنة الدخلين نستنتج الفرق الذي يمثل الدخل المتهرب من الضريبة.

ورغم سهولة هذا المنهج إلا انه توجد ثلاث صعوبات هي:

- أن حساب الناتج الوطني (PNB) يستمد من البيانات الضريبية في كثير من الدول.-
- مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الأفراد سواء كان خاضعا أو غير خاضعا للضريبة، غير ان الدخل المصرح به في الاقرارات الضريبية هو الدخل الخاضع للضريبة.
- توجد اختلافات في معالجة الاستهلاك، هذه الاختلافات تجعل التقديرين غير قابلين للمقارنة.¹

5-1 منهج المتغير الكامن:

ويتم تقدير حجم اقتصاد الظل كدالة للمتغيرات المشاهدة التي يفترض تأثيرها على الاقتصاد السري، كالعبء الضريبي، عبء القواعد التنظيمية الحكومية، والمتغيرات التي تتأثر بأنشطة اقتصاد الظل كالسيولة وساعات العمل الرسمية، البطالة وما إلى ذلك، وتتميز هذه الطريقة عن غيرها بكونها تنظر في العديد من الأسباب والآثار في آن واحد.²

2- منهج تقدير عدم الالتزام الضريبي:

بالإضافة إلى المناهج السابقة الذكر والتي تعتمد في قياس التهرب الضريبي على أساس حجم الاقتصاد السري هناك مجموعة من المناهج الأخرى والتي يستند إليها في التقدير ومن بينها:

1-2 منهج الضريبة القانونية المحتملة:

يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك نتخذ كأساس لحساب ضريبة الدخل التي

¹-ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (23-24).

² فريديريك شنايدر، دومينيك إنسي، الإختباء وراء الظلال - نمو الاقتصاد الخفي - مرجع سبق ذكره، الصفحة 12.

يفترض تحصيلها، وبمقارنة هذه الاخيرة مع حجم الضريبة المحصلة فعلا نتحصل على حجم التهرب الضريبي.¹

ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية:

$$I.N.P = PFL - PFR$$

حيث أن:

I.N.P: تمثل الضريبة المتهرب منها.

PFL: تمثل الضريبة القانونية المحتملة.

PFR: تمثل الضريبة المحققة.

ومن أهم الانتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج هي أنه:

- ان هذا المنهج يهمل الاقتصاد السري، وبالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير الرسمي لإجمالي الناتج الوطني.
- يعتمد في قياس حجم التهرب الضريبي على مبدأ الالتزام الضريبي أكثر من التهرب الضريبي.
- يعتمد التقدير في هذا المنهج على افتراض أن توزيع الدخل يستند الى استقصاءات الأسرة، ودرجة الثقة فيها.
- يتطلب هذا المنهج التزام ووعي ضريبي عالي جدا، ووجود إدارة ضريبية لها درجة من الكفاءة والقدرة على التحصيل، وهذا ليس دوما متوفرا.

2-2 منهج نسبة الضريبة الثابتة:

ويرتكز مضمون هذا المنهج على أنّ حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة الفعلية لسنة معينة كما توضح المعادلة التالية:

¹ -Bulletin, **des services fiscaux**, revue n° 8 ? édité par la direction générale des impôts , Alger , 1994, P (08).

V.F.F = POES - Por

حيث أن:

POES: يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية المقدرة.

Por: يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية الفعلية.

ولقد وجهت إلى هذا المنهج عدة انتقادات نجملها فيما يلي:

- تتوقف صحة قياس التهرب الضريبي على مدى صحة اختيار السنة التمثيلية، فاذا قدمت هذه

السنة أرقاما مرتفعة لإجمالي الناتج الداخلي، فانه سيؤدي الى تضخيم حجم التهرب الضريبي.¹

- أنه يقدر حجم التهرب الضريبي الإضافي وليس التهرب الضريبي ككل، لذلك يفيد في إبراز مدى تدهور أداء الإدارة الضريبية.

- إضافة إلى أنه مؤسس على فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة والناتج المحلي الخام، وهذه الفرضية لا يمكن اعتمادها إلا إذا كانت مرونة الضريبة تساوي الواحد، أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا للتغير النسبي في الضريبة، أو إذا لم يكن هناك أي تغير على هيكل معدلات الضرائب أو على مكونات الناتج المحلي الخام.²

2-3 منهج الإعفاءات الضريبية:

من خلال هذا المنهج يتم قياس حجم التهرب الضريبي بالإعتماد على المعلومات الموجودة في التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف للتهرب اذ يستفيد من إعفاء ضريبي، لذلك يصرح عن دخله الحقيقي، وعليه يتم قياس حجم التهرب من خلال فحص التصريحات الضريبية المستلمة اثناء فترة الاعفاء.³

ويكتسي هذا المنهج أهمية بالنسبة للإعفاء الجزئي وليس الكلي، بحيث في حالة اعفاء شامل لجميع الضرائب فان المكلف يتجنب اي التزام ضريبي يعكس الاعفاء الجزئي الذي يكون خاضع لضرائب معينة،

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (25-26).

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دار هومة للنشر، الجزائر، سنة 2003، الصفحة (303).

³ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع مذكور أعلاه، ص (26).

ضف إلى ذلك يجب نشر الوعي الضريبي بحيث رغم الاستفادة من اعفاء جزئي قد يتمادى المكلف بالتهرب من الضرائب الأخرى، وعليه قد يكون الإقرار الضريبي غير صحيح، والذي يؤثر حتما على مدى صحة تقدير حجم التهرب الضريبي.

4-2 منهج المراجعات الخاصة:

يعود هذا المنهج إلى الإدارة الضريبية الأمريكية التي وضعت برنامجا لقياس الإلتزام الضريبي عن طريق فحوصات ومراجعات دقيقة للإقرارات الضريبية، والتي يقوم بها مختصون لعينة تتألف من 50000 مكلف¹، والتي تؤخذ عشوائيا من الإقرارات الضريبية المقدمة، والتي تصنف حسب مجموعات الدخل المصرح، ويسمح هذا المنهج بقياس حجم الضريبة التي يتحملها المكلفون، تم تحديد نسبة مستوى الإلتزام التطوعي أي نسبة الضريبة المقدرة ذاتيا إلى مجموع الاستحقاق الضريبي.

وتكمن نقائص هذا المنهج في اعتماده على الممولين المسجلين لدى إدارة الضرائب وإهمال غير المسجلين مما يؤدي إلى انخفاض تقدير برنامج قياس الإلتزام الضريبي للدخل غير المعلن، كما تواجه أشكال حول الأساس الذي يتم عليه اختيار عناصر العينة بحيث اختيار ممول دون آخر قد يؤثر على قياس التهرب الضريبي.

وبناء على ما سبق نستنتج أنه لا يوجد منهج كامل وصالح في جميع الحالات، حيث أن لكل منهج خصوصياته وظروف تطبيقي لذلك يجب اختيار² المنهج المناسب لتلك الأوضاع، ونشير أن المنهج المتبع في الجزائر لقياس التهرب الضريبي، لا يعتمد على أي منهج من المناهج السابقة، بل يعتمد على الطرق التقنية المعمول بها خلال عملية المراقبة الضريبية على مستوى مصلحة البحث والمراقبة أو مختلف المفتشيات والقباضات الضريبية، بالإستناد إلى ما هو محدد في القانون الضريبي. ونظرا لإهمال المناهج السابقة وضعف إمكانيات الإدارة الضريبية، فإن قياس التهرب الضريبي في الجزائر لا يعكس الحجم الحقيقي لتلك الظاهرة، كما أن الأرقام المعلنة تكون مختلفة من خبير إلى آخر، فالبعض يقدر حجم التهرب ما بين 30 و 50 مليار دج سنويا، وهذا حسب طرق عامة والبعض الآخر يقدر حجم التهرب ما بين 50 و 100 مليار دج سنويا، وذلك حسب معطيات الاقتصاد الكلي³.

¹ - سومشاي ريتشوبان، مجلة التمويل والتنمية، العدد 4، ديسمبر 1984، ص (40).

² - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (27).

³ - A . Bouderbala , **la fraude fiscale**, revue mutation n° 7 , éditée par la chambre nationale de commerce, Alger, 1994, P (28).

ونشير أن عدم قياس حجم التهرب بدقة يشكل إحدى المشاكل التي تعرقل تشخيص تلك الظاهرة وبالتالي صعوبة مكافحتها.

المطلب الثاني: سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي

لقد لاحظت سابقا من خلال المبحث الثاني أن لظاهرة التهرب الضريبي عدّة آثار سلبية تحدثها على جميع النواحي، اقتصاديا، اجتماعيا... لذا يجب على الدولة أن تسعى للحد من هذه الظاهرة، وذلك من خلال معالجة مسباتها الرئيسية على الأقل، بالاعتماد على وسائل معالجة مرنة وملائمة ذات طابع وقائي، حتى تسمح بالتخفيف منها بالتقليص التدريجي لمسباتها.

فتكون الوقاية من التهرب الضريبي بتنمية الوعي الأخلاقي وإيقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي واجب، قبل أن يكون التزاما قانونيا إجباريا، لأنه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين المواطنين، لذا من الضروري نشر وتعميم ثقافة جبائية، سواء بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة من الصحف، المنشورات، والمجلات الدورية لإطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الحاصلة في النظام الضريبي، أو الوسائل المسموعة والمرئية لإجراء حملات توعية دائمة ليست مؤقتة أو ظرفية، وكذا تنظيم دروس في المدارس، المعاهد والجامعات.

وكذلك ينبغي الحرص على صياغة قوانين، وتوفير إجراءات ضريبية على نحو سليم وبطريقة محكمة، حتى لا يترك فرصة للمكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي.

ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي هذا من جهة، ومن جهة أخرى حتى يسهل متابعتها سواء من قبل المكلفين أو السلطات المختصة¹.

تختلف طرق مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف منه تبعا للنظام الضريبي بشكل عام ولكل ضريبة بشكل خاص، وهذا عن طريق اتخاذ اسلوبين، منع وقوعه ومعاقبة مرتكبيه².

1- الأسلوب الوقائي:

ويتحقق ذلك بالدرجة الأولى إذا أمكن إزالة أو على الأقل تخفيف الأسباب الرئيسية المؤدية إلى

¹ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغدادية، 2003، ص (42).

² خالد الخطيب، مقال عن التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2000، ص (171).

التهرب الضريبي، وتستخدم الدولة في هذا المجال الوسائل التالية:

- تبسيط النظام الضريبي يؤدي باقتناع المكلف وجوب دفع الضريبة وحمله على عدم التهرب منها.
- زيادة كفاءات الإدارة الضريبية تنظيماً وأداءً كي تتمكن من مباشرة الرقابة الجبائية بشكل أكثر فاعلية كإنشاء قاعدة بيانات وشبكة معلومات واسعة ودقيقة مع وضع برامج وتدخلات ميدانية.
- تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين مما يشعر هؤلاء بمهده الرقابة فيتخوفون من التهرب الضريبي.
- تكريس حق الإطلاع على كل الدفاتر والمستندات التي لها علاقة بتحديد الوعاء الضريبي.
- إشراك وتحميل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية.
- إنماء الوعي والحس الضريبي عن طريق نشره بهدف تقوية الثقة المتبادلة بين الدولة والمكلفين.
- تخفيض معدلات الضرائب تزامناً مع زيادة الوعي الضريبية وزيادة عدد المكلفين بالضريبة.
- توسيع دائرة التعاون مع مختلف الهيئات لتنسيق برامج التدخل في الميدان، ومع الجهات القضائية ومصالح الأمن أو حتى التعاون الدولي خاصة للمستثمرين الاجانب والشركات المتعددة الجنسيات.¹

2- الأسلوب العقابي:

إن كل الإجراءات الوقائية السابقة التي تهدف الى منع حدوث التهرب الضريبي تبقى غير كافية، مما تضطر الدول إلى فرض عقوبات صارمة على المتهربين من الضريبة تؤدي إلى امتناع البعض عن التهرب أو على الأقل يجعلهم يترددون في الإقدام عليه، في حين أن العقوبات هي طريقة رديعة بشرط أن تطبق بصرامة، وقد تكون هذه العقوبات مالية وجزائية لكون العقوبات المالية هي أكثر شيوعاً والمتمثلة في الزيادات والغرامات في حالة كشف تجاوزات وإغفالات يقصد من ورائها التهرب من الضريبة.

كما قد تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير عقوبات جزائية في الحالات ذات الأبعاد الخطيرة والتي تصاحبها أعمال احتيالية كإخفاء بعض الأنشطة، أو تقديم وثائق مزورة تأييداً لقيوده أو عمد إلى القيام بمشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية مع إثبات نية مبيتة على التهرب الضريبي مع نوع الجرم المقترف.

¹ - طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، مرجع سبق ذكره، ص(71).

وتجدر الإشارة إلى أن الجهود التي يمكن أن تبذل ضمن مكافحة هذه الظاهرة لا يجب أن تكون في شكل حملات ظرفية ومؤقتة، بل يجب أن تكون تدخلات دائمة وغير منقطعة في إطار منظم طبعاً.¹

المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

1- حق الاطلاع: ويعني أنه يجوز لموظفي دائرة الضريبة الإطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة.

2- الجباية من المنبع: حيث يعهد إلى مدين المكلف بدفع الضريبة ويتم تحصيل الضريبة في المنبع على الرواتب وفوائد السندات والأسهم حيث يتم اقتطاعها من الأيراد قبل استلامه من قبل المكلف.

3- تقديم إقرار مشفوع باليمين: حيث يلزم المكلف بتقديم الإقرار المؤيد باليمين فإذا كان الإقرار غير صحيح تطبق أحكام العقوبات الخاصة باليمين الكاذبة عند توفر سوء النية في الإقرار.²

4- التبليغ بواسطة الغير: بمعنى أن يقوم كل شخص بتقديم معلومات من شأنها أن تساعد في الرقابة على الإقرارات واكتشاف الغش مع منح المبلغ مكافئة معينة .

5- تحقيق التجانس بين الضرائب وعدم المبالغة في تعدد الضرائب وتنمية الوعي المالي وتبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بالربط والتحصيل.

6- توقيع جزاءات على المتهربين: قد تكون هذه الجزاءات بدنية أو مالية وينصح عادة بالتقليل من الجزاءات البدنية بالقدر المستطاع خشية أن يزداد الممول كرها للضريبة، أما الجزاءات المالية فقد اختلف الرأي في تحديد طبيعتها هل هي تعويض للخرينة عما حل بها من خسارة أم أنها غرامات جنائية أولها صفة مختلطة من الغرامة والتعويض.³

7- خلق الوعي الضريبي بين المكلفين مع مراعات تنظيم وتفسير التشريع الضريبي وتحقيق مزيج من الرقابة على حركة رؤوس الاموال عند دخولها وخروجها.

¹ - محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص(183).

² - عبد الناصر نور، نائل حسن عدس وعليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، مرجع سبق ذكره، ص (325).

³ - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، مرجع سبق ذكره، ص (226).

تلك هي أهم الوسائل التي تهدف إلى مكافحة التهرب من الضريبة وتبقى أهم الوسائل لتحقيق الأهداف العامة من الضريبة ما يتمتع به المواطنون من روح الجماعة والولاء والوعي والاستعداد النفسي للمساهمة في تطوير خدمات الدولة وغاياتها الاقتصادية والمالية والاجتماعية.¹

¹ - عبد الناصر نور، نائل حسن عدس وعليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، مرجع مذكور أعلاه، ص (326).

خلاصة:

أستخلص من دراستي للفصل الأول أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي هي ظاهرة عالمية تمس جميع الدول مع اختلاف مستوياتها، ويرجع انتشارها إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط المساعدة.

وكذلك يعتبر وجود التهرب نتيجة توفر أسباب معينة، والتي ترتبط بالمكلف والظروف المحيطة السائدة، خاصة الاقتصادية والثقافية والمالية، و الجدير بالذكر أن الفرق بين التهرب الضريبي و الغش يكمن في كون أن الأول هو تهرب بدون انتهاك القانون الضريبي، أي أن المكلف يقوم بالتخلص من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم، و يكون في بعض الأحيان مقصودا من المشرع الضريبي، أما الغش الضريبي فهو تهرب ضريبي بانتهاك التشريع الجبائي، وهذا عن طريق إعطاء عرض خاطئ للوقائع أو تفسير مظلل له.

وبما أن الضريبة أداة هامة فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر عن الدور المنوط بها، الشيء الذي يترتب عليه عدة انعكاسات وآثار سلبية تضر بالاقتصاد الوطني مما يستوجب مكافحة هذه الظاهرة والتخفيف من حدوثها من خلال معالجة ومكافحة أهدافها.

الفصل الثاني

الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجينية

تمهيد:

تعتبر ظاهرة التهرب والغش الضريبي من أخطر المشاكل التي تصيب النظام الجبائي، و هو داء جميع الأنظمة الجبائية في العالم، وتشتد خطورته في البلدان التي تمثل فيها الجباية أهم مورد للخزينة العامة للدولة، ومجاهة مثل هذه الظواهر فإن المشرع الجزائري أنشأ مجموعة من المصالح الجبائية تقوم بالعديد من الأدوار في هذا الإطار وعلى رأسها الرقابة الجبائية كأداة قانونية مهمتها التحقيق في مدى مصداقية التصريحات الجبائية وما تتضمنه من معلومات محاسبية، والهدف منها هو تحقيق العدالة الضريبية والمساواة بين المكلفين أمام الضريبة.

وتعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا للقيام بذلك، حتى تمارس بطريقة منظمة وجيدة وتمثل في الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

وسيتيم من خلال هذا الفصل التطرق الى المباحث التالية:

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: المراجعة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة. وهي أداة قانونية لضمان مصلحة الخزينة العمومية، وحدد لها القانون إطارها التشريعي والتنظيمي من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين، وأي نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة، فعالة، ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا، ولا تختلف الرقابة في هذين النظامين عنها في النظام الجبائي، ففي هذا الأخير تعد من بين الوسائل المجدية والمستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي، وفي هذا الصدد سأطرق في هذا المبحث الى ماهية الرقابة الجبائية، أهدافها، أشكالها، أدواتها ومظاهرها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

الرقابة الجبائية عبارة عن سلطة تتمتع بها الإدارة الجبائية استنادا إلى نصوص التشريع الجبائي وهي بالمقابل المنطقي والطبيعي للنظام الجبائي التصريحي الذي يعتمد على المعلومات المقدمة من طرف المكلف المتعلقة بشخصه وبنشاطه ومداعيله.

وفي هذا المطلب سأطرق إلى فرعين: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية نذكر منها:

1- تعرف الرقابة الجبائية على أنها حق دستوري يخول لصاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة، أي أن هذه الوصايا تهدف لفرض حدود وقيود معينة تؤدي إلى أهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة.¹

2- ويقصد بها كذلك على أنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام، الإستفسار، الإستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر من

¹ - عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مؤسسة الثقافة الجامعية، الطبعة 2، جامعة الاسكندرية، مصر، سنة 2004، ص (15).

- مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول.¹
- 3- وتعرف كذلك على أنها التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها.²
- 4- وقد عرفها Ahmed Hamini على أنها تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.³
- 5- وعرفها كذلك Colline Phillipe على أنها الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع للضريبة، وتشكل شرطاً من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعدالة بين المؤسسات.⁴
- 6- وحسب Claude Laurent فإن الرقابة الجبائية تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة.⁵

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية يمكن استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في:

- 1- الهدف القانوني: وتمثل الأهداف القانونية فيما يلي:
- التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين، وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.
 - التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقاً للتشريع الجبائي.
 - مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم

¹ - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، مرجع سبق ذكره، ص (46).

² - حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، سنة 1998، ص (13).

³ - Ahmed Hamini , **L'audit Comptable et financier** , Edition Berti, Algérie, 2001, P (172).

⁴ - Colline Phillipe, **la vérificateur fiscale**, Edition économique , paris, 1979, p (25).

⁵ - Claude Laurent, **contrôle fiscale**, la vérification personnelle, Bayausaine, France, 1995, P (13).

الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها.¹

2- الهدف المالي والاقتصادي:

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرزينة 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 والجبائية.²

3- الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، كالتى تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية كالأداء والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى النقص والخلل في التشريعات المعمول بها بما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- تحديد الإنحرافات ككشف الأخطاء وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإمام بأسبابها كتنقيح الأثر المالي وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.³

4- الهدف الاجتماعي: تتمثل 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 أداءه وتحمل واجباته

¹ - بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011، ص (89).

² - عبد الجليل لخداري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، 2013-2014، ص(55).

³ - آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص (31).

اتجاه المجتمع.¹

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

ونظرا للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين والخاضعة للرقابة الجبائية، تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية وهما: الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية.

1- الرقابة الداخلية:

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب، وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي، هذا النوع من الرقابة ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب، وتتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة إلا أن أهمية هذه الرقابة يمكن أن تتغير وتتسع، لهذا نميز عامة ما بين ما يسمى بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

● الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة.²

وتشمل الرقابة الشكلية مجموع التدخلات التي تهدف إلى:

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة على التصريحات، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة.

- هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملئ

¹ - فميدة آسيا، إجراءات التحقيق الخاسي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص (42).

² - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (45).

هذه التصريحات أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، أي أن العملية لا تغدوا أن تكون سوى فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

- كذلك تهدف إلى التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.¹

• الرقابة على الوثائق:

تتمثل الرقابة على الوثائق في مجموع أعمال البحث الهادفة إلى الكشف عن المكلفين العاجزين ولهذا فهي أكثر تعميقا من النوع الأول حيث تقوم على المقارنة بين التصريحات وبين المعلومات والوثائق الموجودة في حوزة الإدارة، وبالتالي يكون لها نظرة شاملة على وضعية المكلف التي يمكن أن تستوجب تحقيقا أكثر تعميقا، كما تعتمد في هذا الإطار الإدارة الجبائية على طلب معلومات إضافية متعلقة بمبالغ الرسوم المخصصة الخاصة بالرسم على القيمة المضافة والتأكد من المعدلات المطبقة على كل عملية وهل هي فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من العمليات المعفية وكذا معلومات إضافية في المسائل الغامضة لديها.²

أما في حالة النقص أو الغموض هنا يستطيع المحقق أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف.

- طلب المعلومات:

بموجب المهام والإمكانيات المختلفة من قبل القانون الجبائي للمحقق يمكنه أن يطلب من المكلف إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة وقد يتخذ الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم رد المكلف لا يطبق عليها عقوبات بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.

- طلب التبريرات والتوضيحات:

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعين على المفتش أن يعد طلبا كتابيا لأنه يضمن طابع الإلزامية أكثر

¹ - عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص (57).

² - Michel Bouvier, *fiscal et à la théorie de l'impôt*, 2ème édition, L.G.D.J. droit 1998, p (101).

ليبين بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة وهذا خلال 30 يوم من تاريخ الطلب.¹

2- الرقابة الخارجية:

تعد الرقابة الخارجية تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بهدف التأكد من صحة المصرح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة الكشف عن احتمالات التهرب وهذا بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع.

• الرقابة في عند مقر المكلف:

تتم هذه الرقابة خارج مكاتب الإدارة الضريبية، وذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، وتهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية. كما يمكن للأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للاستغلال داخل مقرات العمل، قصد مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.

وتعتبر هذه الطريقة أكثرها فعالية حيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس للمؤسسة محل المراقبة والتحقيق، بالتعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرق استعمالها بالإضافة إلى درجة تأهيل العمال المستخدمين لهذه الوسائل.²

المطلب الثالث: أدوات ومظاهر الرقابة الجبائية

الفرع الأول: أدوات الرقابة الجبائية

من الضروري الوقوف على أن التشريع الجبائي الساري المفعول حاليا قد أعطى إطارا قانونيا تطبق وفقه الرقابة من خلال امتيازات وصلاحيات تسمح للإدارة القيام بمهمة الرقابة، كما أن القانون التجاري ومختلف القوانين الضريبية قد أملت عدة التزامات على المكلفين ومنحتهم عدة ضمانات لحمايتهم من كل

¹ - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011، ص (23).

² - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (45-46).

تعسف محتمل من قبل المصالح الجبائية.

كما أن القانون الجبائي قد وضع قواعد و أحكاما تسمح بمراقبة العناصر الخاضعة للضريبة وتقديرها والتي من خلالها يمكن تحديد الديون الضريبية مع ضمان تحصيلها¹ لذلك فإن المشرع الجزائري قد وضع أدوات للإدارة ووضع أيضا إجراءات متنوعة لمن يخالف أحكام قانون الضريبة مع حماية الممول و ضمان حقوقه.

1- حق الرقابة: حسب " THIERY LAMBERT " فإن حق الرقابة يسمح للإدارة من التأكد بواسطة التقنيات والإجراءات المقررة من طرف المشرع بأن جميع المكلفين قد سددوا ما عليهم و هذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي.

و كون أن نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي تعتمد على نظام التصريح من طرف المكلف فإن هذا الأخير يستفيد دائما من ثغرات تسمح له بالتهرب، وعلى هذا فلا بد لهذه الأخيرة أن تستعمل حقها في الرقابة الذي يتمثل في مجمل العمليات التي بواسطتها يمكن التحقق من نزاهة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف والتي يمكن مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية ومن أجل هذا تستخدم الإدارة وسيلتين هما:

- طلب المعلومات أو التبريرات.

- التحقيق الجبائي.

2- طلب المعلومات:

تستطيع الإدارة بموجب ما يخوله لها القانون الجبائي أن تطلب من المكلف إمدادها بمعلومات تخص أمورا ونقاطا غامضة بشأن التصريحات المقدمة مع إمكانية تقديمها كتابيا أو شفويا، هذا الإجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين وهذا من أجل التثبيت لأسس فرض الضريبة ولتوضيح الغموض في الملفات الجبائية من أجل إجراء التقويمات اللازمة للعناصر المصرح بها.

¹ - عبد الكريم صادق بركات ، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، سنة 1976، ص (182).

وفي حالة رفض المكلف إمداد الإدارة الجبائية بكافة المعلومات التي تطلبها فإنه لا يتعرض لأية عقوبة غير أن الإدارة بإمكانها إرسال طلبات أخرى للتوضيح والإستفسار.¹

الفرع الثاني: مظاهر الرقابة الجبائية

إن فعالية أي دولة يمكن تقديرها على ضوء مؤشرات عديدة (قانونية، سياسية، اجتماعية)، لكن تقييم كفاءتها يقوم على مدى استعدادها المسبق على إدخال مختلف النواتج الضريبية إلى الصناديق العامة، وبالتالي السهر على أن لا يتملص، أي لا يتهرب المواطن من دفع التزاماته الضريبية. وعلى أساس ذلك دعمت الإدارة الجبائية بأداة الرقابة الجبائية.

1- الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني، وتعرف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة. إن هذه السلطة ذات أهمية قصوى وتكتسي قيمة دستورية. وبحكم المنطق ترتبط الرقابة الجبائية بالإدارة الضريبية وبما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على التصريح وتطبيقا لهذا المبدأ كل واحد حر في حساب التصريح عن مداخيله وبالتالي الدفع النهائي للضريبة.

2- الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع، وأنه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي والتي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي والتي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة، قصد تخفيض مساهمة الضريبة.

3- تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني والذي لا يجب إهماله، رغم الجهود المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش، فإن ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر إلا على عدد ضئيل من المكلفين ولكنه أمر معاش، فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي أجري عليه. إن أغلب وأهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيبهم بالإضافة إلى الإرباك اتجاه الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى الشكوك والشبهات التي تحوم حولها وكذا إحساسه بضعف اتجاه الإدارة.²

¹ - Forget (Patrice) « Pouvoir de l'administration et garantie du contribuable » 1988.

² - عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمراقبة التهرب والغش الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص (54-55).

المبحث الثاني: الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية

يجب على الإدارة الجبائية مراقبة التصريحات الجبائية التي يركز عليها النظام الضريبي الجزائي والتأكد من مصداقيتها، لأنه هناك مكلفون ذوي النية السيئة يحاولون عند كل تصريح تغليط ادارة الضرائب بتقديم تصريحات كاذبة أو ناقصة، أو لا يقدمونها بتاتا، وهذا للإفلات من دفع الضريبة المستحقة عليهم، والرقابة الجبائية هي الوسيلة الوحيدة التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية.

وفي هذا المبحث سأطرق إلى ذكر أجهزة الرقابة الجبائية والوسائل القانونية للرقابة الجبائية.

المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية (ميدانية) أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي وتمثل في:

1- مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV):

أنشئت مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها،¹ كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998.

1-1 تنظيم (DVR):

مديرية البحث والمراجعات مكلفة بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة والمصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي، ولكي تقوم بهذه الصلاحيات، تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها:²

- نيابة مديرية البرمجة.

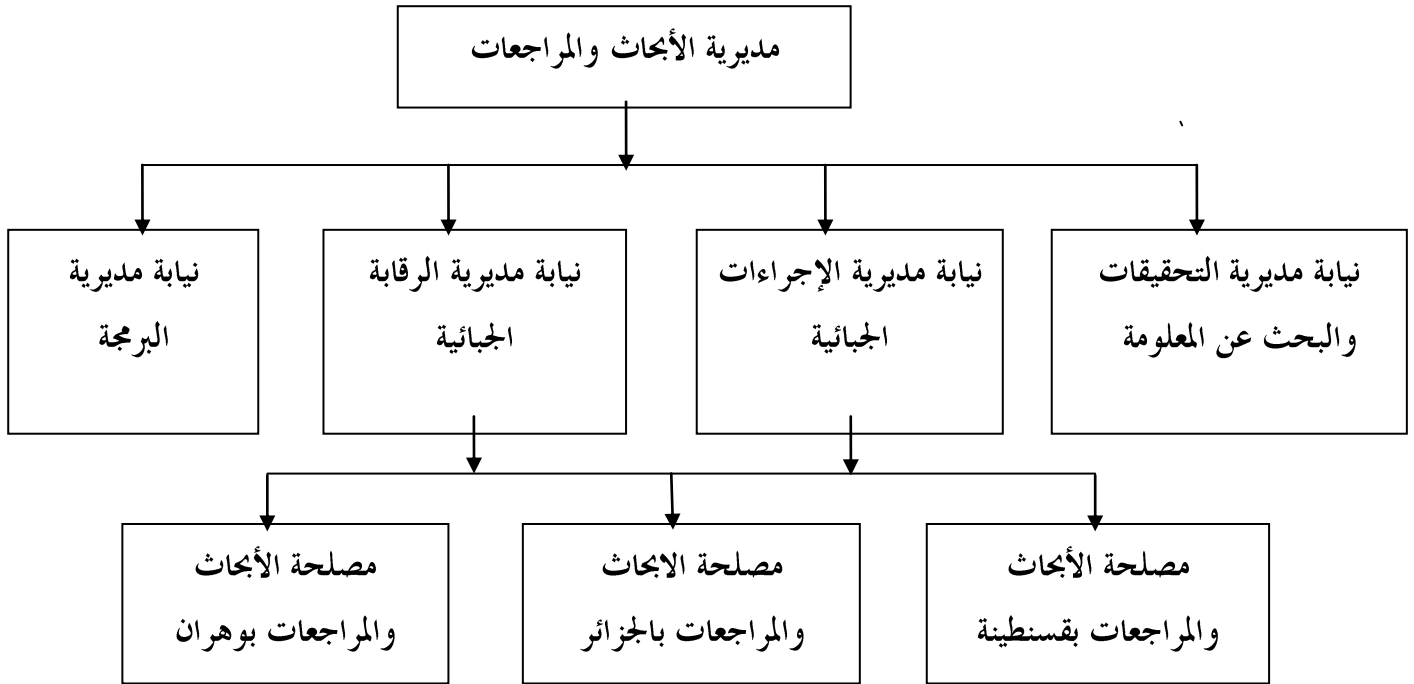
- نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

¹ - بوقيلة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات الحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، علوم اقتصادية، فرع علوم مالية ومحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013، ص (08).

² - المادة 1 من المرسوم التنفيذي رقم 228/98، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق لـ 13 يوليو 1998.

- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.
 - نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.
- وتتم هذه المديرية بـ: ¹
- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع، استغلال، الإحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية.
 - برمجة وتحقيق على المستوى الوطني لكل تحقيق أو بحث متعلقة بالتحقيقات الجبائية.
 - توجيه، تعاون، وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية، المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

الشكل رقم 1: الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: بوقيلة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، علوم اقتصادية، فرع علوم مالية ومحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013، ص (09).

2-1 مهام (DRV):

طبقا لتعليمية رقم 268/وم/م ع ض المؤرخة في 15/09/1998 يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة

¹ - Bulletin des services fiscaux , DGI, n° 19, Alger Print, 2000, P (69- 70).

الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك، وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولاً، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات كما تم تحديد مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة، والتي هي محل التحقيق بأن يفوق أو يساوي 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، وبـ 10.000.0000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى، حتى تسند مهمة تحقيق هاته المؤسسات إلى مديرية البحث والمراجعات.¹

واعتماداً على صلاحيات (DRV) في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بـ:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين مردودية الرقابة الجبائية العامة.
- وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع استراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:
- رفع نوعية التحقيق والإرتقاء به إلى مستويات أحسن.
- تحسين مردودية الرقابة الجبائية.
- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخيل الكبيرة.
- تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.
- وهذا كله من أجل حماية فائدة الخزينة من جهة وكذا حقوق وضمانات المكلفين من جهة أخرى.

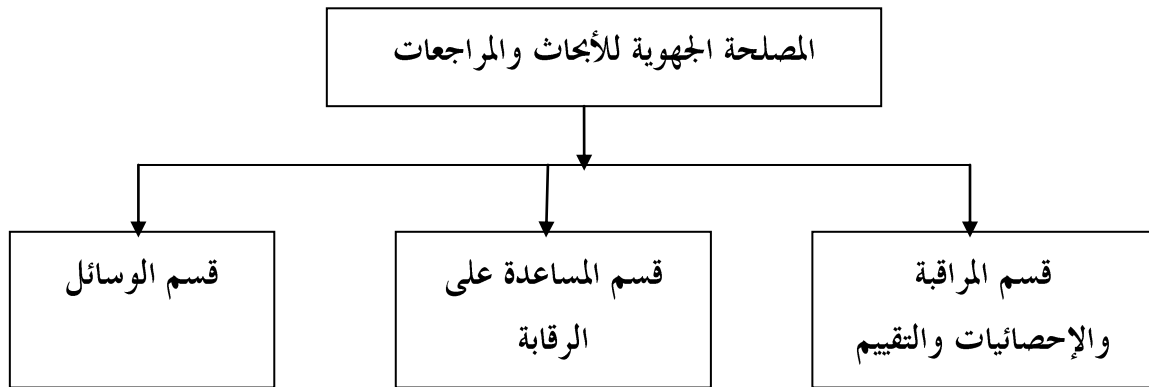
¹ - Bulletin des services fiscaux, n° 19, Op-Cit, P (74-78).

2- المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات:

متواجدة حاليا بالجزائر، وهران، قسنطينة، وتتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم، حيث تنظم هذه المصلحة في ثلاثة أقسام¹:

- 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 والمداخيل، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريرات، وتنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية².
- قسم المساعدة على الرقابة: ويكلف لا سيما بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية³.
- قسم الوسائل: ويكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها، وتسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين والمكلفين بالضريبة، وتصنيف ملفات المراجعة وحفظها⁴.

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2011-2012، ص (96).

¹ - المادة 42 من القرار الوزاري المشترك و المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها في وزارة المالية، المؤرخ في 2009/09/21، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29.

² - المادة 43 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/09/21، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29، مرجع سابق.

³ - المادة 44 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/09/21، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29، نفس المرجع.

⁴ - المادة 45 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/09/21، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29، نفس المرجع.

3- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.

1-3 تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF):

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تدرج فيها ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسيير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي، وتمثل هذه المصالح في:¹

أ- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: إن مكتب البحث عن المعلومات الجبائية مكلف بالمهام التالية:

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، الأجهزة، المؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها.
- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
- برمجة التدخلات على مستوى المحلي عن طريق الفرق المختلفة قصد البحث عن المادة الجبائية، والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وتحويل المعلومات المتحصل عليها إلى مكتب مقارنة المعلومات.
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقديم الإقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

ب- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات: يكلف مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات بما يلي:

- تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها.
- استقبال المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث في المادة الخاضعة للضريبة

¹ - المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1419 الموافق لـ 12 يوليو 1998.

وتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها.

- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى، بكيفية تعمل على التعجيل بتوزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.

- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها.

ج- مكتب المراقبة الجبائية: إن هذا المكتب مكلف بالمهام التالية:

- تكوين وتسيير ملفات المؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معقمة لوضعيتهم الجبائية، على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.

- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة.

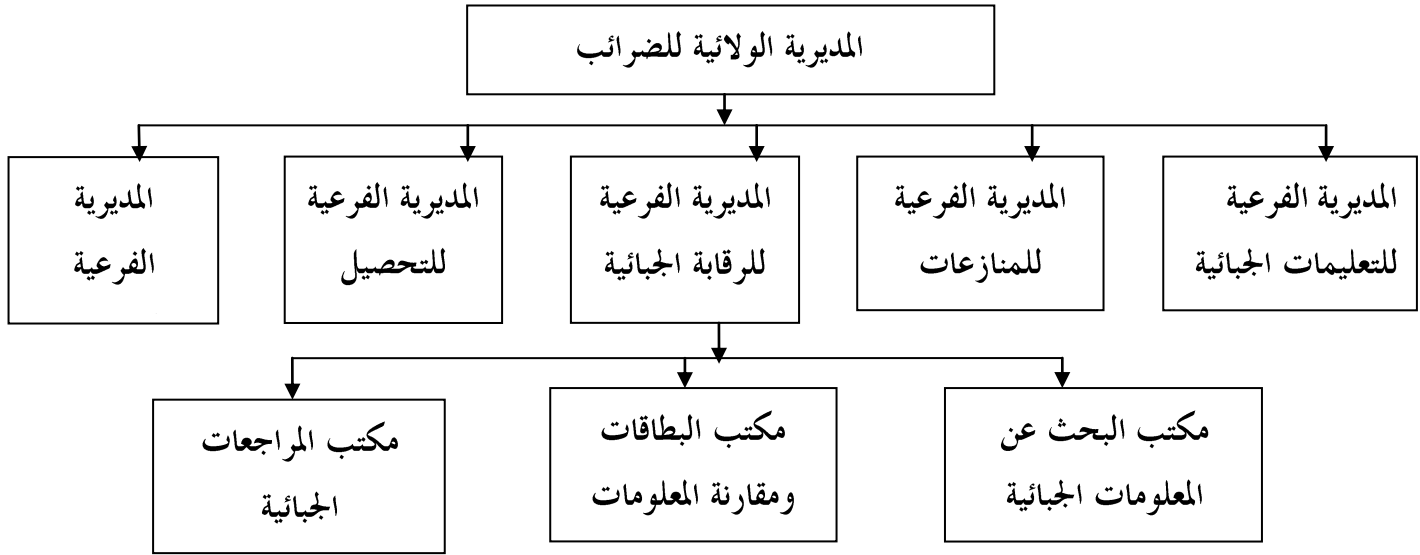
- متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة، والسهر على إجراء هذه الفرق لتدخلاتها وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة.

- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

- وللقيام بالمهام السابقة الذكر، فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين، الذين يتألفون من: نائب المدير، رئيس فرقة التحقيق، المحققين.¹

¹ - المادتين 60 ف2 و 61 ف 2 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في 07 شوال 1422، الموافق ل 2001/12/22، والمتضمن لقانون المالية لسنة 2002، ص (21-24).

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: زويتني نجيب، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص (36).

2-3 مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF):

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف DVR وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى أما S/DCF فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4.000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10.000.000 دج.¹

وفي هذا الإطار فإن S/DCF مكلفة بـ:

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.

- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.

- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.

¹ - Bulletin, des services fiscaux, n° 19, Op-Cit, P (72).

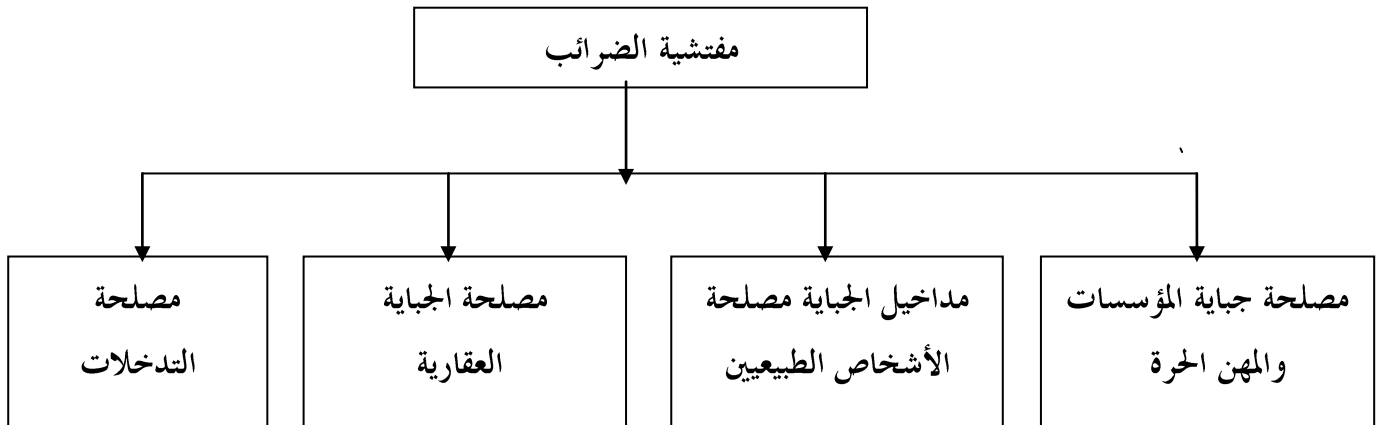
- تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية.
- البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.
- تقييم نتائج التحقيقات.
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

4- مفتشيات الضرائب:

4-1 تعريف مفتشيات الضرائب:

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث و جمع المعلومات الجبائية و استغلالها و مراقبة التصريحات و إصدار الجداول الضريبية و كشف العائدات و تنفيذ عمليات التسجيل.¹

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر : سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2011-2012، ص (111).

4-2 مهام مفتشية الضرائب:

إعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف،

¹ - المادة 12، المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في فبراير 1991 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية المؤرخة في 27 فبراير 1991، العدد 09.

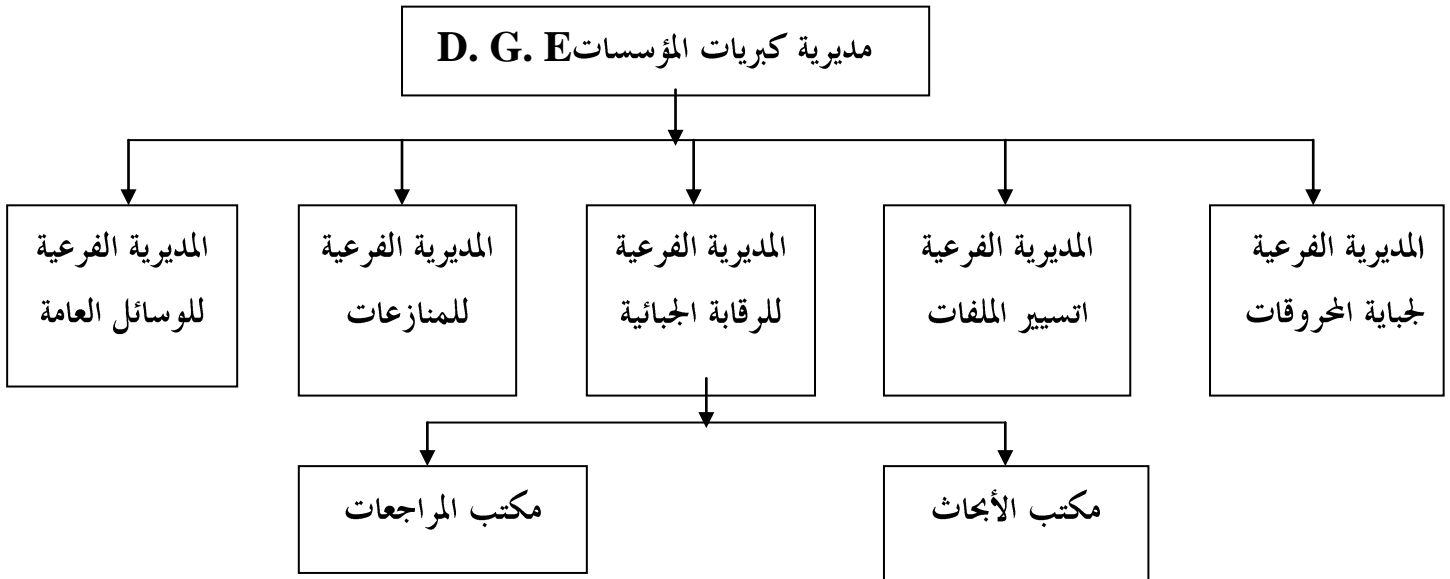
تصريحات (شهرية، سنوية، خاصة)، وفي حال وجود الخطأ أو النسيان أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.¹

5- مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

1-5 إنشاء مديرية كبريات المؤسسات:

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 2005/12/26 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمراجعات، أما الهيكل التنظيمي لهذا الوعاء الحديث موضح في الشكل الموالي.²

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.



المصدر: بوقيلة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، علوم اقتصادية، فرع علوم مالية ومحاسبية، 2014/2013، ص (11).
 أما المكلفين بالضريبة والخاضعة لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات

¹ - سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص (112).

² - المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادر بتاريخ 2005/06/22، ص (20).

والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج.

2-5 هدف إنشاء مديرية كبريات المؤسسات:

التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية.¹

3-5 مهام مديرية كبريات المؤسسات:

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل مكلف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها.
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها لغرض الإستغلال الأمثل.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.
- التحقيق في التظلمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية.

6- المديرية الجهوية للضرائب:

1-6 تعريف المديرية الجهوية للضرائب:

تتواجد المديرية الجهوية للضرائب في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف، شلف، ورقلة، بشار، هذه المديرية هي امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دافع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها إقليمي، وفي هذا الإطار فهي مكلفة بالإنعاش والتوجيه ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها.²

وتنظم مديرية الضرائب الجهوية إلى أربع مديريات فرعية، من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات، التي تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة الجهوية والمنازعات، حيث تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاث مكاتب:

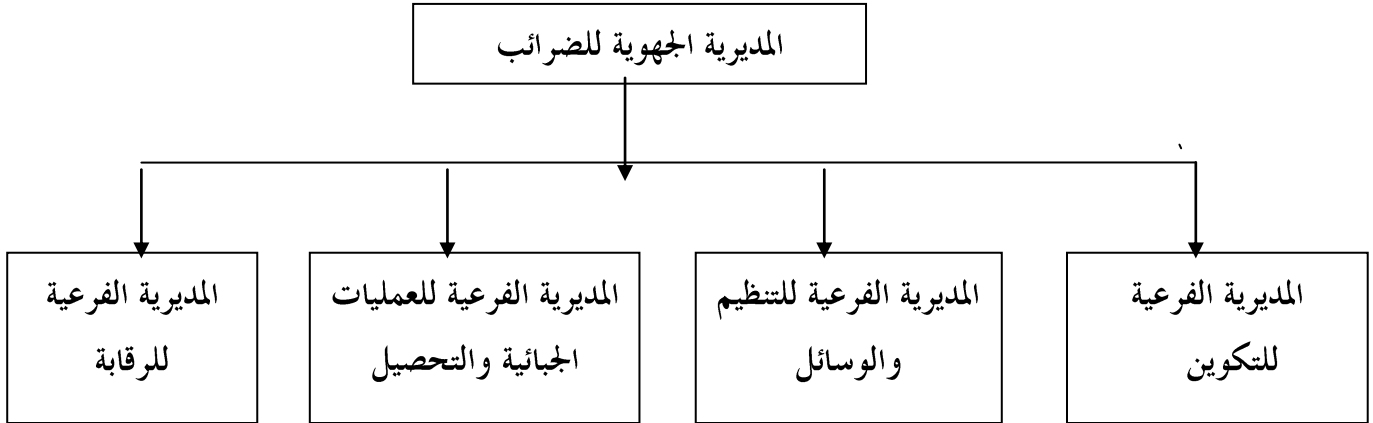
- مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم.

¹ - La lettre de la DG, direction générale des impôts, n°30 , 2008, P (06).

² - المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، وزارة المالية، المؤرخ في 2006/09/18، الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24.

- مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات.
- مكتب متابعة المنازعات.¹

الشكل رقم 06: الهيكل التنظيمي العام للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، ص (100).

2-6 مهام المديرية الجهوية للضرائب: تتولى المديرية الجهوية للضرائب المهام التالية:

- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته.
- تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.
- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتحديد معلوماهم.
- تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.
- تقدر ما تحتاج إليه المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية وتعد تقارير عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها.
- تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والتي تنشأ في المستوى الجهوي.
- توافق على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط التي ينص عليها التشريع المعمول به.²

¹ - المادة 43 من القرار الوزاري المشترك و المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها في وزارة المالية ، مرجع سبق ذكره.

² - المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ بتاريخ 2006/09/18، والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59 الصادرة في 2006/09/24 ص (08).

7- مركز الضرائب:

1-7 تعريف مركز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكلفه بالرقابة الجبائية، المنازعات في حدود صلاحيته، ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين.

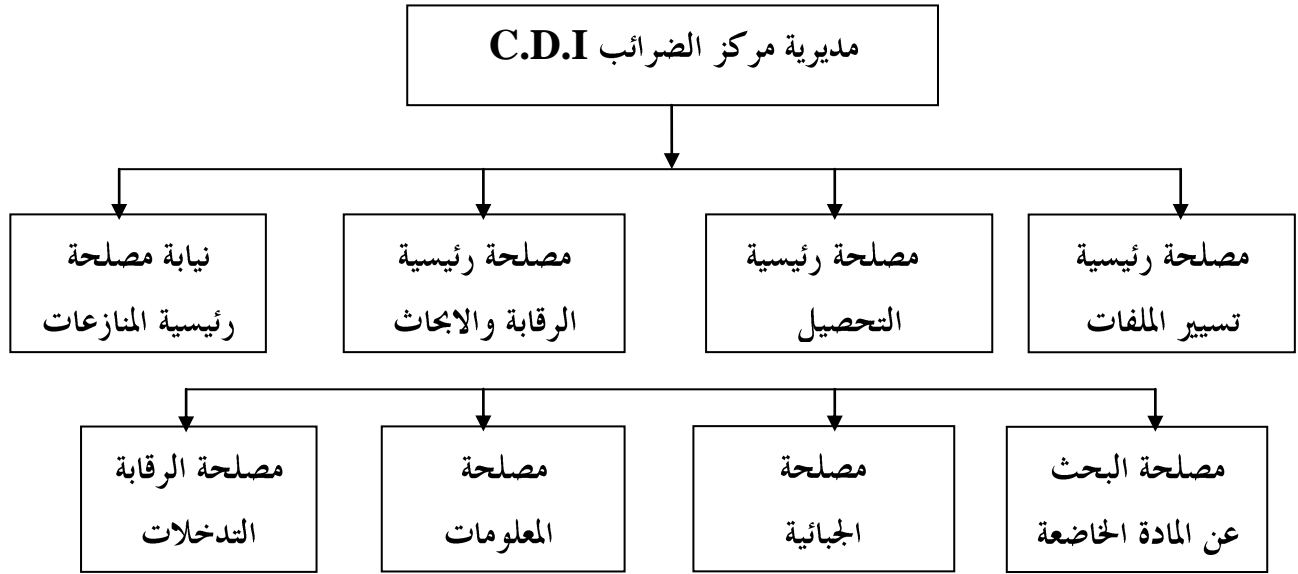
7-2 مهام مركز الضرائب:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي الى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير.
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المراكز النموذجية إلى تعطل إنشائها بسبب المساحات الغير متوفرة الغير لائق وكذا تسخير الوسائل المادية والمالية الضخمة لهذا الغرض علما أن عدد مراكز الضرائب المبرمجة عبر التراب الوطني بلغت 65 مركز.¹

¹ - المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18، مرجع مذكور أعلاه، ص (10).

الشكل رقم 07: الهيكل التنظيمي لمديرية مركز الضرائب



المصدر: بوقيلة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، علوم اقتصادية، فرع علوم مالية ومحاسبية، 2013/2014، ص (12).

المطلب الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

أعد المشرع الجزائري إطارا قانونيا ينظم عمل أعوان الإدارة الجبائية والذي لا يجب الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، ولذلك ألزمهم بإتباع إجراءات وخطوات معينة في تنفيذ العملية الرقابية من أجل تكريس سيادة الدولة في الحفاظ على مواردها وحماية المكلفين من أي تعسف لذلك حدد المشرع الجزائري مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمتكاملة فيما بينها وتلزم للمحقق بإتباعها وتخضع المكلف لها.

فالرقابة الجبائية ضرورية لحماية حقوق الدولة والخزينة العمومية من تدارك أي تهرب ضريبي وتصحيح الأخطاء، لذلك سمح المشرع الجزائري لأعوان الإدارة الجبائية بمجموعة من الحقوق والتي تتمثل في¹:

1- حق الإطلاع:

بمقتضى المواد من 309 الى 316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يمكن للمفتش الإطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وتعتبر

¹ - عبد الحفيظ لواتي، التدقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية، رسالة ماستر في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص (35).

عملية الإطلاع أداة فعالة في كل عملية مراقبة، وذلك إما لإتمام المعلومات الموجودة لدى الإدارة الضريبية، أو للتأكد من صحة المعلومات المستخرجة من دراسة الملفات، ونشير إلى أن عملية الإطلاع يمارسها أعوان الإدارة الضريبية الذين هم برتبة مراقب على الأقل من التزامهم بالسر المهني عند أداء مهامهم.

1-1 حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية:

حسب المادة 309 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه لا يمكن في أي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة، أن تدفع بالسر المهني أما أعوان الإدارة المالية، الذين هم على الأقل من رتبة مراقب ويطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها.

ولتسهيل عملية الإطلاع يتعين على هيآت الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يوضح فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في أوراق العلاج.

كما يجب على السلطة القضائية أن تطلع إدارة الضرائب بكل معلومات يمكن أن تساعد المفتش على كشف حالات التهرب.¹

2-1 حق الإطلاع لدى الهيئات المالية:

إن الهيآت المالية كالبنوك تتمتع بسرية كبيرة إلا أنها تبقى إدارة معرضة لإجراءات الرقابة الجبائية في أي وقت، من واجبها عرض كشوفاتها وحساباتها لتدعيم عملية المراقبة ولتوفير أكبر نسبة من المعلومات لقمع الغش والتهرب وذلك وفقا للتعليمة المؤرخة في 12 ابريل 1992، من طرف المديرية العامة للضرائب والتي تلزم فيها إجباريا بتقديم كل الكشوفات والمعلومات اللازمة لهيئة الرقابة.

وكذا المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة حيث يشمل تطبيق حق الإطلاع على البنوك و مؤسسات القرض والمتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهامهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة... إلخ.

كما تجدر الإشارة إلى أن البنوك تقدم المعلومات التي لم يمضي عليها أربعة أشهر أما إذا تجاوزت هذا

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (40).

المدة فهي تستغرق وقتاً أطول لكونها قد دخلت لقسم الأرشيف.¹

3-1 حق الاطلاع لدى الجهات القضائية:

يجب على السلطات القضائية تقديم معلومات تتعلق بالدعاوى المدنية والإدارية والجزائية، وهنا يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أي مناورة للتملص من الضريبة.²

4-1 حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

حسب المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه يتعين على جميع الشركات أن يقدموا عن كل طلب من أعوان الضرائب الدفاتر والمستندات الواجب مسكها طبقاً للقانون التجاري.³

2- حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها.

وتأخذ هذه الرقابة وسيلتين هما:

- الرقابة المحاسبية.

- الرقابة في مجمل الوضعية الجبائية.

وسيتيم تناولهما بتفصيل أكثر من خلال الفصل القادم.

ويخضع حق الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المحققين وكذا المكلفين لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، وعدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه الرقابة وكذا التقويمات

¹ - من خلال الموقع الإلكتروني تم الإطلاع عليه بتاريخ 2016/02/15:

<http://www.staralgeria.net/t6799-topic>

² - المادة 47 الفقرة 2 من قانون الاجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 42 من قانون المالية، سنة 2011، جريدة رسمية العدد 80 الصادرة في 2010/12/30، ص (12).

³ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص (41).

الضريبة الموافقة لها.¹

3- حق المعاينة:

يتمثل هذا الأخير في حالة وجود قرائن تشير إلى وجود ممارسات تدليسية، وخص القانون تحت بعض الشروط لأعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، بالقيام بإجراءات المعاينة في كل الأماكن بهدف البحث وجمع وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفعة الضريبة وهذا ما تضمنته المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

هذا الحق لا يمكن ممارسته إلى بترخيص وبأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير.²

4- حق إجراء البحث:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية لدى كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم عن القيمة المضافة والمكلف مطالب بتزويد هؤلاء الأعوان بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، ويحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط من الساعة 08 صباحاً حتى ساعة 08 مساءً إلى المحلات ذات الإستعمال المهني.

كما يمكنهم طلب تسليم نسخة من المستندات المتعلقة بالعمليات التي تسفر عن وضع فاتورة ويتم إثر كل تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.

5- الحق في إستدراك الأخطاء:

يتمثل حق استدراك الأخطاء في الإمكانية الممنوحة للإدارة الضريبية لإعطاء النظر في فرض الضريبة، وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة، وطبقاً للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول. حسب المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

¹ - Emmanuel DISLE, Jacques. SARAF, **droit fiscale**, édition DUNOD, Paris, 2002, P (604).

² - المادة 35 قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية، سنة 2008، الجريدة الرسمية عدد 82 الصادرة في 2007/12/31، ص (10-09).

المماثلة، فإنه حدد الأجل القانوني لاستدراك الاخطاء بأربعة سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو او نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعنية.¹

6- حق التقادم:

نصت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية والتي حدد فيه أجل تقادم عمل الإدارة الجبائية بأربع سنوات، مع استثناء وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- القيام بأعمال الرقابة.
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات طابع، إذا أجاز المشرع الجبائي للإدارة الضريبية تصحيح حالات النسيان، أو محل السهو أو الإغفالات لتصريجات المكلفين، وحق التقادم هو حق قانوني بموجبه تستطيع الإدارة تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو الإغفالات، وانقضاء أجل التقادم لا يعد عائقا لممارسة حق الرقابة.²

7- السر المهني:

كل محقق ملزم بكتمان السر المهني للمدين فإذا أفشى السر يتعرض المحقق إلى عقوبات جنائية، وتكون ذلك من خلال تأدية مهامه الوظيفية، من خلال إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وكاستثناء في حالة نزاع يرخص لأعوان الإدارة الجبائية الإدلاء بالمعلومات التي في حوزتهم ولها أهمية.³

8- حق التحقيق:

إن النظام التصريحي الذي يقوم عليه النظام الجبائي الجزائري يجعل الإدارة الجبائية تنظر دوما للمكلف بعين الريبة وذلك لنقص الوعي والثقافة الجبائية عند أغلب المكلفين، لذلك فهي تحقق دوما في مدى صحة التصريجات المقدمة من طرفهم وعليه حول القانون الجبائي لأعوان الضرائب حق التحقيق في ملفات المكلفين

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص(42).

² - عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة سحري للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010-2011، ص(19).

³ - عباس عبد الرزاق، التحقيق في الحاسبة والتزاع الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر 2012، ص (48).

وذلك بموجب الأمر 06-04 المؤرخ في 13 يوليو سنة 2006 والمتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2006.¹

9- الضمانات الممنوحة للمكلف:

يحتاج المكلف إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها بمهمة التحقيق، وبالتالي إحداث توازن بين الإلتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الضريبية، كما يجب على الاعوان المحققين احترام هذه الضمانات، أما في حالة الاخلال بها، فإنه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق، وتتعدد أشكال هذه الضمانات كما يلي:

- الإشعار بالتحقيق.

- تحديد مدة التحقيق.

- عدم إمكانية تحقيق إجراء جديد.

- الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم.

- إمكانية الطعن في نتائج التحقيق.²

9-1 حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

- الإعلام المسبق: لا يمكن إجراء الرقابة الجبائية من دون إعلام مسبق للمكلف المعني بهذه الرقابة، حيث يجب إرسال إشعار للمكلف الذي سيخضع للرقابة الجبائية مرفوقا بوصول لتأكيد استلام الإشعار.

- الإطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجباريا على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفقة بإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.

- إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي: إن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء

¹ - القانون رقم 06-04 المؤرخ في 13 يوليو سنة 2009 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2006.

² - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص(42).

إجراء عملية الرقابة.

- حق الإطلاع والرد على نتائج الرقابة الجبائية: من حق المكلف الذي خضع للإجراءات الرقابية مهما كان نوعها أن يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل، ويجوز له إبداء كل الملاحظات والانتقادات في غضون 40 يوم.

9-2 التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

يجب على المكلف احترام الإلتزامات سواء كانت ذات طابع محاسبي أو طابع جبائي، حتى يتفادى العقوبات الجبائية، وقد ذكرت هذه الإلتزامات في المواد 09-10-11-12 من القانون التجاري والتي نلخصها فيما يلي:

- مسك دفتر اليومية.

- مسك دفتر الجرد.

- حفظ دفاتر المحاسبة والمستندات المرسلة.

أما الإلتزامات الجبائية للمكلف بالضريبة فتتمثل في القيام بمختلف التصريحات والتي نوجزها فيما يلي:

- التصريح بالوجود تقدم في الثلاثين يوم الأولى من بداية النشاط في وثيقة صنف Gn°8 إلى مفتشية الضرائب.

- التصريح الشهري أو الثلاثي يقدم خلال 20 يوم الموالية للشهر أو الفصل ويودع في الوثيقة صنف Gn°50.

- التصريح الشرفي ويتم قبل 1 ابريل من كل سنة وسيتم التبليغ بكل مداخله السنوية على مستوى مفتشية الضرائب التابعة لها.

- التصريح بالتنازل، التوقف عن النشاط أو بالوفاة وتدوين رقم التعريف الجبائي.¹

¹ - بوقيلة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص (06-07).

المبحث الثالث: المراجعة الجبائية

تعتبر المراجعة الجبائية مفهوما حديثا كمراجعة تختص في الجانب الجبائي فقط، وهي مراجعة تقدم كقطعة محرّكة في إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة يسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط قوة لها وهذا بهدف تصحيح الأولى والاستغلال الأمثل للثانية، حيث يضمن حمايتها ويضمن كذلك أكبر أمن جبائي لها.

ويمكن القول أن كل الإجراءات المطبقة والمعلومات المتعلقة بالجانب الجبائي للمؤسسة ما تؤدي في نهاية المطاف إلى هدف خاص لعملية المراجعة، حيث أنه يستوجب على مسيري هذه المؤسسة اللجوء إلى عملية المراجعة من أجل تحليل كل المعلومات الداخلية، وهذا حتى يتسنى تحديد الأهداف المسطرة بعد عملية المراقبة، و للمراجعة الجبائية أنواع وخصائص ومهام، وهو ما سأطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الجبائية

قدمت عدة تعريفات للمراجعة الجبائية وكلها تعاريف صادرة عن هيئات أو أشخاص متمرسين، وسوف أحاول تقديم بعضها:

1- اعتبرت الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والإستشارة (ATIC) المراجعة الجبائية كمجموعة متنوعة من المراجعات العملية من خلال اقتراح التعريف التالي: تتمثل المراجعة الجبائية في ابداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها. وبالتالي فجبائية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية.¹

2- لقد عرفها كل من ب. بوجين و ج فالي P. Bongon et J. Vallee على أنها تقيس مدى كفاءة المؤسسة في تسخير مواردها لخدمة الحق الجبائي في إطار تسييرها، وهذا للمشاركة في تحقيق أهداف السياسة العامة المسطرة من طرفها.²

3- وعرفها كذلك ج. ف. كوستا وأ ميكوت J.F. Costa et A. Mikol أنها اختبار أو فحص حساس هدفه التحقق من أن نشاط المؤسسة يترجم بصفة فعلية وصحيحة في الحسابات السنوية، إضافة إلى احترام القواعد الجبائية.³

¹ -Felli Mounira , **L'audit Fiscal**, Mémoire De (PGS) En Finances Publique, Institut Maghrébin D'économie Douanière Et Fiscal IEDF, Algérie, 2009-2011, p (08).

² - P. Bougon et J. M. Vallee, **audit et gestion fiscale**, édition clef, atd, 1986, p (53).

³ - J.F. Costa et A. Mikol, **vingt ans d'audit**, de la récusions des comptes aux activités, 1999, p (107).

4- أما Philippe Colin عرفها على أنها إحدى صور مراجعة الإلتزام فيمكن تعريفها على أنها وسيلة للحكم على مدى كفاءة النظام الجبائي للمؤسسة وجميع وظائفها (الضرائب وجميع أشكالها هي موضوع التدقيق).¹

5- وحسب البروفيسور M. Colin المراجعة الجبائية هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف إدارة الجبائية، وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية.²

المطلب الثاني: أنواع وخصائص المراجعة الجبائية

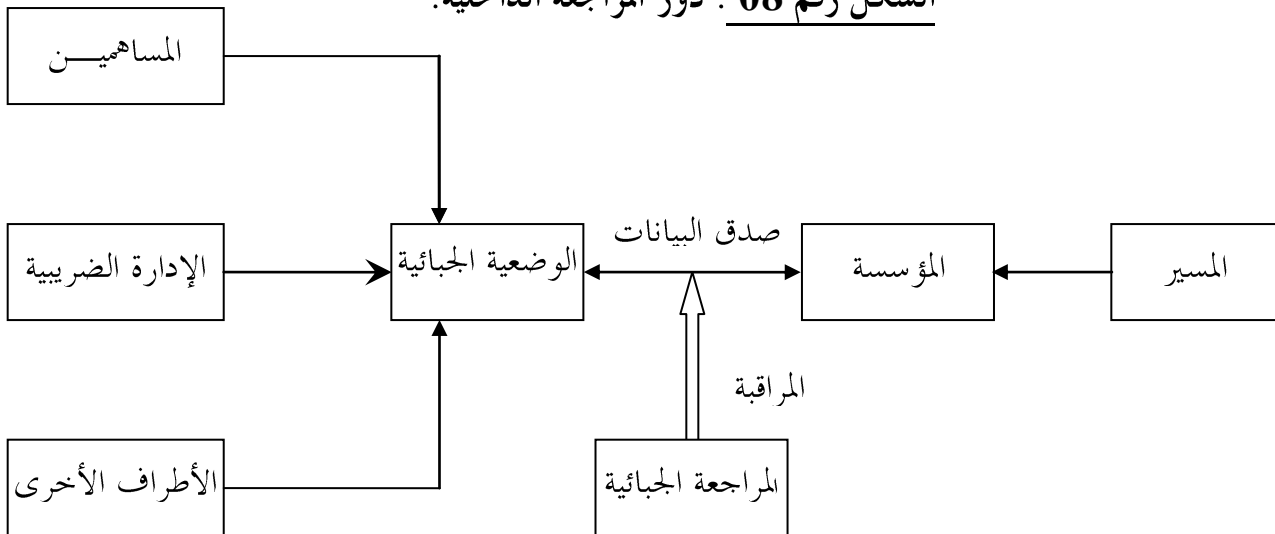
الفرع الأول: أنواع المراجعة الجبائية

يمكن أن نميز نوعين من المراجعة الجبائية وذلك من خلال:

1- المراجعة الجبائية الداخلية:

عرف معهد المراجعين الداخليين (The Institute Of Internal Auditors) المراجعة الداخلية على أنها نشاط مستقل وهادف يعطي للمؤسسة نوع من الحماية من خلال التحكم في مختلف العمليات، وذلك لتحسينها والمساهمة في إنشاء القيمة المضافة عن طريق النصائح والإستشارات التي تحملها.³

الشكل رقم 08 : دور المراجعة الداخلية.



¹ - Philippe Colin, **La Vérification Fiscale**, (Paris: Édition Economica, 1985), p (37).

² - M. Colin, **la vérification fiscale** , Ed, Economica, Paris 1985, p (38).

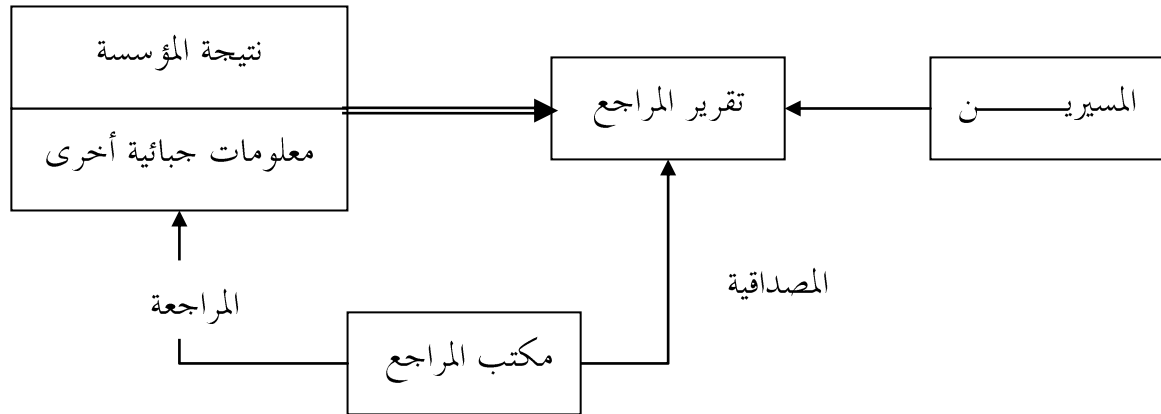
³ - Jacque Renard avec le concours de Jean-Michel Chaplin, **théorie et pratique d'audit interne**, édition les éditions d'organisations, 2000, p (61).

Olivier Herbach, le comportement des collaborateurs de المصدر:
cabinet d'audit, thèse de doctorat de gestion, université des sciences
sociales, Toulouse 1, 2000, p (04).

2- المراجعة الجبائية الخارجية:

يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.¹

الشكل رقم 09: دور المراجعة الخارجية.



Olivier Herbach, Op-Cit, 2000, p (06). المصدر

الفرع الثاني: خصائص المراجعة الجبائية

- إن المراجعة المحاسبية هي أصل المراجعة الجبائية، حيث أن المراجعة المحاسبية لا يمكن لها أن تحمل المسائل الجبائية ومنها نشأت العلاقة بين المحاسبة والجبائية.

- مهمة المراجعة الجبائية مستقلة ومجهزة بأهداف خاصة تستجيب للتطلعات التي يريدها المسير في الميدان الجبائي، وتأتي هذه المهمة من كون الجبائية عبارة عن نظام يوجد في مفترق عدة أنظمة منها ما يتعلق

¹ - من خلال الموقع الالكتروني تم الإطلاع عليه بتاريخ 2016/02/25:

http://www.caus.org.lb/PDF/EmagazineArticles/bouhothaqtisadiah_67_68%20%20bouhothaqtisadiah_67_68maida_b13ashi.pdf

بالحاسبة، ومنها ما يتعلق بالقانون.

- يعطي مصداقية أكبر للكتابات المحاسبية، باعتبار أن الربح المحاسبي ما هو إلا أساس الربح الجبائي، ولذلك وجب على المؤسسة أن تتجنب حالات رفض المحاسبة من طرف المراجع الجبائية و التي تتمثل فيما يلي:
- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 09- 10- 11 من القانون التجاري، ولشروط و كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
- عندما تتضمن المحاسبية أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة وعندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية أو التبريرات.¹

المطلب الثالث: مهام المراجعة الجبائية

في الحقيقة أن مهمة المراجعة الجبائية تتجلى في عدة أشكال وهذا حسب ميدان التطبيق الذي يكون موضوع هذه المراجعة، حيث يمكن أن تحمل على:

- طول أو قصر المدى.
 - مجمل نشاط المؤسسة أو جزء فقط من النشاط.
 - مجمل الضرائب الملقاة على عاتق المؤسسة، أو على ضريبة واحدة فقط.
- هذا من جهة ومن جهة أخرى، فإن مهمة المراجعة الجبائية يمكن أن تخضع لأهداف أخرى منها:
- قياس تطور الخطر الجبائي الذي يتغير مع نشاط المؤسسة وأهدافها.
 - السهر على ملائمة المؤسسة وتجنب القواعد الجبائية التي تؤدي إلى عقوبات.²

1- مهام المراجعة الجبائية بالنسبة لشمولية دراسة الضرائب:

من مهام المراجعة الجبائية أن تقوم بدراسة وضعية المؤسسة اتجاه الضرائب الخاضعة لها لتسوية معاملاتها

¹ - ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص (13-14).

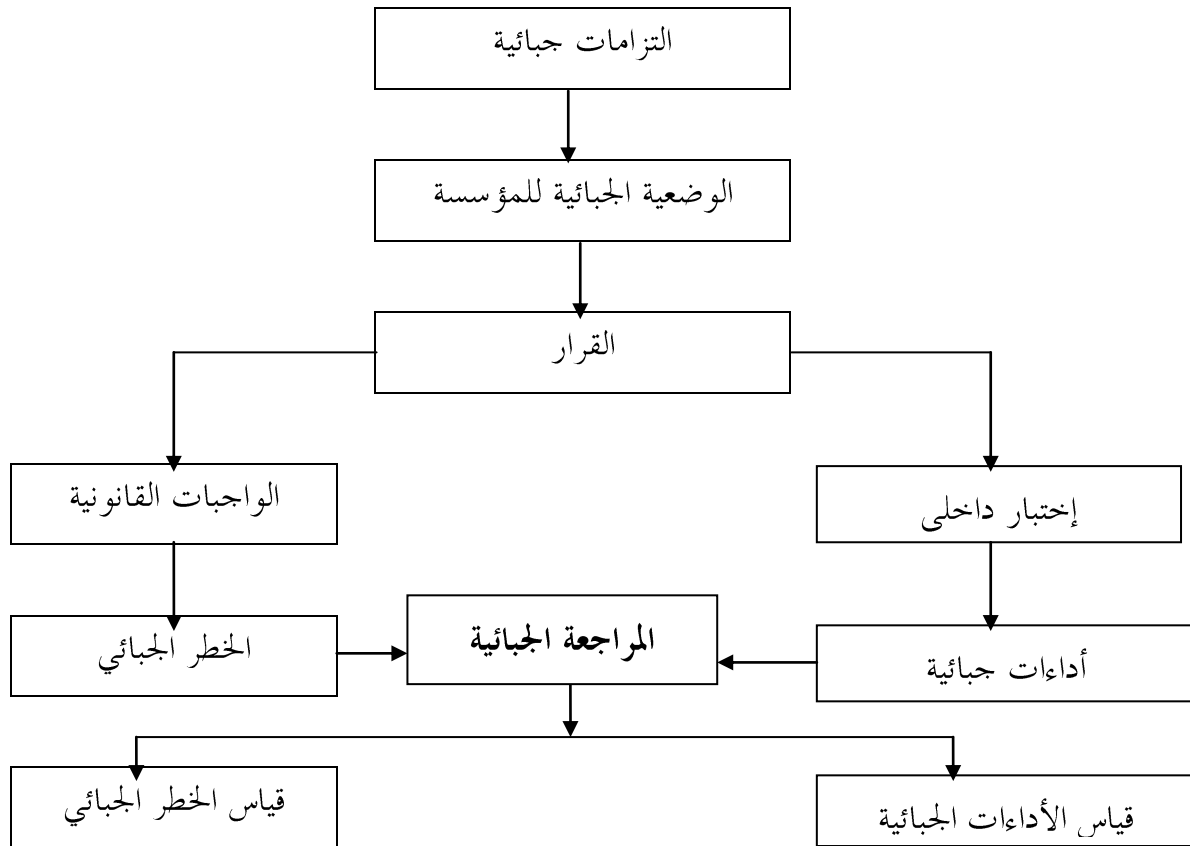
² - ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مرجع مذكور أعلاه، ص (10).

من المصالح الضريبية، وتكون هذه الرقابة على نوع واحد من الضرائب أو على عدة أنواع من الضرائب بهدف تقييم وضعيتها من أجل إعطاء أو تحديد نقاط الضعف العائدة لمجال الجبائية، والمؤسسة تحتاج لهذه الرقابة لضمان السير الحسن لنشاطها وأعبائها اتجاه المصالح الجبائية.

2- مهام المراجعة الجبائية بالنسبة لتحقيق الأهداف:

إن المراجعة الجبائية تبحث عن إمكانية تخفيف عبئ التكلفة، وإمكانية تخفيض الخطر الجبائي، وهذا بمحاولة جعل النظام الجبائي متكيف مع أهداف المؤسسة، إضافة إلى إعادة النظر في القوائم المالية بإدخال تعديلات عليها.¹

الشكل رقم 10: مهمة المراجعة الجبائية.



المصدر: ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص(11).

¹ - من خلال الموقع الإلكتروني تم الإطلاع عليه بتاريخ 2016/02/29:

<http://www.droit-dz.com/forum/showthread.php?t=9130>

الخلاصة

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الطرق المنتهجة لمكافحة التهرب والغش الضريبي باعتبارها من أهم الوسائل المستخدمة لدى الإدارة الضريبية كمقابل للنظام التصريحي الذي منح للمكلف بالضريبة، وقد تم تقسيمها إلى قسمين: رقابة داخلية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، ورقابة خارجية للتأكد من صحة المصرح به من المعلومات، ولها دور كبير في مكافحة التهرب والغش الضريبي.

وقد أسندت مهمتها إلى أجهزة مختصة تتمثل في مديرية البحث و المراجعات و المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية و مفتشيات الضرائب إضافة إلى هيئات مختصة، مديرية كبريات المؤسسات و مراكز الضرائب و المراكز الجوية للضرائب وأجهزة أخرى، وقد حاول المشرع تسهيل عمل المراقبين أثناء تأدية عملهم وذلك بمنح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين.

وهناك أيضا أداة أخرى يمكن أن تساعد على الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي تتمثل في المراجعة الجبائية والتي تعتبر إحدى أدوات الرقابة الفعالة للمؤسسات ومصالح الضرائب على حدّ سواء وذلك لأهميتها البالغة في عملية اتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين وكشف مختلف الإنحرافات والمخاطر الضريبية بالإضافة إلى مكافحة مختلف حالات الغشّ والتهرب الضريبي حيث تهدف إلى التأكد من مدى امتثال المؤسسات للقوانين والأنظمة الضريبية وتقييم المخاطر ودراسة تأثيرها على الحسابات والبيانات المالية.

الفصل الثالث

آلية الرقابة الجينية في مكافحة التهريب الضريبي

تمهيد

يسعى المكلف لتخفيض عبئ الضريبة بشتى الطرق مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، ومن أجل الحفاظ على هذه المصالح تقوم الإدارة الجبائية بإجراء عمليات رقابة بعدية على تصريحات المكلفين بالضريبة من أجل التأكد من صحتها ومطابقتها للنظام التصريحي الجبائي والتي تعد من المواضيع الضرورية التي يلزم التطرق إليها لفهم ظاهرة التهرب الضريبي.

وقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة ولذلك أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة وتامة بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين.

كما يمكننا أن نتميز بين طريقتين للرقابة وهما التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وكلاهما الوسيلتين تهدف إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرّح بها من طرف المكلفين.

وسيتيم من خلال هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول : واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم.

المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي.

المبحث الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

المبحث الأول: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم

لقد منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة، وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهمتهم الرقابية، بهدف خلق نوع من التوازن مع تلك الالتزامات المفروضة عليه، كما أنه يخضع لالتزامات جبائية عدة يجب أن يكون على دراية بها.

المطلب الأول: التزامات المكلفين بالضريبة

المكلف بالضريبة هو ذلك الفرد الذي يشارك في تمويل الخزينة العمومية، ومنه فإن الشخص المتحمل للعبء القانوني بالضريبة هو المكلف عامة، كما نجد أنه قد لا يكون متحملا للتكاليف المادية والاقتصادية بالضريبة في بعض الحالات، ونستطيع القول أيضا أن المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة، والذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة.¹ و لتفادي العقوبات يجب على المكلفين بالضريبة الالتزام بواجباتهم الجبائية سواء ذات طابع المحاسبي أو الجبائي.

1- الالتزامات ذات الطابع المحاسبي:

هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1-1 دفتر اليومية:

أحبر القانون التجاري مسك دفتر اليومية في المادة 09 كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يعد فيه يوم بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر، وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم.

وهو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة فيما يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح غير تجارية، فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم. فهذا الدفتر يقدم عند كل طلب من المصلحة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر قد يشكل سببا كافيا لإلغاء المحاسبة، فيجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقانون والأنظمة المعمول بها.²

¹- رابح ربيب، الممول وإدارة الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1991، ص (10).

²-لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بالقياد، تلمسان، 2011-2012، ص (121).

1-2 دفتر الجرد:

إن الزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسبها الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤثر من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصبغة القانونية، وأن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير.¹

1-3 حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة:

يلزم المشرع الجزائري المكلف بالإحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها، إضافة إلى السندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة 10 سنوات. وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الإحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداءً من تاريخ تحريرها، كما أن الإخلال بهذه الشروط السابقة الذكر يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل المحققين وبالتالي فإن المكلف يعتبر مخالفا للواجبات المحاسبية.²

2- الإلتزامات ذات طابع جبائي:

إن مجمل الإلتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتتجلى هذه الإلتزامات في:

1-2 تقديم التصريحات: في إطار تنظيم العلاقة السابقة الذكر فإن المشرع الجبائي يلزم المكلفين بالضريبة بملاء عدد من التصريحات والمتمثلة في:

- التصريح بالوجود.
- التصريح السنوي.
- التصريح الشهري والرسم على القيمة المضافة.
- التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة.³

¹ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص (36).

² بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مرجع سبق ذكره، ص (102).

³ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، دون طبعة، الجزائر، سنة 2005، ص (56).

• التصريح بالوجود:

لقد ألزم المشرع الجزائري التصريح بكل نشاط عائد له وذلك عند بداية النشاط وفقا لبعض الشروط

منها:

- يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الاجمالي، أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة.

- يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة لشهادة الإزداد، معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني، كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد، أو عقود الدراسات والأشغال التي على هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر.

- عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا الى جانب مقره الرئيسي، وحدة او عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة، ويجب أن يشير هذا التصريح إلى كل المعلومات المذكورة أعلاه من مكونات المؤسسة.

• التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب أو الرسوم:

ألزم القانون للمكلفين أن يكتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف (G50) أو صنف (G50A) بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم العشرين الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة.¹

• التصريح السنوي:

يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها المرفقة، مع التصريح بالمدخل والأرباح السنوية المحققة، من خلال ملئ نماذج واستمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية، ويقدم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة لم تعفيه من هذا الإلتزام، كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء الخاضع للضريبة وهذا قبل الفاتح من شهر ابريل للسنة الموالية من الدورة المقفلة المعنية بالتصريح.

¹ - زويتني نجيب، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص (42-43).

• التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمكلفين عن نشاطاتهم ووجب عليهم في أجل ثلاثون يوما على الأكثر اكتابة تصريح بذلك يعلم فيه مفتش الضرائب التابع له اقليميا عن تاريخ توقف النشاط وكذا اسماء وألقاب وعناوين المتنازلين عن نشاط الشركة.¹

2-2 وضع رقم التعريف الإحصائي:

نص قانون المالية وضع رقم التعريف الإحصائي ويعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة حيث العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم البطاقة الجبائية تم استبدالها ببطاقة رقم التعريف الإحصائي، لهذا يجب على كل شخص من الأشخاص الطبيعيين المعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا أن يسيروا الى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم.

وفي حالة عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى:

- تسلم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- تسلم المستخرجات من جدول الضرائب.
- مختلف التخفيضات، منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم واكتتاب استحقاقات.²

المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة

نتيجة الالتزام بالواجبات السابقة الذكر منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو مكلف بإجراءات التحقيق ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

1- الضمانات المتعلقة بسير التحقيق:

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق لذا ووجب على المراقبين احترامها كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق و إلغاء النتائج المترتبة عنه ومن أهم هذه الضمانات ما يلي:

¹ - لياس فلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص (37).

² - زويتني نجيب، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مرجع مذكور أعلاه، ص (44).

1-1 الإعلام المسبق:

في إطار تكييف الواجب الضريبي حرص المشرع على الإعلام المسبق للمكلف بعزم الإدارة إجراء مراقبة جبائية قبل مباشرتها. وينطبق هذا الإشعار على إجراء التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.¹

ويجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.²

يجب أن يحدد الإشعار بالتحقيق تاريخ وتوقيت أول تدخل والفترة موضوع التحقيق والحقوق والضرائب والرسوم والإتاوات المعنية والوثائق الواجب الاطلاع عليها.³

وهذا الإشعار عموماً يجب أن يوضح:

• بالنسبة للتحقيق المحاسبي: نجد:

- اسم ولقب المكلف.
- القاب وأسماء ورتب المكلفين.
- تاريخ وساعة أول تدخل في المؤسسة.
- الضرائب، الحقوق والرسوم الخاضعة للرقابة.
- السنوات التي تجري عليها عملية التحقيق، وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها.

• بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

- اسم ولقب المكلف.

¹ - عادل بن عبد الله، عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، العدد الرابع، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص (274).

² - مديرية الضرائب، التسهيلات الجبائية، سنة 2016، ص (02).

³ - Guide des contribuables relevant des CDI, Ministère des finances, Direction générale des impôts, Directions des relations publiques et de la communication, 2015, p (27).

- أسماء ورتب المكلفين.

- تاريخ وساعة تدخل المراقبين.

- إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.

- الأجل الأدنى للتخصيص مدته 15 يوم ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.¹

1-2 الإستعانة بمستشار:

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي) ويمكن له أيضا أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية وغياب المكلف لا يمنع إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجرائها.²

1-3 تحديد مدة الرقابة:

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية مدة سنة واحدة وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء. ويتم حساب مدة التحقيق اعتبارا من تاريخ أول تدخل المبين في الإشعار في التحقيق.³

وتختلف المدة باختلاف نمط الرقابة الجبائية المعمول بها:

• المعينة اليومية:

لا يمكن لأعوان الضرائب الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار والمكلفين بالضريبة الآخرين، المنصوص عليهم في المادة 22، من أجل القيام بكل أعمال المعينة والتحقيقات الضرورية لضمان حق الضريبة إلا من خلال النهار وفي الساعات التالية:

- من أول أكتوبر الى غاية 31 مارس، من الساعة السادسة صباحا الى غاية الساعة السادسة مساء.

¹- بوشرى عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية واثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مرجع سبق ذكره، ص (55).

²- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص (43).

³ - Guide des contribuables relevant des CDI, Op Cit, p (27).

- من أول ابريل الى غاية 30 سبتمبر، من الساعة السادسة صباحا الى غاية الثامنة مساء.

- وعليه، فإنه لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا ولا بعد الساعة الثامنة مساء، كما يجب أن يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة في عين المكان وحين إجرائها إلى الشخص المعين أو ممثله أو إلى شاغل للأماكن الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالإستلام أو توقيع على المحضر.¹

• التدقيق المصوب:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من

شهرين.²

• التدقيق المحاسبي:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تحقق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر، فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.³

• التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في تاريخ تسليمه.

¹ - حميشي وسيلة، التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أكلي محمد أولحاج، لبيوة، 2013-2014، ص (33).

² - المادة 20 مكرر، محدثة بموجب المادة 22 من ق.م.ت لسنة 2008 ومعدلة بموجب المادتين 24 من ق.م.ل لسنة 2010 و 32 من ق.م.ل لسنة 2012 و 26 من ق.م.ل لسنة 2014.

³ - المادة 20 معدلة بموجب المواد 37 من ق.م.ل لسنة 2009 و 31 من ق.م.ل لسنة 2012 و 10 من ق.م.ل لسنة 2013 و 23 من ق.م.ل لسنة 2016.

كما تمتد هذه الفترة بالثلاثين يوما المنصوص عليها في المادة 19، وبالأجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة، تقديمها في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الاجنبية.¹

4-1 عدم شرعية تجديد إجراء الرقابة الجبائية عن نفس الفترة:

تمتع أحكام المواد 20-8 و 21-6 من قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على التوالي، الشروع في إجراء رقابة جديدة عن نفس الفترة التي انتهت الإدارة الجبائية من التحقيق فيها ضمن المهلة القانونية المقررة. ويستثنى من المنع حالة ثبوت المناورات التدليسية من جانب المكلف بالضريبة أو إعطاء المعلومات الغير صحيحة أو الناقصة.²

5-1 الإلتزام بالسر المهني:

يلزم بالسر المهني بمقتضى المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعوا أثناء أداء وظائف أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.³

2- الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم:

زيادة على الضمانات المتعلقة بسير التحقيق، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة بالتقويمات، ولكن بشرط الإستفتاء الكامل لمختلف الإلتزامات، بحيث أن هذه الضمانات كفيلة بحماية حقوق المكلف أثناء إجراء الإدارة الجبائية للتحقيق الجبائي وتمثل في:

1-2 تبليغ إعادة التقييمات:

يتعين لزوما الإبلاغ بنتائج التحقيق في المحاسبة وهذا من خلال تبليغ بإعادة التقييم وهذا حتى في حالة انعدام إعادة التقييم أو رفض المحاسبة.

¹ - المادة 21 معدلة بموجب المواد 38 من ق.م لسنة 2009 و 34 من ق.م لسنة 2012 و 13 من ق.م لسنة 2013 و 24 من ق.م لسنة 2016.

² - عادل بن عبد الله، عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص (277).

³ - المادتان 64 مكرر و 64 مكرر 1 محدثان بموجب المادة 41 من ق.م لسنة 2011.

يجب إرسال هذا التبليغ بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو مسلمة مع إشعار بالوصول ويجب أن يكون هذا التبليغ مفصلا ومبررا بكيفية تسمح بإعادة تأسيس أسس الضريبة. يجب، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن ينص الإشعار بإعادة التقييم على حقكم في الإستعانة بمستشار قصد مناقشة الإقتراحات المتعلقة بالدفع في الضريبة أو الرد عليها.

كما يجب أن يكون التبليغ بإعادة التقييم مفصلا بكفاية ومبررا بكيفية تسمح بإعادة تأسيس الأسس الضريبية وتقديم الملاحظات أو إبداء الموافقة.¹

2-2 حق الرد:

يجق للمكلف الرد على إعادة التقييم من خلال تقديم رأيه وملاحظاته حول إعادة التقييم كما يمكن طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه 40 يوما من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله، يمكنه كذلك بعد رد المكلف بالضريبة المحقق معه سماعه إذ تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير تفسيرات تكميلية (طبقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية) وفي نهاية أشغال التحقيق نظرا لأهمية هذا التاريخ من أجل ابتعاد كل الشكوك يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه باستدعاء مكتوب توضح فيه التاريخ والساعة بالحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره (طبقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية).

وفي حالة عدم الرد في الآجال المحددة يعتبر القبول ضمنيا ويتم تأسيس الضريبة على الأساس الذي تم تبليغه وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة.²

2-3 حق الطعن:

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية، والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية تتمثل في:³

¹- Guide des contribuables relevant des CDI, Op Cit , p (28).

²- غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة آكلي محمد اولحاج، البويرة، 2014-2015، ص (72-73).

³- زويتني نجيب، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص (46).

• الطعن الإداري:

يعلم المفتش المحقق المكلف بالضريبة بظروف سير التحقيق والنتائج المترتبة عنه، زيادة على ذلك يقدم كل من المحقق أو رئيس الفرقة أو مسؤول مصلحة التحقيق كل التوضيحات الإدارية اللازمة.

يمكن للمكلف أن يلجأ إلى المدير الولائي للضرائب أو إلى رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس مصلحة الأبحاث والمراجعات للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عن هذه الأخيرة.

تقدم للمكلف بالضريبة عند بداية التحقيق جميع المعلومات الخاصة بالمحققين كالأسم والرتبة والإدارة المستخدمة،.....الخ.¹

• الطعن التزاعي:

يعتبر هذا النوع من الطعن ضمنا لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة حيث يتمتع المكلف بأجل ينقضي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج جدول التسوية في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى طبقا للمادة 72 من ق.إ.ج ويمكن للمكلف أن يلتمس وفق تحصيل الضريبة المتنازع فيها أو الدفع المؤجل ويتم تقسيم لجان الطعن حسب مبلغ الضريبة على ثلاث مستويات كما يلي:

- لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على المستوى الدائرة وتكون مختصة عندما يقل مبلغ الضريبة عن 2.000.000 دج أو يساويها.

- لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الولاية وتكون مختصة عندما يفوق مبلغ الضريبة مليوني 2.000.000 دج وتقل عن عشرين مليون دينار 20.000.000 دج أو تساويها.

- لجنة الطعن المركزية في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تختص عندما يتجاوز مبلغ الضريبة 2.000.000 دج.²

¹ - من خلال الموقع الالكتروني تم الإطلاع عليه بتاريخ 2016/02/29:

<http://www.droit-dz.com/forum/showthread.php?t=9130>

² - غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص (74).

• الطعن الولايتي:

بإمكان المكلف بالضريبة تقديم شكوى ولاءية في حالة عوز أو ضيق الحال تضعه في حالة عجز عن ابرام ذمته إزاء الخزينة فيما يخص الدين الجبائي (الضرائب المباشرة والزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية التي تفرض بسبب عدم مراعات النصوص القانونية).
تدرس الشكوى أمام:

– اللجنة الولايتية للطعون: إن كان مبلغ القيمة المطلوبة للتخفيض أو للإعفاء أقل أو يساوي 5.000.000 دج.

– اللجنة الجهوية للطعون الولايتية: إن كان مبلغ القيمة المطلوبة للتخفيض أو للإعفاء يفوق 5.000.000 دج.

– لجنة مديرية كبريات المؤسسات للطعون: مهما كان مبلغ القيمة المطلوبة للتخفيض أو للإعفاء، فيما يخص المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات.
و تحرر الشكوى الولايتية على ورق حر من طرف المشتكي ويرسل إلى مدير الضرائب التابع لمكان فرض الضريبة.

كما يتعين على المكلف بالضريبة المقدم للطلب أن يذكر الموضوع وأسباب طلبه من خلال تحديد العناصر التي تبرر وضعيته.

ويجب أن يرافق شكواه بكل الوثائق الضرورية للتعريف بالغرامات موضوع الطلب (إنذار بالدفع، مستخرج من جدول الضرائب وإن تعذر ذلك رقم المادة الضريبية).¹

• الطعن القضائي:

1- الطعن أمام المحكمة الإدارية: يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن رئيس مركز الضرائب والمتعلقة بالشكاوي موضوع النزاع والتي لا ترضى بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص أمام المحكمة الادارية.

2- الطعن أمام مجلس الدولة: يمكن الطعن في الحكم الصادر عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف وفق نفس الآجال المحددة عند اللجوء إلى المحكمة الإدارية. يجب إيداع الطعن

¹ – المديرية العامة للضرائب، التخفيض القانوني للغرامات الجبائية، وزارة المالية، الجزائر، 2016، ص (03).

لدى كتابة الضبط لمجلس الدولة على شكل عريضة موقعة من طرف محامي معتمد. يسري الأجل المتاح لرفع الإستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي تم فيه تبليغ المصلحة مدير الضرائب بالولاية.¹

¹ - Guide des contribuables relevant des CDI, Op.Cit , p (29-30).

المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي

يعرف على أنه مجموعة عمليات يكمن هدفها في رقابة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة حيث أن موضوعها المنشود هو الفحص وتقارب المعطيات الفعلية أو المادية التي تم الحصول عليها تبعا لبحوث سواء كانت داخلية أو خارجية عن المؤسسة.¹

يعتبر التحقيق المحاسبي أكثر صرامة من مراقبة التصريجات، فهذا الإجراء لا يهدف فقط إلى الحصول على ما يبرر العناصر المصرح بها ولكن يهدف إلى إعادة تشكيل الضريبة بناء على الأسس التي تكشفها التحريات الضرورية.²

ويعرف كذلك على أنه مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.³

كما عرفه DANIEL RICHER بأنه مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج من بعض المعطيات المادية يهدف إلى مراقبة مدى سلامة ودقة التصريجات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة.⁴

المطلب الأول: التحضير للتحقيق

ويتجسد هذا الإجراء إلى لجوء المحقق للقيام بأعمال تمهيدية تسمح له بأخذ صورة مستوفية وكاملة عن المكلف المعني بعملية المراقبة، ويتمثل هذا الإجراء بسحب ملف هذا الأخير الذي يشمل على جميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بنشاطه وكذلك كل التصريجات الخاصة بجميع الضرائب والرسوم الخاضعة لها وبعد جمع كل الوثائق والمعلومات التي يستوفيهها ملف المكلف يقوم المحقق بدراستها ذلك للتأكد من أنها كاملة وصحيحة مع مسك ووثائق ضرورية لسير مهمته على أحسن وجه منها:

- بيان مقارن بين ميزانيات المؤسسة.

¹ - رسالة المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية الخارجية، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، رقم 2014/73، ص (02).

² - عادل بن عبد الله، عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص (274).

³ - Casimir (J.P), **pour faire face à un contrôle fiscale**, paris, 1989, p (258).

⁴ - Daniel Richer, **Les procédures fiscale**, PUF, France, 1990, p(25).

- بيان محاسبي من خلال جدول حسابات النتائج.

- رقم الأعمال المعلن عنه، رقم الأعمال المعفى، التخفيضات المطبقة، والرسوم المسددة، كما يجب التأكد من الدخل الإجمالي المصرح به من طرف المكلف المعني بالمراقبة وكذلك فحص مدى ترابط عناصر المعيشة مع الدخل المصرح به.¹

وتتمثل الأعمال التحضيرية فيما يلي:

• جلب ودراسة الملفات الجبائية:

بحيث يجب على العون المحقق أن يفحص فيما يتعلق بكل عملية تكون محل رقابة، ما يلي:

- الملفات المتعلقة بالضرائب المباشرة.

- الملفات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

• دراسة الوثائق التقنية:

ويقصد بها الوثائق العاكسة للنشاط المهني، إذ يقوم العون المراقب بفحص هذه الوثائق المنجزة من طرف المصالح التقنية للإدارات المعنية، وخصوصا فيما يتعلق بصيغ وقواعد ووصفات الإنتاج، الآلات المستعملة، التكنولوجيات والأساليب المنتهجة، العلاقات بين مختلف المواد المستعملة، معدلات الربح العادية .

• إشعار المكلف بالرقابة:

لا يمكن إجراء أي تحقيق دون إشعار المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق بواسطة رسالة مضمونة وموصى عليها أو تسليمه له شخصيا مع إشعار بالاستلام، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، يجب أن يبين هذا الأخير اسم المكلف بالضريبة أو المؤسسة التي ستكون محل الرقابة كما يجب أن يتضمن التاريخ والساعات والمدة التي يحقق فيها والحقوق والضرائب والرسوم وكذا السنوات المعنية بعملية الرقابة.²

والإجراءات الأولية التي يقوم بها الأعوان المحققين بعد استلام الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس

¹ - من خلال الموقع الإلكتروني تم الإطلاع عليه بتاريخ 2016/02/25:

http://www.nazaha.iq/%5Cpdf_up%5C1532%5Ccpp-l.pdf

² - عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص (71-72).

المكتب وإمضاؤه تتمثل في:

1- سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف: يقوم المحقق بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهني غير التجارية، وكذلك فحص الملف الشخصي للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.

2- دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني: على المحقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للرقابة قبل البدء في أعمال المراقبة، كنسب الربح المعيارية، وكيفية تصنيع المنتج، والآلات المستخدمة في التصنيع، التكنولوجيا المستخدمة، معدل ضياع المادة الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج، معدل الأرباح العادية للنشاط.¹

3- إبلاغ المكلف بالضريبة: حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة، مع منحه مدة 10 أيام للتحضير، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً، إذ يحتوي على عنوان وإسم المكلف الخاضع للتحقيق، النشاط الممارس، الفترة المعينة بالتحقيق، الضرائب التي سوف تراقب ومن جهة أخرى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين.²

4- الرقابة المفاجئة: إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية. والهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت، والمتمثلة في:

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل غير المنقولة، المنقولة، وكذا الوسائل البشرية).

- معاينة مادية للمخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل).

- معاينة وجود الوثائق المحاسبية، ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها.

- كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

¹ - Guide du vérificateur de comptabilité, Ministère des finances, Direction générale des impôts, Directions des recherches et vérifications, édition Alger, 2001, p (29).

² - Legi France, Droit et fiscalé des entreprises, <http://www.marseille.cci.fr/te,sti/droit/verif/asp>, 28/03/2014, p (03).

هذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر من المعلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس ومقارنته بما هو مصرّح به. وفي الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة، ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع عليه وإن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة.

5- إستمارة التحقيق: استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق بملأ جدولان هاما في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل تسليمها، وأهمية رأس مال الشركة، وتطوراته، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في:¹

• كشف المحاسبة:

تملأ هذه الإستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية للأربع سنوات الماضية، التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.²

• الحالة المقارنة للميزانيات:

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة.

6- التحقيقات الخارجية المساعدة: من أجل الإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة يعمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى:

• الممولين: قد يلجأ المحقق عند الحاجة إلى الممولين لجلب المعلومات التي تخص الشركة قيد التحقيق فيها، حيث يجيز له القانون ذلك، وعلى الممول إفادته بكل الكشوف والحسابات التي قدمها لهذه الشركة.

• الزبائن: نفس الشيء، فإن زبائن الشركة قد يقدمون للمحقق الكثير من المعلومات كتمن بعض المواد مع الكميات المشتراة من هذه الشركة.

¹ - آية بلفاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص (72).

² - Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2000, Alger, p (31).

• **البنوك:** فإنها ملزمة بتقديم كل المعلومات التي يطلبها العون المحقق والتي تخص كشوفات المؤسسة والأشخاص، والتي تبين حركة الحسابات (الأرصدة البنكية) للمكلف من أجل التقريب مع الكتابات المحاسبية للدلالة على الأخطاء المحتملة¹.

المطلب الثاني: سير التحقيق المحاسبي

الفرع الأول: كيفية سير التحقيق المحاسبي

تنص المادة 140 من قانون الضرائب الجزائري على أنه لا يمكن البدء في إجراء التحقيق المحاسبي دون أن يتم إشعار المكلف بذلك مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له وأن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 15 يوماً ابتداءً من تاريخ إرسال الإشعار ، هذا وأن يبين الإشعار بالتحقيق مايلي:

- تاريخ ووقت بداية التحقيق.

- مدة التحقيق والحقوق والضرائب والرسوم.

- وكذا الوثائق التي يطلع عليها.

هذا ويمكن إجراء رقابة مفاجئة دون إشعار المكلف، وذلك من أجل المعاينة الحقيقية وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية التحقيق فغياب الإشعار بالتحقيق يلغي تماماً إجراء التحقيق باستثناء (الزيارة المفاجئة) التي يسلم الإشعار وقت الزيارة، يقوم المحقق منذ اليوم الأول من انقضاء المدة المحددة ب 15 يوماً بالاتصال مع مسيري المؤسسة بعين المكان ويستفسر عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيارة أماكن الإنتاج والتخزين والمحلات المهنية التي تسمح له بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يجب جمع كل المعلومات المتعلقة بالنشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة وسعر التكلفة وأسعار البيع المطبقة فعلاً ودوران المخزون ووسائل الإنتاج المستعملة وزبائن المؤسسة ومورديها وصلة المؤسسة مع الفروع الأخرى، الشركة الأم وفروعها، وبالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة وعليه أيضاً مراجعة هذه الحسابات الثلاثة (حساب المشتريات، حساب المبيعات، حساب المخزونات)².

¹ - آية بلفاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص (73).

² - من خلال الموقع الالكتروني تم الإطلاع عليه بتاريخ 2016/02/25:

الفرع الثاني: شروط سير التحقيق المحاسبي

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.
- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل.
- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.
- إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.
- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته.
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تحقق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر، فيما يخص:

 - مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
 - كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار بالإستلام.

- في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.¹

الفرع الثالث: إجراءات التحقيق في المحاسبة

تقسم إجراءات التحقيق في المحاسبة إلى قسمين رئيسيين، هما فحص المحاسبة من حيث الشكل، وفحص المحاسبية من حيث المضمون، كما يلي:

1- فحص المحاسبة من حيث الشكل: حتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

● المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة:

يجب على محاسبة المكلف أن تحتوي دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا ودفتر الجرد المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي حيث تتلخص هذه الدفاتر فيما يلي:

- دفتر اليومية، الدفتر الكبير و دفتر الجرد.

● المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:

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

● المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:

تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية،

¹ - المادة 20 معدلة بموجب المواد 37 من ق.م لسنة 2009 و 31 من ق.م لسنة 2012 و 10 من ق.م لسنة 2013 و 23 من ق.م لسنة 2016.

حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد.¹

2- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

يعمد العون المحقق على الدراسة المعمقة والدقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية العامة وحسابات التسيير والنتائج،² والمحقق الجبائي في إطار سعيه للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات، المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات، وفي ما يلي نستعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء وثرعات، والمتعلقة بالعناصر السابقة وما تحتويه بعض الكشوف المالية:

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة.
- تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة أو عدم وجود فاتورة).
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية.
- إخفاء جزء من المبيعات بعدم تحرير فواتير البيع لبعض المبيعات.
- البيع بتحرير الفواتير مع التخفيض في قيمتها.
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهملات.
- عدم تسجيل مقتنيات المكلف من المؤسسة لحاجته الخاصة.
- التأكد من الوجود المادي للتشittات (الإستثمارات)، وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا.
- الحركة التي تعرضت لها التشittات من شراء وتنازل وإعادة تقييم، والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك.

- فحص اهتلاكات التشittات، والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية.
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها.
- الربائن والموردين (عدددهم، توزيعهم الجغرافي، طرق التسديد المتبعة معهم).
- طرق تحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع.
- الموظفين والعمال (عدددهم، رتبهم).

¹- عبد الجليل لخذاري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص(81-82).

²- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 3، سنة 1997، ص (47).

- فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها بمقارنتها مع الواقع.
- فحص جميع الإيرادات، والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسياناً أو عمداً.¹

المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته

تعتبر هذه المرحلة آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي، فبعد قيام المحقق بالتحقيق يتوصل إلى نتائج مهمة قد تكون مخالفة لتصريحات المكلف، أو قد تكون هذه النتيجة مطابقة لتصريح المكلف وهنا نكون أمام نوعين من التقويم وهما:

1- التقويم الشائبي: وهذا النوع من التقويم يتم في حالة امتثال المكلف بالتزاماته الجبائية أو المحاسبية كتقديم التصاريح في وقتها المحدد ولكن بعد التحقيق تبين وجود نقائص أو الإخفاءات التي تدخل في تحديد الأساس الضريبي إذ تقوم الإدارة الجبائية بتصحيح القاعدة الضريبية مع تمكين المكلف من الاستفادة بالمشروعات إذا طلب ذلك والاستماع إلى أقواله.

2- التقويم الأحادي: هذا النوع من التقويم يتم من طرف الإدارة الجبائية فقط، ويطبق في حالة ما إذا لم يؤد المكلف واجباته الجبائية والمحاسبية في أوقاتها وهنا تباشر الإدارة هذا التقويم عن طريق الإجراءات الآتية:

- إجراء الفرض الضريبي.

- إجراء التعديل التلقائي.

- إجراء التقديم الفوري.²

والهدف من التحقيق في المحاسبة هو إعادة تأسيس وعاء الضريبة سواء كان بقبول من طرف المكلف أو إعادة التقويم من طرف المحققين أو في حالة التقييم التلقائي إثر رفض المحاسبة.

أ- حالة قبول المحاسبة:

يقبل المراقب محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المحاسبي المالي وصحيح من حيث المضمون، إن قبول المحاسبة من قبل العون المراقب يمكن أن يصنف إلى:

¹ - سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص (131-132).

² - من خلال الموقع الالكتروني تم الإطلاع عليه بتاريخ 2016/02/25:

- قبول صريح: أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.

- قبول نسبي: أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي *Procédure contradictoire* والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدّة 40 يوم للرد على هذا التقويم¹.

ب- حالة رفض تقديم المحاسبة:

ولقد نصت المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 191 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على حالات التي تم فيها رفض المحاسبة من طرف الإدارة والتأسيس التلقائي للضريبة وهذه الحالات هي:

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لإحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري والشروط وكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أي قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء وإغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

تقدم الإدارة الجبائية تبليغ أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا على إثر رفض المحاسبة وهي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة².

ونصت المادة 42 من القانون الإجراءات الجبائية على أنه إذا جدد العون المحقق أسس فرض الضريبة اثر التحقيق في المحاسبة يجب على الإدارة التبليغ عن النتائج المكلفة وهذا حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم أو رفض المحاسبة³.

¹ - آية بلفاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص (77).

² - المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 28 و 29 من قانون المالية لسنة 2014، جريدة رسمية العدد 68 بتاريخ 2013/12/31، ص (10).

³ - المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 140 من قانون المالية لسنة 2013، العدد 72 بتاريخ 2012/12/30، ص (07).

3- إعادة التقويم:

ويمنح المكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته قبولا أو رفضا وفي حالة عدم الرد في هذا الأجل يعد السكوت بمثابة قبول ضمني.

غير أن المشرع الجبائي أعطى مجالا أوسع للنقاش بين المكلف والمحقق الجبائي من خلال انه ألزم على المحقق وقبل انقضاء اجل الرد المحدد سابقا ب 40 يوما أن يعطي كل التفسيرات الشفوية والمفيدة للمكلف بالضريبة حول التبليغ في حالة طلب المكلف ذلك إعطاء تفسيرات تكميلية.

وفي حالة رفض العون المحقق الملاحظات المقدمة له من المكلف بالضريبة ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلته برسالة تكون مفصلة ومبررة.¹

مع مراعاة أحكام المادة 96، عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.²

¹ - فارس السبيتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، سنة 2008، ص (128-129).

² - المادة 20 معدلة بموجب المواد 37 من ق.م لسنة 2009 و 31 من ق.م لسنة 2012 و 10 من ق.م لسنة 2013 و 23 من ق.م لسنة 2016.

المبحث الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

تدرج ضمن امتداد التحقيق المحاسبي الذي يمس المؤسسة محل التحقيق. يرمي هذا الإجراء إلى التأكد من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي. ويخص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة. كما يمكن تطبيق هذا الإجراء عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.¹

ويشرع في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، للتأكد من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.²

وقد عرفه Thierry Lambert على أنه مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخول المصروح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة.³

المطلب الأول: التحضير للتحقيق

تقوم هذه المرحلة على أساس قيام المحقق الجبائي من خلالها بجمع المعلومات عن وضعية المكلف بالضريبة، بغرض تشكيل الملف الجبائي له، وذلك عن طريق إقامة روابط مع مختلف الإدارات ليقوم بها لمباشرة الأشغال التمهيدية للمراقبة، ولضمان فعالية ممارسة المراقبة العميقة يجب أن يتم احترام الإجراء المنصوص عليه في هذا الصدد، لذلك فإن الإدارة الجبائية وبالخصوص المصالح المكلفة بالرقابة، والتي تقوم بإعداد برنامج سنوي للمراقبة العميقة ومباشرة الأشغال التمهيدية للمراقبة.

كما تجدر الإشارة أن هذه المرحلة تتطلب تعاوناً وعملاً مشتركاً لدى مصالح الإدارة الجبائية، سواء

¹ - رسالة المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية الخارجية، مرجع سبق ذكره، ص(02).

² - المادة 06 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية.

³ - Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, economica, Paris, 1984, p (08).

على المستوى المركزي أو المستوى الجهوي والولائي¹.

1- التحضير للمراقبة المعمقة:

يجب على المحقق أن يسعى إلى مراقبة التصريحات المكتتبه خلال السنة التي تقوم فيها بالمراقبة، بالإضافة

إلى السنوات التي لم يمر عليها أمد التقادم القانوني، بحسب أهمية المداخليل المصرح بها².

2- مراقبة التصريحات:

- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة.

- كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيآت التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو مرتبات أو أتعابا مهما كانت طبيعتها.

- يتعين على المؤسسات والهيآت المعنية ان تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها³.

في خلال هذه المرحلة يتم برمجة المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون للمراقبة الجبائية ولن يتحقق ذلك إلا قبل بداية كل سنة، إذ يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين بالضريبة والذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة المعمقة وهذا بعد دراسة كاملة للمفاهم ثم ترسل قائمة بذلك إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل دراستها وهذه الأخيرة تعد قائمة نهائية وترسلها إلى رئيس مكتب المراقبة لتنفيذها، كما يتم إرسال نسخة أيضا إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، هذه الأخيرة بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية للمصادقة عليها⁴.

وتسند مهمة التحقيق المعمق إلى الأعوان المراقبين المختصين، ومع إتباع نفس مراحل وخطوات التحقيق المحاسبي، يقوم هؤلاء الأعوان ب:

¹ - زعروعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة تلمسان، 2012-2013، ص(161).

² - غضيفي عبد الرزاق، ضمانات المكلف بالضريبة اثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون اداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص (47).²

³ - المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2016، ص (09).

⁴ - غضيفي عبد الرزاق، ضمانات المكلف بالضريبة اثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص (47).

- سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق:

وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها، لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحصهم لمختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف .

- إبلاغ المكلف بالضريبة:

إذ يقوم المراقب الجبائي بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بعملية الرقابة، يعلمه فيه عن خضوعه لهذه الأخيرة مع منحه مدة 15 يوماً للتحضير، وهذا الإشعار يجب أن يحدد بشكل ضروري بعض العناصر كسنوات التحقيق، إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره.

- إعداد الميزانية الشكلية:

بعد إجراء فحص للملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المحقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصل عليها، هذه الميزانية لها دور أولي في تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصل عليها من أجل إظهار الدخول غير المصرحة¹.

- جمع المعلومات من المصالح الخارجية:

بعدها ينتهي المحقق من فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمكلف بالضريبة، تلك التي تلقاها من ملف هذا الأخير سلسلة 07 مكرر، وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية والمركزية، يلجأ إلى بعض الأبحاث الخارجية والمتمثلة في القوى المبذولة من قبل المراقب لأجل البحث عن المعلومات الغير موجودة في الوثائق الإدارية.²

- البحث عن المعلومات عن طريق المعاينة الميدانية:

الانتقل إلى مصادر المعلومات من الهيئات المصرفية ، حركة السحابات، رخص البناء المسلمة من المصالح التقنية، فحص الكتابات الحاسوبية للمؤسسات التي تتعامل مع المكلف أو الشركات التي تمتلك فيها حصص أو أسهم.

¹- تريش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في الحقوق والعلوم السياسية تخصص القانون العام للإعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص (31).

² - J.P. Casimir, *les signes extérieurs des revenus*, libraire de l'université, paris 1979, p (171).

– طلبات التبرير والتوضيح:

عند إجراء المراقبة المعمقة يستطيع المحققين طلب معلومات أو تبريرات تتعلق بالوضعية الجبائية للمكلف بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي وفي حالة رفض المكلف عن الرد يؤدي ذلك إلى اللجوء إلى التقويم التلقائي، و يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب من المكلف توضيحات من خلال عدم التجانس الملحوظ بين مضمون التصريحات المكتوبة والمعلومات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية وهذا من خلال التصريح بالدخل الإجمالي.¹

المطلب الثاني: سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

الفرع الأول: كيفية سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

تتطلب هذه المرحلة من المحققين الجبائين إرسال إشعار بالتحقيق، أي لا يمكن البدء فيها بدون أن يبلغ المكلف بالضريبة المعني فعليا عن طريق إرسال أو تسليم مع وصل استلام لإشعار مراقبة على أن يكون هذا الإشعار مرفق بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة على أن يمنح له مدة 15 يوم ابتداء من تاريخ استلام الإشعار كحد أدنى لتحضير نفسه، كما يجب أن يحدد هذا الإشعار بدقة وتحت طائلة البطلان حق المكلف بالاستعانة بمستشار من اختياره وكذا الفترة المحددة بالتحقيق.

تتميز المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية بتقنيات خاصة بها، فالحقق بعد انتهاءه من فحص الملف الجبائي للمكلف بالضريبة يبدأ مباشرة أعمال الرقابة، وذلك لن يتحقق إلا بمجموعة من العمليات والإجراءات الجبائية حتى يكون التحقيق المعمق ناجحاً، ويتسنى له ذلك عن طريق ممارسة حقه في الإطلاع لتقدير ممتلكات المكلف الخاضع للرقابة. ومن خلال هذه المرحلة يقوم المحقق بفحص دقيق وشامل لمجمل حسابات المكلف بالضريبة ويتطرق لجانبين أساسيين بأكثر من التفصيل والتدقيق، ويتعلق الأمر بأصول و خصوم الميزانية بالبحث عن المعلومات الجبائية لتنفيذ الرقابة المعمقة، مع احترام مدة إجراءاتها.²

والهدف من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة هو:

– التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.

¹ – المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009، جريدة رسمية عدد 74 بتاريخ 2008/12/30، ص (10).

² – غضيفي عبد الرزاق، ضمانات المكلف بالضريبة اثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص (48).

- مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، عناصر الشراء الخارجية وأعباء أعضاء السكن العائلي.

إن معايير اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة تتمثل في الآتي:

- 1- الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي وجود تناقضات بين الدخل المصرح به و المصاريف الهامة و الجلية التي قاموا بها.
- 2- الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة، و لم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.
- 3- الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات و دلائل تبرز مداخل هامة مخفية مع العلم أن هذه المعايير ليست هي الوحيدة، فالإدارة لها حق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعاً لمعايير تراها مناسبة.

وما يمكن طرحه كجمللة أسباب بنسبة تقف دون فعالية هذا النوع من التحقيق:

- 1- ارتباطه بالجانب الشخصي للمكلفين يصعب في مهمة فرق التحقيق.
- 2- وجود السوق الموازية.
- 3- قلة تعامل الهيئات الإدارية الأخرى مثل مصالح ترقيم السيارات و الضمان الاجتماعي.
- 4- قلة تعاون المصالح الجبائية فيما بينها خاصة إذا تعلق الأمر بطلب معلومات من خارج الولاية محل السكن الرئيسي للمكلف.
- 5- أنه غير مفسر و غير مشروح بما يكفي بالدلائل و المنشورات¹.

في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.²

¹- ولهي بوعلام، الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، ملتقى علمي دولي نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة، 2009، ص (09).

²- سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص (136).

الفرع الثاني: شروط سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

- 1- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة. وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها، من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 2- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.
- 3- 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 مع تسليمه له مع إشعار بالإستلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية.
- 4- تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن ان يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في تاريخ تسليمه. كما تمتد هذه الفترة بالثلاثين يوما المنصوص عليها في المادة 19، وبالأجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة، تقديمها في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية.
- 5- عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة، على أثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي بالنسبة للضريبة على الدخل، يتعين على الإدارة في هذه الحالة، أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقويم، برسالة مضمونة مع إشعار بالإستلام.¹

¹ - المادة 21 معدلة بموجب المواد 38 من ق.م لسنة 2009 و 34 من ق.م لسنة 2012 و 13 من ق.م لسنة 2013 و 24 من ق.م لسنة 2016.

الفرع الثالث: إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

- هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقاً للأهداف المتوخاة من هذا التحقيق، وأهم هذه الإجراءات:
- 1- الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق.
 - 2- الإطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به.
 - 3- البحث عن المعلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى (وفقاً لحق الإطلاع) باستعمال كشف الربط وبطاقات المعلومات.
 - 4- إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني، ويمنح أجلاً للتحضير بخمسة عشرة يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار.
 - 5- الطلب من المكلف المعني، التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات).
 - 6- إذا استدعى الأمر، يجوز للمكلف التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق.
 - 7- يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق¹.

المطلب الثالث: إنتهاء و تقييم المراقبة المعمقة

بعد القيام بجميع إجراءات المراقبة المعمق والفحص الدقيق للمحاسبة، يقوم المحقق المحاسبي بتقديم محاسبة المكلف بالضريبة، إذ يجب عليه أن يختتم إجراءات الرقابة و يعطي حكماً على مصداقية المحاسبة المجرات من طرفه.

و كما سبق الذكر أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الغرض منه مراقبة الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة من جهة ومعاينة واكتشاف الأخطاء المرتكبة من المكلفين بالضريبة و عدم انتظامهم.

¹ - سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص (137).

غير أنه في جميع الحالات سواء كان المكلف بالضريبة في حالة التأكد من التصريحات المودعة من قبله أو في حالة اكتشاف الأخطاء التي ارتكبها فإن الإدارة الجبائية تكون ملزمة بتبليغه بنتائج عملية الرقابة المتوصل إليها، ويكون هذا التبليغ كتابياً لينشأ آثاره القانونية.

كما يجب أن يحدد في التبليغ طبيعة الوثائق المحاسبية المقدمة من قبل المكلف بالضريبة، وتقييم المحققين لمحاسبة المكلف بالضريبة كما يجب أن يكون التبليغ مبرراً و معللاً تعليلاً كافياً حتى يسمح للمكلف من صياغة ملاحظاته و تقديمها إلى الإدارة الجبائية أو يتم قبولها دون أية ملاحظات. و بالتالي على المحقق أن يعطي تقييمه العام لمحاسبة المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية. و يأخذ هذا التقييم أحد الشكلين إما القبول للمحاسبة التي أجريت من قبل المحقق الجبائي و إما رفضها.

1- قبول المحاسبة:

إذا كانت المحاسبة متطابقة مع أحكام المخطط المحاسبي الوطني، مستوفية لجميع الشروط الشكلية والموضوعية، وأن النقائص المتواجدة بها لا ترقى إلى درجة رفض المحاسبة، تكون هذه الأخيرة مقبولة و بالتالي تصحح النتائج عن طريق الإجراءات الاعتراضية.

2- رفض المحاسبة:

تطبيقاً لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على ما يلي: " لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات الآتية:"

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري ولشروط و كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاءً أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

- تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائياً على إثر رفض المحاسبة وهي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة¹.

¹ - زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سبق ذكره، ص (172-173).

مع مراعاة احكام المادة 96، عندما يتم الإنتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة لغير التحقيق أو يكون قد استعمل وسائل تدليسية.¹

¹ - المادة 21 معدلة بموجب المواد 38 من ق.م لسنة 2009 و 34 من ق.م لسنة 2012 و 13 من ق.م لسنة 2013 و 24 من ق.م لسنة 2016.

الخلاصة:

لتحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية قام المشرع الجبائي بسن جملة من القوانين التي تعد معلما موحدا في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بهدف تنظيم العلاقة الرابطة بينهما بجعلها مقننة، لذا عمل على منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين تيسيرا لأداء عملهم، وفي نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات.

ولكن بالموازات مع هذا وتفاديا لتعسف الإدارة الجبائية، عمل المشرع الجبائي على حماية المكلف بمنحه جملة من الضمانات، سواء تلك المتعلقة بسير التحقيق، أو بإجراءات التقويم.

كما أن الإدارة الجبائية ملزمة بموجب القانون أن توضح الضمانات القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة أثناء مرحلة التحقيق الجبائي لتمنع عنه أي ظلم أو تعسف قد يقع عليه أثناء القيام بإجراءات التحقيق، والوقائع أن أهم حماية قررت للمكلف هي وضع ميثاق لو يتضمن حقوقه وواجباته وكذا حقوق وواجبات الإدارة الجبائية مع النص على ضرورة تمثيله بواسطة مستشار من اختياره لتمثيله تمثيل قانوني أو إعطائه مهلة للرد على أي إجراء يتخذ ضده.

وتعتمد عملية الرقابة الجبائية على طريقتين في التحقيق وهما التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، حيث أن عملية التحقيق المحاسبي تكون بفحص محاسبة المكلف المعنى بالتحقيق شكلا ومضمونا بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة، لكن هذه الطريقة في التحقيق محدودة، لأنها خاصة بالأشخاص المعنويين، مما أدى إلى تدعيمها بطريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الخاص بالأشخاص الطبيعيين، وهذا بهدف التوسيع من صلاحيات الأعوان المحققين، والسماح لهم بمراقبة مجموع أملاك المكلف.

الفصل الرابع

دراسة حالة مركز الضرائب أولية تماسان

تمهيد:

بعد الإنتهاء من الشق النظري للبحث والذي تناولت فيه التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية، ومدى فعالية آلياتها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

وباعتبارها أداة مهمة في معالجة حالات التهرب والغش الضريبي، وتعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالضريبة، وبالتالي الوصول إلى تصريحات جبائية أحسن و أصدق بمعلوماتها، لذلك كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي للقيام بدراسة ميدانية لمركز الضرائب لولاية تلمسان.

وسأتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب.

المبحث الثاني: نشاطات ومهام مركز الضرائب.

الثالث: الجانب العملي للرقابة الجبائية. المبحث.

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات والمديريات والضرائب الولائية.

بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه

وهم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي.

- المؤسسات الغير خاضعة لمجال اختصاص مديرية كبيريات المؤسسات التي رقم أعمالها 30.000.000 دج في السنة.

المطلب الأول: نشأة وتعريف مركز الضرائب

الفرع الأول: نشأة مركز الضرائب

تم إنشاء مركز الضرائب لتلمسان بموجب الجريدة الرسمية العدد 20 الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009 ل 02 ربيع الثاني 1430 وفق موادها من 88 الى 101¹، حيث أن كل مادة من هذه المواد تنص على إنشاء وتنظيم هذا المركز وتقسيمه إلى عدة مصالح حيث كل مصلحة تكلف بمهام خاص بها وكان الإفتتاح الرسمي للمركز بتاريخ 14 أكتوبر 2012.

الفرع الثاني: تعريف مركز الضرائب

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة المتوسطي الحجم.

يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الإستماع، الإستجابة ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة، حيث أن الهدف من إنشاء هذا المركز هو السماح للإدارة الجبائية بتقديم فعالية التنظيم والأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز.

¹ - الجريدة الرسمية العدد 20.

المطلب الثاني: أصناف مركز الضرائب

تبعاً لمعيار عدد الملفات قسمت مراكز الضرائب إلى ثلاث أصناف هي:

- الصنف الأول: عدد الملفات الأكثر من 8000 ملف.

- الصنف الثاني: عدد الملفات الأكثر من 4000 إلى 8000 ملف.

- الصنف الثالث: عدد الملفات الأقل من 4000 ملف.

المطلب الثالث: مجال اختصاص مركز الضرائب¹

الفرع الأول: الأشخاص التابعين لمركز الضرائب

1- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي والتي رقم أعمالها السنوي يفوق 3.000.000 د.ج.

2- الشركات غير الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات والتي رقم أعمالها السنوي يفوق 3.000.000 د.ج.

3- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي.

4- أعضاء المهن الحرة.

الفرع الثاني: الضرائب والرسوم المسيرة من طرف مركز الضرائب

تتمثل مهام مركز الضرائب في تسيير الوعاء الضريبي وتحصيل ومراقبة الضرائب والرسوم التالية:

- الضريبة على الدخل الإجمالي/فئة الأرباح المهنية (IRG).

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

- الرسم على القيمة المضافة (TVA).

- الرسم الداخلي على الإستهلاك.

¹ - المديرية العامة للضرائب - مديرية العلاقات العمومية والاتصال - نشرة 2015 مجال الاختصاص: الأشخاص والضرائب المعنية.

- رسم المرور على الكحول.
- الرسم على النشاط المهني (TAP).
- الإقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور والمرتبات والمكافآت.
- الإقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركات.
- حقوق الطابع.

الفرع الثالث: الضرائب والرسوم التي يخضعون لها¹

- 1- إذا كانت مؤسسة فردية خاضعة للنظام الضريبي الحقيقي فإنها تخضع ل:
 - الضريبة على الدخل الإجمالي عند تحقيق دخل يتعلق بفئة الأرباح المهنية.
 - الرسم على النشاط المهني.
 - الرسم على القيمة المضافة.
- 2- إذا كانت شركة غير تابعة لمديرية كبريات المؤسسات ورقم أعمالها السنوي يفوق 3.000.000 دج، فإنها تخضع للضرائب والرسوم التالية:
 - بالنسبة لشركات الأموال (الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات ذات الأسهم، شركات التوصية ذات الأسهم...).
 - الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة.
 - الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.
 - الضريبة على الدخل الإجمالي فئة مرتبات وأجور على مداخيل مسيري المؤسسة الاحادية ذات المسؤولية المحدودة.
 - بالنسبة للمؤسسات الأحادية ذات المسؤولية المحدودة:

¹ - المديرية العامة للضرائب - مديرية العلاقات العمومية والاتصال - مرجع سبق ذكره.

- الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة.
- الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.
- الضريبة على الدخل الاجمالي فئة مرتبات وأجور على مداخيل مسيري المؤسسة الأحادية ذات المسؤولية المحدودة.
- بالنسبة لشركات الأشخاص (شركات التضامن، شركات المساهمة، شركات التوصية البسيطة).
- الضريبة على الدخل الإجمالي فئة مرتبات وأجور.
- الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

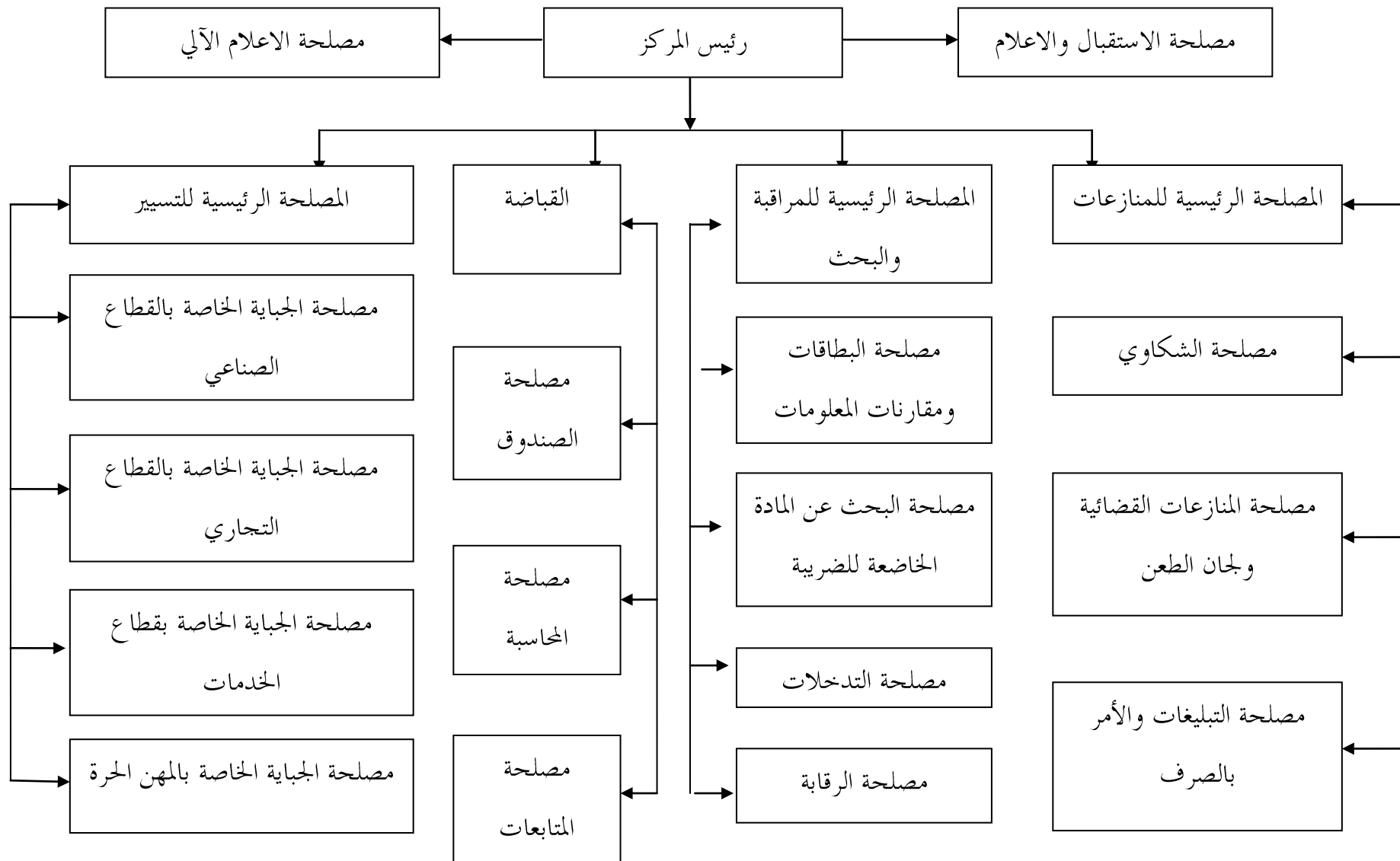
المبحث الثاني: نشاطات ووظائف مركز الضرائب

إن إنشاء مركز الضرائب يستجيب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة والذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات حيث تقوم بأعمال التقييم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب¹

¹ - المديرية العامة للضرائب – مديرية العلاقات العمومية والاتصال، مرجع سبق ذكره.

الشكل رقم 11: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية تلمسان



1- المصلحة الرئيسية للتسيير: وتكلف ب:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الإمتيازات الجبائية والدراسة الأولية للإحتياجات.
 - المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
 - اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و/أو لمراجعة المحاسبة.
 - إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.
- تعمل على تسيير:

أ- المصلحة المكلفة بحماية قطاع البناء والأشغال العمومية.

ب- المصلحة المكلفة بحماية القطاع التجاري.

ج- المصلحة المكلفة بحماية قطاع الخدمات.

د- المصلحة المكلفة بحماية المهن الحرة.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتتكفل ب:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.
 - إقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.
- تعمل على تسيير:

أ- مصلحة البطاقات والمقارنات: وتكلف ب:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والإستعلام الخاص بوعاء الضريبة كذا مراقبتها وتحصيلها.

- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها.

- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

ب- مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق: وتكلف ب:

- إعداد برامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع.

- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والإستعلامات المجمعة.

ج- مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق: وتكلف ب:

- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيادة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعائنات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.

- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والإستعلامات المجمعة.

د- مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق: وتكلف ب:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان.

- إعداد وضعيات وإحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

3- المطلحة الرئيسية للمنازعات: وتكلف ب:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيآت القضائية.

تعمل على تسيير:

أ- مصلحة الإحتجاجات: وتكلف ب:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها و/أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر.

-دراسة طلبات تتعلق بإرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

-دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الإحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة.

-معالجة منازعات التحصيل.

ب- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية: وتكلف ب:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة و لاختصاص لجان الطعن الإعفائي.

- المتابعة بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوي المقدمة للهيآت القضائية.

ج- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع: وتكلف ب:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية.

- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها.

- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

4- القباضة: وتكلف ب:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.

- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة الى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق.

- مصلحة المحاسبة.

- مصلحة المتابعات.

- تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق.

5- مصلحة الإستقبال والإعلام تحت سلطة رئيس المركز: وتكلف ب:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: وتكلف ب:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.

- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

المطلب الثاني: صلاحيات مركز الضرائب-

تختص مراكز الضرائب بمتابعة المكلفين (شركات وأشخاص طبيعيين) المتعلقين بالنظام الحقيقي لفرض الضريبة (باستثناء الذين يتبعون مديرية كبريات المؤسسات) وكذلك المهن الحرة والاختصاص الإقليمي يكون على مستوى الولاية ما عدا في التجمعات الحضرية الكبرى أو عدد الملفات يتجاوز 12000 ملف حيث يتم إنشاء في هذه الحالة عدة مراكز ضرائب، ويمكن لها أن تقوم بإنشاء مراكز تسيير تابعة لها بهدف تجنب تعدد مراكز الضرائب الصغيرة الحجم في منطقة واحدة.

المطلب الثالث: دور ومهام مركز الضرائب

الفرع الأول: دور مركز الضرائب¹

يكلف مركز الضرائب ب:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة.
- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها.
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.
- ضبط الكتابات ومركز تسليم القيم.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- تدرس الشكاوى وتعالجها.
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.
- تعوض قروض الرسم على القيمة المضافة.
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

¹ - المديرية العامة للضرائب - مديرية العلاقات العمومية والاتصال - نشرة 2015 المتعلقة بالمهام والتنظيم.

- تتكفل بالإجراءات الادارية المرتبطة بالوعاء، لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي.

- تنظم المواعيد وتسييرها.

- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب¹

ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية:

1- في مجال الوعاء:

- إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات.

- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.

- إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات.

2- في مجال التحصيل:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.

- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.

- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

3- في مجال الرقابة والبحث:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين المقيمين بالضريبة في محيط المركز الجواربي للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه.

¹ - المديرية العامة للضرائب- مديرية العلاقات العمومية والاتصال - نشرة 2015 المتعلقة بالمهام والتنظيم، مرجع سبق ذكره.

- البحث عن المعلومات الجبائية ومراقبة التصريجات.
- إعداد وتنفيذ برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريجات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقديم نشاطات المصالح المعنية.

4- في مجال المنازعات:¹

- دراسة كل طعون نزاعية أو اعفائية موجهة لمركز الضرائب.
- التكفل بإجراء التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقرر.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيآت القضائية.
- استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة.

5- في مجال الإستقبال والإعلام:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحلات.

¹ - المديرية العامة للضرائب - مديرية العلاقات العمومية والاتصال، نشرة 2015 المتعلقة بالمهام والتنظيم، مرجع سبق ذكره.

المبحث الثالث: دراسة حالات ميدانية

تعتمد الإدارة الضريبية على الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ميدانيا بالتحقيقات الجبائية التي سنتطرق إليها.

وفيما سيأتي سأتناول دراسة حالتين ميدانيتين فيما يخص الرقابة الجبائية وهما: الرقابة على الوثائق والتحقيق المحاسبي والذي قد تم التطرق إليهما في الجانب النظري. هاتين الحالتين تمت معالجتهما على مستوى مركز الضرائب لولاية تلمسان، بداية سيتم التطرق إلى إجراءات الرقابة على الوثائق ثم إجراءات التحقيق المحاسبي.

المطلب الأول: دراسة حالة الرقابة على الوثائق

فيما سيأتي سأتناول في دراستي حالة ميدانية لطرق الرقابة المطبقة من طرف مركز الضرائب لولاية تلمسان وهي الرقابة على الوثائق.

الفرع الأول: المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية وهي أولى المراحل التي يقوم بها المفتش المراقب وتتمثل في جلب الملف الجبائي ومراقبته.

1- التعرف على الهوية الجبائية للمكلف:

تمت الدراسة على ملف جبائي لشخص معنوي يقوم بنشاط مكتب دراسات البيئة (X) الكائن مقرها بولاية تلمسان، قام بها مفتش رئيسي على مستوى المركز.

2- الإجراءات التمهيدية:

قام المفتش بإحضار الملف الجبائي من مصلحة التسيير فرع الجبائية الخاص بقطاع الخدمات بتاريخ 2015/05/21، تم إحضار الملف وبدأت عملية الرقابة على التصريحات التي قام بها المكلف.

• من الناحية الشكلية:

الملف مقيد على مستوى المركز جبائيا عن طريق رقم المادة 000913019014156 NIF : به كل البيانات من السجل تجاري والبيانات الخاصة بمكلف القانون الأساسي للشركة، وتمت المراقبة على مدة ثلاث سنوات 2011-2012-2013.

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في الملف الجبائي

تمت دراسة التصاريح الشهرية ل 50 G لمدة ثلاث سنوات وتم إعداد الوضعية الجبائية للتصاريح وكذلك تحديد رقم الأعمال المصرح به خلال ثلاث سنوات، ومن خلال 50 G تبين أنه تم دفع الضرائب والرسوم TAP (الرسم على النشاط المهني) و TVA (الرسم على القيمة المضافة) من طرف المكلف بالضريبة. ومن خلال دراسة التصريح السنوي تم إعداد إشعار أولي بالقواعد الضريبية للسنوات 2011، 2012 و 2013 بتاريخ 2015/06/07 عن طريق البريد المضمون.

الجدول رقم 01: يبين الوضعية الجبائية لكل من الرسم على النشاط المهني، الضريبة على المرتبات والأجور وحقوق الطابع لسنة 2011.

الفترة	رقم الأعمال الخام	رقم الأعمال مع التخفيض	رقم الأعمال المعفى	رقم الأعمال الخاضع للضريبة	حقوق الرسم على النشاط المهني	الربح الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور	حقوق الطابع
جانفي	لا شيء	-	-	لا شيء	-	-	-
فبراير	لا شيء	-	-	لا شيء	-	-	-
مارس	83 333	-	-	83 333	-	-	-
أفريل	لا شيء	-	-	لا شيء	-	-	-
ماي	لا شيء	-	-	لا شيء	-	-	-
جوان	لا شيء	-	-	لا شيء	-	-	-
جويلية	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
أوت	22 564	-	-	22 564	452	-	-
سبتمبر	لا شيء	-	-	لا شيء	-	-	-
أكتوبر	لا شيء	-	-	لا شيء	-	-	-
نوفمبر	لا شيء	-	-	لا شيء	-	-	-
ديسمبر	407 333	-	-	407 333	8 146	-	-
المجموع	513 230	-	-	513 230	8 598	-	-

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

الجدول رقم 02: يبين الوضعية الجبائية للرسم على القيمة المضافة لسنة 2011

الدين المعاد	الدين القديم	الدفع النهائي	حسومات		حقوق الطبع	رقم الأعمال			الفترة
			مالية	عينية		17%	07%	خام	
-	-	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	لا شيء	جانفي
-	-	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	لا شيء	فبراير
-	-	14 167	-	-	14 167	83 333	-	83 333	مارس
-	-	لا شيء	-	-	-	لا شيء	-	لا شيء	أفريل
-	-	لا شيء	-	-	-	لا شيء	-	لا شيء	ماي
-	-	لا شيء	-	-	-	لا شيء	-	لا شيء	جوان
-	-	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	لا شيء	جويلية
-	-	3 836	-	-	3 836	22 561	-	22 564	أوت
-	-	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	لا شيء	سبتمبر
-	-	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	لا شيء	أكتوبر
-	-	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	لا شيء	نوفمبر
-	-	42 110	-	27 136	69 246	407 333	-	407 333	ديسمبر
			-	27 136		513 230	-	513 230	المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

الجدول رقم 03: يبين الوضعية الجبائية لكل من الرسم على النشاط المهني، الضريبة على المرتبات والأجور وحقوق الطابع لسنة 2012.

الفترة	رقم الأعمال الخام	رقم الأعمال مع التخفيض	رقم الأعمال المعفى	رقم الأعمال الخاضع للضريبة	حقوق الرسم على النشاط المهني	الربح الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور	حقوق الطابع
جانفي	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
فبراير	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
مارس	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
أفريل	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
ماي	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
جوان	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
جويلية	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
أوت	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
سبتمبر	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
أكتوبر	لا شيء	-	-	لا شيء	-	-	-
نوفمبر	85 470	-	-	85 470	17 100		
ديسمبر	1 302 816	-	-	1 302 816	26 056		
المجموع	1 388 286	-	-	1 388 286	27 766		

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

الجدول رقم 04: يبين الوضعية الجبائية للرسم على القيمة المضافة لسنة 2012.

الدين المعاد	الدين القديم	الدفع النهائي	حسومات		حقوق الطبع مالية	رقم الأعمال			الفترة
			عينية	مالية		17%	07%	خام	
-	-	32 262	-	1 375	33 637	197 863	-	197 863	جانفي
5 333	-	-	-	5 333	-	-	-	لا شيء	فبراير
8 169	-	-	-	1 461	-	لا شيء	-	لا شيء	مارس
9 155	8 169	-	-	986	-	لا شيء	-	لا شيء	أفريل
9 819	9 155	-	-	664	-	لا شيء	-	لا شيء	ماي
3 123	9 819	-	-	11 113	7.990	54 990	-	54 990	جوان
7 175	3 123	-	-	4 052	لا شيء	لا شيء	-	لا شيء	جويلية
1 684	7 175	-	-	10 184	95 000	58 500	-	58 500	أوت
-	-	14 000	-	2 586	16 586	114 150	-	114 150	سبتمبر
-	-	-	-	-	-	-	-	233 750	أكتوبر
-	-	7 597	-	3 052	14 530	1 000 000	-	1 000 000	نوفمبر
7 386	-	-	-	163 200	154 439	908 467	-	908 467	ديسمبر
		-	-	204 006		2 333 970	-	2 333 970	المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

الجدول رقم 05: يبين الوضعية الجبائية لكل من الرسم على النشاط المهني، الضريبة على المرتبات والأجور وحقوق الطابع لسنة 2013.

الفترة	رقم الأعمال الخام	رقم الأعمال مع التخفيض	رقم الأعمال المعفى	رقم الأعمال الخاضع للضريبة	حقوق الرسم على النشاط المهني	الربح الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور	حقوق الطابع
جانفي	لا شيء	-	لا شيء	لا شيء	-	-	-
فبراير	لا شيء	-	لا شيء	لا شيء	-	-	-
مارس	لا شيء	-	لا شيء	لا شيء	-	-	-
أفريل	لا شيء	-	لا شيء	لا شيء	-	-	-
ماي	لا شيء	-	لا شيء	لا شيء	-	-	-
جوان	لا شيء	-	لا شيء	لا شيء	-	-	-
جويلية	لا شيء	-	لا شيء	لا شيء	-	-	-
أوت	150 000	-	150 000	150 000	3 000	-	-
سبتمبر	125 000	-	-	150 000	2 500	-	-
أكتوبر	55 556	-	-	55 556	1 112	-	-
نوفمبر	180 333	-	-	180 000	3 600	-	-
ديسمبر	-	-	-	-	-	-	-
المجموع	510 556	-	-	510 556	10 212	-	-

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

الجدول رقم 06: جدول يلخص وضعية رقم الأعمال

الدين	الحقوق الواجب دفعها	TVA المرجعة	TVA المحسومة على رقم الأعمال	رقم الأعمال الخاضع للضريبة 17 %	رقم الأعمال الخاضع للضريبة 07 %	رقم الأعمال المعفى	رقم الأعمال الخام	الفترة
463 130	-	-	463 130	لا شيء	-	-	لا شيء	جانفي
-	-	-	7 703	لا شيء	-	-	لا شيء	فبراير
-	-	-	8 740	لا شيء	-	-	لا شيء	مارس
-	-	-	10 206	لا شيء	-	-	لا شيء	أفريل
-	-	-	10 206	لا شيء	-	-	لا شيء	ماي
-	-	-	10 929	لا شيء	-	-	لا شيء	جوان
-	-	-	10 929	لا شيء	-	-	لا شيء	جويلية
8 668	-	-	20 268	15 000	-	-	150 000	أوت
-	17 821	-	9 153	125 000	-	-	125 000	سبتمبر
-	7 718	-	9 445	55 556	-	-	556 55	أكتوبر
-	20 484	-	2 730	180 000	-	-	180 000	نوفمبر
		-						ديسمبر
	-	-	563 439	510 556			510 556	المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

1- الإشعار الأولي (notification initiale de redressements):

في الإشعار الأولي تم الطلب من المكلف بالضريبة إحضار الوثائق الأصلية التي تثبت التكاليف المحسومة من رقم الأعمال الذي يحقق ربح مصرح به في التصريح السنوي (bilan annuelle).

بعد الدراسة على الوثائق للملف الجبائي تم طلب التوضيحات التالية:

سنة 2011:

- رقم أعمال الميزانية النهائية: 513.230

- رقم الأعمال المصرح به في G50 : 513.230

- الربح المصرح به: 275.942

طلب توضيح كل من:

- التنقلات: 34.215

- خدمات أخرى: 54.122

- مصاريف المستخدمين: 54.000

- إحضار فواتورات الشراء الأصلية ووضعية الرسم على القيمة المضافة المحسومة بقيمة 27.136

- إحضار وصل تسديد ضريبة الأرباح على الشركات لسنة 2011.

سنة 2012:

- رقم أعمال الميزانية النهائية: 2.414.827

- رقم الأعمال المصرح به في G50 : 1.388.286

- الربح المصرح به: 717.940

طلب توضيح كل من:

- مؤونات أخرى للأعباء: 227.735

- التقاول العام: 96.000

- الكراء: 61.632

- استخدامات المقاول: 80.000

- التنقلات: 192.525

- خدمات أخرى: 70.072

- الإهلاكات: 15.635

- إحضار الفاتورات الأصلية ووضع الرسم على القيمة المضافة المحسومة بقيمة 204.006

- إثبات الفرق بين رقم الأعمال المصرح به في G50 ورقم أعمال الميزانية العامة، قيمة الاختلاف في الرسم على مرتبات وأجور العمال و الرسم على القيمة المضافة 1.026.541.

سنة 2013:

- رقم أعمال الميزانية النهائية: 2.782.055

- رقم الأعمال المصرح به في G50: 510.556

- الربح المصرح به: 1.073.944

إثبات كل من:

- مدينون آخرون: 250.061

- مؤونات أخرى للأعباء: 171.350

- التقاول العام: 960.000

- الأجرة: 136.799
- التنقلات: 174.744
- خدمات أخرى: 784.415
- مصاريف المستخدمين: 82.905
- إحضار الفاتورات الأصلية ووضع الرسم على القيمة المضافة المحسومة بقيمة 204.006
- إثبات الفرق بين رقم الأعمال المصرح به في G50 ورقم أعمال الميزانية العامة، قيمة الاختلاف في الرسم على مرتبات وأجور العمال و الرسم على القيمة المضافة 1026541.
- إحضار الكشف البنكي ووضع الإشعار المنجزة لسنة 2011، 2012، 2013.
- قام المكلف بالضريبة بالإجابة على الإشعار الأولي بتاريخ 2015/08/25 مع إحضار الوثائق الأصلية بعد قيام المفتش بجلسات عمل خلص إلى اعداد إشعار نهائي للقواعد الضريبية.

2- الإشعار النهائي (notification definitive de redressements):

- من خلال إعداد الإشعار النهائي للقواعد الضريبية تبين أن التصريحات التي قام بها سنة 2011 صحيحة ومطابقة للوثائق.
- سنة 2012 تم حسم بعض التكاليف لعدم وجود وثائق تثبت صحتها مما ترتب عنه تصحيح جبائي على ضريبة IBS (أرباح الشركات).
- سنة 2013 تم تصحيح على مستوى رقم الأعمال من خلال مراقبة الكشف البنكي الذي أنتج مقبوضات غير مصرح بها.
- تم إخطار المكلف بالضريبة عن طريق البريد المضمون بتاريخ 2015/09/23.
- تم فحص ومراجعة فواتير الشراع ومقارنتها بالقوائم المعدة للحسم على الرسم على القيمة المضافة (TVA).

الفرع الثالث: المرحلة النهائية

• إعداد اشعار بالدفع (Avis a payer du role individuel):

تم إعداد إشعار بالدفع بتاريخ 2015/09/27 وإرساله إلى المصلحة الرئيسية للتسيير لتسجيله ثم بعته إلى قبضة الضرائب على مستوى مركز الضرائب وبالتالي إشعار المكلف بالضريبة من طرف قابض الضرائب وإعطائه مدة شهرين للدفع، وإذا لم يتم دفع الضرائب المستوجبة عليه سيصبح متابع من طرف قابض الضرائب و قد تصل حتى إلى القضاء.

المطلب الثاني: دراسة حالة التحقيق المحاسبي

لقد تم التطرق في الفصل الثالث إلى عملية التحقيق المحاسبي الذي يمر عبر عدة مراحل والمتمثلة في الإجراءات الأولية التي تسبق عملية التحقيق ويليها التحقيق المحاسبي وفي نهاية الأعمال نهاية التحقيق والإجراءات الختامية، حيث سأطرق بالتفصيل لهذه المراحل من خلال دراستي لشركة التصدير والإستيراد التي خضعت لعملية التحقيق المحاسبي. وسيتم التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل للتأكد إن كانت القائمة حسب المبادئ المحاسبية كما سيتم التحقيق فيها من حيث المضمون وذلك للتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية.

الفرع الأول: سير عملية التحقيق

بهدف تدعيم المعلومات المقدمة في الفصول السابقة قمت بإدراج المؤسسة (X) قصد دراستها كحالة تطبيقية وهي شركة للإستيراد والتصدير.

أولاً: إرسال الإشعارات والإجراءات الأولية لعملية التحقيق

حددت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية مراحل المراقبة كما يلي:

1- إدراج الشركة ضمن البرنامج السنوي: لقد تم إدراج المؤسسة (X) ضمن البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي والجبائي لسنة 2015، ويخص هذا الأخير دورات 2011، 2012، 2013، 2014 بالنسبة للضرائب التالية:

- الرسم على النشاط المهني (TAP).

- الرسم على القيمة المضافة (TVA).

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) .

- الضريبة على الدخل الإجمالي الموزعة على الشركاء (IBS ASSOCIER) .

- الضريبة على المرتبات والأجور (IBS SALAIRE) .

2- إرسال إشعار بالتحقيق: لقد تم إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بالميثاق الخاضع للضريبة للمؤسسة (X) من طرف فرقة البحث والتحقيق التابعة لمركز الضرائب لولاية تلمسان بتاريخ 02 جوان 2015 عن طريق البريد المضمون يدا بيد، بحيث طلب من المؤسسة تحضير المحاسبة المتعلقة بالدورات محل التحقيق وجميع الوثائق الملحقة بالمحاسبة حسب الفقرة 03 من المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، في مدة لا تتجاوز 10 أيام من تاريخ إرسال الإشعار، وكذا تحديد تاريخ وساعة انطلاق أعمال التحقيق بيوم 20 جوان 2015 على الساعة العاشرة صباحا.

3- الإجراءات التمهيدية: بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، وتجسدت هذه الإجراءات فيما يلي:

3-1 سحب ودراسة الملف الجبائي: تم إحضار الملف الجبائي من قاعة حفظ الملفات على مستوى المركز بتاريخ 26 ماي 2015.

3-2 فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي: ومن خلالها يركز المحقق على مواعيد الإكتتاب للتصاريح السنوية المعنية بعملية التحقيق.

3-3 تحضير استمارات التحقيق: استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة قام المفتش المحقق بمأجدولان هامين في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استيلاهما، وأهمية رأس مال الشركة وتطوراته، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في:

أ- اعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات: تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول والخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة.

ب- إعداد كشف المحاسبة: وقد قام المحقق بمأجدول هذه الإستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، والتي سوف تكون محل المراقبة.

جدول رقم 07: حساب الزبون لسنة 2011

سنة	الزبائن/المبيعات من البضائع	الرسوم على رقم الأعمال	الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	الصندوق/ الزبائن	البنك/ الزبائن
2011					
المجموع	13 917 742,72	2 366 016,26	12 330,53	11 418 539,62	13 380 328,09

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم 08: حساب الزبون لسنة 2012

سنة	الزبائن/المبيعات من البضائع	الرسوم على رقم الأعمال	الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	الصندوق/ الزبائن	البنك/ الزبائن	الزبائن الدائنون /زبائن
2012						
المجموع	19 754 969,5	3 358 395,8	1800,00	181 694 ,5	18 662 544,16	7 138 977,40

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم 09: حساب الزبون لسنة 2013

سنة	الزبائن/المبيعات على البضائع	الرسوم على رقم الأعمال	الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	الصندوق/ الزبائن	البنك/ الزبائن	الممتلكات	الزبائن الدائنون/ الزبائن
2013							
المجموع	19 285639,56	3 278 558,8	-	21 881,4	22 357 033,10	1 130 255,4	1 279 848,68

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم 10: حساب الزبون لسنة 2014

الزبائن الدائنون/زبائن	البنك/ الزبائن	الصندوق/ الزبائن	الضرائب الاخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	الرسوم على رقم الاعمال	الزبائن/المبيعات على البضائع	سنة 2014
528 524,10	17 661 852,4	22 980 517,8	-	6 367 082,7	37 453 433,62	المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم 11: يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2011

الرسوم على القيمة المضافة	تكلفة المشتريات	مصاريف العبور	حقوق الجمارك	القيمة المصرح بها	رقم D3	سنة 2011
1 350 073,00	8 179 500,06	985 122,00	1 530 044,00	5 66 334,06		المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم 12: يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2011

القيمة بالرسم	الرسوم على القيمة المضافة	خارج الرسم	المورد	رقم الفاتورة	سنة 2011
2 124 460,26	308 682,26	1 815 778,00			المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم 13: يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2012

رقم D3	القيمة المصرح بها	حقوق الجمارك	مصاريف العبور	تكلفة المشتريات	الرسم على القيمة المضافة
	9 321 853,80	2 495 689,00	1 148 320,83	12 965 863,63	2 172 859,15
					المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم 14: يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2012

سنة 2012	رقم الفاتورة	المورد	خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	القيمة بالرسم
			9 072 689,90	1 542 357,29	10 615 047,19
					المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم 15: يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2013

رقم D3	القيمة المصرح بها	حقوق الجمارك	مصاريف العبور	تكلفة المشتريات	الرسم على القيمة المضافة
	12 895 096,90	3 386 651,00	1 588 096,54	17 869 844,44	3 002 273,70
					المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم 16: يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2014

رقم D3	القيمة المصرح بها	حقوق الجمارك	مصاريف العبور	تكلفة المشتريات	الرسم على القيمة المضافة
	14 994 270 ,35	3 931 340,00	1 731 235,49	20 656 845,84	3 486 146,10
					المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم 17: يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2014

رقم الفاتورة	المورد	خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	القيمة بالرسم
		12 386 572,93	2 105 717,40	14 492 290,33
				المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم 18: يوضح الدراسة المالية للمداخيل

2014	2013	2012	2011	
24 173 509	10 047 557	11 799 458	31 582 118	مداخيل بنك BNA
27 415 945	25 999 393	19 040 282	7 263 550	مداخيل بنك NATIXIS
/	621 881	4 581 694	11 418 539	مداخيل الصندوق
51 589 454	36 668 831	35 421 434	50 264 207	المجموع
2 506	/	/	576	الفارق

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

ثانياً: المعاينة الميدانية لعملية التحقيق

في يوم 14 جوان 2015 انطلقت أعمال المعاينة الميدانية من طرف فرقة البحث والتحقيق المحاسبي والجبائي وحضر مفتشين ورئيس فرقة المراقبة والمكلف بتسيير الشركة والمحاسب الخاص بالشركة، تمت الملاحظة العينية للشركة والتأكد من وجودها وعنوان مقرها، وقد قدمت لهم جميع التسهيلات لمباشرة العمل.

ويتم رقابة السجلات المحاسبية الإجبارية بناء على المادة 09، 10 من القانون التجاري، إذ يتم مراقبة سجل اليومية ودفتر الجرد ومدى مطابقتها لأحكام النظام المحاسبي المالي.

1- من حيث الشكل: بعد القيام بهذا الإجراء تبين:

- وجود دفتر اليومية موقع من طرف رئيس محكمة تلمسان.
- وجود دفتر الجرد موقع من طرف رئيس محكمة تلمسان.
- وجود التصريحات الشهرية وهي مودعة في آجالها القانونية.
- وجود التصريحات السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية.
- وجود اليوميات المساعدة للمشتريات والمبيعات، الصندوق والبنك وحساب الزبائن والقانون التأسيسي للشركة.
- فواتير الشراء والبيع.
- وجود الميزانيات الجبائية الخاصة بالسنوات محل التحقيق مودعة في آجالها القانونية.
- وجود دفتر الأجور.

2- من حيث المضمون: فحص هذه الوثائق من حيث المضمون وهذا بما تحويه من سجلات، تبين أن المحاسبة كانت صحيحة ولكن هناك بعض النقائص ولكن ليس لها تأثير على المحاسبة، وبعد إعداد دراسة مالية للمداخيل حددت فوارق بين ما هو مصرح به وما تم تقويمه.

الفرع الثاني: النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف

أولاً: حساب المشتريات

الجدول رقم 19: يوضح حساب المشتريات للسنوات الأربعة

2014	2013	2012	2011	
33 152 364	18 057 766	22 268 511	10 157 589	المشتريات المصرح بها في الميزانية
33 043 419	17 869 844	22 038 553	9 995 278	فاتورة المشتريات
5 108	187 922	229 958	162 311	الفرق

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

- في هذا الحساب تبين وجود فرق بين المشتريات المصرح بها في الميزانية والفاتورات وD3 المقدمة، حيث أنه قام بخصم ثمن التكلفة من الوسيط بدل أن يقوم بخصمها من الرسم على القيمة المضافة.

ثانياً: حساب الأعباء

في هذا الحساب وجدت عدة أخطاء وهي:

1- نفقات الكراء: تم كراء غرفة للإيجار، عقد الإيجار موثق في الجزائر العاصمة بتاريخ 04 جوان 2012، بثمان شهري يقدر ب 20 000 دج، ما يعادل 240 000 دج سنويا الذي تم تقسيمه إلى فترتين. وسوف يتم إعادة هذه النفقات إلى الأرباح للفترتين 2012 و 2013 وذلك لأنه لم يتم التصريح بها مع الأرباح.

2- تكاليف السكن: عدم التصريح بفاتورة فندق تقدر ب 7 266 دج سنة 2011 تخص شركة ذات مسؤولية محدودة (Sarl CAT).

3- الأجور: من خلال الفحص المحاسبي تبين أنه لا يوجد تصريح لأي راتب مدفوع فكان لا بد من دفع راتب وتم تقييمه ب 40 000 دج شهريا ما يعادل 480 000 دج سنويا للسنوات الأربعة وتخضع

للضريبة على الأجر بنسبة 20%. لم يكن هناك تفاهم حول النقاش الذي تم بين مدير الشركة ولم يقدم أي وثائق مبررة وبالتالي كان لا بد من تسوية مختلف الضرائب.

• وضعية رقم الأعمال:

من خلال فحص فواتر البيع والشراء والتصريحات الجبائية للشركة و G50 والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني لوحظ أنه لا يوجد أي نقص في التصريحات.

1- استخراج الضريبة على الأجر:

طبقا للمادة 134-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الحقوق تشمل شروط جزائية بنسبة 25% ، ويتم ذلك حسب الجدول التالي:

جدول رقم 20: حساب الحقوق والغرامات الخاص بالضريبة على الأجر

2014	2013	2012	2011	
480 000	480 000	480 000	480 000	الراتب المحدد للمسير
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الراتب المصرح به
480 000	480 000	480 000	480 000	الفارق
20%	20%	20%	20%	المعامل
96 000	96 000	96 000	96 000	قيمة الحقوق المتحصل عليها
24 000	24 000	24 000	24 000	الغرامات 25%
12 000	12 000	12 000	12 000	المجموع المسترجع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

1- تحديد الربح:

تبين أن الأرباح التي تم الإدلاء بها تحتوي على عدة اختلافات فيما يخص الشراء والكرء وتكاليف السكن المصرح بها خلال كل فترة.

- حقوق الضريبة على أرباح الشركات: الغرامات تضاف على حسب ما تنص عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- جدول رقم 21: حساب الحقوق والغرامات الخاص بالضريبة على أرباح الشركات

2014	2013	2012	2011	
3 646 855	735 555	758 264	466 615	الأرباح المصرح بها:
108 945	187 922	229 958	162 311	- الإختلاف في الشراء
/	120 000	120 000	/	- نفقات الكراء
/	/	/	70266	- تكاليف السكن
3 755 800	1 043 477	1 108 222	636 192	الربح المقوم
3 646 855	735 555	758 264	466 615	الربح المصرح به
108 945	307 922	349 958	169 577	الفرق في الربح
25%	25%	25%	25%	نسبة الضريبة على الأرباح
27 236	76 980	87 489	42 394	قيمة الحقوق المتحصل عليها
2 723	11 547	13 123	4 239	غرامات التأخير
29 959	88527	100 612	46 633	إجمالي الدفع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

- حقوق الضريبة على الدخل الاجمالي:

تنص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 05 من القانون المالي لسنة 2008 أن الإختلاف في هذه الأرباح قد تم توزيعها على المشاركين بنسبة 10% وذلك بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات.

- جدول رقم 22: حساب الحقوق والغرامات الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي

2014	2013	2012	2011	
108 945	307 922	349 958	169 577	الفرق في الارباح
27 236	76 980	87 489	42 394	الحقوق المسترجعة للضريبة على أرباح الشركات
81 709	230 942	262 469	127 183	الفرق في المدخول
10%	10%	10%	10%	معامل IRG
8 170	23 094	26 246	12 718	الحقوق
817	2 309	2 624	1 271	غرامات التأخير
8 937	25 403	28 870	13 989	المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

- جدول رقم 23: الجدول العام للحقوق والغرامات حسب التبليغ الأولي

المجموع	الغرامات	الحقوق	
480 000	96 000	384 000	الضريبة على المرتبات والأجور
265 731	31 632	234 099	الضريبة على أرباح الشركات
77 249	7 021	70 228	الضريبة على الدخل الإجمالي
822 980	134 653	688 327	المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

الفرع الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي

بعد نهاية عملية التحقيق المحاسبي وتحرير محضر النقائص والأخطاء وتصحيح الوضعية الجبائية للمكلف

يجب:

1- إرسال محضر للأخطاء والنقائص والنتائج المتوصل إليها إلى المؤسسة المعنية:

• التبليغ الأولي:

اتباعا لهذه الدراسة تم إعداد إشعار أولي تبعا للمراقبة المحاسبية بتاريخ 2015/09/23 وتم استيلاؤها من طرف مسير الشركة بتاريخ 2015/09/28، وخلص هذا الإشعار إلى تقويم على الضرائب التالية:

- الضريبة على أرباح الشركات.

- الضريبة على الدخل الاجمالي للشريك.

- الضريبة على المرتبات والاجور.

وتم منح مدة 40 يوم للمكلف بالضريبة بالرد على الضرائب الموجودة في الإشعار.

• ردود المكلف على نتائج التبليغ الأولى:

قام المكلف بالضريبة بالرد على الإشعار بتاريخ 2015/11/04 وقام بإحضار توضيحات التي لم تكن في الأصل كافية على التقويمات الموجودة في الإشعار.

قام المكلف بالضريبة بإيداع طلب التحكيم بينه وبين المفتشين المكلفين بالتحقيق على مستوى رئيس مركز الضرائب بتاريخ 10 نوفمبر 2015 وتم تحديد تاريخ 16 نوفمبر 2015 على الساعة العاشرة صباحا من طرف رئيس المركز وتمت عملية التحكيم.

• التبليغ النهائي:

إرسال إشعار نهائي تم بموجبه إلغاء الضريبة على الدخل الإجمالي للعمال لأن المكلف بالتسيير هو شريك ومسير في شركة أخرى يقوم بالتزاماته بدفع الضريبة على الدخل الإجمالي للعمال.

وتم تحرير الورد الإضافي تم إرساله إلى مصلحة التسيير لتسجيله وإرساله إلى قبضة مركز الضرائب لتابعته وتحصيله وتم ملأ الوثائق المرفقة لعملية المراقبة.

وتعطى مدة شهرين لدفع الحقوق والغرامات وفي حالة عدم التسديد يصبح المكلف متابع من طرف قابض الضرائب وقد تصل إلى القضاء في حالة عدم الدفع.

- جدول رقم 24: الجدول العام للحقوق والغرامات

المجموع	الغرامات	الحقوق	
265 731	31 632	234 099	الضريبة على أرباح الشركات
77 249	7 021	70 228	الضريبة على الدخل الإجمالي
342 980	38 653	304 327	المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية تلمسان، فرع الرقابة الجبائية.

خلاصة:

من خلال الدراسة التي قمت بها في الجانب التطبيقي بمركز الضرائب التابع لولاية تلمسان والتي تم من خلالها تسليط الضوء على آلية الرقابة الجبائية ومختلف المراحل التي تمر بها حيث قمت بدراسة حالتين، التحقيق المحاسبي لشركة استيراد وتصدير والرقابة على الوثائق لمكتب دراسات البيئة وتوصلت إلى استنتاج أهم الطرق والإجراءات المتبعة من طرف المحققين في حالة حصولهم على أدلة تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية تدل على وجود تهرب أو غش ضريبي وهي:

- إخضاع الشركة لإجراء تحقيق في المحاسبة.

- إرسال إشعار بالتحقيق مع منح مدة 10 أيام لتحضير محاسبتها.

- بداية عملية التحقيق في عين المكان بعد اليوم الأول من انتهاء المدة المحددة.

- تبليغ الشركة بالنتائج والمتمثلة في وجود حالة تهرب بتسجيلها للفواتير بطريقة غير قانونية، فمنها المقيدة مرتين في المحاسبة ومنها المقيدة ولكن بدون إثبات، بالإضافة إلى بعض المصاريف الغير متعلقة بالنشاط كالمبالغة في كراء معدات النقل بالإضافة إلى إخفاء جزء من رقم الأعمال.

- تقدم الشركة مهلة 40 يوم لتقديم ملاحظتها سواء بالقبول أو الرفض، وبعد عقد جلسة التحكيم ومناقشة ردود المكلف يقوم مركز الضرائب بالرد على الملاحظات وتقديم مختلف الشروحات والتوضيحات، ومن ثم فرض الضرائب والرسوم المستحقة وهي الضريبة على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على الدخل الإجمالي الموزعة على الشركاء، الضريبة على المرتبات والأجور.

العلمة العالمة
الخالمة العالمة

خاتمة عامة

إن التهرب والغش الضريبي ظاهرة عالمية كانت ولا زالت تثير الكثير من التحديات أمام النظم الضريبية للدول، لما لها من مؤثرات بالغة على الاقتصاد والوطن وتقف أمام الإصلاح السياسي والاقتصادي، وتعتبر أحد مظاهر الفساد الاقتصادي وقد أضحت إحدى معوقات الأداء المتميز للسياسات الحكومية.

وقد أخذت هذه الظاهرة في الآونة الأخيرة منحرجاً خطيراً كانت له آثار وخيمة على المالية العامة، وبالدرجة الأولى على الموارد الذاتية، حيث أضحت هاجساً يهدد استقرار الدولة ويقلص من دورها في التدخل في الحياة الاقتصادية، نظراً للوضعية المزرية التي تعرفها البلاد اقتصادياً ومالياً، من تدهور العملة الوطنية، ضعف الإنتاج، ضعف الادخار ومحفزات الإستثمار والتضخم... إلخ.

ومكافحة هذه الظاهرة ليس بالأمر السهل، وذلك راجع إلى تعقدها وارتباطها بالعديد من المجالات واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية يصعب إحصائها وكشفها، ولجاجة هذه الظاهرة كان من الضروري تحليلها من جميع جوانبها من أسباب اجتماعية واقتصادية محيطية بحالة المكلف والحالة العامة للدولة.

والوسيلة الردعية التي يمكن من خلالها وضع حد ولو نسبي لهذه الظاهرة وبطريقة مباشرة تلك المتمثلة في الرقابة الجبائية، التي هي من اختصاص الإدارة الجبائية، هذه الوسيلة التي تعتبر ضرورية نظراً لطبيعة الجبائية، وتشمل جميع عمليات التحقيق والفحص التي تقوم بها الإدارة الجبائية تختلف باختلاف المكلف قصد التحقيق من مصداقية وقانونية التصريحات المكلفة وهي وسيلة تمكن من كشف حالات التهرب والغش الضريبي إذ تعتبر من الحقوق التي خولت للإدارة الجبائية لكشف المخالفات المرتكبة، كما أن وجود طاقم إداري كفى مع توفر كل ما هو ضروري لعملية الرقابة الجبائية يسهل على مصالح الضرائب اكتشاف التهرب الضريبي مهما كان نوعه، فالإدارة الجبائية ملزمة بموجب القانون أن توضح الحماية القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة أثناء مرحلة التحقيق الجبائي والتصحيح الجبائي لتمنع عنه أي ظلم أو تعسف قد يقع عليه أثناء القيام بإجراءات التحقيق أو التصحيح الجبائيين، وأهم حماية قررت للمكلف هي ضرورة وضع ميثاق له يتضمن حقوقه وواجباته وكذا حقوق وواجبات الإدارة الجبائية مع النص على ضرورة تمثيله بواسطة مستشار من اختياره لتمثيله تمثيلاً قانونياً وإعطائه مهلة للرد على أي إجراء يتخذ ضده.

و كذلك هناك نقطة هامة تساعد الإدارة الجبائية على القضاء على التهرب والغش الضريبي هو التنسيق والتعاون بين مختلف الإدارات والهيئات، خاصة بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية وكذا بينها وبين مصالح الجمارك مما يؤدي إلى تضافر الجهود من أجل توحيد العمل المشترك وتحقيق الأهداف المسطرة.

ومن خلال البحث يتضح أن لكل من المكلف والإدارة الجبائية حقوق وواجبات، في حين أصبح المكلف يتهرب من دفع مستحقاته الواجبة عليه معتبرا في ذلك أن الإدارة الجبائية نظاما تعسفيا، إلا أن هذه الأخيرة تحرص على الالتزام بالتشريعات والنصوص القانونية.

وقد تم كذلك الإعتماد على وسائل وطرق للتحقيق مثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية حيث يهتم التحقيق الأول (التحقيق المحاسبي) بمحاسبة المكلف شكلا ومضمونا من أجل اكتشاف الأخطاء المرتكبة، أما الثاني فيخص مراقبة تطور الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنتها بالدخول المعلنة.

وإن كانت الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة، وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني، وإن نجح هذه الطرق في مكافحة التهرب والغش الضريبي يتوقف على النظام الضريبي وعلى كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق القانون، كما أن هذه الأساليب لا تعطي النتائج المرجوة منها إذا لم تقترن بحملة لتوعية المكلفين بواجباتهم وحقوقهم، فقناعة المكلف بأن المال الذي يدفعه للدولة ضريبة لا يذهب عبثاً، وإنما يستخدم للإصلاح والتطور والتنمية، وهو عامل أساسي لعدم التهرب من دفع الضريبة.

وما يمكن استخلاصه أن هذه الظاهرة لازالت تحتاج إلى تعميق المفاهيم حولها خصوصا ما تعلق منها بالأسس النظرية المصاحبة لها بدءا بإعادة هيكلة الأنظمة الضريبية الحالية والانتهاج بإعادة النظر في السياسات الجبائية مع مواكبة التطورات الحاصلة في هذا الميدان.

وبالإضافة إلى كل ما سبق وبعد التعرض للدراسة التطبيقية يتضح لنا دور الرقابة الجبائية في اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة سهوا أو عمدا.

1- إختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الأولى: تستعمل الرقابة الجبائية مختلف أدواتها وأجهزتها والمتمثلة في مفتشية الضرائب، ومركز الضرائب، ومديرية البحث والمراجعات وأجهزة أخرى لمحاربة التهرب الضريبي، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

بالنسبة للفرضية الثانية: أن فعالية الرقابة الجبائية تتوقف على مدى فعالية أدواتها وأجهزتها، قد تحققت، وهذا ما استطعت الوصول إليه في كون تفعيل الرقابة الجبائية لا بد أن ينطلق من بيئة الإدارة الإلكترونية في

إطار نظام المعلومات وكذا إيجاد هياكل قضائية متخصصة وكل ذلك في إطار التكامل مع آليات تفعيل تدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية.

بالنسبة للفرضية الثالثة: محاربة التهرب الضريبي تتطلب تضامناً بين الإدارة الضريبية والإدارات العمومية الأخرى، قد تحققت، وذلك بالتنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى لأنه يلعب دوراً فعالاً في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.

2- النتائج المتوصل إليها:

- يمكن أن تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة، كما تسمح مؤشرات الأداء بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين الملتزمين ضريبياً.
- التحقيق في المحاسبات عن طريق مجموعة من العمليات يكون الهدف من ورائها المعاينة في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية.
- للتأكد من مدى صحة المعلومات المحاسبية يتم التحقيق فيها لمعرفة مدى جودتها عن طريق الرقابة الجبائية.
- عدم الاقتناع بوجود عدالة ضريبية لدى أغلبية المسيرين، هذا الإحساس جعلهم يجتهدون في ممارسة أساليب التهرب الضريبي.
- الرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين.
- تتبع المصالح الجبائية طرق وإجراءات أهمها الرقابة المعمقة والمتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وهي تتم على مستوى مديريات ومراكز الضرائب.
- تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانوناً بذلك.

3- التوصيات:

- توفير نظام رقابة يتميز بدقة وسرعة استكشاف المخالفات وفرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام سير العمل.
- رفع كفاءة الإدارة الضريبية وتبسيط إجراءات الربط والظعن هو الأمر الذي يؤدي بطبيعته إلى منح الثقة بين الإدارة والممولين.
- الأخذ بنظام المعلومات وذلك لزيادة فاعلية الرقابة الجبائية.
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، وهذا بعقد اتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.
- توسيع نطاق حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالمول وعلى المستندات الأخرى الحكومية وغيرها التي تساعد في التعرف على حقيقة نشاط الممول ومركزه المالي.
- إجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة ومراقبتها في كل وقت على التعامل بالفاتورة لتسهيل عملية المراقبة.
- تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة العصرية اللازمة والإمكانيات البشرية لتمكينها من رفع مستوى خدماتها.
- العمل على إدخال واستعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الضريبية.
- نشر الوعي الضريبي بين الممولين بكافة وسائل الإعلام و الندوات.
- محاولة تقريب المكلفين بالضريبة مع مصالح الرقابة الجبائية لكسر جدار التشاؤم من الضريبة من طرف المكلفين.
- إعادة النظر في النظام الضريبي وذلك بجعله أكثر ليونة حتى يتسنى للمكلف بالضريبة دفع مستحقاته دون اللجوء إلى الغش والتهرب الضريبي.
- يعتبر التهرب والغش الضريبي ظاهرة عالمية والتي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية للدولة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

أ- الكتب:

- 1- جامع أحمد، علم المالية العامة (فن المالية العامة)، دار النشر العربية، الطبعة الثانية، القاهرة، سنة 1975.
- 2- حسن العرباوي، جلال كبير، المالية العامة، جمهورية مصر العربية، سنة 1994.
- 3- حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، سنة 1998.
- 4- حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم، بدون دار نشر، القاهرة، سنة 1997.
- 5- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر، سنة 2005.
- 6- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، دون طبعة، الجزائر، سنة 2005.
- 7- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، دون طبعة، الجزائر، سنة 2005.
- 8- رابح ربيب، الممول وإدارة الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1991.
- 9- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، دون طبعة، الجزائر، سنة 2011.
- 10- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، سنة 2008.
- 11- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، دون طبعة، لبنان، سنة 2008.
- 12- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، سنة 1987.

- 13- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الراية للنشر والتوزيع، دار الجامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، سنة 2007.
- 14- عباس عبد الرزاق، التحقيق في المحاسبة والتراخ الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر 2012.
- 15- عبد الكريم صادق بركات ، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، سنة 1976.
- 16- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، بدون سنة نشر.
- 17- عبد الناصر نور، نائل حسن عدس وعليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، الطبعة الاولى، سنة 2003.
- 18- عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، دون طبعة، سنة 2005
- 19- عمر يجياوي، مساهمة في الدراسة العامة، دار هومة، الجزائر، سنة 2003.
- 20- عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة سخري للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010-2011.
- 21- عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري الجزائر، سنة 2010.
- 22- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مؤسسة الثقافة الجامعية، الطبعة 2، جامعة الاسكندرية، مصر، سنة 2004.
- 23- مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ديوان النشر، لبنان، الطبعة الرابعة، سنة 2004.
- 24- محمد خالد المهايبي، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دون طبعة، القاهرة، سنة 2010.

- 25- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثالثة، سنة 2003.
- 26- محمد عباس محرز، إقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون طبعة، سنة 2005.
- 27- محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العلمية، القاهرة 1999.
- 28- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، الطبعة الأولى، سنة 2004.
- 29- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دار هومة للنشر، الجزائر، سنة 2003.

ب- المذكرات، الرسائل والأطروحات:

- 1- آيت بالقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص إقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2013-2014.
- 2- بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011.
- 3- بوقيلة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، علوم اقتصادية، فرع علوم مالية ومحاسبية، 2013/2014.
- 4- تريش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في الحقوق والعلوم السياسية تخصص القانون العام للإعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.
- 5- حميشي وسيلة، التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أكلي محند أولحاج، بويرة، 2013-2014.

- 6- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة تلمسان، 2012-2013.
- 7- زويتني نجيب، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013.
- 8- سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2011-2012.
- 9- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.
- 10- طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995-1999، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- 11- عبد الجليل لخداري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، 2013-2014.
- 12- عبد الحفيظ لواتي، التدقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011-2012.
- 13- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاد التنمية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004.
- 14- غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، 2014-2015.
- 15- غضيفي عبد الرزاق، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
- 16- فارس فايزة، براهيمي ليلي، الفساد الاداري والمالي وجرائمه مصر نموذجاً، مذكرة نخرج لنيل شهادة ليسانس، جامعة تلمسان، 2013-2014.

- 17- قميدة آسيا، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
- 18- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بالقايد، تلمسان، 2011-2012.
- 19- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.
- 20- محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- 21- وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 2004-2005.
- 22- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004.
- 23- يجياوي نصيرة، الغش والتهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، سنة 1998.

ج- الملتقيات والمجلات والمنشورات:

- 1- خالد الخطيب، مقال عن التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2000.
- 2- سومشاي ريتشوبان، مجلة التمويل والتنمية، العدد 4، ديسمبر 1984.
- 3- عادل بن عبد الله، عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، العدد الرابع، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- 4- فريديريك شنايدر، دومينيك إنسي، الإختباء وراء الظلال - نمو الإقتصاد الخفي - في سلسلة قضايا اقتصادية، صندوق النقد الدولي، مارس 2002.

5- كينث. س. روجوف، لماذا هذا الإقبال المدهش على العملة الورقية، في مجلة التمويل والتنمية، العدد 01، مارس، 2002.

6- ولهي بوعلام، الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، ملتقى علمي دولي نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، 2009.

د- القوانين، المراسيم والقرارات:

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مديرية الضرائب، التسهيلات الجبائية، سنة 2016.

2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، التخفيض القانوني للغرامات الجبائية، وزارة المالية، الجزائر، 2016.

3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رسالة المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية الخارجية، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، رقم 2014/73.

4- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2016.

5- المرسوم التنفيذي رقم 228/98، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق لـ 13 يوليو 1998.

6 - المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة بتاريخ 24/09/2006.

7- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في فبراير 1991 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية المؤرخة في 27 فبراير 1991، العدد 09.

8- المادة 20 معدلة بموجب المواد 37 من ق.م لسنة 2009 و 31 من ق.م لسنة 2012 و 10 من ق.م لسنة 2013 و 23 من ق.م لسنة 2016.

9- المادة 21 معدلة بموجب المواد 38 من ق.م لسنة 2009 و 34 من ق.م لسنة 2012 و 13 من ق.م لسنة 2013 و 24 من ق.م لسنة 2016.

10- المادتان 64 مكرر و 64 مكرر 1 محدثتان بموجب المادة 41 من ق.م لسنة 2011.

- 11- المادة 20 معدلة بموجب المواد 37 من ق.م لسنة 2009 و 31 من ق.م لسنة 2012 و 10 من ق.م لسنة 2013 و 23 من ق.م لسنة 2016.
- 12- المادة 43 من قانون الاجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 28 و 29 من قانون المالية لسنة 2014، جريدة رسمية العدد 68 بتاريخ 2013/12/31.
- 13- المادة 42 من قانون الاجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 140 من قانون المالية لسنة 2013، العدد 72 بتاريخ 2012/12/30، ص(07).
- 14 - المادة 20 معدلة بموجب المواد 37 من ق.م لسنة 2009 و 31 من ق.م لسنة 2012 و 10 من ق.م لسنة 2013 و 23 من ق.م لسنة 2016.
- 15- المادة 06 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 16- المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009، جريدة رسمية عدد 74 بتاريخ 2008/12/30.
- 17- القرار الوزاري المشترك و المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها في وزارة المالية ، المؤرخ في 2009/09/21، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29.
- 18- قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 42 من قانون المالية، سنة 2011 ، جريدة رسمية العدد 80 الصادرة في 2010/12/30، ص (12).
- 19- قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية، سنة 2008، الجريدة الرسمية عدد 82 الصادرة في 2007/12/31، ص (09-10).
- 20- القانون رقم 04-06 المؤرخ في 13 يوليو سنة 2009 المتضمن لقانون المالية الكميالي لسنة 2006.

ثانيا: باللغة الفرنسية

أ- الكتب:

- 1- A.Bouderbala, la fraude fiscale, revue mutation, n° 7 ,éditée par la chambre nationale de commerce, Alger, 1994.
- 2- Ahmed Hamini , L'audit Comptable et financier , Edition Berti, Algérie, 2001.
- 3- André Margairaz, la fraude et ses succédanée, Collection de la Nouvelle Ecole de lozanne, 1997.
- 4- Andrée Margairaz, La Fraude Fiscale et ses succédanés, deuxième édition, suisse, 1977.
- 5- Bulletin, des services fiscaux, revue n° 8, édité par la direction générale des impots , Alger, 1994.
- 6- Bulletin des services fiscaux , DGI, n° 19, Alger Print, 2000.
- 7- Camille Rosier, L'impôt, cité par Margairaz, la fraude fiscale, PUF, France, 1984.
- 8- Casimir (J.P), pour faire face à un contrôle fiscale, paris, 1989.
- 9- Claude Laurent, contrôle fiscale, la vérification personnelle, Bayausaine, France, 1995.
- 10- Colline Phillipe, la vérificateur fiscale, Edition économique , paris, 1979.
- 11- Daniel Arthur Laprés, quelle fiscalité pour le commerce électronique, mars 2003.

- 12- Daniel Richer, Les procédures fiscale, PUF, France, 1990.
- 13- Delahaye Thomas, Le Choix de la Voie moins imposé, édition Bruylant, Bruxelles, 1977.
- 15- Emmanuel DISLE, Jacques. SARAF, droit fiscale, édition DUNOD, Paris, 2002.
- 16- Felli Mounira, L'audit Fiscal, Mémoire De (PGS) En Finances Publique, Institut Maghrébin D'économie Douanière Et Fiscal IEDF, Algérie, 2009-2011.
- 17- fiscalité Directe, Acte du séminaire organisé par D.G.I. et FM, 1993.
- 18- Forget (Patrice) « Pouvoir de l'administration et garantie du contribuable » 1988.
- 19-Gail BERI, Nouvel Eclairage sur l'économie de l'ombre, FMI bulletin, numéro 15- v31, 12 Août 2002.
- 20- Jacque Renard avec le concours de Jean-Michel Chaplin, théorie et pratique d'audit interne, édition les éditions d'organisations, 2000.
- 21- J. C. Martinez, la fraude fiscale, PUF, France, 1984.
- 22- J.F. Costa et A. Mikol, vingt ans d'audit, de la récusions des comptes aux activités, 1999.
- 23- J.P. Casimir, les signes extérieurs des revenus, libraire de l'université, paris 1979.

- 24- La lettre de la DG, direction générale des impôts, n°30, 2008.
- 25- Legi France, Droit et fiscalé des entreprises, <http://www.marseille,CCI,FR/te,sti/droit/verif/asp>, 28/03/2014.
- 26- Lucien Mehl , Sciences et techniques fiscales, Tome 2, PUF, Themis.
- 27- Maurice Cozian, Précis de la fiscalité de l'entreprise, Edition litec, 1990.
- 28- M. Colin, la vérification fiscale , Ed, Economica, Paris 1985.
- 29- Michel Bouvier, fiscal et à la théorie de l'impot, 2^{ème} édition, L.G.D.J. droit 1998.
- 30- Olivier Herbach, le comportement des collaborateurs de cabinet d'audit, thèse de doctorat de gestion, université des sciences sociales, Toulouse 1, 2000.
- 31- P. Bougon et J. M. Vallee, audit et gestion fiscale, édition clef, atd, 1986.
- 32- Philippe Colin, La Vérification Fiscale, (Paris : Édition Economica, 1985.
- 33- Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, economica, Paris, 1984.

ب- الدلائل:

- 1- Guide des contribuables relevant des CDI, Ministère des finances, Direction générale des impôts, Directions des relations publiques et de la communication, 2015.
- 2- Guide du vérificateur de comptabilité, Ministère des finances,
- 3- Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2000, Alger.

ثالثا: المواقع الإلكترونية

- 1- <http://www.droit-dz.com/forum/showthread.php?t=9130>
- 2- http://www.caus.org.lb/PDF/EmagazineArticles/bouhothaqtisadiah_67_68%20%20bouhothaqtisadiah_67_68maida_b13ashi.pdf.
- 3- <http://www.staralgeria.net/t6799-topic>.
- 4- http://www.nazaha.iq/%5Cpdf_up%5C1532%5Ccpp-1.pdf.

الملاحق

الملحق رقم 01: الإشعار الأولي للتحقيق الجبائي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série C n° 4

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE
.....
CENTRE DES IMPOTS DE
.....

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب لـ
.....
المديرية الولائية للضرائب لـ
.....
مركز الضرائب لـ
.....

N° 55

**NOTIFICATION INITIALE DE
REDRESSEMENTS**

الولاية: تلمسان
المصلحة الرئيسية: مصلحة البحث
والمراقبة
مصلحة المراقبة
الهاتف: 043.25.23.84

Rc:

- Retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers
- Retenue à la source opérée sur les revenus des entreprises
- Etrangères n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie
- Taxe sur l'activité professionnelle
- Taxe sur la valeur ajoutée
- Autres impôts et Taxes (à préciser)

Année
Période du au.....
Période du au.....
Exercice
Année 2011-2012-2013
Année 2011-2012-2013
Année

Vous disposez de trente (30) jours pour me faire acceptation ou vos observations. A cet effet, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix.

Veuillez agréer l'expression de ma considération distinguée.

Le chef de centre
رئيس المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
بالتبليغ
(مضام)

L'inspecteur peut rectifier les déclarations, mais il doit, au préalable, sous peine de nullité de la procédure d'imposition, adresser au contribuable la rectification qu'il envisage en lui indiquant, pour chaque point de redressement de manière explicite, les motifs et les articles du code des impôts correspondants, ainsi que les bases d'imposition et le calcul des impositions en découlant. Il invite en même temps, l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente (30) jours. Le défaut de réponse équivaut à une acceptation tacite. (Article 19 du code des procédures fiscales)

الملحق رقم 02: الإشعار النهائي للتحقيق الجبائي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MNISTERE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPÔTS
 DIRECTION REGIONALE DES IMPÔTS :
Oran.....
 DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE :
Tlemcen.....
 CENTRE DES IMPOTS DE :
Tlemcen.....

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 المديرية الجهوية للضرائب لـ

 المديرية الولائية للضرائب لـ

 مركز الضرائب لـ

NOTIFICATION DEFINITIVE
DE REDRESSEMENTS

A Tlemcen, Le. 23/09/2015

Date d'introduction de la Réponse
23/09/2015

De maintenir (totalemnt ; partiellement) les bases initialement proposées.
 Rectification de vos déclaration au titre des Impôts et taxes marqués d'une croix ci-dessous :

Impôts sur le revenu global :(Préciser la catégorie)

 Au titre de la période

Impôts sur les bénéfices des sociétés :
 Au titre de la période 2012

Taxe sur l'activité professionnelle :
 Au titre de la période 2013

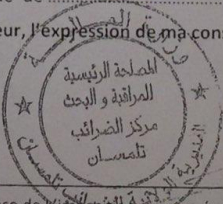
Taxe sur la valeur ajoutée.
 Au titre de la période 2013

Autre impôts et taxes(à préciser) :

 Au titre de la période de

Veuillez agréer, monsieur, l'expression de ma considération distinguée.

LE CHEF DE CENTRE



المصلحة الرئيسية
المراقبة و البحث
مركز الضرائب
تلمسان

رئيس المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
بالتبليغ
امضاء

Après expiration du délai de réponse, l'inspecteur fixe la base de l'imposition qui sera également notifiée au contribuable sous réserve
Du droit de réclamation de l'intéressé après établissement de rôle de régularisation. (Article 36 de la loi de finances pour 2009).

الملحق رقم 03: الإشعار بالدفع

NUMERO Compte et ligne d'imputation Code Impôt	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
							De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
201 001 L1	I.R.G.												
M1	Majorations et Amendes (VF+IRG) I.B.S.	à 2012	757430	777940	33490	25%				8425	101849		9334
500 026 C	Versement Forfaitaire												
500 026 A	Taxe sur l'Activité Professionnelle	2013	2364796	510556	2014240	2%	5129610211			4108	1014108		42193
500 020	Taxe sur la Valeur Ajoutée	à 2013	2364796	310556	2014240	14%	4360138673		202040	147180			147180
201 004 /E	Réintégration TVA/achats Pénalités d'assiette/TVA	2013										15122077	22077
	Taxe sur achats	à											
	E 2700 - Enregistrement												
	E 2 - C 200 - Timbre												
	C 1 - B - 00 - TF et TA												
	C 1-F- 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE										196710	1	27034	223784

الملحق رقم 04: الإشعار الأولي للتحقيق المحاسبي

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des finances Série O N° 21
Direction générale des impôts kinas le 28/03/2015
Direction des impôts de la wilaya de Tlemcen
Centre des impôts
Service principal du contrôle et de la recherche
Service du contrôle

**Notification de Redressement suite à
la Vérification de Comptabilité**

Lettre avec
AR

Référence n° : 40.....

Le 20 ..

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° 406 du 28/03/2015, vous avez fait l'objet d'une vérification le comptabilité du 14.06.2015 au 20.03.2015 au titre des exercices 2011, 2012, 2013 et 2014 se rapportant aux impôts, droits et taxe ci-après désignés : TAP, TVA, IRG/Salure, IBS et ICG.....

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part. (Art. 20-6 du Code des procédures fiscales).

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des sanction fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

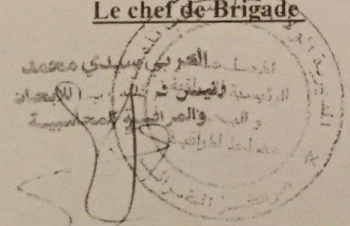
Vous avez la possibilité de solliciter dans votre réponse l'arbitrage pour les questions de fait ou de droit selon le cas, du directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef de centre des impôts ou du chef du service des recherche et vérifications (Article 20-6 du code de procédures fiscales).

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20-4 du code des procédures Fiscales).

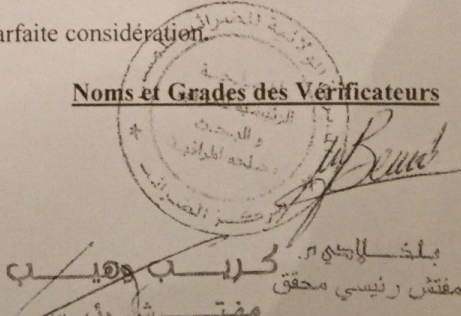
La présente notification comporte Cinq (05)..... feuillet (s), y compris celui-ci.

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

Le chef de Brigade



Noms et Grades des Vérificateurs



الملحق رقم 05: الإشعار النهائي للتحقيق المحاسبي

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE TLEMCEM
 SERVICE DES IMPOTS
 SERVICE PRINCIPAL DU CONTROLE ET DE LA RECHERCHES

TLEMCEM le :

63F./CDI/SPRC/SC/2015
 Série N° : 35/2015

NOTIFICATION DEFINITIVE

A la suite du contrôle fiscal dont vous avez fait l'objet au titre de la période du 14/06/2015 au 20/09/2015 et au titre des exercices 2011,2012,2013et2014 en réponse aux observations que vous avez formulé par votre réponse parvenue à nos services le 04/11/2015 et la demande d'arbitrage dans le cadre de la notification initiale en date du 28/09/2015, par laquelle vous demandez l'annulation de l'IRG/Salaire retenu pour le gérant de la SARL.

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance qu'après l'arbitrage qui a eu lieu le 16/11/2015 à 10H, le service a constaté que ce même gérant est associé gérant dans une autre SARL et il perçoit un salaire dans cette dernière, de ce fait il a été convenu à l'abondant du redressement en matière d'IRG/Salaire

En conclusion : les nouvelles bases et les résultats se présentent comme suit :

DROITS IBS

Les droits simples seront majorés par des pénalités conformément à l'art 193 du CID

	2011	2012	2013	2014
Bénéfice Déclaré	466 615	758 264	735 555	3 646 855
Réintégrations : Différence sur achat	162 311	229 958	187 922	108 945
: Loyer et charge locative	/	120 000	120 000	/
: Frais d'hébergement	7 266	/	/	/
Bénéfice Reconnu	636 192	1 108 222	1 043 477	3 755 800
Bénéfice Déclaré	466 615	758 264	735 555	3 646 855
Bénéfice Rehaussé	169 577	349 958	307 922	108 945
Taux IBS	25%	25%	25%	25%
Droits à rappeler	42 394	87 489	76 980	27 236
Pénalités	4 239	13 123	11 547	2 723
Total à payer	46 633	100 612	88 527	29 959

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

الرسم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

تسجل أرقام الأعمال و المداخل بالدينار و العدد الأخير يراجع إلى الصفر
(مثال : 325.620 = 325.626 دج)

أ - رقم الأعمال الخاضع للضريبة / Chiffres d'affaires imposables

الرمز Code	Opérations assujetties à la TVA العمليات الخاضعة الرسم على القيمة المضافة	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المدفوع - (دج) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Bien, produits et denrées visées par l'article 23 du C.TCA				7%	
E 3 B 12	Préstations de services visées par l'article 23 du C.TCA				"	
E 3 B 13	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C.TCA				"	
E 3 B 14	Actes médicaux				"	
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers				"	
E 3 B 16	Fourniture d'énergie				"	
E 3 B 21	Productions : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				17%	
E 3 B 22	Revente en l'état : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				"	
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%				"	
E 3 B 24	Professions libérales				"	
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances				"	
E 3 B 26	Préstations de téléphones et de télex				"	
E 3 B 28	Autres prestations de services				"	
E 3 B 31	Débites de boissons				"	
E 3 B 32	Productions : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				"	
E 3 B 33	Revente en l'état : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				"	
E 3 B 34	Tabacs et allumettes				"	
E 3 B 35	Spéctacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C.TCA				"	
E 3 B 36	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C.TCA				"	
E 3 B 37	Consommations sur place				"	
المجموع العام لرقم الأعمال TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES						

B / Déductions à opérer		ب - الحسومات المجرة :		C / TVA à payer		ت - ر. ق. م. الواجب دفعه	
Nature des déductions		Montant					
E 3 B 91	Précompte antérieurs (mois précédent)			C	- Total des droits dus.		
E 3 B 92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C.TCA)			E 3 B 97	Régularisation du prorata (art 40 C. TCA) (+) (déduction excédentaire)		
E 3 B 93	TVA sur achats de biens amortissables (art 38 C. TCA)			E 3 B 98	- Renversment de la déduction (art 38 C. TCA) (+)		
E 3 B 94	Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art. 40 C.TCA)			مجموع المستحقات (C) TOTAL A RAPPELER (C)			
E 3 B 95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art.18 C.TCA)			B	- Total des déductions à opérer (B) (-)		
E 3 B 96	Autres déductions (notification de précompte, etc ...)			E 3 B 00	TVA à payer au titre du mois (C - B)		
NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA.				E 3 B 99	(A reporter dans le cadre "Récapitulation" ligne 10) Précompte à reporter sur le mois suivant (B - C)		
مجموع الحسومات المجرة Total des déductions à opérer (B)							6

الملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب والغش الضريبي الذي أصبح يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية، وسعياً من المشرع الجبائي للحد من هذه الظاهرة حول الإدارة الجبائية جملة من الأجهزة والهيكل وقام بسن جملة من القوانين لمكافحة الغش، فكانت الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات في ذلك من خلال التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة.

وقد أعطى المشرع السلطة العامة للإدارة الجبائية المتمثلة في فرض الضريبة من خلال حق الاطلاع وكذلك القيام بالمعينة والحجز ومتابعة تصريحات المكلف بالضريبة من خلال عملية الرقابة، إلا أنه وبالمقابل فإن المشرع الجزائري ومنعاً لتعسف الإدارة الضريبية في ممارسة سلطاتها خاصة قبل وأثناء خضوعه للرقابة الجبائية، منح المكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات كقبلة بحمايته. والرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة ولذلك يجب على الدولة اتخاذ التدابير والإجراءات التنظيمية والتشريعية بتدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية:

التهرب الضريبي، الغش الضريبي، الرقابة الجبائية، المكلف بالضريبة

Résumé:

Ce mémoire aborde l'objet de contrôle fiscal et de son rôle dans la lutte contre l'évasion fiscale et la fraude qui est devenu l'un des principaux obstacles au développement économique, et en cherchant à réduire ce phénomène, le législateur fiscal a autorisé l'administration fiscale un certain nombre de dispositifs, structures et a adopté un certain nombre de lois pour la combattre. Ainsi, le contrôle fiscal a été parmi les mesures les plus importantes grâce à la vérification de la validité des informations non autorisées par les contribuables assujettis à l'impôt.

Le législateur a donné à l'autorité publique de l'exercice présenté à imposer la taxation par le droit d'accès, ainsi que la réalisation de l'inspection, la saisie et à la suite des observations du contribuable à travers le processus de contrôle, cependant, et en retour, le législateur algérien pour empêcher l'abus de la part de l'administration fiscale dans l'exercice de ses pouvoirs spéciaux avant et pendant subir un contrôle fiscal, a accordé au contribuable un ensemble de garanties pour le protéger. Le contrôle fiscal seul ne suffit pas à éliminer ce phénomène; donc l'État doit prendre des procédures et des mesures organisées et législatives en renforçant les mécanismes de contrôle budgétaire pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

Mots clés:

L'évasion fiscale, la fraude fiscale, le contrôle fiscal, contribuable.

Abstract:

This memoir deals with the subject of fiscal control and its role in fighting tax evasion and fraud which has become one of the main obstacles to economic development, and seeking to reduce this phenomenon, the fiscal legislator has authorized tax administration a number of devices, structures and has enacted a number of laws to combat it. Thus, the fiscal control has been among the most important measures through the verification of the validity of unauthorized information by taxpayers subject to the tax.

The legislator has given the public authority of fiscal presented in imposing taxation through the right to access, as well as carrying out inspection, seizure and following the remarks of the taxpayer through the control process, however, and in return, the Algerian legislator to prevent the abuse from the part of taxation administration in exercising its special powers before and during undergoing fiscal control, has granted the taxpayer a set of guarantees to protect him. Fiscal control alone is not sufficient to eliminate this phenomenon; therefore the state must take procedures and organizing and legislative measures by strengthening fiscal control mechanisms to fight fraud and tax evasion.

Key Words:

Tax evasion, tax Fraud, fiscal control, taxpayer.