

المركز الجامعي بتيسمسيلت

معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

دور المراقبة الجبائية في التقليل من الغش والتهرب الضريبي

دراسة حالة مركز الضرائب - تيسمسيلت

مذكرة تخرج تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل م د في علوم التسيير

تخصص محاسبة مالية

إشراف الأستاذ:

قندز بن توتة

إعداد الطالبة:

يوسف الحرثسي مريم

لجنة المناقشة

رئيسا

بونعجة سحنون

الأستاذ :

مقررا ومشرفا

قندز بن توتة

الأستاذ :

ممتحنا

بغالية فؤاد

الأستاذ:

السنة الجامعية 2015/2014

المركز الجامعي بتيسمسيلت

معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

دور المراقبة الجبائية في التقليل من الغش والتهرب الضريبي

دراسة حالة مركز الضرائب - تيسمسيلت

مذكرة تخرج تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل م د في علوم التسيير

تخصص محاسبة مالية

إشراف الأستاذ:

قندز بن توتة

إعداد الطالبة:

يوسف الحرسي مريم

لجنة المناقشة

رئيسا

بونعجة سحنون

الأستاذ :

مقررا ومشرفا

قندز بن توتة

الأستاذ :

ممتحنا

بغالية فؤاد

الأستاذ:

السنة الجامعية 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا:

إلى أمي التي ساندتي كثيرا حفظها الله وأدامها لي

إلى روح أبي الطاهرة، رحمه الله

وإلى أختي نجيبة وزوجها يوسف وأختي أمال وزوجها سمير

إلى أخي العزيز بوعلام

إلى كتكوتي قلبي زكاريا وسلسيل

إلى صديقاتي الغاليات أنيسة، فاطمة الزهراء، خديجة، زهرة، فاطمة، نسرين، حورية

إلى مدير مركز الضرائف الذي كان له كل الفضل في إنجاز هذه المذكرة

إلى طالب عمر

إلى كل من دأب ولا يزال في سبيل تحصيل العلم.

مريم

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب

ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ المشرف قندز بن توتة لما قدمه لي

من نصائح وإرشادات قيمة لإتمام هذا البحث

كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير والاحترام لأساتذة معهد العلوم الاقتصادية

كما لا أنسى أن أشكر كل

من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذا البحث

مريم

المخلص

المخلص

الملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع دور المراقبة الجبائية في التقليل من الغش والتهرب الضريبي، حيث تطرقت إلى تحليل الظاهرة للوصول إلى طرق ومناهج قياسها، وفي الأخير تحديد الآثار المترتبة عنها وأساليب معالجتها، وباعتبار أن الظاهرة تشغل بال المشرع الجزائري لما للضرائب من أهمية بإعتبارها وسيلة مالية تستخدمها الدولة لتحقيق أغراضها، فهي إنعكاس للأوضاع الإقتصادية والإجتماعية والسياسية في المجتمع الذي تفرض عليه، وكأداة لمحاربة الظاهرة أوجد المشرع الرقابة الجبائية بشتى أطرها التشريعية والتنظيمية وبمختلف الهيئات المعنية والأجهزة الإدارية المختصة بذلك، من أجل إدراك الأسباب الخفية لإشكالية ظاهرة الغش والتهرب، ثم محاولة مكافحتها للتقليل من حدتها.

الكلمات المفتاحية: الغش الضريبي، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، التحقيقات الجبائية.

Résumé :

Ce mémoire traite le sujet du rôle du contrôle fiscal dans le but de diminuer la fraude et l'évasion fiscale, ou on a analysé ce phénomène afin d'arriver à un moyen pour le mesurer, et en fin de déterminer les effets et les méthodes du traitement, et considérant que ce phénomène est source de préoccupation pour le législateur algérien comme les impôts ont une importance et considérés comme un instrument financier utilisé par l'État pour atteindre ses objectifs, il est le reflet des conditions économiques, sociales et politiques dans la société qui l'impose, et pour lutter contre ce phénomène, le législateur a créé le contrôle fiscal avec ces cadres législatifs et réglementaires au niveau des différentes autorités et organes administratifs concernées afin de reconnaître les causes derrière le phénomène de la fraude et l'évasion et en suite essayer de lutter contre pour réduire son gravite.

Les mots clés: la fraude fiscale, L'évasion fiscale, Le contrôle fiscal, vérification fiscal.

الفهرس

الفهرس

	الإهداء
	الشكر والتقدير
	الملخص
I	الفهرس
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
VI	قائمة المختصرات
أ	المقدمة العامة
الفصل الأول: تشخيص ظاهرة الغش والتهرب الضريبي	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي La fraude Fiscale
3	المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي La fraude Fiscale
4	المطلب الثاني: تصنيفات الغش الضريبي
6	المطلب الثالث: أسباب الغش الضريبي
8	المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي Evasion Fiscale
8	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي Evasion Fiscale
9	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي
11	المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي وأساليب تقديره
17	المبحث الثالث: الفرق بين الغش والتهرب الضريبي وآثار وطرق مكافحته
17	المطلب الأول: الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي
19	المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي
20	المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب من الضريبة
22	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الإطار النظري والمفاهيمي للرقابة الجبائية	
24	تمهيد
25	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية
25	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية

الفهرس

26	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
27	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
30	المبحث الثاني: الأطر القانونية التي تحكم الرقابة الجبائية
30	المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
33	المطلب الثاني: الهيئات المخولة قانونيا للرقابة الجبائية
38	المطلب الثالث: أدوات الرقابة الجبائية
41	المبحث الثالث: التحقيقات الجبائية
41	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي
46	المطلب الثاني: التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة
48	المطلب الثالث: التحقيق المصوب في المحاسبة
50	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية لمركز الضرائب تيسمسيلت	
52	تمهيد
53	المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب تيسمسيلت
53	المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب وإختصاصه
56	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب تيسمسيلت
58	المطلب الثالث: المصالح الرئيسية التي يتضمنها مركز الضرائب
62	المبحث الثاني: إلتزامات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب
62	المطلب الأول: الإلتزامات التصريحية
63	المطلب الثاني: إلتزامات متعلقة بالمحاسبة
65	المبحث الثالث: إجراءات التحقيق في محاسبة المكلف المعني
65	المطلب الأول: معايير إقتناء المكلفين والتعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق في المحاسبة
66	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي في ملف المكلف المعني
79	المطلب الثالث: التعديلات النهائية التي طرأت على ملف التحقيق بعد جلسة التحكيم
85	خلاصة الفصل الثالث
87	الخاتمة العامة
91	قائمة المصادر والمراجع
97	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	بعض معدلات الإهلاك الثابت	12
2-1	أوجه التشابه والإختلاف بين الغش والتهرب الضريبي	18
1-3	الفواتير الرسم على القيمة المضافة الخاص بالمشتريات	68
2-3	جدول توضيحي لوضعية أشغال المنحزة ببرج الأمير عبد القادر	69
3-3	ح/411 لدى بنك التنمية المحلية	69
4-3	فاتورة قطع الغيار	70
5-3	حسم الرسم على المشتريات	73
6-3	تحديد رقم الأعمال	74
7-3	تحديد النتيجة الجبائية	74
8-3	تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني (2%)	75
9-3	تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة	75
10-3	سلم التقويم المباشر للحقوق والغرامات	76
11-3	حساب الحقوق والغرامات لبلدية تيسمسيلت	76
12-3	حساب الحقوق والغرامات لبلدية برج الأمير عبد القادر	77
13-3	حساب الحقوق والغرامات	77
14-3	الجدول التصاعدي الخاص بحساب الضريبة على الدخل الإجمالي	78
15-3	جدول الحقوق والغرامات	78
16-3	تحديد رقم الأعمال بعد جلسة التحكيم	80
17-3	تحديد النتيجة الجبائية بعد جلسة التحكيم	80
18-3	تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني (2%) بعد جلسة التحكيم	81
19-3	تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة بعد جلسة التحكيم	81
20-3	حساب الحقوق والغرامات لبلدية تيسمسيلت بعد جلسة التحكيم	82
21-3	حساب الحقوق والغرامات بعد جلسة التحكيم	83
22-3	جدول الحقوق والغرامات بعد جلسة التحكيم	84

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
34	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV	1-2
35	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب DWI	2-2
36	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات DGE	3-2
37	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب CDI	4-2
57	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بتيسمسيلت CDIT	1-3

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق
الملحق رقم 1	التصريح السنوي بالمداحيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (سلسلة G1)
الملحق رقم 2	التصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات (سلسلة G4)
الملحق رقم 3	تصريح خاص بالضريبة على الدخل الإجمالي نظام حقيقي (سلسلة G11)
الملحق رقم 4	التصريح بالمداحيل المتأتية من الرواتب والأجور (سلسلة G29)
الملحق رقم 5	التصريح الشهري G50 تخص TAP و IRG/SAL
الملحق رقم 6	وثيقة كشف المحاسبة (سلسلة O17)
الملحق رقم 7	وثيقة الوضعية المقارنة للميزانية (سلسلة O16)

قائمة المختصرات

مقدمة عامة

تعتبر الضريبة من أهم أدوات السياسة المالية، حيث تشكل أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة، كما تساهم في الإنعاش الإقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية، لأنها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالنشاط الإقتصادي، كما أنها مصدر التحكم في الأسعار من جهة وتستخدم كوسيلة لإعادة توزيع المداخيل والثروات وبذلك تصحيح اللاتوازن الموجود بين الطبقات الإجتماعية، إلا أن المكلف بالضريبة يسعى جاهداً لإستنزاف مال خزينة الدولة وذلك عن طريق الغش والتهرب الضريبي اللذان يعتبران ظاهرة خطيرة تهدد الإستقرار الإقتصادي والإجتماعي، حيث يلجأ إلى إستخدام مختلف الطرق والتقنيات لتتملص من دفع الضريبة، مما أسهم بشكل كبير في غموض هذه الظاهرة.

إن إنتشار الظاهرة إستوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي جاهداً إلى مكافحتها بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، والمتجسدة في إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي في سنة 1990، ومختلف مفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي، إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات التي تم إنشائها سنة 1998، كما تم إستحداث جهاز الرقابة الجبائية بآلية جديدة سنة 2005 وتمثل في مديرية كبيريات المؤسسات DGE ومركز الضرائب CDI النموذجي للروبية سنة 2009 وتم تعميمه على الولايات تدريجياً وكذلك المركز الجوارى للضرائب CPI. ورغم كل هذه الأجهزة إلا أن الظاهرة في تزايد مستمر، وذلك لأنها تتكيف مع التغيرات الحاصلة في النظام الجبائي مما يصعب القضاء عليها ولكن يمكن التخفيف من حدتها.

الإشكالية: من أهم ما جاء به الإصلاح الضريبي هو وضع إجراءات جديدة خاصة ومرتبطة أساساً بجوانب الرقابة الجبائية بغية زيادة فعاليتها من أجل الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وذلك بشتى الأطر التشريعية والتنظيمية من خلال الهيئات المعنية والأجهزة الإدارية المختصة بذلك، وذلك بغية إدراك الأسباب الحقيقية لإشكالية ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، ثم محاولة مكافحتها للتقليل من حدة هذه الظاهرة، لتفصيل أكثر في موضوع مذكرتنا هذه قمنا بطرح الإشكالية التالية:

ما الدور الذي تلعبه المراقبة الجبائية في التقليل من الغش والتهرب الضريبي؟

الأسئلة الفرعية:

إن سعي الدولة في التقليل من الغش والتهرب الضريبي من خلال الرقابة الجبائية بهدف النهوض بإقتصادها ومسايرة الدول المتقدمة يطرح عدة تساؤلات منها:

- 1- ماهي وسائل مكافحة التهرب الضريبي؟
- 2- هل الرقابة الجبائية فعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي؟
- 3- ماهي طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مركز الضرائب الذي يساهم في التقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي؟

الفرضيات:

إنطلاقا من الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية نستخلص بعض الفرضيات:

- 1- الرقابة الجبائية وسيلة ضرورية لمحاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي؛
- 2- تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على مدى فعالية أدواتها وأجهزتها؛
- 3- للرقابة الجبائية سلطة تمنحها حق المعاينة والإطلاع على الوثائق المحاسبية والجبائية التي يجوزها المكلف بالضريبة.

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من المكانة التي تحتلها الضريبة لمساهمتها في تمويل الجزء الأكبر من خزينة الدولة، وبالتالي المساهمة في عملية التنمية، كما تستخدم الضرائب أيضا لحماية الإقتصاد الوطني والصناعة المحلية عن طريق فرض ضرائب للتخفيف من حدة المنافسة الأجنبية لتلك الصناعات، إلا أن البعض يتحايل للتملص منها بشتى الطرق المتاحة بما فيها تلك الطرق غير المشروعة، وهذا مايسمى بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، الذي لا يمس الضريبة فحسب، إنما يتعدى أثره على المساس بالمال العام، لما تحتله الضرائب من أهمية ولما ينتج عن ذلك من أضرار بالتوازن المالي للدولة، وتفويت مبالغ ضخمة على الخزينة العمومية، وما يترتب على ذلك من آثار سلبية على المشاريع العمومية في جميع الميادين والقطاعات الإقتصادية، الإجتماعية والثقافية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة للوصول إلى النقاط التالية :

- 1- التعرف على الأسباب الكامنة وراء الغش الضريبي، إن كان داخل حدود بلد معين أو على نطاق أوسع يتعدى حدود الوطن؛
- 2- حصر الطرق التي يعتمد إليها المكلف أثناء التهرب من الضريبة؛
- 3- العمل على التفرقة بين المفهومين، الغش والتهرب الضريبي؛
- 4- وضع حلول مساعدة للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- 5- تبيان الدور الفعال للرقابة الجبائية كأداة لتقليل من الظاهرة؛
- 6- التعرف على الأطر القانونية التي تحكم وتنظم الرقابة الجبائية؛
- 7- التعرف على أنواع التحقيقات المطبق في المصالح الجبائية.

أسباب إختيار الموضوع:

إن إختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، وإنما يعود لأسباب موضوعية وذاتية:

أسباب موضوعية:

- 1- المكانة التي يكتسبها نظام الرقابة الجبائية في سد ثغرات النظام الجبائي خاصة في ظل إرتفاع ظاهرة الغش والتهرب الضريبي؛
- 2- كون أن هذا الموضوع من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية؛
- 3- تطور وتوسع مفهوم الرقابة في جميع الميادين خاصة الميدان الجبائي؛
- 4- حاجة المؤسسات الإقتصادية للرقابة الجبائية لتحقيق الفعالية، وتفادي لإنعكاسات السلبية للتسيير الضريبي السيئ.

أسباب ذاتية:

- 1- محاولة رفع مستوى كفاءتنا المنهجية والموضوعية، بإعتبار أن الممارسة العلمية للبحث تثري معارفنا وتدريبنا على التحكم في أدوات وأساليب المنهجية؛
- 2- رغبتنا في التخصص في المجال الجبائي، وميولي للبحث في مثل هذه المواضيع؛
- 3- فتح المجال أمامنا كباحثين للبحث في المستقبل في ميدان الجبائية؛
- 4- المساهمة في إثراء الدراسات الجبائية عموما والرقابة الجبائية خصوصا.

حدود الدراسة:

حتى نتمكن من الإجابة على إشكالية البحث، وتحقيقا للأهداف الموجودة من هذه الدراسة، فقد تعين علينا وضع محددات وأبعاد الدراسة التي تمثلت في مايلي:

- 1- **الموضوعية:** يقتصر البحث على بيان وتوضيح دور المراقبة الجبائية في التقليل من الغش والتهرب الضريبي، بما يتوافق والتشريع الجبائي الجزائري، كما يركز البحث على تبيان دور المصالح الجبائية في المساهمة للحد من الظاهرة.
- 2- **المكانية:** قمنا بدراسة تطبيقية في مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت لمعرفة ماهي الطرق المطبقة على مستواه والإجراءات المتبعة من قبل أعوان الرقابة الجبائية أثناء التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة.
- 3- **الزمانية:** لكي نتمكن من تحديد دور المراقبة الجبائية في التقليل من الغش والتهرب الضريبي وذلك على مستوى مركز الضرائب تيسمسيلت إستعمالنا العامل الزمني لأنه عامل مهم في الدراسة، بحيث تخص فترة التحقيق في المحاسبة لمدة أربع سنوات 2010، 2011، 2012، 2013.

المنهج المتبع:

نظرا لطبيعة الموضوع وبغية الإحاطة بجوانبه المختلفة والمتشعبة، ومن أجل تحليل أبعاده والإجابة على التساؤلات المطروحة وإختبار صحة الفرضيات، إعتدنا في معالجة بحثنا على المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي حيث إستعرضنا الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية وأهم الطرق والوسائل المستخدمة، كما قمنا بتحليل ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وفعالية الرقابة الجبائية في محاربتها، بغية الوقوف على معوقاتها لتصحيحها.

أما عن الأدوات التي إستعنا بها في دراستنا فتتمثل في القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية.

الدراسات السابقة: إن ترتيب الدراسات السابقة تم حسب ترتيب محتوى الفصول.

1- أوهيب بن سالمه ياقوت، **الغش الضريبي**، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية

الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003 الإشكالية المطروحة: هل الغش الضريبي يعني التهرب الضريبي؟

حاولت هذه الدراسة إعطاء تحليل لظاهرة الغش الضريبي وذلك بالتطرق لمفاهيم لتفرقة بينه وبين التهرب الضريبي وتبيان خصائص دراسة ظاهرة الغش الضريبي وطرق محاربتها.

وتوصلت الدراسة في الأخير إلى مجموعة من النتائج أهمها تشديد العقوبات تجاه مرتكبي الغش الضريبي ولو أنه يجب تشديد تطبيق التشريعات الضريبية، وإعادة النظر في هيكل الإدارة الجبائية، وفي تطبيق الإجراءات، وأنه يجب التنسيق والتعاون بين مختلف الإدارات والهيئات مما يؤدي إلى تضافر الجهود من أجل توحيد عمل مشترك كما أنه يجب خلق نظام ضريبي بسيط ومرن يتماشى والتغيرات الإقتصادية.

2- فلاح محمد، **السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات - (بالرجوع إلى حالة الجزائر)**، أطروحة مقدمة

لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006 الإشكالية المطروحة: إلى أي حد يمكن أن تتعامل السياسة الجبائية مع الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية السائدة في المجتمع دون إحداث الإختلالات والإنحرافات على مستوى السياسة الإقتصادية العامة؟ وما هي عوامل إستقرار النظام الجبائي؟

تسعى الدراسة إلى إعداد إطار نظري مرجعي للسياسة الجبائية بهدف مساندة السياق الإقتصادي والإجتماعي الجديد، وهذا من حيث تحديد أهداف هذه السياسة وتحديد آلية عمل أدواتها أيضا، مع إبراز آفاق الإندماج الإقتصادي للسياسة الجبائية من خلال معايير تستمد قيمتها من الواقع الإقتصادي والإجتماعي، مما يؤدي إلى تفعيل النظام الجبائي ضمن النظام الإقتصادي الكلي.

من أهم ما توصل إليه الباحث: عدم ترشيد سياسة الإنفاق بإعتبارها الوجه الآخر للسياسة الجبائية، مما أدى إلى تكوين نزعة لدى العناصر الجبائية بضرورة التهرب من الإقتطاعات الجبائية وبشرعية الغش الجبائي الذي أدى

إلى إنعاش القطاع الموازي، و بذلك فإن التغيير البسيط في النظام الجبائي لا يعني شيئاً إذا لم تتخذ التدابير اللازمة لتغيير وجهة الإيرادات الجبائية.

3- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، إشكالية البحث هي: إلى أي مدى يمكننا أن نشخص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية الوادي؟

سعت الدراسة إلى إعطاء الدور الإيجابي الذي تلعبه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تنمية الإقتصاد الوطني والذي يمكن أن يتحول سلبيا بسبب ممارسة هذه الأخيرة أساليب التهرب الضريبي.

وتوصلت إلى أن أصحاب المؤسسات غير ملمين بمعرفة القوانين والتشريعات وأن أغلبهم غير راضين بحجم الضرائب والرسوم المفروضة عليهم وكذلك إقتناعهم بعدم وجود عدالة ضريبية، مما جعلهم يجتهدون في ممارسة أساليب التهرب الضريبي.

4- طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2002، إشكالية البحث: ماهي الرقابة الجبائية؟ سعت الدراسة إلى فهم الضريبة كأداة فعالة في التنمية، وكذلك محاولة معرفة أبعاد الرقابة الجبائية كأداة وقاية. وتوصل إلى أن الرقابة الجبائية بكل أساليبها وأدواتها لها مكانة أساسية داخل النظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاحات.

5- قلاب ذبيح لباس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 وكانت الإشكالية المطروحة كالآتي: كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

سعت الدراسة إلى تحقيق التكامل بين المجال المحاسبي والمجال الجبائي من أجل مكافحة التهرب الضريبية.

وتوصل الباحث في دراسته إلى نتائج عديدة أهمها التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقا للشروط القانونية التي بها تستطيع أن تسترجع حقوق الخزينة العمومية ومن جهة تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبية من جهة أخرى.

6- قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، والإشكالية المطروحة: ماهو دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية؟
سمح هذا العمل إلى دراسة واقع العلاقة السببية التي تربط عملية المراجعة الجبائية بجودة التصريحات الجبائية المطلوبة من طرف المكلفين.

كما توصل الباحث إلى أن المراجعة الجبائية توفر جودة المطلوبة في البيئة المناسبة، ومن قبل المراجعين الذين يتحلون بمواصفات العامة المطلوبة لأداء تلك الأعمال على قواعد العدالة والموضوعية، النزاهة، مما يعمل على زيادة الإلتزام الضريبي الطوعي للمكلفين والإيرادات الضريبية.

صعوبات الدراسة:

لا يخلو أي موضوع بحث علمي من الصعوبات والمشاكل، وخلال إعدادنا للموضوع واجهتنا العوائق التالية:

- 1- قلة المراجع وعدم توفرها على مستوى المركز الجامعي؛
- 2- صعوبة الحصول على المعلومات مثل الملف الجبائي للمكلف محل التحقيق؛
- 3- ضيق الوقت للتنسيق بين الدراسة وإعداد المذكرة والترتيب.

أقسام الدراسة:

للإجابة على إشكالية البحث وكذا على الأسئلة الفرعية المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات المقترحة قسمنا بحثنا إلى ثلاثة فصول كل فصل يحتوي على ثلاثة مباحث، الفصل الأول يتمحور على تشخيص لظاهرة الغش والتهرب الضريبي، أما الفصل الثاني فتضمن الإطار النظري والمفاهيمي للرقابة الجبائية، أما الفصل الثالث فتضمن دراسة حالة مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت.

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات:

المختصر	الأجنبية	العربية
BDL	Banque de Développement Local	بنك التنمية المحلية
CDI	centre des impôts	مركز الضرائب
CPI	centre de proximité des impôts	المركز الجوار للضرائب
CIDTA	Code des impôts directs et taxes assimilées	قانون الضرائب مباشرة والرسوم المماثلة
CII	Code des impôts indirects	قانون الضرائب غير المباشرة
CTCA	Code des taxes sur le chiffre d'affaires	قانون الرسم على رقم الأعمال
CPF	Code des procédures fiscales	قانون الإجراءات الجبائية
DGE	Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
DWI	direction des impôts de wilaya	المديرية الولائية للضرائب
DRV	Direction des Recherches et Vérifications	مديرية الأبحاث والمراجعات
DE	Code de l'enregistrement	قانون التسجيل
DT	droit de timbre	قانون الطابع
HT	hors taxe	خارج الرسم
IRG	l'impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
TTC	Toute taxe comprise	رقم الأعمال متضمن الرسم
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني
VC	la vérification de comptabilité	التحقيق في المحاسبة
VASFE	La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
VP	la vérification ponctuelle	التحقيق المصوب
SARL	Société à responsabilité limitée	شركة ذات مسؤولية محدودة
SGF	Système de gestion de la fiscalité	نظام التسيير الجبائي

الفصل الأول: تشخيص ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

تمهيد:

تعد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة، وتمويل خزنتها، وهي بذلك تعطي معنى جد هام سواء للدولة أو للمكلفين بأدائها أو كل طرف يساهم في إقرارها وتحصيلها وتنظيمها.

لذلك وكمفهوم عام هي الإقتطاع الإجباري لمبلغ من المال من الذمة المالية للمكلفين بها وهذا دون مقابل وذلك وفقا لإجراءات منظمة تهدف إلى تغطية جزء هام من أعباء الدولة. إلا أن كثيرا ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى حيل وتصرفات من أجل التخلص منها وذلك عن طريق الغش والتهرب الضريبي الذي يعتبر من أهم إنشغالات المشرع، حيث أنها تقلص من أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده.

إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي قديمة بحيث أقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها ظاهرة عالمية إذ نجدها في جميع الدول مع إختلاف مستوياتها، ومنذ نهاية السبعينات إزدادت أهمية الظاهرة بسبب النمو السريع للنشاط الإقتصادي الموازي وزيادة العجز الميزاني.

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، نتناولها فيمايلي:

- المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي La fraude Fiscale ؛
- المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي؛
- المبحث الثالث: الفرق بين الغش والتهرب الضريبي وآثار وطرق مكافحته.

المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي *La fraude Fiscale*.

إن الإيرادات العامة للدولة تهم المجتمع برمتها وتعني كل فرد فيه لأنها تجمع صورة ضرائب ورسوم بقصد إنفاقها في وجوه الإنفاق العام وأداء الخدمات العامة، والغش الضريبي يمس بالضرر أو يعرض للخطر كيان الدولة الإقتصادي ويعوق تقدم المجتمع وتطوره في سائر المجالات، وليس ثمة محل للفرقة بين مصلحة الفرد ومصلحة المجتمع، فمما لا شك فيه ما يمس بالمصلحة العامة يتضمن ماسا عاما بمصلحة كل فرد، لذلك وفي هذا المبحث سنتطرق إلى تعريف الغش، أنواعه وأسبابه.

المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي *La fraude Fiscale*.

لقد تطرق العديد من الباحثين لمفهوم الغش الضريبي فحاول كل واحد منهم إعطاء تعريف يعكس نظريته لهذا الظاهرة ويمكن أن نذكر من بين هذه التعاريف:

- تلك السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة¹.
- هو كل عمل أو إمتناع من طرف المكلف بقصد عدم أداء الضريبة المستحقة كليا أو جزئيا، وذلك بإستعمال طرق تدليسية وإحتيالية مخالفة للقانون والتشريع المعمول به².
- أندري Margairaz André بقوله "نستطيع أن نقول هناك غش جبائي إذا تم إستعمال طرق تمكن الهروب من الضريبة، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجر عنه سوء نية بهدف المغالطة والمخادعة"³.
- الغش هو المخالفة الصريحة لأسس القانون الجبائي، وذلك بإستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون من أجل عدم دفع الضريبة جزئيا أو كليا سواء أكانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة⁴.

¹ محمد عباس محززي، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومه، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2003، ص170.

² أمين لعريض، مداخلة: الوسائل القانونية لحماية المال العام من خطر الغش الجبائي، الملتقى الوطني الثاني: آليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، كلية الحقوق، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، أيام 05-06 ماي، 2009.

³ عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي النزاع الضريبي، دار الهدى، بدون طبعة، الجزائر، 2012، ص94.

⁴ بوعلام وهي، العياشي عجلان، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد08، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2008، ص147.

ومن خلال هذه التعاريف يمكننا القول أن الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة والصريحة لنصوص القانون الجبائي، وذلك بإستعمال وسائل محاسبية أو مادية من أجل التخلص الجزئي أو الكلي من الضريبة.

المطلب الثاني: تصنيفات الغش الضريبي.

يعبر عن الغش الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع، وتوجد عدة تصنيفات للغش الضريبي نذكر منها مايلي:

أولاً: الغش البسيط والغش المعقد¹.

1- **الغش البسيط:** يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً، فهو إذا: كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.

2- **الغش المعقد:** يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية، أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته. ويتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة، أي أن الغش المعقد يتوفر على العناصر التالية:

- **عنصر النية:** أي أن المكلف على دارية بأن الفعل غير مشروع؛
- **العنصر المادي:** والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة؛
- **عنصر التدليس:** ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة تقريبا لأي مراقبة محتملة.

¹ نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص4.

ثانيا: الغش الضريبي المحلي والدولي: في هذا النطاق يصنف الغش إلى مايلي¹:

- 1- **الغش الضريبي المحلي:** يجري هذا النوع من الغش الضريبي داخل حدود بلد معين، والمكلف يبقى في مواجهة السلطات الجبائية لبلده ويسعى إلى ذلك التجار والمؤسسات التي ليس لها وجود في الأسواق الخارجية وتبقى مقراتها وكذلك فروعها في الوطن مع التزامهم بتقديم التصريحات المتعلقة بأرباحهم.
- 2- **الغش الضريبي الدولي:** نطاق هذا الغش أوسع حيث يتعدى حدود الوطن وأصبحت هذه الظاهرة منتشرة خاصة منذ التوسع في المبادلات التجارية وحركة تنقل رؤوس الأموال بين الدول المختلفة وتعدد أنشطة المؤسسات على الصعيد الدولي مما أدى إلى معطيات جديدة لمفهوم التهرب الضريبي خاصة تأثيره على الصعيد الوطني بعد فتح الأبواب للمستثمرين الأجانب الذين يستعملون أساليب وتقنيات عالية لتهريب أموالهم إلى خارج البلد. "ويتمثل الغش الضريبي الدولي في التهرب من ضريبة البلد الذي حققت فيه الأرباح ونقلها إلى بلد آخر بحيث يتميز نظامه الضريبي بتسهيلات ومرونة جبائية".

¹ ياقوت أوهيب بن سالم، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003، ص12.

المطلب الثالث: أسباب الغش الضريبي.

الغش الضريبي ظاهرة عامة، ومع ذلك يختلف نقاطها من بلد لآخر بصورة واضحة، وإذا كان السبب الظاهر الغش هو رغبة المكلف في الإحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، إلا أن دوافع المكلف في تصرفاته بهذا الشكل وقدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته تتوقف على مجموعة من الأسباب النفسية والسياسية والإقتصادية وأسباب متعلقة بالإدارة الجبائية وكذلك لوجود عيوب في التشريع الضريبي.

1- الأسباب النفسية: وتعود إلى ضعف مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف وإعتقاده أن الضريبة أداة لإفقار الشعوب، ويعود هذا الإعتقاد لأسباب تاريخية، بالإضافة إلى إعتبار فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت شخصا معنويا¹.

2- الأسباب السياسية: إن المناخ السياسي سبب في تفشي ظاهرة الغش الضريبي حيث يعد الإستقرار السياسي ركيزة أساسية لأي بلد يريد تحقيق التنمية ولن يتأتى إلا لمناخ سياسي ملائم يسعى لمكافحة كل الآفات الإجتماعية وعلى رأسها الغش الضريبي بإعتبار أن ضريبة موردا أساسيا خاصة بالنسبة للبلدان المتخلفة والتي تستخدمها لتسديد نفقاتها العامة بما فيها المشاريع التنموية، وأهم مايمكن ذكره عن أسباب التي أدت إلى زعزعت وعدم الإستقرار الوضع السياسي هو تحول من الإقتصاد المخطط إلى الإقتصاد السوق بمعنى أن يكون هناك تهديدات أو تهيئات إقتصادية بصفة عامة والنشاطات الحيوية والحساسة بصفة خاصة مما غير سياستها ومنهجيتها المتبعة سواء على المدى الطويل أو المتوسط بالإضافة إلى ذلك وجود موارد بترولية هامة جعلت السلطات العمومية تعتبر الموارد الجبائية العادية ثانوية وكذا ما تجسده المخططات التنموية الإقتصادية التي إنتهجتها الجزائر غداة الإستقلال مما كان له الأثر في بلورة النظام الجبائي والذي لوحظ فيه نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومحاربة الغش².

¹ سمية براهيمى، ميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والنهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث إقتصادية عربية، العددان 67-86 / صيف - خريف، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية بالتعاون مع مركز دراسات الوحدة العربية، مصر، 2014، ص 233.

² عبد الله خبايا، أساسيات في إقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، بدون طبعة، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 165.

3- الأسباب الاقتصادية: ونذكر منها مايلي¹:

الظروف الاقتصادية الصعبة التي يعيشها الفرد أثر على تفشي ظاهرة الغش الضريبي ودليلا على ذلك الدول المتقدمة التي يقل فيها الغش مقارنة بالدول المتخلفة والسبب في ذلك هو الأجر المرتفعة لدى الشعوب المتقدمة التي يقل فيها مقارنة بالدول المتخلفة أي أنه كلما كانت الحالة الاقتصادية للمكلف بأداء الضريبة متدهورة خاصة بالنسبة للفئات ذي الدخول المنخفضة شكلت حافزا نفسيا على القيام بالغش.

- يمكن أن نعتبر الموارد البترولية في حقبة معينة سببا في تزايد هذه الظاهرة و يعود السبب إلى زيادة الإيرادات البترولية التي نجم عنها زيادة في الأجر أدى إلى زيادة الطلب دون أن يكون لها مقابل سلعي خلق هذا الأمر نوعا من الفوضى في الإقتصاد وكان نتيجة لهذا ظهور السوق الموازية و التي تنعدم فيها أي رقابة جبائية؛
- أزمة المديونية وما نتج عنها من مشاكل كالتبعية الإقتصادية أحدثت تغيرات على مستوى الإقتصاد أبرزها تنازل الدول عن الإحتكارات وتحرير التجارة الخارجية وحرية المبادرة الفردية في غياب رقابة دولية ساهمت جميعها في إنتشار مؤسسات وهمية لا مقر لها مسجلة فقط في السجل التجاري هذا من جهة ومن جهة أخرى يمكن أن نتصور حجم العمليات التي تقوم بها من بيع وشراء بعيدا عن أنظار هيئات الرقابة في الدول وهذا له ضرر بطبيعة الحال بالدرجة الأولى والأخيرة على المشاريع العمومية التي تخص جميع فئات المجتمع، وهو ما أوجب علينا ذكرها لتوضيحها أكثر مما هي عليه.

4- الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية: وتعود إلى العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة مقارنة بعدد الموظفين المؤهلين، بالإضافة إلى ضالة المرتبات وغياب المكافآت المحفزة ما يجعل الموظفين يتواطون مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشاوى².

5- عيوب في التشريع الضريبي: والتي قد نجدها في تعدد الضرائب وتعقيد في التشريعات الضريبية (قوانين الإعفاءات والتخفيضات) ونقص في التشريع و عدم صياغته بشكل محكم ومن طرف مختصين كما هو الحال في الدول النامية، كل ذلك يساعد المكلف على إيجاد ثغرات ينفذ منها للتخلص من دفع الضريبة³.

¹ عبد الله خبايا، مرجع سبق ذكره، ص164.

² سمية براهيم، ميادة بلعاش، مرجع سبق ذكره، ص233.

³ طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1999، ص 84.

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي Evasion Fiscal.

إن ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت من أكبر إنشغالات الدولة و الباحثين في ميدان التشريع الضريبي لما تحدثه من نتائج ضارة على الإقتصاد الوطني، فضلا عن أن التهرب يؤدي إلى الإخلال بالعدالة والمساواة بين المكلفين إذ يدفع الأمانة بقناعتهم أداء واجبه الضريبي، في حين نجد البعض الآخر يتهربون منها. لذلك سنقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى مفهوم هذه الظاهرة وأنواعها وكذلك الطرق التي يستخدمها المكلف بالضريبة ليتحايل في دفعها.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي Evasion Fiscal.

لقد اختلف الباحثون في وضع مفهوم محدد لظاهرة التهرب الضريبي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق للتهرب الضريبي، وعليه يمكن إعطاء بعض التعاريف التالية:

■ يقصد بالتهرب استخدام الطرق الإحتيالية الفنية، والقانونية، والإدارية، بقصد التخلص من الضريبة فيحاول بعض المكلفين التهرب من الضريبة كليا أو جزئيا بشتى الطرق والأساليب، كأن يعتمد إعطاء معلومات غير صحيحة من الدخل، أو يمتنع عن تقديم تقرير، أو يباليغ في تقدير التكاليف الواجبة الخصم، أو كالإمتناع عن الدفع وإخفاء أمواله حتى لا تتمكن الإدارة من تحصيل دين الضريبة، أو ثغرة في صياغة نص ضريبي، أو يستفيد من تفسير نص لصالحه وفقا لمبدأ التفسير الضيقة للنصوص الضريبية¹.

■ وأيضاً عرفه pavi-marie gaudemet: أن التهرب الجبائي يمثل يمثل محمل الأعمال التي يقوم بها المكلف بالضريبة للتملص من الضريبة دون مخالفة القانون².

■ ويعرف بأنه: "هو لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أي دفعها و لكن بمقدار المحدد قانونا"³.

■ ويقصد أيضا بالتهرب الضريبي: "التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو إنتهاك القانون"¹.

¹ حمود القيسي أعاد، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثامنة، عمان، الأردن، 2011، ص147.

² عبد المومن بن صغير، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر/ صعوبات الإقتطاع وأفاق التحصيل، مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد الأول كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2013، ص103.

³ مرسي السيد حجازي، مبادئ الإقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص93.

ومما سبق يمكننا تعريف التهرب الضريبي: هو مخالفة المكلف الضريبة للنصوص الجبائية وذلك بالتحايل على القانون مستفيدا من بعض الثغرات في التشريع الضريبي بهدف الوصول إلى عدم الإلتزام بدفع الضريبة والتخلص من عبئها كليا أو جزئيا.

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي.

يتم التخلص من دفع المستحقات الجبائية بإستغلال الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي، وهو ما يطلق عليه بالتهرب المشروع (أو التجنب الضريبي)، أو بإستخدام طرق إحتيالية، تقدم تصريجات كاذبة، وهو ما يطلق عليه بالتهرب غير المشروع (أو الغش الضريبي).

أولا: التهرب الضريبي المشروع.

هو التهرب الذي يكون في إطار قانوني يسمح للمستفيدين من ورائه بتجنب الضريبة بطريقة نزيهة، ومن إبرز صوره لجوء المكلف إلى طرق تمكنه من الإستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية أو الضريبية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه مما يفسح المجال لكثير من التأويلات، فاستفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة قانونية ما دام يتحرك في إطار قانوني، حولها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة التي قد تمس أنشطة إقتصادية أو فروع إنتاجية أو مناطق جغرافية أو سلعا وخدمات محددة تفصيلا، التي من شأنها أن تعود عليه بنتائج جبائية أكثر إمتيازا لكن هذا النوع من التهرب مهم يتسم بالشرعية ولكن يظهر نقصا في التحضر و غياب الضمير الإجتماعي، ومن أمثلة ذلك الضريبة على التركات، عندما يفرض التشريع الجبائي ضريبة على التركات ودون إخضاع الهبات لهذه الضريبة، فيقوم المالك بتقسيم أمواله على ورثته الشرعيين وهو على قيد الحياة، على شكل هبات حتى لا يخضع أمواله لضريبة التركات².

¹حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر، 2005، ص39.

² الجيلاني بلواضح، نبيلة ميمون، مداخلة: مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى: إستراتيجية الحكومة للقضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 15-16 نوفمبر، 2011.

ثانيا: التهرب الضريبي غير المشروع:

هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والإحتيال للتخلص من دفع الضريبة، فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسؤولية أو جهله بالقانون، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك، وقد يخالف المكلف القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها. وستناول بالتفصيل فيمايلي¹:

1- صور التهرب عند تحديد الوعاء: ومن صور التهرب عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها الإخفاء المادي للسلع المستوردة أو المنتجة أو المباعة والخاضعة للضرائب الجمركية أو لضرائب الإستهلاك أو تقدير هذه السلع بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة، أو تهريب السلع المصنوعة في الخارج إلى داخل الحدود الإقليمية للدولة دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عنها، أو الإمتناع عن تقديم البيانات التي يلزم القانون بتقديمها في نطاق ضرائب الدخل وضرائب رأس المال، أو تقديم بيانات غير صحيحة أو غير كاملة وإخفاء بعض المظاهر الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها، وإخفاء بعض عناصر التركة فيما يتعلق بضريبة التركات وتغيير الوصف القانوني وإجراء إهتلاكات لأصول لا أساس لها، أو المبالغة في تقدير الإهتلاكات المسموح بها والمبالغة على غير الحقيقة في تكاليف الدخل والقيام بإجراء إحتياطات صورية وقيام المؤسسة بشراء بعض الأصول غير النافعة لها والتي يقتصر إستخدامه على أصحابها ومديريها في أغراضهم الشخصية، وبصفة عامة خصم كثير من النفقات التي تعد في حقيقتها إستعمالا للدخل بإعتبارها من تكاليفه وبصفة خاصة فيما يتعلق بمصاريف الانتقال ومصاريف التمثيل وإخفاء التصرفات أو المبادلات التي تستحق الضرائب بمناسبتها أو الإعلان عن قيمتها بشكل مغاير للحقيقة، وفي بعض الأحيان لا يقوم المكلف بالتزاماته القانونية عن إهمال أو جهل، وهو ما يسميه بعضهم بالغش غير الإرادي، فالمكلف الذي ينسى تقديم البيان أو يهمل في ذلك يجب أن يعامل معاملة الممتنع عن تقديم البيان، لأنه تصعب التفرقة بين المخالفة الإرادية المقصودة والمخالفة غير الإرادية.

¹ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000، ص 163.

2- صور التهرب عند تحصيل الضريبة: أما التهرب عند تحصيل الضريبة فيكون بالحيلولة دون جبايتها ويتحقق ذلك للمكلف بإخفاء الأموال أو محل الإقامة ليتعذر على الإدارة المالية أن تحصل أموالها، وقد يقوم المكلف ببيع ممتلكاته لغيره بيعا صوريا أو حقيقيا مع إخفاء حقيقة هذا المبلغ عن الإدارة المالية وكذلك إبرام عقودا صورية أو فتح إتمادات بالبنوك بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج، إلى غير ذلك من التصرفات التي تتضح فيها النية السيئة للمكلف، ولا شك أن مثل هذه التصرفات يترتب عليها نقص في حصيلة الخزينة مما بنجم عنه خفض إيرادات الدولة فضلا عن عدم تحقيق العدالة التي ينشدها المشرع في توزيع العبء المالي ويسبب ذلك تعطيل جانب من مشروعات الدولة. أما فيما يتعلق بالتهرب الدولي (والمقصود به هروب رؤوس الأموال خارج الدولة) فسوف تكون له خطورته حينما يؤثر في حجم الإدخارات والإستثمارات، وفي هذا مساس بالإقتصاد القومي.

المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي وأساليب تقديره.

أولا: طرق التهرب الضريبي.

تتنوع وتتعدد الطرق والأساليب المتبعة في التهرب الضريبي، والهدف والغاية واحدة، وهي التهرب من دفع المستحقات الضريبية، ولأن المحاسبة هي لغة الأعمال، وهي أيضا لغة التحاور بين المكلف والإدارة الجبائية والمرجع الرئيسي الذي يستند عليه تقدير وعاء الضريبة ومن ثم تحديد مبلغ الضريبة الواجبة الدفع، ومن أجل التضييل والتهرب من دفع الضريبة سواء كان ذلك جزئيا أو كليا، ومن هذه الطرق نذكر مايلي:

1- تحايل المحاسبين: ويكون ذو طبيعة محاسبية، لأن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية، كالفواتير سندات الطلب، إيصالات التوريد أو نسخ فواتير البيع، فإن الممول البارح يبحث عن وضع لمطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من ناحية، وبينها وبين المستندات الثبوتية من ناحية أخرى. ويكون هذا النوع من التهرب حسب الطريقتين التاليتين¹:

¹ حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص، ص46-48.

1-1 تضخيم الأعباء:

- **المستخدمون الوهميون:** يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخم الأعباء وبالتالي التقليل من مبلغ الضريبة، وهناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح أشخاص حقيقين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال بالمؤسسة، ولكنهم في الواقع لم يقوموا بأي نشاط، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور ومرتببات بمبالغ كبيرة للأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمال ثانوية لا غير؛
 - **النفقات والمصاريف غير المبررة:** لقد سمح المشرع للمكلف خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالإستغلال وكمثال على ذلك صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات بإسم المؤسسة؛
 - **تقنية الإهلاكات:** لقد قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الإهلاك وذلك حسب نوع الأصول والجدول التالي يوضح ذلك.
- وهذا فيما يخص الإهلاك الثابت ولكن هناك طرق أخرى للإهلاك: متناقص، متزايد، حسب وحدات الإنتاج.

الجدول رقم 1-1: بعض معدلات الإهلاك الثابت

معدل الإهلاك	مدة الإستخدام بالسنوات	الإستثمارات
1%-2%	100-50	مباني صناعية
2%-5%	50-25	مباني إدارية
10%-20%	20-10	معدات وأدوات
20%-25%	05-04	معدات النقل
10%	10 سنوات	تجهيزات أخرى

المصدر: حميدة بوزيد، مرجع سبق ذكره، ص 47.

وبالرغم من هذه المعدلات التي قام المشرع بوضعها إلا أن المكلف يحاول دوماً التلاعب فيها بوسائل متعددة إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتمك أو برفع قيمتها، كما يلجأ إلى التلاعب في قيمة الأصل و ذلك بحساب ثمن الشراء مضافاً إليه الرسم ولحساب قيمة إهتلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية:

$$\text{قسط الإهتلاك} = (\text{ثمن شراء} + \text{TVA}) \times \text{معدل إهتلاك}$$

رغم أن الصيغة الصحيحة للعلاقة هي:

$$\text{ثمن شراء خارج الرسم} \times \text{معدل الإهتلاك}.$$

2-1 **تخفيض الإيرادات:** تعد هذه الطريقة تقليدية يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة وأساسها إمتلاك الدفاتر المحاسبية شكلياً فقط ويعمد المكلف فيها إلى تقليص الوعاء الضريبي وذلك بتفادي الإعلان عن إيراداته الحقيقية.

2- **التلاعب المادي والقانوني:** بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي، يلجأ المكلف إلى إستعمال طرق وأساليب أخرى للتهرب من الضريبة، بحيث يتمتع المكلف عن التصريح بجزء أو كل مبيعاته أو منتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية، وهذه عملية تحايل مادي، ومن جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني أي بمعنى لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر إمتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة أقل، سنوضح ذلك في مايلي:

1-2 **التلاعب المادي:** إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة في الواقع للضريبة وجعلها بعيدة عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وهذا النوع يعد من أخطر أشكال الغش الضريبي لمساهمته في إرساء دعائم الإقتصاد الموازي.

وقد يكون الإخفاء جزئياً يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة أو كلياً يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة، ونبين هذه الصور في مايلي¹:

■ **الإخفاء المادي الجزئي:** في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهرباً من دفعه جزء من الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج، كما يستطيع المكلف التهرب من التصرف في جزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاته وإخفاء بعض أموال التركة خاصة المنقولة منها ووضعها في خزانة إحدى البنوك، وبعد ذلك يستولي الورثة عند وفاة مورثهم على كل ما فيها دون إبلاغ الإدارة الجبائية بذلك، ومن صور هذا الإخفاء المادي الجزئي مايلي:

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

■ **الإخفاء المادي الكلي:** يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها، ويرجع ذلك إلى إمتناع المكلف عن طريق التصريح بها من جهة، ونقص الرقابة الجبائية من جهة أخرى، ويحدث هذا الإخفاء عندما يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخله طبقاً للنصوص القانونية السارية المفعول، فالإدارة الجبائية لا تجد حينئذ لديه ما يمكن من إستيفاء الضريبة منه حيث يقوم المكلف بإنشاء مصانع أو محلات لإيداع السلع في أحياء تكون جديدة أو أهلة بالسكان فيقوم بالإنتاج وكذلك البيع، في الخفاء دون ترك أي أثر ويفر من هذه الأماكن عندما يشعر بمحجيء مصالح الرقابة الجبائية، وكذلك من صور التهرب الضريبي بواسطة الإخفاء المادي الكلي عدم التصريح بالوجود أصلاً أي عند بداية النشاط.

2-2 **التلاعب القانوني:** يتمثل في إيجاد حالات قانونية حتى تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا ليس لهم الحق في الاستفادة منها، ومن الأمثلة الواضحة في الميدان.

تحويل التجهيزات والمواد التي من المفروض أن توجه إلى جهاز الإنتاج إلى البيع، مع العلم أنها معفاة من الرسم على القيمة المضافة، بالنظر إلى قرارات الاستفادة من الإمتيازات الجبائية¹.

¹ نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص،ص 21-22.

3- بعض الطرق الأخرى²:

- 1-3 الإعتماد على زبائن قليلين في حالة الفوترة، وفي بعض الأحيان معظمهم مجهول الهوية؛
- 2-3 إستئجار المحلات لبعض الأشهر ثم التخلي عنها ومغادرتها إلى جهات أخرى فعلى سبيل المثال أحصت المصالح الجبائية (151) حالة سنة (2001) في منطقة الروبية وحدها، وقد أنجر عن ذلك تقديم تصاريح خاطئة؛
- 3-3 إستخدام فواتير وهمية ومرمزة للاستفادة من حق التخفيض للرسم على المشتريات خصوصا في قطاع الأشغال العمومية والبناء، إضافة إلى ذلك حددت الإطارات المسيرة للإدارة الجبائية المظاهر التي تعكس صورة الاقتصاد الموازي في الجزائر المؤدية إلى التهرب الجبائي لعل أهمها.
 - البيع و الشراء بدون فاتورة؛
 - إستخدام الفوترة المرمزة؛
 - التسديد نقدا وبواسطة الصندوق؛
 - التغير المستمر للقوانين الأساسية للشركات، والسجلات التجارية المتعددة؛
 - ممارسة الأنشطة التجارية في مناطق غير مؤهلة حضريا.

ثانيا: أساليب تقدير التهرب الضريبي:

إن تقدير ظاهرة ذات طبيعة سرية (لا نعلم مرتكبيه) سيجعل محاولة قياسها صعبة إن لم نقل مستحيلة، لهذا نعرض بعض المناهج التي تمكننا من أخذ صورة بسيطة من حجم الظاهرة التهرب إذ من أهم المناهج نجد³:

- 1- **منهج الاقتصاد السري:** يعرفه "فيتو تانزي" على أنه: كافة المداخل التي لم يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية. ويعد وسيلة لتحديد ولو بتقريب حجم التهرب الضريبي لهذا فبما أن المداخل غير معلن عنها لدى السلطات الضريبية، هذا يؤدي إلى عدم دخولها ضمن إطار الحسابات القومية، ومن هنا نجد أن هناك علاقة بين الإقتصاد السري وظاهرة التهرب الضريبي إذ يحدث أحدهما يؤدي لحدوث الآخر بالضرورة. ولقياس الإقتصادي السري أو الموازي أو إقتصاد الظل يتم اللجوء إلى الأساليب التالية:

¹ بوعلام ولهي، العياشي عجلان، مرجع سبق ذكره، ص150.

² نفس المرجع، ص 151.

³ حميد عبد الله الحرتسي، معمر رداوية، مداخلة: دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهمية في إتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية حالة المديرية العامة للضرائب، الملتقى العلمي الدولي: صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، أيام 14-15 أفريل، 2009.

- 1-1 **منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل):** يعتمد على الفرق بين عدد السكان المسجلين رسمياً كقوة عاملة فعلية في الدولة وبين السكان المسجلين وفق إحصائيات. ويعتمد هذا المنهج على صحة أومدى صحة القروض الموضوعة حول إنتاجية العامل في كل من القطاعين الرسمي وغير الرسمي.
- 2-1 **منهج المدخلات المادية (إستهلاك الكهرباء):** يعتمد الإقتصاد السري على كون إستهلاك الكهرباء هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الإقتصادي ككل، تم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو إستهلاك الكهرباء الكلي وإرجاع الفرق بينهما إلى نمو الإقتصاد السري.
- 2- **منهج عدم الإلتزام الضريبي:** يعتمد على منهج الضريبة القانونية المحتملة التي يأخذ كأساس لحساب الضريبة على الدخل التي يفترض تحصيلها ومقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلاً والفرق بينها بالإيجاب يمثل قيمة التهرب الضريبي.
- 1-2 **منهج نسبة الضريبة الثابتة:** يعتمد على أن حجم التهرب يساوي إلى الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة المحققة لسنة معينة مع العلم أن الضريبة التقديرية تحدد من خلال جداء الناتج الإجمالي للسنة المدروسة ونسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية هي سنة يكون فيها التهرب الضريبي عند حد أدنى.
- 2-2 **منهج الإعفاءات الجبائية:** على أساس المعلومات الواردة في تصاريح المكلفين أثناء فترة الإعفاء الضريبي ومقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء والفرق بين الفترتين يمثل مبلغ التهرب الضريبي.
- إن المناهج المذكورة رغم نجاعتها في تقدير حجم التهرب إلا أنها تحمل في تقديراتها جوانب قد تكون مهمة حيث نجد مثلاً منهج الضريبة الثابتة تقوم على أساس نسبة ثابتة بين الضريبة والناتج المحلي، إلا أن هذا لا يكون إلا إذا أعتبرت مرونة الضريبة تساوي الواحد أي أن التغير النسبي للضريبة مساوي للتغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي أو أننا اعتبرنا أنه لا يحدث تغير في هيكل معدلات الضرائب ومكونات الناتج المحلي.
- كما أن المنهج السابق لوحظ أنه يقيس حجم الإلتزام أكثر مما يقيس حجم التهرب ونظراً لوجود هذه النقائص أي رغم إيجابيتها في تقدير حجم التهرب، إلا أنها محدودة الفعالية من جهة أخرى، وهذا ما يجعل هذه المناهج غير متكاملة مما يؤدي لعدم قياسها بصفة دقيقة لحجم التهرب نظراً لتنوع أساليب التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: الفرق بين الغش والتهرب الضريبي وآثار وطرق مكافحته.

تعتبر الضريبة من أهم المصادر التمويلية لأنها تلعب دورا هاما في إنعاش الإقتصاد الوطني والنهوض به، وباعتبار الغش والتهرب الضريبي من أوجه التملص الضريبي، لذلك وجب علينا في هذا المبحث التفرقة بين هذين المفهومين (الغش والتهرب) والتطرق إلى الآثار الناجمة عن التهرب والوسائل المتبعة لمكافحته.

المطلب الأول: الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي.

فالغش الضريبي يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة من الإعفاءات الضريبة وثغرات القانون والنقض الذي يكتسي نصوصه وبذلك يتجلى جوهر التفرقة بين ظاهرة الغش الضريبي والتهرب الضريبي.

وقد يتحول التهرب الضريبي إلى غش ضريبي، فالغش الضريبي يعد تصرفا غير مشروع، ويمثل عدم إحترام إرادي إنتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، بإستخدام طرق إحتيالية وتدلّيسية من جانب المكلف بالضريبة بقصد التخلص من عبء الضريبة.

ومن صور الغش الضريبي، الإمتناع عن تقديم التصريحات وتقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة أو التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير قانونية أمام المصالح الضريبة أو إخفاء وعاء ماديا، كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة.

ويكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي والغش في أن التهرب تكون فيه إرادة المكلف بالضريبة متجهة نحو تحقيق هدفا مشروعا بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدلّيسية).

أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف أو إسقاط العبء، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقا غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والإحتيال، ومن ثم يستوجب سلوكه متابعة قانونيا.

فالغش الضريبي بهذا الشكل يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي. ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص، فالغش يعتبر حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي في حالة التهرب من الضريبة عن طريق حرق القانون.

ويؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها إتجاه الأفراد إذ أنه قد يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي¹.

الجدول رقم 1-2: أوجه التشابه و الإختلاف بين الغش والتهرب الضريبي.

أوجه التشابه	أوجه الإختلاف
<ul style="list-style-type: none"> ■ كلاهما يؤدي إلى تقليص العبء الجبائي. ■ كلاهما ناجم عن إنعدام الحس المدني. ■ كلاهما ناجم عن سوء النية. 	<ul style="list-style-type: none"> ■ الغش يتم بمخالفة صريحة للتشريع الجبائي، وهو خلاف التهرب. ■ الغش يوقع على المكلف عقوبة على خلاف التهرب فهو مشروع.

المصدر: شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في التحقيق التوازن الإقتصادي، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2010، ص 56.

¹ محمد عباس محرز، المداخل إلى الجباية و الضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، بدون سنة، ص133. (بتصرف)

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي.

تعتبر الضرائب الممول الرئيسي لخزينة الدولة لذلك فإن محاولة التخلص من دفعها سوف ينقص حتما من دورها التمويلي مما يؤثر سلبا على إقتصاد الدولة ويتجسد ذلك في الآثار الناتجة عنها هي في الحقيقة مؤشرات يجب الأخذ بها لإصلاح الأوضاع على جميع المستويات.

أولا: الآثار المباشرة التهرب الضريبي: ونذكر منها مايلي¹:

- 1- إنخفاض حجم الإيرادات العامة التي تجتبيها الدولة من المكلفين وبالتالي تنخفض الإستثمارات التي تنفذها وكذلك النفقات مما يؤدي إلى تدني قطاع الخدمات؛
- 2- رفع سعر الضريبة المفروضة وفرض ضريبة جديدة لتعويض الحكومة عن النقص الحاصل نتيجة التهرب؛
- 3- إضطراب الحكومة إلى سداد العجز الناتج عن التهرب من خلال اللجوء إلى القروض الداخلية والخارجية وهذا يوقعها في مأزق يتمثل في عملية سداد القروض ودفع الفوائد المترتبة؛
- 4- عدم تحقق العدالة الضريبية بحيث يدفع الضريبة قسم من المكلفون، ولا يدفعها آخرون؛
- 5- الجانب الأخلاقي المتمثل في الفساد وإنعدام الأمانة في العمل وأداء الواجب و الذي يربي أجيالا تمتهن الاحتيال والنصب والتلاعب على القوانين.

ثانيا: آثار التهرب الضريبي غير مباشرة: ونذكر منها مايلي²:

- 1- التأثير على تمويل التنمية: فالتهرب يؤدي إلى عرقلة مشاريع الدولة والحكومات في التنمية الاقتصادية والنهوض بالبلد؛
- 2- التأثير على إدارة المشروعات: فالتهرب الضريبي يؤدي إلى عدم شفافية البيانات المالية، وبالتالي يخفض من اجتذاب أصحاب العمل، والتمويل، وتوسيع المشاريع؛

¹ محمد سليم وهبه، التهرب الضريبي - واقع و توصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، الجمهورية اليمنية، أيام 26-27 جويلية، 2010.

² نفس المرجع.

- 3- التأثير على المنافسة بين المشروعات: فالشركة التي لا تدفع الضريبة تقل تكلفتها إنتاجها بالنسبة لتكلفة إنتاج الشركات الدافعة للضريبة غير المدفوعة تذهب كريح وإيراد لها وهذا يجعل لها ميزة تنافسية على حساب غيرها؛
- 4- أثر التهرب على الصناعة الوطنية: فالمتهربين من الضرائب من الشركات المنتجة تزداد رؤوس الأموال بين أيديهم، مما يحفزهم على إستيراد السلع الأجنبية خاصة إذا كان لديهم إمكانية من التهرب من الرسوم الجمركية مما يضعف الصناعة المحلية.

المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب من الضريبة.

إن مسؤولية التهرب وتبعاتها تقع على المشرع المالي وعلى الإدارة المالية كما تقع على المكلف نفسه، وتختلف وسائل مكافحة التهرب من الضريبة باختلاف النظام المالي المطبق في كل دولة تختلف من ضريبة لأخرى في النظام المالي الواحد ومن أهم طرق مكافحة التهرب:

- 1- حق الاطلاع: ويعني أنه يجوز لموظفي دائرة الضريبة الإطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق وإكتشاف 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 و فوائد السندات من قبل المكلف؛
- 3- تقييم 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؛
- 4- التبليغ بواسطة الغير: وهو جائز في بعض الدول وفي بعض الأحيان حيث يدلي شخص بمعلومات تكون ذات فائدة في الرقابة على الإقرارات والتأكد من عدم صحتها؛
- 5- عدم تعدد الضرائب وتنمية الوعي وتبسيط الإجراءات الخاصة بالتحصيل والتقدير والتطبيق؛
- 6- توقيع الجزاءات على المتهرب من الضريبة قد تكون غرامات مالية أو بدنية "حبس"؛

- 7- خلق الوعي الضريبي لدى المكلفين مع مراعاة تنظيم وتفسير التشريع الضريبي وتحقيق مزيج من الرقابة على حركة رؤوس الأموال عند دخولها وخروجها.¹
- 8- مراجعة التشريعات الضريبية: للتشريع الضريبي الجيد مجموعة من الصفات من حيث حسن الصياغة وإنسجامه مع الوضع الإقتصادي، فالتشريع المالي الجيد والمنسجم و المترابط عليه أن لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب وعدم المساواة.
- 9- تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية: كلما نظم المكلفون نشاطهم في دفاتر قانونية ساعد الدوائر المالية على تحديد أرباحهم الحقيقية بشكل صحيح، وغياب الدفاتر التجارية الممسوكة بشكل منظم من أغلب المكلفين هو أحد العوامل الرئيسية في التهرب الضريبي.
- 10- تحسين الجهاز الإداري الضريبي: تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب وأجهزة متطورة وضرورة لسرعة إنجاز العمل، وذلك بإتباع الأسلوب العصري والحضاري في تنظيم المكاتب وإستلام البيانات وإقامة نظام إستعلامات عصري.²
- 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 والإستعداد النفسي للمساهمة في تطوير خدمات الدولة وغايتها الإقتصادية والمالية و الاجتماعية.

¹ نور عبد الناصر، وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008، ص 325.

² خالد عيادة عليما، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الإقتصاد الجديد، العدد 09، جامعة إربد، الأردن، 2013، ص 21.

الخلاصة:

إن محاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ليس بالأمر السهل، وذلك راجع إلى تعقد الظاهرة وإحتوائها على أشكال وطرق إحتيالية يصعب إحصاؤها وكشفها هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإن تطور الأنشطة الإقتصادية وإتساع دائرة المشاريع خاصة منها في القطاع الخاص، أدى إلى إتساع دائرة الغش والتهرب الضريبي الذي إتخذ أشكالا وأبعادا خطيرة، ورغم وجود وسائل لمكافحةها إلا أن المكلف بالضريبة يعمل دائما بكل ما أتيح له من قدرات على تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا دون مراعاة الآثار الضارة التي يحدثها على المستويات المختلفة.

الفصل الثاني:

الإطار النظري و المفاهيمي للرقابة

الجبائية

تمهيد:

إن إتساع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة (الغش والتهرب الضريبي) حيث أصبحت تهدد إقتصاديات الدول وهي تحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الإقتصادية والإجتماعية.

لذلك يسعى القانون الجبائي الجزائري إلى إيجاد وسائل متاحة لمحاربتة، ومنها وسيلة الرقابة الجبائية، إذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحة، وتكتسي أهمية بالغة أكثر، نظرا لأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه ويترك للإدارة حق الرقابة اللاحقة، لذا تعتبر الرقابة على التصريحات المكتتبه لازمة، لأنها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وصادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة.

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث.

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية؛
- المبحث الثاني: أطر القانونية التي تحكم الرقابة الجبائية؛
- المبحث الثالث: التحقيقات الجبائية.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة لذلك سنتناول في هذا المبحث إلى تعريف الرقابة الجبائية وأهداف وأشكالها.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية.

لقد تطرق العديد من الباحثين لمفهوم الرقابة الجبائية فحاول كل واحد منهم إعطاء تعريف

- الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة¹.
- يمكن كذلك تعريف الرقابة الجبائية على أنها "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا 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 أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول"².
- عادل بن عبد الله: بأنها عبارة عن حق دستوري يخول لصاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة، فهي حق يخوله دستور أو يخوله قانون معين، كما قد تحمل الرقابة معنى الوصاية من جانب الدولة لغرض حدود وقيود معينة تؤدي إلى أهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة³.

¹ A. Hamini, *L'audit comptable et financier*, Edition Berti, 1ere Edition, Algérie, 2001, P: 172.

² فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2002، ص46.

³ عادل بن عبد الله، عادل سافري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة الفكر، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة الجزائر، 2004، ص273.

▪ Philippe Ecoline فيعرفها بقوله "إن التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموعة عمليات المراقبة التي تستهدف إلى وجود تناسق بين المداخليل المصرح بها من جهة ومن جهة أخرى الذمة المالية من مختلف ممتلكات المكلف"¹.

ومما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

نذكر منها مايلي²:

1- ضمان تماسك وإستمرارية النظام التصريحي بحيث أن معظم الإقتطاعات الجبائية تؤسس على قواعد مصرح بها من طرف العناصر الجبائية وإذا إستفادت هذه، التصريحات من فرضية الدقة والصحة وكانت الأخطاء والإغفالات فيها، قد إرتكبت عن حسن نية فهذا يؤدي إلى غياب أي رقابة لهذه التصريحات، وهو الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى القضاء السريع على فلسفة النظام التصريحي؛

فإذا كان الخوف من الشرطي في الطريق يؤدي إلى تميز السائق بسلوك سوي فإن الخوف من الرقابة والعقوبات المترتبة يدفع المكلف بالضريبة إلى التحلي بجد أدنى من الجدّة والصدّق في تصريحاته، وعليه فإن الرقابة الجبائية تحتوي على خاصية ردعية هامة.

2- تهدف الرقابة الجبائية إلى ضمان مساواة المواطنين أمام الضريبة وضمان إحترام المنافسة الشريفة بين المؤسسات، بحيث يتم إنتهاج نفس المعاملة الجبائية بالنسبة للعناصر الجبائية المتواجدة ضمن وضعية متشابهة

¹ العياشي عجلان، مداخلة: ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحكومة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، أيام 20-21 أكتوبر، 2009.

² محمد فلاح، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات- (بالرجوع إلى حالة الجزائر)، أطروحة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص، ص 191، 192.

والمؤسسة التي لا تدفع الضرائب أو تؤخر دفعها تستفيد أكثر بالمقارنة بالمؤسسات المنافسة التي تحترم واجباتها الجبائية وبذلك تتدخل الرقابة الجبائية لإحداث توازن بين كل المؤسسات؛
3- كما تهدف الرقابة الجبائية إلى تعبئة المزيد من الموارد الجبائية عن طريق تدارك ما فات الخزينة العمومية من إيرادات إضافية.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية.

لا بد من الإشارة إلى أن الرقابة الجبائية تعتبر من جهة وسيلة لكشف وسائل التدليس ووسيلة لمكافحة العمليات غير قانونية التي تلحق ضررا بالخزينة العامة والمكلفين النزهاء، فالرقابة الجبائية الفعالة هي الرقابة التي تتأسس على مقارنة المعلومات التي إحتوتها الملفات بمعطيات ومعلومات خارجية لمعرفة الوضعية الفعلية للمكلف سواء بطريقة ملخصة أو معمقة.

1- **الرقابة العامة le contrôle général**: تتم على مستوى مفتشيات الضرائب ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي وهو ينجر من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة¹.

1-1 الرقابة الشكلية: le contrôle formel

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص والمتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وهي تهدف إلى مايلي:

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات؛
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم إكتشافها من خلال التصريحات.

¹ بوعلام ولهي، مداخلة: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر، 2009، ص 6.

وفي الواقع أن هذا النوع من الرقابة أحيانا كثيرة لا ينجز وهذا يعود إلى الأسباب التالية:

- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة؛
- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة.

2-1 الرقابة على الوثائق le contrôle sur pièces:

يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب.

وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه جاء منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، حيث يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. كما تتسم الرقابة على الوثائق بالمزايا التالية¹:

- مدة مراقبة الملف الجبائي جد قصيرة؛
- محدودية السنوات والضرائب والرسوم المعنية بالمراقبة؛
- تحديد دقيق للعناصر المستهدفة للمراقبة.

2- الرقابة المعمقة le contrôle profondeur :

يجب التمييز بين ثلاثة أنواع من الرقابة المعمقة: التحقيق في المحاسبة، والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب في المحاسبة للمكلف، وإن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو إستدراك التهرب الضريبي وهو استمرار للرقابة على الوثائق، وفي هذا النوع تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناء على الملفات المقترحة من طرف المديرية الولائية للضرائب أهمها²:

- أن تكون المؤسسة غير محترمة لالتزاماتها الجبائية والمحاسبية؛
- حجم الأرباح المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة فعليا؛
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء؛

¹Ministère de finance, Direction Générale des Impôts, Direction des recherches et Vérifications, **Guide du control sur pièce**, 2003, p: 6.

² بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص6.

▪ العجز المتكرر؛

▪ طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق؛

▪ التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري؛

▪ التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.

1-2 **التحقيق في المحاسبة:** يسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية أو في إجراء مقارنة بين التصريجات الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من المصادقية وصحة التصريجات¹.

2-2 **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:** يقصد بالتحقيق المعمق في الوضعية الشاملة مجموعة من العمليات التي ترمي إلى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة، التأكد من التصريجات على الدخل العام (التصريجات على المداخل العقارية، المداخل المحققة في خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل العقارات المبنية والغير مبنية... إلخ).

كما يطبق هذا التحقيق على الأشخاص الذين لا يكتبون تصريجاتهم الجبائية².

3-2 **التحقيق المصوب في المحاسبة:** يعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة غير المتقادمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية³.

¹ Ministère de finance, Direction des relation publiques et de la communication, **guide pratique du contribuable**, CO- Edition/ Les Editions du Sahel, 2010, p: 79.

² منصور بن أعمار، الضريبة على أرباح الشركات **I.B.S**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص100.

³ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات الساحل، 2013، ص13.

المبحث الثاني: الأطر القانونية التي تحكم الرقابة الجبائية.

سعيًا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية، وضع المشرع الجزائري أطرا قانونية لا يمكن من خلالها للمحققين أو لأعوان الضرائب الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، ففرض عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لتنفيذ عملية الرقابة، ولإيضاح ذلك أكثر سنتطرق في بداية هذا المبحث إلى الإطار القانوني للرقابة الجبائية، وبعدها نتعرف على الهيئات المخولة للتنفيذ وأخيرا أدوات الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

سعيًا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة الجبائية، فقد رسم المشرع الجزائري إطارا قانونيا لا يمكن من خلاله للمحققين أو أعوان الضرائب الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون والمتمثلة في:

1- حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة والمالية:

1-1 لدى المؤسسات الخاصة: حق الإطلاع يمكن أن يكون ناحية المؤسسات الخاصة، الأشخاص الطبيعيين والمعنويين مثل الموردون والعملاء مهما يكن نظامهم الجبائي (حقيقي أو جزائي) وأيضا جميع المصرفيين من التجار الذين يودعون إيرادات عن قيم منقولة.

إن تلك المؤسسات الخاصة أو هؤلاء الأشخاص ملزمون بإظهار مختلف دفاترهم المحاسبية، نسخ المراسلات التجارية ووثائق النفقات والإيرادات إضافة إلى ذلك وفي حالة بحث عن معلومات متعلقة بمكلف يراد مراقبته فإن المحققين الجبائيين سيتقصون المعلومات من طرف الموردين والزبائن والمنافسين الذين لهم علاقة بالمكلف المراد مراجعته، وذلك بالتحري وجلب معلومات خاصة بثمن شراء المواد الأولية، تكاليف الإنتاج والتوزيع، أيضا سعر البيع المطبق من طرف المكلف ومقارنته بسعر البيع الموجود بحوزة الآخرين (منافسين)¹.

2-1 لدى المؤسسات المالية: هذا الحق يخص البنوك، ومراكز الصكوك البريدية في دائرة موقع المؤسسة الخاضعة للرقابة الجبائية، فالمادة 312 من قانون الضرائب المباشرة تنص على منح هذا الحق للمصالح الجبائية التي تريد الحصول على معلومات وإستفسارات تساعد المحقق أثناء قيامه بمهمته الرقابية.

¹ محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2002، ص 43.

لذلك فإن التعليمات الآتية من المديرية العامة للضرائب بتاريخ 12 أبريل 1992 تلزم البنوك أن تخضع وأن تقدم جميع المعلومات المطلوبة من المصالح الجبائية أي المعلومات المالية (كشوف حسابات المكلف) والتي تبين مختلف الحركات التي قام بها من إيرادات ونفقات... الخ.

وهذا في حدود ما سطره القانون، فعلى سبيل المثال فإن أعوان الإدارة الجبائية ليس لهم الحق في الإطلاع على الملفات التي تحمل السرية التامة (أي السر البنكي)، وخاصة التي لها علاقة بمكتتي السندات الإسمية، وأخيرا يجب الذكر بأنه في حالة الخوف تحت وقع البطلان، فإن الإدارة يجب أن تستعمل حقها في الإطلاع وفي الحدود التي رسمها القانون وعلى المكلفين الخضوع لهذا الحق وأية مقاومة منهم سوف تعرضهم لعقوبة مزدوجة¹.

2- **الحق في زيادة:** وهو ذلك الحق المخول لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية أورد حالات خاصة لها نص المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يتم التدخل بطريقة فجائية للمحلات قصد البحث وإستغلال كل الوثائق والدفاتر والسندات أو العناصر المادية التي تؤكد الوجود الفعلي لأعمال الغش الجبائي.

ولا يمكن الترخيص بإجراء هذه المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير ويجب أن يكون طلب الترخيص مصحوبا بكل الأدلة والوثائق الثبوتية لأعمال الغش الجبائي، ويمكن أن تجرى هذه المعاينة قبل الساعة الثامنة صباحا على ألا تكون قبل الساعة السادسة صباحا ولا بعد الثامنة مساء مع إشتراط ضرورة حضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن².

3- **حق التحقيق:** إن النظام التصريحي الذي يركز عليه نظامنا الجبائي يجعل الإدارة الجبائية تنظر دوما للمكلف بعين التملص عن دفع الضريبة ولذا فهي تحقق دوما في مدى صحة التصريحات المقدمة من طرفهم وعليه حول القانون الجبائي لأعوان الضرائب حق التحقيق في ملفات المكلفين وذلك بموجب المواد³:

▪ المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحقيقات الضرورية للوعاء. وكذلك المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص بإجراء تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE).

¹ محمد طالي، مرجع سبق ذكره، ص43.

² أمين لعريض، مرجع سبق ذكره، ص7.

³ محمد طالي، مرجع سبق ذكره، ص 45.

- المادة 113 من قانون الرسم على القيمة المضافة المعدل بموجب المادة 90 من قانون المالية لسنة 1992 والتي تتضمن إجراء تحقيق في محاسبة المدينين بالضريبة.
- في حالة رفض المكلف تقديم الوثائق والمستندات الضرورية للمحقق لممارسة حق التحقيق فإنه يعاقب بفرض الضريبة المحددة تلقائياً (Taxation d'office).
- 4- **حق إستدراك الأخطاء:** هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة. ويتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الضريبية في إعادة النظر في الإقتطاع، سواء بتعديل أو إنهاء إقتطاع جديد، حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يجوز إستدراك خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول، وقد حدد الأجل القانوني لإستدراك الأخطاء بأربع سنوات، كما جاء في الفترة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع سنوات للقيام بتحصيل الجداول الضريبية التي يقتضيها إستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة" ونفس المدة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، ونحدد نقطة البدء لهذه المدة كمايلي¹:
- فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، إذ يبدأ الأجل إعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل؛
- بالنسبة لوعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الضريبي يبدأ الأجل إعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي أرتكبت أثناءها المخالفة؛
- أما في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات يبدأ سريان هذا الأجل من أول جانفي من السنة التي تفرض فيها الضريبة.

¹ عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر من 2003 إلى 2008، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدينة، 2009، ص50.

المطلب الثاني: الهيئات المخولة قانونيا للرقابة الجبائية.

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه وتتمارسها بطريقة منظمة وفعالة، كما حول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في المجال الرقابة الجبائية، منها من يمارسها حاليا ومن يدخل ضمن إعادة هيكلة مصالح الإدارة الجبائية التي بواسطتها يتم تنفيذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية.

1- الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية:

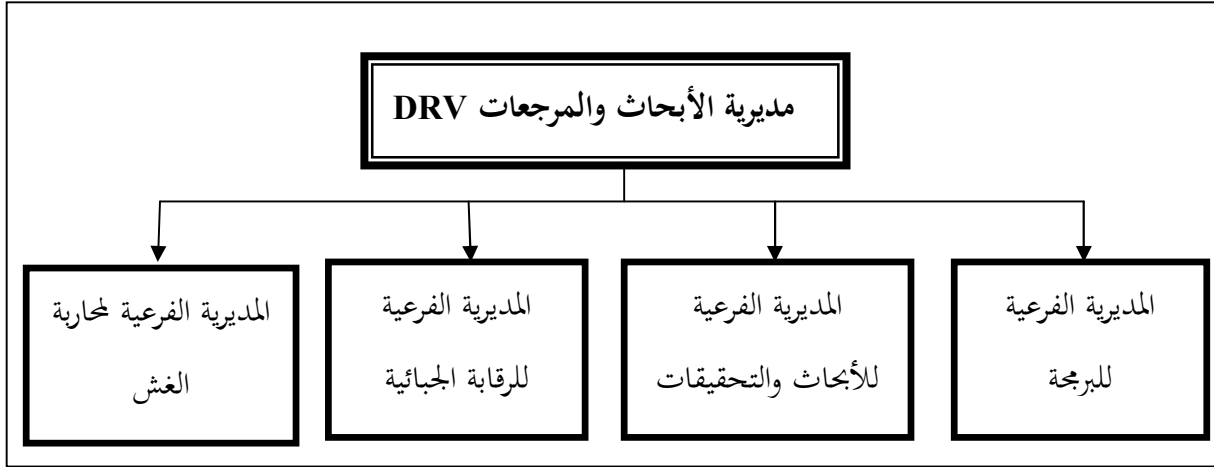
1-1 مديرية الأبحاث والمراجعات: أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 1998/07/13، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديرية الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن إختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتنحصر مهامها في تحديد إختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لإنقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعينة بالملفات ثم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله¹. فهي مكلفة بما يأتي²:

- إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجه عن نطاق إختصاص مديرية كبريات المؤسسات؛
- تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني؛
- مراقبة مداخيل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الشراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخيل الخفية للجبائية؛
- متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الإتفاقيات الجبائية الدولية.

¹ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص26.

² <http://www.mfdgi.gov.dz/22-03-2015>.

الشكل رقم: 1-2 الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على موقع الرسمي وزارة المالية.

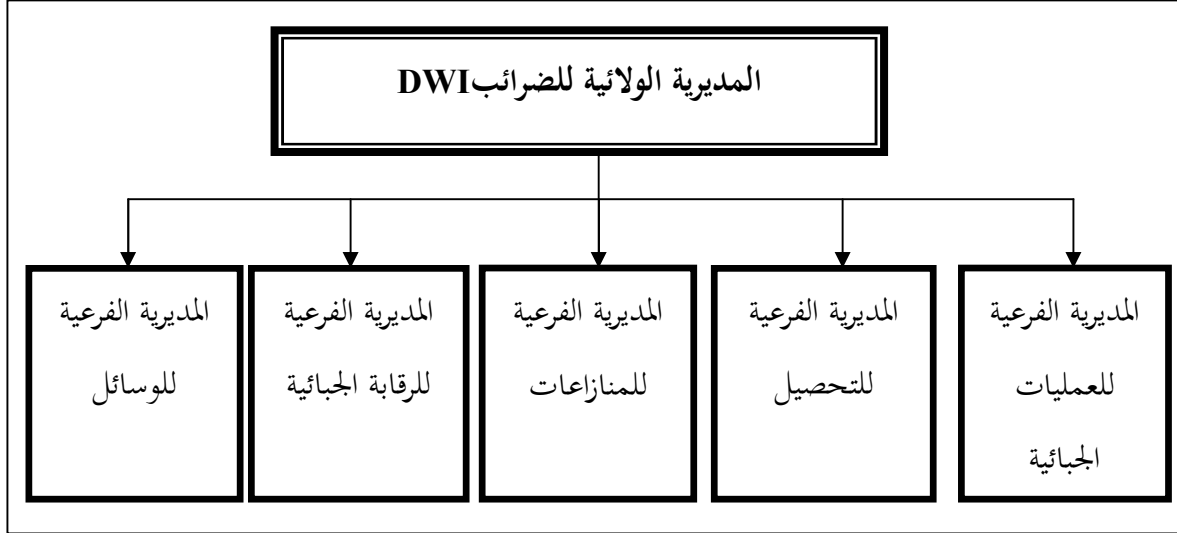
2-1 المديرية الولائية للضرائب: إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي، فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها. كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من 4 000 000 دج بالنسبة لمقدم الخدمات ورقم أعمال سنوي أقل من 10 000 000 دج لباقي المؤسسات الأخرى، ومن أبرز المهام المسندة لها نجد¹:

- إعداد بطاقات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي؛
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة (الضرائب، التجارة والجمارك) قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وجمع المعلومات لإعداد البطاقات ومقارنة المعلومات؛
- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم إقتراحات من شأنها تحسن البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- إستقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعينة لإستغلالها؛
- تقديم كل الإقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات وإستغلالها مع مراقبة إستعمالها؛
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة؛
- متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسهر على تنفيذ تدخلاتهم وفقا للنصوص قانونية معمول بها؛

¹ لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره، ص، ص 27-28.

- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار.

الشكل رقم: 2-2 الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب DWI



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على موقع الرسمي لوزارة المالية.

2- الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية.

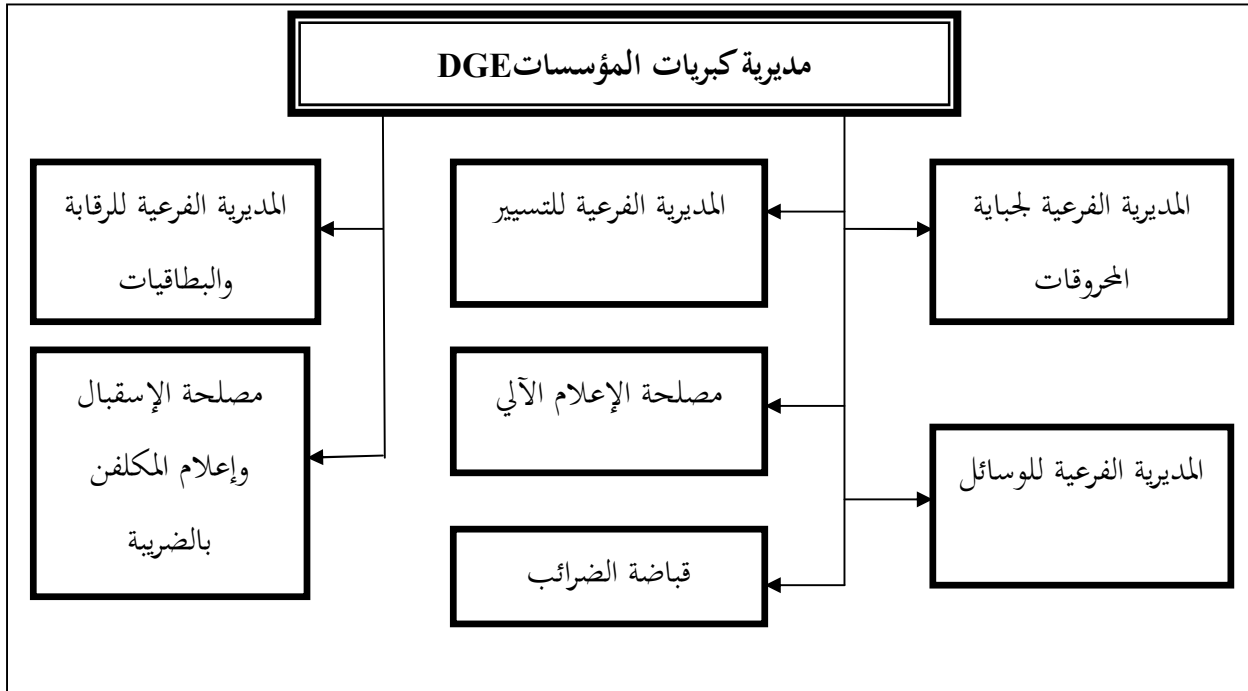
1-2 مديرية كبريات المؤسسات DGE: هي مديرية تابعة للإدارة العامة للضرائب، تقوم بالرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى في الجزائر، وتقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 10 مليار سنتيم، كما تشكل مكان لدفع التصاريح، وتسديد الضرائب. وقد بدأت هذه المديرية مشروعاً في سنة 2002، وأكتمل هذا المشروع في سنة 2005، وحسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 جوان 2005، الذي نص على تنظيم وعمل المديرية الفرعية لمديريات كبريات المؤسسات، وباشرت عملها في سنة 2006، حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية. وقد نشأت هذه المديريات للتخفيف من أعمال الإدارة العامة للضرائب، حيث تهدف هذه المديرية إلى مايلي¹:

- تسهيل عمليات دفع التصريح وتحصيل الضرائب؛
- تبسيط الإجراءات القانونية وذلك بجمعها في مكان واحد وملف واحد؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المادة 05، والمتضمن القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 18 سبتمبر، 2006.

- تختص في البحث والتفتيش في المؤسسات الكبيرة بدلا من مديرية الفرعية للبحث والمراجعات للتخفيف عليها؛
- التحقيق في الشكاوي ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها وإقترح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

الشكل رقم: 2-3 الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات DGE



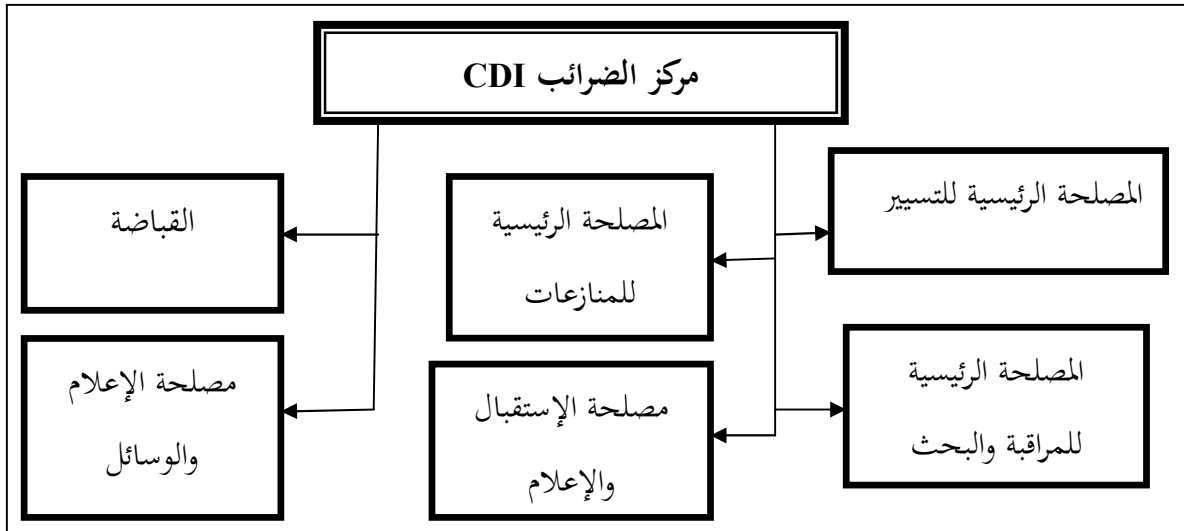
المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على موقع الرسمي لوزارة المالية.

- 2-2 مركز الضرائب CDI: يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم. فهو مكلف بمايلي¹:
- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي
 - مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛

¹ <http://www.mfdgi.gov.dz/23-03-2015>.

- 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 وإستخراج النقود؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها وإستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها لأساسي؛
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

الشكل رقم: 2-2 الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب CDI



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الموقع الرسمي لوزارة المالية.

3-2 المركز الجوّاري للضرائب CPI: تتكفل المراكز الجوّارية للضرائب بتسيير¹:

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي؛
- المستثمرات الفلاحية؛
- الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء من نشاطهم الخاضع للرسم؛
- المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها.

يقسم المركز الجوّاري للضرائب مثل مركز الضرائب (نفس الهيكل التنظيمي).

المطلب الثالث: أدوات الرقابة الجبائية.

إن التشريع الجبائي أعطى إطاراً قانونياً تطبق وفقه الرقابة من خلال إمتيازات وصلاحيات تسمح للإدارة القيام بمهمة الرقابة، كما أن القانون التجاري ومختلف القوانين الضريبية قد أملت عدة إلتزامات على المكلفين ومنحهم عدة ضمانات لحمايتهم من كل تعسف محتمل من قبل المصالح الجبائية، كما أن القانون الجبائي قد وضع قواعد وأحكاماً تسمح بمراقبة العناصر الخاضعة للضريبة وتقديرها والتي من خلالها يمكن تحديد الديون الضريبية مع ضمان تحصيلها، لذلك فإن المشرع الجزائري قد وضع أدوات للإدارة لمن يخالف أحكام قانون الضريبة مع حماية الممول وضمان حقوقه.

1- **حق الرقابة:** تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. كما يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ بتاريخ 18 سبتمبر 2006، ص، ص 11، 12.

يراقب المفتش التصريحات، وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن إستدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما.

يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقييم الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك. وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما. وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار بالإستلام. ويجدد المفتش، بعد إنقضاء أجل الرد، أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضا للمكلف بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية. كما يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، محل تصحيح تلقائي.¹

2- **طلب المعلومات:** تستطيع الإدارة بموجب ما يخوله لها القانون الجبائي أن تطلب من المكلف إمدادها بمعلومات تخص أمورا و نقاطا غامضة بشأن التصريحات المقدمة مع إمكانية تقديمها كتابيا أو شفويا، هذا الإجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين وهذا من أجل التثبيت الأقوم لأسس فرض الضريبة ولتوضيح الغموض الموجود في الملفات الجبائية من أجل إجراء التقييمات اللازمة للعناصر المصرح بها. 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.²

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18-19 من قانون الإجراءات الجبائية، منشورات الساحل، الجزائر، 2010.

² محمد طالي، مرجع سبق ذكره، ص51.

3- طلب التبريرات أو التوضيحات: يعتبر هذا الطلب إجراء عادي للتحقق من التصريحات على الدخل الإجمالي¹.

1-3 التبريرات: تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات الآتية:

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

2-3 التوضيحات: تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات، وتخص أي نقطة واردة في التصريح.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات الساحل، الجزائر، 2013، مرجع سبق ذكره، ص32.

المبحث الثالث: التحقيقات الجبائية.

إن التدخلات المباشرة لأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ أن هذه التدخلات تهدف إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالات التهرب، وهذا بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع وهذا الشكل من التحقيق يتميز بصور سنتطرق إليها فيما يلي.

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي.

يعتبر التحقيق في المحاسبة la vérification de comptabilité تحقيقاً معمقاً بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يحقق في مبالغ كل الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف.

1- إجراءات التحضير ومدة سير التحقيق المحاسبي:

1-1 إجراءات التحضير للتحقيق المحاسبي: تعتبر هذه المرحلة تمهيدية للمرحلة التي تليها، وتمثل في التدابير والأعمال التي على المحقق القيام بها، لتسهيل أداء مهمته على أحسن وجه، وتمثل هذه الإجراءات في مايلي¹:

- الإطلاع على الملفات الجبائية للمكلفين المعنيين بالتحقيق وفحصها فحصاً دقيقاً؛
- دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلفين الخاضعين للتحقيق، وخصوصاً في ما يتعلق بقواعد وطرق الإنتاج الآلات المستعملة، التكنولوجيات والأساليب المنتهجة، طبيعة ونوع المواد واللوازم المستعملة في الإنتاج؛
- إشعار وإعلام المكلفين المعنيين بالرقابة عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق إلى المكلفين مع إشعار باستلامهم ذلك، وفي هذا الإطار يستفيد المكلف المعني بالتحقيق من أجل لا يقل عن عشرة (10) أيام للتحضير ابتداء من تاريخ إستلام الإشعار؛
- الإمام بكل ما يخص الوضعية الفعلية للمكلف؛
- فحص كل التصريحات الخاصة حسب كل نوع من الضرائب التي يخضع لها المكلف؛

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 129-130.

- الإطلاع على طلبات التوضيح والتبريرات التي سبق الحصول عليها خلال إجراء الرقابة على الوثائق على مستوى مفتشية الضرائب؛
 - الإستعانة بالمعلومات من باقي المصالح الجبائية الأخرى؛
 - التحري خارج الإدارة الجبائية، من أجل معرفة الذمة المالية الحقيقية للمكلف، وذلك عن طريق الإتصال بمجموعة من المؤسسات والإدارات العمومية (وفقاً لحق الإطلاع الذي سبق ذكره)، ومنها:
 - البنوك و المصارف لمعرفة قيم الأرصدة وتطور حركتها؛
 - المحافظات التجارية (الموردين والزبائن)؛
 - هيئات الضمان الإجتماعي؛
 - باقي الإدارات العمومية الأخرى.
- مسك بعض الوثائق المساعدة على تنفيذ إجراءات التحقيق في المحاسبة، ومنها:
- بيان لمقارنة ميزانيات المؤسسة من سنة إلى أخرى يخص أربعة سنوات غير متقدمة، وهذا من أجل معرفة تغيرات عناصر الميزانية، تطور الإهلاكات، حركة القروض؛
 - بيان لمقارنة تطور بعض العناصر في حساب النتائج (جدول حسابات النتائج)، من معرفة تطور رقم الأعمال والتكاليف ومن ثم إكتشاف كل الحالات غير العادية إن وجدت.
 - برجة زيارة مفاجئة إذا تبين من خلال الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف أن هناك إحتمال شبه أكيد لوجود تجاوزات كبيرة أو إخفاء لبعض المعلومات المحاسبية الهامة.
- 2-1 مدة التحقيق المحاسبي: لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر، فيما يخص¹:
- 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.

¹ وزارة المالية، مركز الضرائب، دليل إجراءات المراقبة الجبائية، 2014.

يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5 000 000 دج و 10 000 000 دج. بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

طبقا لأحكام المادة 28 من قانون المالية لسنة 2014، لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها؛
 - تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة مرتبطة بالعمليات المحاسبية.
- 2- نتائج التحقيق: عندما تثبت الإدارة أن هناك نقائص، أخطاء، إغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة، تقوم¹:
- إما بالتصحيح بإتباع الإجراءات التناقضية لفرض أساس الضريبة (تصحيح حضوري)؛
 - وإما بفرض الضريبة المحددة بصفة تلقائية.

1-2 الإجراءات الحضورية: يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار بالإستلام (طبقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية). ينبغي على المحقق كذلك إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج المراقبة بواسطة رسالة حتى في حالة إنعدام التقييم (طبقا للمادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية).

يكون الإشعار بإعادة التقييم (الإشعار الأولي) مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها وذلك في أجل أربعين (40) يوما سارية من تاريخ إستلام بإعادة التقييم (طبقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية).

يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يشار في الإشعار بإعادة التقييم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الإستعانة بمستشار جبائي من إختياره من أجل مناقشة إقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات الساحل، الجزائر 2013، مرجع سبق ذكره، ص، ص17-20.

يجب 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 أو المراجعات.

وعند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة. وإذا أبرزت هذه المراسلة سببا رئيسا جديدا بإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي، فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته (طبقا لأحكام المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية). هذا الإشعار بإعادة التقويم:

- يوقف التقادم حسب شروط معينة؛
- يفتح أجل أربعين (40) يوما للمكلف بالضريبة لكي يفحص نتائج تقويم والإبلاغ عن إجابته؛
- يبين للمكلف بالضريبة التعديلات على أسس الضريبة المجمع إجراءاتها.

تمكن هذه الإجراءات للمكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات، ويستطيع أن يطلب من الإدارة:

- توضيحات مفصلة تمكنه قبول التعديلات على دارية؛
- مدى تأثير قبوله في ما يخص التزامته الضريبة بصفة عامة.

في حالة القبول، تدرج الجداول للتحصيل، تخصم الحقوق الواجب خصمها تلقائيا دون طلب من المكلف بالضريبة.

في حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة ماعدا حالات إستعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق، كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض عليها عن طريق الطعن (طبقا للمادة 20-7 من قانون الإجراءات الجبائية).

2-2 التصحيح التلقائي: يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في حالات التالية:

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم؛
- عندما لا يصرح، في الأجل المحددة قانونيا بالمداخيل (الربح الصناعي التجاري وغير التجاري) والتصريحات الخاصة بالضرائب على أرباح الشركات أو تصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص

عليها في (المواد 76 و77 من قانون الرسم على رقم الأعمال) بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته؛

- إذ لم تقدم الدفاتر المحاسبية أو تم رفض هذه الأخيرة للأسباب التالية:
 - مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق للقوانين السارية المفعول (طبقا للمواد 9 و11 من القانون التجاري) ولشروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي شرع في تطبيقه ابتداء من 2010/01/01؛
 - المحاسبة لا تحتوي على أية قيمة مقنعة لإنعدام الوثائق الإثباتية؛
 - إذا تضمنت المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة، خطيرة ومتكررة.
 - عدم تقديم المحاسبة بعد إنقضاء مدة ثمانية أيام (8) من إنذاره (المادة 20-9 قانون الإجراءات الجبائية)؛
 - في حالة ما تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة والمعروفة ومدخله العينية على المجموع المعفى ولم يقدم تصريحا بذلك، أو يكون دخله المصرح به، بعد خصم الأعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة، يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداحيل غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية (المادة 43-7 قانون الإجراءات الجبائية)؛
 - كل مكلف بالضريبة إمتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات الواجب تقديمها (طبقا للمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية)؛
 - كل شركة أو مؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر، وتكون خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، إمتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تطلب منها تعيين ممثل لها في الجزائر؛
 - عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المواد 66، 67 و69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به؛
 - كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة على المجموع المعفى من الضريبة.
- حتى في حالات رفض المحاسبة أو التصحيح التلقائي، يجب إشعار المكلف بالضريبة بالأسس الجديدة لفرض الضريبة.
- في حالة ما إذا كانت المحاسبة غير متضمنة لأخطاء خطيرة ومتكررة لكن إذا أثبت العون المحقق عدم صحتها، يمكنه رفضها مع توضيح الأسباب.

المطلب الثاني: التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.

تعزيزا لآليات الرقابة الجبائية تم إستحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble) كتكملة أو إمتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي، بحيث عن طريقه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ومن خلاله يقومون بمراقبة مدى الإنسجام بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية للمكلف.

1- إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقا للأهداف المتوخاة من هذا التحقيق، وأهم هذه الإجراءات¹:

- الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق؛
- الإطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به؛
- البحث عن المعلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى (وفقا لحق الإطلاع)، بإستعمال كشف الربط و بطاقات المعلومات؛
- إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل إستلام إلى المكلف المعني، ويمنح أجلا للتحضير بخمسة عشرة (15) يوما إبتداء من تاريخ إستلام الإشعار؛
- الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في إستمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات)؛
- إذا إستدعى الأمر، يجوز للمكلف التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق؛
- يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة لإستكمال التحقيق.

¹ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 137.

2- نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE .

عند إنتهاء المحقق من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين هما:

- قبول أسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم؛
 - رفض أسس فرض الضريبة، إذا علم أن ماهو مصرح به كمداحيل ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع؛
- وعليه يقوم بإعادة تكوين أسس الإخضاع وإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بذلك، ويجب أن يكون هذا الإبلاغ مفصلا بأرقام وجداول بطريقة تسمح له بفهم التقويمات المجرأة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدة 40 يوما. ويجب أن يحتوي الإبلاغ بإعادة تكوين أسس الإخضاع أساسا على مايلي¹:
- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي؛
 - عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك التي تم الإطلاع عليها، مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة؛
 - طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.

¹ سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص43.

المطلب الثالث: التحقيق المصوب في المحاسبة.

التحقيق المصوب (la vérification ponctuelle) يعد تحقيقاً في المحاسبة، هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية تم إستحداثه مؤخراً ضمن قانون المالية 2010.

1- خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة VP:

إنطلاقاً من مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة، يتميز هذا النوع من التحقيق بالخاصيتين التاليتين¹:

- يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب (إختيار عينة)؛
- يغطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة، أو يكون عادة مجموعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة.

2- إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية؛

ويتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو الأعباء الجبائية. أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وإلتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصير، مدته عشرة (10) أيام، إبتداءً من تاريخ إستلام هذا الإشعار؛

¹ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 134.

- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.
- لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين (02)؛
 - يجب معاينة، نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرته. وتوضع الإشارة عند الإقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير.
 - وتتمدد مهلة التحقيق في عين المكان بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح بفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
 - يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم؛
 - إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الإعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتعم عند التحقيق المصوب.¹

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، منشورات الساحل، 2015، ص، ص 12، 13.

خلاصة الفصل:

إن التفكير في إعداد إجراءات وقائية وأخرى ردعية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي ليس بالأمر الهين الميسور نظرا للإشكال الذي تتخذه ظاهرة التملص من الإلتزامات الجبائية، والتقنيات التي تستعمل من قبل العناصر الجبائية وعليه يجب الإمام بالمعرفة الشاملة للدوافع التي تحمل العنصر الجبائي إلى اللجوء لمثل هذا السلوك. كذلك فإن هذه الإجراءات تختلف من دولة لأخرى باختلاف حدة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي التي تهدد الموارد المالية للموازنة العامة بإعتبارها القاعدة التي تؤسس عليها السلطات العمومية سياساتها الإقتصادية ومخططاتها التنموية، ثم إن الإقتطاع الجبائي يعتبر من دعائم سيادة الدولة في المجتمع وكل محاولة للغش أو التهرب يعتبر مساسا بهذه السيادة.

والإجراءات الوقائية في هذا السياق، ما هي إلا حاجز يحول دون إقبال العناصر الجبائية على أفعال الغش والتهرب، ولعل الوقاية خير من العلاج، كما أن إستفحال الظاهرة بشكل واسع جعل الحكومات تقوم بإستحداث إجراءات جزائية ردعية ضمن مفهوم شامل وهو الرقابة الجبائية والتي تمثل أهم وسيلة علاجية للظاهرة أي مواجهة ومكافحة الغش والتهرب الضريبي للحد من إنتشاره أو على الأقل التخفيف من حدته.

وأخيرا، فإن نجاح كل محاولات الإصلاح الجبائي أو نجاح السياسة الجبائية بصفة عامة يتطلب إحتواء هذه الأخيرة على محور هام يتعلق بإجراءات الوقاية ومكافحة الظاهرة والذي لا يكفي لوحده حيث يتطلب الأمر توفير مجموعة من الشروط والعوامل ولعل أهمها الإرادة السياسية الصادقة.

الفصل الثالث:

إجراءات الرقابة الجبائية لمركز الضرائب

تيسميرت

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية أداة مهمة في معالجة حالات عدم الإلتزام الضريبي وتعزيز الإلتزام الطوعي من قبل المكلفين بالضريبة، بحيث تعمل على التأكد من صحة وتنظيم محاسبة المكلف، وإيجاد الأخطاء التي تجرد مصداقية الكشوف المالية من خلال جملة من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية.

وكنموذج للدراسة وقع الإختيار على مركز الضرائب تيسمسيلت وبالتحديد مكتب المراقبة الجبائية التابع له وذلك لتسليط الضوء على متطلبات البحث في المجال التطبيقي والتي سنكشف من خلالها الدور الذي تلعبه الإدارة الجبائية، من خلال التحقيقات للتقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

وعليه، ولتفصيل أكثر قمت بإختيار التحقيق المحاسبي والذي هو مجموعة من العمليات التي تهدف لمراقبة التصريجات المكتوبة وفحص المحاسبة، والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وذلك من أجل:

- إحترام المعايير المحاسبية المتعارف عليها؛
- ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية؛
- التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية.

ومن خلال ماسبق، نعرف أن التحقيق في المحاسبة يتم في عين المكان بهدف التقليل من الغش والتهرب الضريبي من خلال التأكد من صحة المعطيات المسجلة في المحاسبة من المنظور الجبائي، وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث.

- المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب تيسمسيلت؛
- المبحث الثاني: إلتزامات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب ؛
- المبحث الثالث: إجراءات التحقيق في محاسبة المكلف المعني.

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب تيسمسيلت.

يعد مركز الضرائب تيسمسيلت هيئة عمومية على مستوى الولاية وقد أنشئ بموجب القرار الوزاري المؤرخ في 1 أوت 2013 المتعلق بإنشاء مركز الضرائب الصادر في الجريدة الرسمية رقم 04 بتاريخ 20 جانفي 2014 وذلك تطبيقاً لأحكام المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 بتاريخ 18 ديسمبر 2006، وهو ينشط في مجال الجبائي تطبيقاً لمختلف القوانين، فيما يلي سنتناول تقديمها عاماً لهذا المركز حيث سنقدم تعريفاً موجزاً له، مع ذكر خصائصه، إضافة إلى تحديد الهيكل التنظيمي الذي ينظم سير المصالح الرئيسية التي يتضمنها.

المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب وإختصاصه ومجال صلاحياته.

أولاً: التعريف بمركز الضرائب وإختصاصه:

1- **التعريف بمركز الضرائب:** يعتبر مركز الضرائب من الهيئات العمومية وهو يمثل السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سياستها الجبائية من تحديد الوعاء الضريبي، وتحصيل الضرائب لفائدة الخزينة العمومية وإجراء عملية الرقابة على المكلفين بالضريبة المعنيين على مستوى الولاية، ويتم تنفيذ المهام المخولة له وفقاً للقوانين السارية المفعول والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CIDTA) وقانون الضرائب غير مباشرة (CII) قانون الرسم على رقم الأعمال (CTCA) قانون التسجيل (DE) قانون الطابع (DT) قانون الإجراءات الجبائية (CPF).

2- إختصاص مركز الضرائب.

1-2 في مجال الوعاء:

- مسك وتسيير الملفات الجبائية 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؛

- تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها.

2-2 في مجال التحصيل:

- تكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأنواعى؛
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض؛

- ضبط الكتابات وتسجيل القيم؛

3-2 في مجال الرقابة:

- البحث عن المعلومات الجبائية وإستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعادة وتحقيق برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

ثانيا: مجال صلاحيات مركز الضرائب.

1- الأشخاص التابعين لمركز الضرائب: يتبع مجال إختصاص مركز الضرائب:

1-1 المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي، والممارسين للعمليات التالية:

- عمليات البيع بالجملة؛
- العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون؛
- موزعو محطات الوقود؛
- المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير؛
- الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالحروقات والمؤسسات التي تستفيد من نطان الشراء بالإعفاء من الرسم؛
- الفرازون وتجار الأملاك وماشائهم وكذا منظموا العروض والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها؛
- الصناع وتجار المعادن الثمينة.

2-1 الشركات غير الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات.

2- 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 الصناعية والتجارية" المستحقة على المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي؛
- الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على شركات الأموال الخاضعة للقانون العام أو شركات الأشخاص، أو شركات المساهمة بالمعنى الذي جاء في القانون التجاري والشركات المدنية التي إختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات؛
- الرسم على القيمة المضافة؛

- الرسم الداخلي على الإستهلاك؛
- رسم المرور على الكحول؛
- الرسم على النشاط المهني؛
- الإقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور والمرتبات والمكافآت؛
- الإقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء؛
- حقوق الطابع.

3- الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف:

1-3 المؤسسات الفردية خاضعة للنظام الضريبي الحقيقي، فهم خاضعون إلى:

- الضريبة على الدخل الإجمالي عند تحقيق دخل يتعلق بفئة الأرباح التجارية والصناعية؛
- الرسم على النشاط المهني؛
- الرسم على القيمة المضافة.

2-3 الشركات غير تابعة لمديرية كبريات المؤسسات:

1-2-3 بالنسبة لشركات الأموال (الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات ذات الأسهم، شركات التوصية ذات أسهم...):

- تخضع الأرباح المحققة إلى الضريبة على الأرباح الشركات؛
- يخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر إلى الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

2-2-3 بالنسبة للمؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة:

- تخضع الأرباح المحققة إلى الضريبة على أرباح الشركات؛
- يخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر إلى الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

3-2-3 بالنسبة لشركات الأشخاص (شركة التضامن، شركات المساهمة، شركات التوصية البسيطة):

- يخضع شركاء هذه الشركات للضريبة على الدخل الإجمالي بصدد المداخل الموزعة تناسباً مع حصصهم الإجتماعية، (تقييم الأرباح إجبارياً وفقاً للنظام الضريبي الحقيقي)؛

- يخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

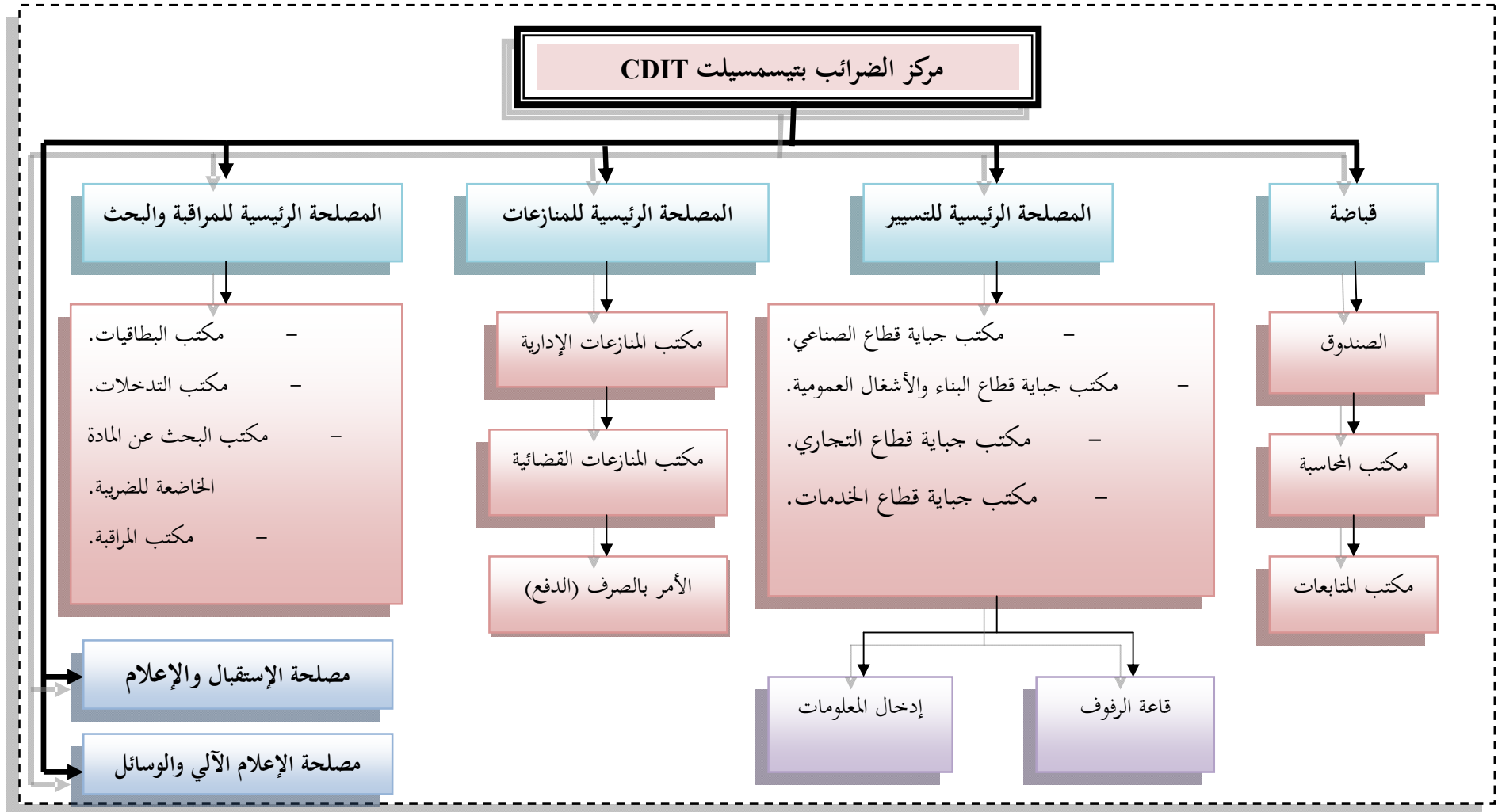
ملاحظة: يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي في مكان ممارسة النشاط أو المهنة أو مقر الإقامة الرئيسية للمكلفون بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي بما فيهم شركات الأشخاص وشركات المساهمة وكذا الشركات المدنية التابعة للنظام المذكور أعلاه.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب تيسمسيلت.

يتضمن مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت ضمن هيكله التنظيمي الرئيسي وتحت إدارة رئيس المركز أربعة مصالح رئيسية ومصححتين مساعدتين.

- قبضة؛
- المصلحة الرئيسية للتسيير؛
- المصلحة الرئيسية للمنازعات؛
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث؛
- مصلحة الإستقبال والإعلام؛
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

الشكل رقم: 1-3 الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بتيسمسيلت CDIT



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت

المطلب الثالث: المصالح الرئيسية التي يتضمنها مركز الضرائب.

يتكون مركز الضرائب تيسميسيلت من أربعة مصالح رئيسية وكل مصلحة تظم مكاتب، إضافة إلى مصالحي الإستقبال والتوجيه والإعلام الآلي. نذكرها فيما يلي:

1- القباضة: وتظم ثلاثة مكاتب:

1-1 الصندوق: يتكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الناتجة عن التصريحات التلقائية أو عن طريق الجداول العامة أو الجداول الفردية التي تصدر في حقهم.

2-1 مكتب المحاسبة: مسك المحاسبة المطابقة لقواعد محاسبة الخزينة وتقديمها إلى خزينة الولاية في شكل حسابات التسيير والمعدة إلى مجلس المحاسبة.

3-1 مكتب المتابعات: تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول بهما والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.

2- المصلحة الرئيسية للتسيير: وتضم خمسة مكاتب وهي:

1-2 مكتب جباية القطاع الصناعي؛

2-2 مكتب جباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛

3-2 مكتب جباية قطاع التجاري؛

4-2 مكتب جباية قطاع الخدمات.

وتقوم هذه المصلحة بما يلي:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الإمتيازات الجبائية والدراسة الأولية للإحتجاجات؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على إنسجامها.

وبالإضافة إلى هذه المكاتب توجد قاعتان لإستغلال الملفات والمعلومات ومهما:

- قاعة الرفوف: لتنظيم الملفات الجبائية؛
- إدخال المعلومات: يقوم أعوان هذه المصلحة بإدخال المعلومات والتصريحات السنوية، الثلاثية والشهرية الخاصة بالمكلفين التابعين لمركز الضرائب في نظام معلومات يسمى (SGF) وهذا الأخير عبارة عن شبكة معلوماتية محلية.

3- المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتضم ثلاثة مكاتب:

1-3 مكتب المنازعات الإدارية: ويقوم هذا المكتب بالمهام الآتية:

- دراسة الطعون، الشكاوي والإحتجاجات التي تهدف إلى إلغاء (تخفيض كلي) أو تخفيض جزئي للضرائب أو الزيادات والعقوبات المفروضة والمحتج عليها؛ وأو إسترجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر تصريحات مكتتبة أو مقتطعة المصدر؛

▪ دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الإقتطاع للرسم على القيمة المضافة؛

- دراسة الطعون التي تهدف إلى الإحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة (معالجة منازعات التحصيل).

2-3 مكتب المنازعات القضائية: ويقوم هذا المكتب بالمهام الآتية:

- دراسة الطعون التابعة لإختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة؛
- المتابعة بالإتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوي المقدمة للهيئات القضائية.

3-3 مكتب الأمر بالصرف: ويقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- 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 وتبليغات للمصالح المعنية.

4- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتقوم هذه المصلحة بما يلي:

- البحث عن المعلومات الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل إستغلالها؛
- إقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان (التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب)، وكذلك الرقابة على الوثائق، وهذا على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييميه دورية، وتظم أربعة مكاتب:

1-4 مكتب البطاقات: ويعمل على تسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والإستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها وتركيز المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية وتخزينها وإستردادها من أجل إستغلالها، كما تعمل على التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

2-4 مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة: ويقوم بإعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومات الجبائية بعنوان تنفيذ لحق الإطلاع.

3-4 مكتب التدخلات: ويعمل على:

- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ لحق التحقيق وحق الزيادة والمراقبة وكذا إنجاز في عين المكان لكل العمليات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛
- إقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو مراقبة على الوثائق.

4-4 مكتب المراقبة: ويقوم بالمهام التالية:

- إنجاز برنامج رقابة في عين المكان؛
- إعداد وضعية إحصائية دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج مراقبة مع تقييم مردوديتها.

5- مصلحة الإستقبال والإعلام: وتقوم بالمهام التالية:

- تضمن مهمة إستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتسييرها؛
- تنشر المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مراكز الضرائب.

6- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: وتقوم بالمهام التالية:

- تقدير إحتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.

المبحث الثاني: إلتزامات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب.

يحدد النظام الضريبي الواجبات الجبائية والمحاسبية للمكلفين بالضريبة قصد تنظيم وتسهيل عملية المراقبة ولذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى الإلتزامات التصريحية والمحاسبية للمكلفين بالضريبة.

المطلب الأول: الإلتزامات التصريحية:

يجب على المكلفين بالضريبة الجدد إكتتاب تصريحاً بالوجود لدى مركز الضرائب التابعين له والذي تسلم الإدارة الجبائية نموذج منه، خلال ثلاثين يوماً إعتباراً من تاريخ نشاطهم المهني، والتصريحات التي يجب على المكلف تقديمها أثناء ممارسة نشاطه هي كالاتي:

1- في مجال الضرائب المباشرة:

1-1 الضريبة على الدخل الإجمالي (الأشخاص الطبيعيون وشركات الأشخاص):

1-1-1 التصريحات الخاصة: والتي تتعلق بالربح الصناعي والتجاري:

▪ النظام الحقيقي: يتعين على المكلفين بالضريبة المعينين، إكتتاب قبل أول أفريل من كل سنة تصريحاً خاصاً، سلسلة G11، بملغ ربحهم الصافي المحقق خلال السنة أو السنة المالية المنصرمة.

1-1-2 أما فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي / مرتبات وأجور: يتعين على المؤسسات التي تدفع أجوراً، مرتبات أو أتعاب بتقديم التصريح السنوي بالأجور سلسلة رقم G29، تسلمه الإدارة الجبائية وذلك قبل أول أفريل من كل سنة.

▪ التصريح الشهري: يجب أن تكون الأجور المدفوعة بعنوان شهر موضوع تصريح G50، كآخر أجل في 20 من الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله دفع هذه الأجور.

▪ التصريح الإجمالي بالمداخيل: يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب بإكتتاب تصريح سنوي صنف رقم G1، وذلك قبل أول أفريل من كل سنة.

2-1 الضريبة على أرباح الشركات: (شركات الأموال والشركات التي إختارت الخضوع للضريبة على أرباح

الشركات) يتعين على المؤسسات التابعة لمركز الضرائب إكتتاب تصريح سنوي سلسلة رقم G4، قبل 30 أفريل من السنة الموالية التي تم من خلالها تحقيق الأرباح، يجب إيداع التصريح لدى محصل مركز الضرائب محل هذا

التصريح محل جدول الإشعار بالدفع، أما فيما يخص المؤسسات ذات جمعية، تقوم بالمصادقة على الحسابات فإن التصريح الجبائي المكتتب الخاص بها (الميزانية) يجب أن يكون مؤقتا حيث يمكن لهذه المؤسسات فيما بعد وفي أجل أقصاه 21 يوما الموالية لإنقضاء أجل إنعقاد جمعيتها، بإكتتاب تصريح تصحيحي (نهائي).

3-1 الرسم على النشاط المهني:

▪ التصريح الشهري: يتعين على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين على التوالي للضريبة على الدخل الإجمالي/ الأرباح الصناعية والتجارية حسب النظام الحقيقي والضريبة على أرباح الشركات والممارسين لأنشطة الشراء من أجل إعادة البيع أو تأدية الخدمات، إكتتاب وإيداع تصريحاتهم لدى قابض مركز الضرائب خلال 20 يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر المدني الذي تم خلاله تحقيق رقم أعمالهم.

▪ التصريح السنوي: يتعين على المكلفين بالضريبة، إكتتاب قبل أول أفريل من كل سنة تصريحا بمبلغ رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية الإجمالية، حسب الحالة، المتعلقة بالفترة الخاضعة للضريبة.

2- فيما يخص الرسم على القيمة المضافة (التصريح الشهري): يجب على المكلفين بالضريبة تسليم تصريح سلسلة رقم G50 خلال عشرون يوما من كل شهر، يكون هذا التصريح مطابقا للنموذج المسلم من الإدارة وكشف يتضمن رقم أعمالهم، أمام مركز الضرائب الذي يوجد في دائرة إختصاصه أو مقر إقامته.

المطلب الثاني: إلتزامات متعلقة بالمحاسبة.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي (النظام الحقيقي): يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي أن يمسكوا المحاسبة منتظمة لأحكام المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعليهم أن يقدموها عند كل طلب لأعوان الإدارة الجبائية والمتمثلة في:

- ميزانية ملخصة؛
- حسابا مبسطا للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء؛
- جدول الإهلاك؛
- كشف المؤونات؛
- جدول تغيرات المخزون.

- 2- الضريبة على أرباح الشركات (شركات رأس مال وكذا الشركات التي إختارت الخضوع على أرباح الشركات) يجب على الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات:
- أن تمسك محاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، وإذا كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة فإنه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب؛
 - إلى جانب تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تسجل على الإستثمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة:
 - مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبية كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها لاسيما ملخص عن جدول حساب النتائج؛
 - كشف مصاريف عامة حسب طبيعتها؛
 - كشف الإهلاكات المالية والأرصدة مع الإشارة بدقة لغرضها؛
 - حساب النتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة؛
 - كشف مفصل للتسبيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.
 - تقديم عند كل إستدعاء لمفتش الضرائب، كل الوثائق المحاسبية ودفتر الجرد ونسخا من الأوراق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المقيدة في التصريحات؛
 - تقديم جدول يتضمن الإشارة إلى تخصيص كل سيارة سياحية مقيدة في أصولها أو تحملت بشأنها المؤسسة مصاريف أثناء تلك السنة المالية؛
 - يرفق التصريح المصحح بكل الوثائق القانونية، التي تبرز التصحيح خاصة منها محضر إنعقاد الجمعية وكذا تقرير محافظ الحسابات.

المبحث الثالث: إجراءات التحقيق في محاسبة المكلف المعني.

يقوم أعوان الإدارة الجبائية قبل الشروع في أعمال التحقيق ببعض الإجراءات الأولية، والتي تسمح لهم بأخذ صورة كاملة وشاملة عن المكلف وذلك قبل الشروع في الإجراء الأول لعمليهم والممثل في سحب ودراسة ملف المكلف بالضريبة، بغرض الحصول على معلومات دقيقة متعلقة بنشاطه وإستغلاله.

كما يطلب العون المحقق من المصلح الجبائية تزويده بالملف الجبائي للمكلف للإطلاع عليه معتمدا في ذلك على الصلاحيات الممنوحة له من قبل المشرع، كما يحق للعون اللجوء إلى مصادر خارجية للإطلاع على تعاملات المكلف ومعرفة طبيعة نشاطه.

المطلب الأول: معايير إختيار المكلفين والتعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق في المحاسبة.

أولاً: معايير إقتناء المكلفين الخاضعين للتحقيق في المحاسبة.

إن إختيار المكلفين الذين سيخضعون لبرنامج التحقيق في المحاسبة يتم وفقاً للمعايير التالية:

- 1- مدى إحترام المكلف لإلتزاماته الجبائية (مسك المحاسبة، إيداع التصريحات)؛
- 2- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة؛
- 3- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل أو المسير أو الشركاء؛
- 4- العجز المتكرر؛
- 5- طبيعة النشاط والممارسة وأهمية المنتج في السوق؛
- 6- التغير المستمر لمكان النشاط التجاري؛
- 7- التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة بشكل مستمر مما يوحي بوجود نية التهرب الضريبي.

ثانياً: التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق

إن المكلف المعني مؤسسة فردية "X" لأشغال البناء/كل هياكل الدولة، أما طبيعة ونوع النشاط فيتمثل في أشغال البناء في كل مراحلها.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي في ملف المكلف المعني.

بعد أن تمت برمجة ملف المعني للتحقيق المحاسبي في محاسبته سنتطرق في الآتي إلى مراحل عملية التحقيق وكيف تمت معالجته.

1- **مرحلة فحص الملفات:** بعد قيام المصلحة الرئيسية للتسيير بإرسال ملف المكلف المعني المشكوك فيه إلى المديرية المركزية للمراجعة الجبائية والتي بدورها أرسلته إلى المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث لمباشرة أعمال الرقابة في هذا البرنامج المصادق عليه.

سيتم دراسة واقع عملي للرقابة الجبائية، وذلك من خلال دراسة ملف هذه المؤسسة المتمثلة في شخص طبيعي نشاطه يتمثل في النشاط المذكور أعلاه، والتي خضعت للتحقيق في إطار البرنامج السنوي للتحقيقات الجبائية 2014 وقد أسندت المهمة إلى فرقة التحقيقات (أ) التابعة للمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث - تيسميسيلت تتكون الفرقة من محققين على رأسهم رئيس فرقة التحقيق، حيث قامت الفرقة بمباشرة عملية التحقيق، وقد أختير ملف المعني بناء على بعض مؤشرات منها:

- الرسم على القيمة المضافة المخصص؛
- مبالغ في حسم المصاريف؛
- وجود فواتير مقيدة لمرتين؛
- هامش الربح الصافي ضئيل مقارنة برقم الأعمال المصرح به.

وعليه تمت الرقابة في الشهر ماي لسنة 2014 ومست الفترات 04 سنوات من 2010/01/04 إلى غاية 2013/12/31.

2- **إرسال الإشعار وبداية التحقيق:** بتاريخ 2014/09/10 قام أعوان الضرائب بإرسال إشعار بالتحقيق رقم 400 يتضمن مايلي:

- إسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق؛
- تحديد فترة التحقيق 2010/01/01 إلى غاية 2013/12/31.

ذكر الضرائب التي يمسها التحقيق وهي:

- الرسم على القيمة المضافة 17% (TVA)؛
- الرسم على النشاط المهني 2% (TAP)؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي/ فئة الأجور والمرتببات (IRG/ salaries).

للمكلف مهلة 10 أيام لتحضير دفاتره المحاسبية المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري وكذا وثائقه ويمكنه الإستعانة بمستشار محاسبي أو مستشار جبائي من إختياره ودون ذكر التفاصيل الدقيقة لعملية الرقابة.

وبعد إنقضاء المهلة قامت الفرقة بإجراء معاينة أولية على كيفية سير النشاط سمحت بأخذ نظرة شاملة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة محل التحقيق، كما أنه تم طلب الوثائق المحاسبية التي يجوزها المكلف المعني (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، فواتير الشراء والمستخرج الحساب البنكي، فواتير البيع، اليومية المساعدة، وصل تسديد مبالغ فواتير الشراء، وصل تسديد مستحقات الضرائب المصرح بها G50، وضعية الأشغال المنجزة).

حيث قام المحققون بدراسة هذه السجلات وأن لكل عملية لها ما يبررها إضافة إلى هذا تستعين الفرقة بتقارير من أطراف خارجية كالموردين والمؤسسات المالية (البنك) ومختلف الإدارات العمومية...إلخ.

وقد تم الإطلاع الدقيق على الأعباء (المصاريف) والإيرادات (النواتج) حيث وجدت عدة نقائص وإغفالات بناء على ما توصلوا إليه من تحقيقات وإرسالها إلى المكلف، وهي كمايلي:

1-2 الرسم على القيمة المضافة الخاص بالمشتريات (المسترجع):

- إسترجاع الرسم على القيمة المضافة لفاتورة شراء مقيدة تحت الحساب ح/381 المواد الأولية واللوازم المخزنة لسنة 2010 بمبلغ 1 266 284,00 دج بكل الرسوم (TTC)، وتم تسديد هذه الفاتورة نقدا، وهذا مخالف لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال¹.

¹ تنص المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال " يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله دفع الرسم، ولا يمكن أن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مئة ألف دينار 100 000 دج على عملية خاضعة للضريبة نقدا.

- غياب وصل التسديد البنكي لفاتورة شراء مقيدة تحت حساب $381/$ المواد الأولية واللوازم المخزنة لسنة 2011 وتم تسديدها عن طريق البنك كما إتضح لنا من خلال فاتورة شراء.
- وجود فاتورة شراء مقيدة لمرتين تحت حساب $380/$ البضائع المخزنة لسنة 2012.

ملاحظة: تم إسترجاع TVA الخاص بهذه الفاتورة مرتين في شهر مارس وشهر جويلية من نفس السنة

الجدول رقم: 3-1 الفواتير الرسم على القيمة المضافة الخاص بالمشتريات

ملاحظة	مقيدة	TVA	HT	إسم المورد	رقم الفاتورة	تاريخ فاتورة
تم التسديد نقدا مخالفة لأحكام المادة 30 (CTCA)	$381/$	183 990,00	1 082 294,00	SARL TUBEX لصناعة الأنابيب	112	2010/10/10
غياب وصل التسديد البنكي	$381/$	165 968,00	976 287,00	SARL ECDE بيع الإسمنت	1025	2011/06/08
تقيد الفاتورة لمرتين في اليوم المساعدة للمشتريات	$380/$	51 000,00	300 000,00	SARL ARGILEX	96	2010/10/10

2-2 رقم الأعمال:

- عدم التصريح بجزء من رقم الأعمال المفوتر بولاية تيسمسيلت بلدية برج الأمير عبد القادر خلال سنة 2011، وهذا ما تم معاينته من خلال المعلومات الواردة إلى مصالحنا تبعا لطلب معلومات حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية.

الجدول رقم: 2-3 جدول توضيحي لوضعية أشغال المنجزة ببرج الأمير عبد القادر

التعيين	السنوات
المبلغ الإجمالي للمشروع (تهيئة حضارية) ببرج الأمير عبد القادر	1 154 290,00
مبلغ الأشغال المصرح به في محاسبته	450,00
مبلغ الفرق في رقم الأعمال المنجز غير المصرح به	1 153 840,00

- عدم التصريح بمبلغ إقتطاع الضمان (Retenu de Garantie) متعلق بوضعية الأشغال رقم 2011/x المقدرة بمبلغ 39 689,00 دج ضمن رقم أعمالكم المفوتر المصرح به.
- عدم التصريح بالمبلغ المقبوض الظاهر بالجانب الدائن لحسابكم الجاري المفتوح لدى بنك التنمية المحلية (BDL) وكالة برج بونعامه ضمن رقم أعمالكم المقبوض لسنة 2012 .
- عدم التصريح بالمبلغ المقبوض الظاهر بالجانب الدائن لحسابكم الجاري المفتوح لدى بنك التنمية المحلية (BDL) وكالة تيسمسيلت ضمن رقم أعمالكم المقبوض لسنة 2013.

الجدول رقم: 3-3 ح/411 لدى بنك التنمية المحلية

تاريخ عملية	بيان العملية	TTC	مقيدة	ملاحظة
وكالة برج بونعامه				
2012/03/05	Virement ordinaire (trésor)	1 153 840,00	ح/411	غير مصرح به ضمن رقم أعمالكم المقبوض لسنة 2012
وكالة تيسمسيلت				
2012/09/18	Versement espèce	900 000,00	ح/411	غير مصرح به ضمن رقم أعمالكم المقبوض لسنة 2012

3-2 الأعباء:

- وجود فواتير الشراء (قطع غيار) خاصة بإستثمارات (معدات النقل) غير مقيدة و ظاهرة في أصول المؤسسة (الميزانية المؤسسة) لسنة 2013، وموضحة كمايلي:

الجدول رقم: 3-4 فاتورة قطع الغيار

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	إسم المورد	TTC	TVA
00730	2013/02/28	SARL import/export	611 370,00	103 932,00
00731	2013/02/29	//	1 325 868,00	225 397,00
المبلغ الإجمالي			1 937 238,00	329 329,00

- وجود عملية مقيدة في حساب ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى ومتمثلة في تسديد مبلغ قدره 1 000,00 دج والمتعلق بمخالفة قانونية، وهذا مخالف لأحكام المادة 141 من قانون الرسم على رقم الأعمال CTCA¹.
- قسط الإهلاك السنوي المقدرة بـ 200 000,00 دج غير مبرر في كشف الإهلاك وفاتورة إقتناء الأصل لسنة 2011.
- مصاريف مقيدة في حساب ح/601 مواد أولية مستهلكة لسنة 2012 غير مبررة والمقدرة بـ 100 980,00 دج.

وبالرغم من هذه النقائص فإن محاسبة المكلف تبقى مقبولة، وعليه فإن الطريقة المتبعة في التقويم هي الطريقة التحاورية.

¹ تنص المادة 141 من قانون الرسم على رقم الأعمال على "لايقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها، والواقعة على كاهل مخالفين الأحكام القانونية، من الأرباح الخاضعة للضريبة".

3- الإشعار الأولي بنتائج التحقيق: بعد إستكمال عملية التحقيق قامت فرقة التحقيق بإعادة تقدير الوعائي الجبائي للمكلف بناء على النقائص التي وجدت.

■ **الوضعية المحاسبية:**

1- **تحديد رقم الأعمال.**

1-1 **تحديد رقم الأعمال المفوتر:** لقد تم إضافة مبلغ 1 153 840,00 دج لرقم أعمالكم المصرح به لسنة 2011 والذي يمثل وضعية أشغال منجزه غير مصرح بها والمذكورة في النقائص سابقا هذا من جهة، ومن جهة أخرى تم الإحتفاظ برقم أعمالكم المصرح به من خلال وضعيات الأشغال المقدمة من قبلكم، وهذا لباقي السنوات محل التحقيق 2010، 2012، 2013.

2-1 **تحديد رقم أعمال المقبوض:** لقد تم الإحتفاظ برقم أعمالكم المقبوض المصرح به والمحدد من خلال الجانب الدائن لحسابكم الجاري لدى بنك التنمية المحلية (BDL) وهذا لسنوات (2010، 2011) مع إضافة المبلغ المقبوض غير المصرح به والمقدر بـ 1 153 840,00 دج المذكور سابقا في النقائص إلى رقم أعمالكم المصرح به خلال سنة 2012، وإضافة المبلغ 900 000,00 دج المذكور سابقا إلى رقم أعمالكم المصرح به لسنة 2013.

2- **تحديد النتيجة الجبائية:** تم الإحتفاظ بالربح الصافي المصرح به خلال سنة 2010، والمحدد من خلال حسم الأعباء المبررة لرقم أعمالكم لسنة 2010، أما بالنسبة لباقي السنوات محل التحقيق (2011، 2012، 2013) فقد تم إضافة العناصر التالية إلى ربحكم المصرح به، وهي موضحة كمايلي:

■ سنة 2011: تم إضافة مبلغ 1 153 840,00 دج الذي يمثل رقم أعمال تم إضافة مبلغ قسط الإهلاك سنوي المقدر بـ 200 000,00 دج غير مبرر. ومبلغ 1 000,00 دج والمتعلق بالأعباء المقيدة في ح/65 الأعباء العملية الأخرى، ومبلغ إقتطاع الضمان الإجتماعي المقدر بـ 39 689,00 دج.

■ سنة 2012: تم تحديد الربح بإضافة العناصر التالية:

■ مبلغ الفاتورة المقيدة مرتين في ح/600 مشتريات البضائع المباعة والمقدرة بـ 300 000,00 دج، أي خصمها مرتين من الأرباح كما هو مذكور سابقا.

■ مبلغ المصاريف المقيدة في ح/601 مواد أولية مستهلكة غير مبررة والمقدرة بـ 100 980,00 دج هذا من جهة ومن جهة أخرى تم تخفيض من أرباح سنة 2012 حقوق الرسم على النشاط المهني الناتجة عن الزيادة في رقم أعمال المقبوض غير مصرح به في سنة 2012 المذكور سابقا، وقدرة الحقوق بـ 23 076,00 دج.

- تم تحديد الربح الصافي بإضافة فواتير شراء قطع غيار بإجمالي مبلغ المقدر بـ 1 937 238,00 دج غير مقيدة في أصول المؤسسة (ميزانية المؤسسة)، كما هو مذكور سابقا.
 - تم تخفيض من أرباح سنة 2013 أي حقوق الرسم على النشاط المهني TAP الناتجة عن الزيادة في رقم الأعمال المقبوض المصرح به والمقدر بـ 1 800,00 دج.
 - 3- **حسم الرسم على المشتريات:** قد تم دمج الرسم القيمة المضافة غير قابلة للحسم خلال السنوات محل التحقيق كمايلي:
 - سنة 2010: الرسم على القيمة المضافة المتعلق بفواتير الشراء المحررة من طرف SARL TUBEX لصناعة الأنابيب والمقدرة بـ 183 990,00 دج والتي قتم بحسمها من خلال التصريحات الشهرية G50 لسنة 2011
 - سنة 2011: الرسم على القيمة المضافة المتعلق بفاتورة الشراء محررة من قبل المورد ECDE لبيع الإسمنت وقدرة بـ 165 968,00 دج والتي قتم بحسمها من خلال التصريحات الشهرية G50 لسنة 2011.
 - سنة 2012: الرسم على قيمة المضافة المتعلق بفاتورة الشراء المحررة من قبل المورد أرجيلكس (خردوات ومعدات) والمقدرة بـ 51 000,00 دج والتي قتم بحسمها من خلال التصريحات شهرية G50 لسنة 2012 والمحسومة مرتين، وهذا ما تم توضيحه سابقا.
 - سنة 2013: حسم الرسوم على المشتريات لسنة 2013.
- تم إدماج TVA متعلق بفواتير شراء قطع الغيار خاصة بالإستثمارات وهذا حسب ماتم توضيحه في النقائص المشار إليها سابقا.

الجدول رقم: 3-5 حسم الرسم على المشتريات

سبب الرفض	إقرار شهر الحسم	TVA	HT	إسم المورد	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
فاتورة مسددة نقدا	حسم إقرار شهر نوفمبر 2010	183 990,00	1 082 294,00	SARL TUBEX	112	2010/10/10
غياب وصل التسديد البنكي	إقرار شهر جويلية 2011	165 968,00	976 287,00	ECDE	1025	2011/06/08
فاتورة مسجلة في أصول المؤسسة	حسم إقرار شهر مارس 2013	103 932,00 225 397,00	611 370,00 1 325 868,00	SARL IMPOR/ EXPORT	730 731	2013/02/28 2013/02/29

4- الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأجور ومرتبات: لا يوجد أي تسوية تذكر في هذا الشأن وهذا لكل السنوات محل التحقيق (2010، 2011، 2012، 2013).

الفصل الثالث:

إجراءات الرقابة الجبائية لمركز الضرائب تيسميسيلت

2- الوضعية الجبائية:

مما سبق ذكره فإن وضعتكم الجبائية لسنوات محل التحقيق (2010، 2011، 2012، 2013).

1-2 جدول تحديد رقم الأعمال:

الجدول رقم: 3-6 تحديد رقم الأعمال

2013	2012	2011	2010	التعيين
رقم الأعمال المفوتر المحقق				
19 444 020,00	25 260 930,00	36 813 642,00	10 340 850,00	رقم الأعمال المحقق
19 444 020,00	25 260 930,00	35 620 113,00	10 340 850,00	رقم الأعمال المصرح به
لا شيء	لا شيء	1 935 529,00	لا شيء	الزيادات
رقم الأعمال المقبوض				
7 304 683,00	24 413 970,00	37 692 171,00	12 303 417,00	رقم الأعمال المحقق
6 404 683,00	23 260 130,00	37 692 171,00	12 303 417,00	رقم الأعمال المصرح به
900 000,00	1 153 840,00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

3-1 تحديد النتيجة الجبائية:

الجدول رقم: 3-7 تحديد النتيجة الجبائية

2013	2012	2011	2010	التعيين
1 460 936,00	1 627 298,00	2 512 811,00	615 170,00	الربح المصرح
		1 193 529,00		الزيادة في رقم الأعمال المفوتر
	300 000,00			دمج فواتير مقيدة مرتين
1 937 238,00				دمج فواتير قطع الغيار
	100 980,00			دمج مصاريف غير مبررة
		200 000,00		دمج قسط الإهلاك السنوي
		1 000,00		مخالفة قانونية
18 000,00	23 076,00			حسم الرسم على النشاط المهني
3 380 174,00	2 005 202,00	3 907 340,00	615 170,00	الربح المحقق

4-1 جدول تحديد قواعد وأسس فرض الضرائب والرسوم:

الجدول رقم: 3-8 تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني (2%)

2013	2012	2011	2010	التعيين
بلدية تيسمىلت				
7 304 683,00	23 259 680,00	37 692 171,00	12 303 417,00	رقم الأعمال المحقق
6 404 683,00	23 259 680,00	37 692 171,00	12 303 417,00	رقم الأعمال المصرح به
900 000,00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات
بلدية برج الأمير عبد القادر				
	1 154 290,00			رقم الأعمال المقبوض
	450,00			رقم الأعمال المصرح به
	1 153 840,00			الزيادات

الجدول رقم: 3-9 تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة

2013	2012	2011	2010	التعيين
%17	%17	%17	%17	
فرض الرسم على القيمة المضافة (17%)				
7 304 683,00	24 413 970,00	37 692 171,00	12 303 417,00	رقم الأعمال المحقق
6 404 683,00	23 260 130,00	37 692 171,00	12 303 417,00	رقم الأعمال المصرح به
900 000,00	1 153 840,00	لا شيء	لا شيء	الزيادات
فرض الضريبة على الدخل الإجمالي				
3 308 174,00	2 005 202,00	3 907 340,00	615 170,00	الربح المحقق
1 460 936,00	1 627 298,00	2 512 811,00	615 170,00	الربح المصرح
1 919 238,00	377 904,00	1 394 529,00	لا شيء	الزيادات

5-1 جدول حساب الحقوق والغرامات:

إذا كان هناك فرق ماهو مصرح به وما وجدته المحققون، يكون هناك تقويم مباشر حسب السلم التالي:

الجدول رقم: 10-3 سلم التقويم المباشر للحقوق والغرامات

النسبة	المبالغ
%10	أقل من 50 000 دج أو يساوي
%15	ما بين 50 000 و 200 000 دج أو يساوي
%25	أكثر من 200 000 دج

وهذا حسب نص المادة 193 من قانون الضرائب المماثلة والرسوم المماثلة لسنة 2012.

الجدول رقم: 11-3 حساب الحقوق والغرامات لبلدية تيسمسيلت

2013	2012	2011	2010	التعيين
146 093,66	465 194,6	753 843,42	246 068,34	الحقوق المستحقة
128 093,66	465 194,6	753 843,42	246 068,34	الحقوق المدفوعة
1 800,00	-	-	-	الحقوق المغفلة
%10	-	-	-	غرامات الوعاء
1 800,00	-	-	-	مبلغ غرامات الوعاء
1 920,00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	مجموع الحقوق والغرامات

الجدول رقم: 3-12 حساب الحقوق والغرامات بلدية برج الأمير عبد القادر

2012	التعيين
23 085,8	الحقوق المستحقة
9	الحقوق المدفوعة
23 076,8	الحقوق المغفلة
%10	غرامات الوعاء
2 307,68	مبلغ غرامات الوعاء
25 384,48	مجموع الحقوق والغرامات

الجدول رقم: 3-13 حساب الحقوق والغرامات

2013	2012	2011	2010	التعيين
الرسم على القيمة المضافة				
1 241 796,00	4 150 375,00	6 407 669,00	2 091 581,00	الحقوق المستحقة
1 088 796,00	3 954 222,00	6 407 669,00	2 091 581,00	الحقوق المدفوعة
153 000,00	196 153,00	0	0	الحقوق المغفلة
329 329,00	51 000,00	165 968,00	183 990,00	دمج الرسم على القيمة المضافة غير قابل للحسم
482 329,00	247 153,00	165 968,00	183 990,00	إجمالي الحقوق المغفلة
%25	%25	%15	%15	معدل غرامة الوعاء
120 582,00	61 788,00	24 895,00	27 599,00	مبلغ الغرامات
602 911,00	308 941,00	190 863,00	211 589,00	مجموع الحقوق والغرامات
الضريبة على الدخل الإجمالي				
676 035,00	401 140,00	1 253 569,00	295 449,00	الحقوق المستحقة
292 187,00	325 450,00	747 484,00	295 449,00	الحقوق المدفوعة
383 848,00	75 690,00	506 085,00	-	الحقوق المغفلة
%25	%15	%25		غرامات الوعاء
95 962,00	11 353,5	126 521,25		مبلغ غرامات الوعاء
479 810,00	87 043,5	632 606,25	لاشيء	مجموع الحقوق والغرامات

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي، وهذا حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2011، وهو كالاتي:

الجدول رقم: 3-14 الجدول التصاعدي الخاص بحساب الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120 000
20%	من 120 001 إلى 360 000
30%	من 360 001 إلى 1 440 000
35%	أكثر من 1 440 001

الجدول رقم: 3-15 جدول الحقوق والغرامات

التعيين	الحقوق	الغرامات	المجموع
الرسم على القيمة المضافة	1 079 440,00	234 834,00	1 314 274,00
الضريبة على الدخل الإجمالي	965 623,00	233 836,75	1 199 459,75
الرسم على النشاط المهني	41 076,8	4 107,68	45 184,48
مجموع الحقوق والغرامات	2 086 139,8	472 778,43	25 589 918,23

1-6 رد فعل المكلف بعد إستلام نتائج التحقيق: للمكلف إمكانية الطعن في نتائج التحقيق وطلب التحكيم من رئيس مركز الضرائب، وقد إحتج هذا الأخير وطلب إعادة النظر في النتائج كما قام بتقديم أدلة تثبت صحة محاسبته في بعض النقاط.

وعقدت جلسة التحكيم بحضور السيد رئيس مركز الضرائب، وقام المحققون بإعادة تقييم الوعاء الضريبي من جديد بناء على المستندات.

المطلب الثالث: التعديلات النهائية التي تطرأ على ملف التحقيق بعد جلسة التحكيم.

بعد دراسة جواب المكلف المودع بتاريخ 20/10/2014 وعقد جلسة التحكيم بتاريخ 2/11/2014 بمقر مركز الضرائب تيسمسيلت تحت إشراف السيد رئيس مركز الضرائب تقرر مايلي:

1- النقطة الأولى: تتعلق بطلب إلغاء إدماج الرسم على القيمة المضافة لفاتورة الشراء رقم 1025 بتاريخ 08/06/2011 خلال سنة 2011.

■ الجواب: بعد إثبات تسديد قيمة فاتورة الشراء المذكورة سابقا، عن طريق إحضار وصل تسديد عن طريق البنك لقيمة الفاتورة المقدرة بـ 1 142 255,00 دج (TTC)، تقرر قبول طلبكم المتعلق بإلغاء إدماج الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 165 968,00 دج (TVA).

2- النقطة الثانية: المتعلقة بطلب إلغاء الزيادة في رقم الأعمال المقبوض لسنة 2013 والمقدر

بـ 900 000,00 دج، والظاهر في الجانب الدائن لحسابكم البنكي المفتوح لدى بنك التنمية الفلاحية.

■ الجواب: تقرر قبول طلبكم المتمثل في إلغاء الزيادة في رقم الأعمال لسنة 2013، تبعا لإثباتكم أن هذا المبلغ يتمثل في إلغاء صك مدفوع لفائدة أحد الموردين الناتج عن إلغاء فاتورة الشراء.

3- النقطة الثالثة: المتعلقة بإدماج تكاليف شراء قطع الغيار لسنة 2013، وكذا دمج الرسوم المسترجعة والمتعلقة بها.

■ الجواب: بعد دراسة ومناقشة جوابكم أثناء الجلسة تقرر عدم قبول طلبكم المتعلق بإدماج تكاليف فواتير شراء قطع الغيار لمعدات النقل غير مقيدة في أصول المؤسسة، وبالتالي الإبقاء على إدماج تكاليف فاتورة الشراء رقم 730 بتاريخ 28/02/2013 وفاتورة الشراء رقم 731 بتاريخ 29/02/2013 المحررتان من طرف المورد SARL IMPORT/ EXPORT، وكذا الإبقاء على إدماج الرسم على القيمة المضافة المتعلق بهما لسنة 2013.

الفصل الثالث:

إجراءات الرقابة الجبائية لمركز الضرائب تيسمست

ومما سبق توضيحه تكون الوضعية الجبائية بعد التحقيق كمايلي:

1- جداول تحديد رقم الأعمال:

الجدول رقم: 3-16 تحديد رقم الأعمال بعد جلسة التحكيم

2013	2012	2011	2010	التعيين
رقم الأعمال المفوتر المحقق				
19 444 020,00	25 260 930,00	36 813 642,00	10 340 850,00	رقم الأعمال المحقق
19 444 020,00	25 260 930,00	35 620 113,00	10 340 850,00	رقم الأعمال المصرح به
لا شيء	لا شيء	1 935 529,00	لا شيء	الزيادات
رقم الأعمال المقبوض				
6 404 683,00	24 413 970,00	37 692 171,00	12 303 417,00	رقم الأعمال المحقق
6 404 683,00	23 260 130,00	37 692 171,00	12 303 417,00	رقم الأعمال المصرح به
لا شيء	1 153 840,00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

2- تحديد النتيجة الجبائية:

الجدول رقم: 3-17 تحديد النتيجة الجبائية بعد جلسة التحكيم

2013	2012	2011	2010	التعين
1 460 936,00	1 627 298,00	2 512 811,00	615 170,00	الربح المصرح
		1 193 529,00		الزيادة في رقم الأعمال المفوتر
	300 000,00			دمج فواتير مقيدة مرتين
1 937 238,00				دمج فواتير قطع الغيار
	100 980,00			دمج مصاريف غير مبررة
		200 000,00		دمج قسط الإهلاك السنوي
		1 000,00		مخالفة قانونية
	23 076,00			حسم الرسم على النشاط المهني
3 398 174,00	2 005 202,00	3 907 170,00	615 170,0	الربح المحقق

الفصل الثالث:

إجراءات الرقابة الجبائية لمركز الضرائب تيسميسيلت

الزيادة في الربح المحقق في سنة 2013 بـ 18 000,00 دج وذلك بسبب إلغاء الرسم على النشاط المهني المتعلق بطلب إلغاء الزيادة في رقم الأعمال المقدر 900 000,00 دج بالحساب البنكي لدى بنك التنمية الفلاحية لوجود أدلة إثبات، مع الإبقاء على الربح المحقق لسنة 2010، 2011، 2012.

3- جداول تحديد قواعد وأسس فرض الضرائب والرسوم:

الجدول رقم: 3-18 تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني (2%) بعد جلسة التحكيم

2013	2012	2011	2010	التعيين
بلدية تيسميسيلت				
6 404 683,00	23 259 680,00	37 692 171,00	12 303 417,00	رقم الأعمال المحقق
6 404 683,00	23 259 680,00	37 692 171,00	12 303 417,00	رقم الأعمال المصرح به
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات
بلدية برج الأمير عبد القادر				
	1 154 290,00			رقم الأعمال المقبوض
	450,00			رقم الأعمال المصرح به
	1 153 840,00			الزيادات

الجدول رقم: 3-19 تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة بعد جلسة التحكيم

2013	2012	2011	2010	التعيين
%17	%17	%17	%17	
الرسم على القيمة المضافة (17%)				
6 404 683,00	24 413 970,00	37 692 171,00	12 303 417,00	رقم الأعمال المحقق
6 404 683,00	23 260 130,00	37 692 171,00	12 303 417,00	رقم الأعمال المصرح به
لا شيء	1 153 840,00	لا شيء	لا شيء	الزيادات
الضريبة على الدخل الإجمالي				
3 398 174,00	2 005 202,00	3 907 340,00	615 170,00	الربح المحقق
1 460 936,00	1 627 298,00	2 512 811,00	615 170,00	الربح المصرح
1 937 238,00	904,00 377	1 394 529,00	لا شيء	الزيادات

4- جداول حساب الحقوق والغرامات

الجدول رقم: 3-20 حساب الحقوق والغرامات لبلدية تيسمسيلت بعد جلسة التحكيم

التعيين	2010	2011	2012	2013
الحقوق المستحقة	246 068,34	753 843,42	465 194,6	128 093,66
الحقوق المدفوعة	246 068,34	753 843,42	465 194,6	128 093,66
الحقوق المغفلة	-	-	-	-
غرامات الوعاء	-	-	-	-
مبلغ غرامات الوعاء	-	-	-	-
مجموع الحقوق والغرامات	لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء

مجموع الحقوق والغرامات لبلدية تيسمسيلت لسنة 2013 قد ألغيت بسبب إلغاء الرسم على النشاط المهني المتعلق بإلغاء الزيادة في رقم الأعمال لسنة 2013، أما فيما يخص بلدية برج الأمير عبد القادر فمجموع الحقوق والغرامات بقيت على حالها لعدم وجود أي تغيير في رقم الأعمال.

الجدول رقم: 3- 21 حساب الحقوق والغرامات بعد جلسة التحكيم

التعين	2010	2011	2012	2013
الرسم على القيمة المضافة				
الحقوق المستحقة	2 091 581,00	6 407 669,00	4 150 375,00	1 241 796,00
الحقوق المدفوعة	2 091 581,00	6 407 669,00	3 954 222,00	1 088 796,00
الحقوق المغفلة	0	0	196 153,00	153 000,00
دمج الرسم على القيمة المضافة غير قابل للحسم	183 990,00	-	51 000,00	329 329,00
إجمالي الحقوق المغفلة	183 990,00	-	247 153,00	482 329,00
معدل غرامة الوعاء	%15	-	%25	%25
مبلغ الغرامات	27 599,00	-	61 788,00	120 582,00
مجموع الحقوق والغرامات	211 589,00	لاشيء	308 941,00	602 911,00
للضريبة على الدخل الإجمالي				
الحقوق المستحقة	295 449,00	1 253 569,00	401 140,00	679 635,00
الحقوق المدفوعة	295 449,00	747 484,00	325 450,00	292 187,00
الحقوق المغفلة	-	506 085,00	75 690,00	387 448,00
غرامات الوعاء		%25	%15	%25
مبلغ غرامات الوعاء		126 521,25	11 353,5	96 862,00
مجموع الحقوق والغرامات	لاشيء	632 606,25	87 043,5	483 310,00

لم تسجل أي حقوق وغرامات في سنة 2011 بسبب إلغاء الرسم على القيمة المضافة الخاص بفاتورة شراء رقم

1025 والمقدرة ب 165 968,00 وذلك بعد إثبات تسديد قيمة الفاتورة بإحضار وصل التسديد البنكي.

الجدول رقم: 22-3 جدول الحقوق والغرامات بعد جلسة التحكيم

التعيين	الحقوق	الغرامات	المجموع
الرسم على القيمة المضافة	913 472,00	209 969,00	1 123 441,00
الضريبة على الدخل الإجمالي	969 223,00	234 727,75	1203950,75
الرسم على النشاط المهني	23 076,00	2 307,68	25 384,48
مجموع الحقوق والغرامات	1 905 771,00	447 004,43	2 352 776,23

إن الثغرات التي تم إكتشافها من خلال عملية التحقيق في محاسبة المكلف محل التحقيق، ستؤثر على كل ما يرتبط حسابه وتقديره بهذه المعلومات، ومنها الضرائب والرسوم، حيث تؤكد نتائج التحقيق أن هناك أخطاء في الوضعية المحاسبية للمكلف المصرح بها خلال السنوات محل التحقيق، وهذه الأخطاء آثرت سلبا على وعاء الضرائب والرسوم، مما جعل مبالغها تبدو أكثر مما هي عليه.

خلاصة الفصل الثالث:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على إكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها. ولتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية، عمل المشرع على تنظيم سيرها وعملها بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة في ذلك.

وفي هذا الإطار تهدف الدراسة الميدانية في مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت إلى دراسة وتحليل دور المراقبة الجبائية في التقليل من الغش والتهرب الضريبي، وذلك من خلال ضمان إحترام وتطبيق التشريع الجبائي، من خلال نظام متكامل من الإجراءات بالإضافة إلى طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستواه.

إلا أن دراستنا تطرقت إلى التحقيق في المحاسبة، والذي يعد تحقيق معمق للوضعية المحاسبية التي تخص المكلف المعني، بحيث يسمح هذا التحقيق بإكتشاف محاولات التملص من الضريبة بشتى الطرق غير مشروعة، وهذا ما قام به أعوان الرقابة الجبائية في المثال السابق.

الخاتمة العامة

لقد حاولت من خلال هذا البحث أن ألقى الضوء على ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، والتي تعتبر من أهم إنشغالات المشرع الجبائي، حيث أنها تقلص من أهمية النظام الضريبي وتحدد وجوده، وذلك لتعقدها وإحتوائها على أشكال وطرق إحتيالية يصعب الكشف عنها، كما أنها تحمل أضرار على خزينة الدولة وذلك بالنظر إلى النقص الذي تسببه لحصيلة الإيرادات من الضرائب، وهذا ما يثبت وجودها وإنتشارها في العديد من القطاعات إضافة إلى تلك الأسباب التي تدفع بالمكلفين إلى التهرب من الضريبة بكل ما أتيح لهم من قدرات على تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا دون مراعاة الآثار والنتائج السلبية التي تلحق بالدولة وبالمكلف نفسه.

ولحل هذه الإشكالية، تطرقت في هذا البحث إلى الوسيلة التي يمكن من خلالها التقليل من حدة الظاهرة، وهي الرقابة الجبائية والتي تشكل أداة مهمة والسبيل الأفضل لكشف حالات الغش والتهرب الضريبي، وذلك عن طريق التأكد من صحة التصريحات المقدمة للمصالح الجبائية وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية.

ولتكون الرقابة الجبائية ناجعة يجب أن تتكون من نظام متكامل من الهياكل والإجراءات الجبائية والمتمثلة في المصالح الجبائية والتي تعمل على إكتشاف حالات الغش والتهرب من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة، عن طريق التحقيقات الجبائية (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة...).

ولإثبات ما سبق من الناحية العملية تناولت دراسة تطبيقية تمت على مستوى مركز الضرائب تيسمست من خلال دراسة حالة نوع من التحقيقات ألا وهو التحقيق في المحاسبة.

إختبار صحة الفرضيات:

إنطلاقا مما سبق وبعد إختبار صحة الفرضيات أو نهيها توصلنا إلى مايلي:

الفرضية الأولى والثانية:

تم إثبات هاتين الفرضيتين من الأهمية التي تكتسيها الرقابة الجبائية نظرا لكون النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، ومنه فإن الرقابة الجبائية تشكل أداة فعالة في يد الإدارة الجبائية من خلال أجهزتها المختصة والطرق المطبق لديها، التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبة، والعمل على كشف الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، وذلك من أجل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

الفرضية الثالثة:

تم تأكيد صحة هذه الفرضية وذلك لأن التشريع الضريبي حولة لأعوان الرقابة الجبائية أثناء أداء مهامهم الرقابية حق الإطلاع، الرقابة، وإستدراك الأخطاء، وذلك لكشف المخالفات من قبل المكلفين بالضريبة.

كما أضاف وسائل وطرق للتحقيق منها التحقيق المحاسبي، والتحقيق المصوب ورقابة على الوثائق والمطبقة على مستوى مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت مساهمتا منها في التقليل من الغش والتهرب الضريبي.

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها فيما يخص موضوع دور المراقبة الجبائية في التقليل من الغش والتهرب الضريبي توصلنا إلى النتائج التالية:

- 1- تعتبر ظاهرة الغش والتهرب الضريبي من أهم المشاكل الإقتصادية والإجتماعية التي تعاني منها مختلف الدول، والتي تتخذ العديد من الأساليب يصعب التعرف عليها؛
- 2- يشكل التهرب الضريبي عائق أمام تحقيق النمو الإقتصادي، إذ أن أثر إعاقه المنافسة الإقتصادية يؤدي إلى كبح التطور والنمو الإقتصادي، كما أن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي الذي لا يسمح بتكوين الإدخار العام، وهو ما يحد من إمكانية القيام بالمشاريع الإستثمارية، وبذلك فإن التهرب الضريبي يعتبر من أبرز مظاهر الفساد الإقتصادي؛
- 3- يصعب قياس التهرب الضريبي رغم تعدد مناهج وطرق تقديره، إذ أنه غير قابل للقياس نظرا لعدم إمكانية حصره، وإرتباطه بالإقتصاد السري الذي يحتل نسبة كبيرة من الإقتصاد الوطني؛
- 4- يترتب عن التهرب الضريبي آثار مباشرة وغير مباشرة، فهو يعيق دور الدولة في تحقيق سياستها الضريبية ولذلك ينبغي على الدولة مكافحته، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال فرض رقابة جبائية محكمة تقوم بالتأكد من صحة وصدق تصريحات المكلفين بالضريبة؛
- 5- تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة المنتهجة من طرف المصالح الجبائية لمحاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، من خلال الإجراءات أهمها الرقابة المعمقة والرقابة العامة التي تضبط عمل الإدارة من أجل حماية المال العام؛

توصيات البحث:

بعد هذا التحليل لمتغيرات البحث إرتأينا تقديم التوصيات التالية لمن يهمهم ويعينهم موضوع هذه الدراسة.

- 1- ضرورة إرساء مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي على المكلفين، وتحسين العلاقة بينهم وبين مصالح الضرائب؛
- 2- توعية المجتمع الجزائري بالثقافة الضريبية، وإبراز أهمية الإيرادات الجبائية؛
- 3- إجراء دورات تكوينية للموارد البشرية في المجال الجبائي، بما يتمشى مع الوقت الراهن خاصة في ظل عدم إستقرار النظام الجبائي؛
- 4- ضرورة إعادة النظر في معدلات ونسب بعض الضرائب والرسوم التي تشكل ضغطا ضريبيا يثقل كاهل المكلفين ويدفعهم إلى التهرب من الضريبة؛
- 5- وجوب الإطلاع على القوانين الجبائية وذلك بالإطلاع على قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الطابع، قانون الضرائب غير مباشرة، قانون التسجيل، وكذا قانون الإجراءات الجبائية الرقابة، والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، وذلك لأجل الإمام بالنصوص التشريعية التي تساعد أعوان الرقابة الجبائية في أداء مهامه من أجل إكتشاف حالات التهرب الضريبي.

آفاق البحث:

يمكننا في نهاية هذه الدراسة أن نبرز بعض الإستفهامات يجب التطرق إليها في الدراسات اللاحقة وهي:

- 1- مدى تأثير التهرب الضريبي على الإيرادات العامة لميزانية للدولة؛
 - 2- فعالية النظام الضريبي ودوره في تمويل الخزينة العمومية.
- من خلال كل ما تناولناه في دراستنا وما توصلنا إليه من نتائج وتوصيات ورغم الصعوبات التي واجهتنا في إنجائها إلا أننا تمكنا ولو بجزء بسيط من تسليط الضوء على دور المراقبة الجبائية في التقليل من الغش والتهرب الضريبي.

ولا يسعنا في النهاية إلا أن نسأل الله عز وجل أن نكون قد وفقنا في إختيار الموضوع ومعالجته.

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية:

▪ الكتب:

- 1- أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثامنة، عمان الأردن، 2011.
- 2- الحاج خبايا عبد الله، أساسيات في إقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، بدون طبعة الإسكندرية، مصر، 2009.
- 3- السيد حجازي مرسي، مبادئ الإقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الطبعة الثانية الإسكندرية، مصر، 2000.
- 4- بن أعمار منصور، الضريبة على أرباح الشركات I.B.S، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.
- 5- بوزيدة حميدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر، 2005.
- 6- عبد الناصر نور، نائل حسن عدسي، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008.
- 7- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 8- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي النزاع الضريبي، دار الهدى، بدون طبعة، الجزائر، 2012.
- 9- محرز محمد عباس، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومه، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2003.
- 10- محرز محمد عباس، المداخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، بدون سنة.

▪ المجالات:

- 1- وهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد الثامن، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف الجزائر، 2008.
- 2- الخطيب خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000.

قائمة المصادر والمراجع

- 3- براهيمى سمية، بلعايش ميادة، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث إقتصادية عربية، العددان 67-86 / صيف- خريف، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية بالتعاون مع مركز دراسات الوحدة العربية، مصر، 2014.
 - 4- بن صغير عبد المومن، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر/ صعوبات الإقتطاع، وأفاق التحصيل، مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، 2013.
 - 5- بن عبد الله عادل، سافري عادل، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة الفكر العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، الجزائر، 2004.
 - 6- خالد عيادة عليجات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الإقتصاد الجديد، العدد التاسع، جامعة إربد، الأردن، 2013.
- أطروحات الدكتوراه والرسائل الماجستير:
- 1- فلاح محمد، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات- (بالرجوع إلى حالة الجزائر)، أطروحة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
 - 2- أوهيب بن سلمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003.
 - 3- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007.
 - 4- شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في التحقيق التوازن الإقتصادي، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2010.
 - 5- طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2002.

قائمة المصادر والمراجع

- 6- عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
- 7- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر من 2003 إلى 2008، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدية، 2009.
- 8- قلاب ذبيح لياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
- 9- قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.

■ الملتقيات والمؤتمرات:

- 1- بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، مداخلة: مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى: إستراتيجية الحكومة للقضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، أيام 15-16 نوفمبر، 2011.
- 2- عبد الله الحرتسي حميد، رداوية معمر، مداخلة: دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهمية في إتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية حالة المديرية العامة للضرائب، الملتقى العلمي الدولي: صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، أيام 14-15 أفريل، 2009.
- 3- عجلان العياشي، مداخلة: ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحكومة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر، 2009.

قائمة المصادر والمراجع

- 4- لعريض أمين، مداخلية: الوسائل القانونية لحماية المال العام من خطر الغش الجبائي، الملتقى الوطني الثاني: آليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، كلية الحقوق، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، أيام 05-06 ماي، 2009.
 - 5- ولهي بوعلام، مداخلية: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر، 2009.
 - 6- محمد سليم وهبه، التهرب الضريبي- واقع و توصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، الجمهورية اليمنية، أيام 26-27 جويلية، 2010.
- القوانين والمراسيم والنشريات:
- 1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، منشورات الساحل 2015.
 - 2- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18-19 من قانون الإجراءات الجبائية، منشورات الساحل الجزائر، 2010.
 - 3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المادة 05، والمتضمن القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 18 سبتمبر، 2006.
 - 4- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ بتاريخ 2006/09/18.
 - 5- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات الساحل 2013.
 - 6- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات الساحل الجزائر، 2013.
 - 7- وزارة المالية، مركز الضرائب، دليل إجراءات المراقبة الجبائية، 2014.

قائمة المصادر والمراجع

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

▪ الكتب:

1- A. Hamini, **L'audit comptable et financier**, Editio Berti, 1ere Edition, Algérie, 2001.

▪ القوانين والمراسيم:

1- Ministère de finance, Direction Générale des Impôts, Direction des recherches et Vérifications, **Guide du control sur pièce**, 2003

2- Ministère de finance, Direction des relation publiques et de la communication, **guide pratique du contribuable**, CO- Edition/ Les Editions du Sahel, 2010

ثالثا: مواقع الإلكترونية:

<http://www.mfdgi.gov.dz> .

الموقع الرسمي لوزارة المالية.