



جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

تقييم فعالية الرقابة الخارجية في مكافحة الغش الضريبي
-دراسة حالات رقابة جبائية بمديرية الضرائب لولاية غرداية-

تحت إشراف الأستاذ: كريم هندي
الأستاذ المشرف المساعد: خبيطي خضير

من إعداد الطالبين:

- بودعاس رستم

- بعمور الشيخ باحمد

قيمت وأجيزت أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
الشرع يوسف	د. محاضر	غرداية	رئيساً
هندي كريم	أ. محاضر	جامعة غرداية	شرفاً ومقرراً
خبيطي خضير	أ. محاضر	جامعة غرداية	شرفاً مساعداً
بن مولاي زينب	أ. محاضر	جامعة غرداية	ممتحنا
بن طاجين عبد الرحمان	أ. محاضر	جامعة غرداية	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021/2020

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.
الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، أما بعد نحمد الله على توفيقه وكرمه لنا
ونهدي هذا العمل المتواضع و ثمرة جهدنا إلى من قال فيهما عز وجل: "واخفض لهما جناح الذل من
الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيراً".

إلى أعظم من عمنا فضلهما..إلى أعذب عبارة نطقها في الوجود إنهما : الوالدين

الأم والأب حفظهما الله تعالى وأطال في أعمارهما

وإلى من عشنا براءة طفولتنا معهم إخواننا أخواتنا.

كما لا ننسى أن ندعو الله بأن يرحم الذين ربونا صغارا ثم التحقوا بجوار المولى تعالى:

{وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيراً}

والشكر موصول أيضا إلى كل الأساتذة الذين درّسونا في الجامعة وضحوا من أجل رسالة

عظيمة إنها حمل رسالة العلم.ثم إلى كل زملائنا الطلبة في جامعة

غــــــــــــــــرداية.

إلى كل الطاقم الإداري ونخص بالذكر قسم العلوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق

ومراقبة التسيير.

وإلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا البحث من قريب أو بعيد ...

شكر و عرفان

اللهم إنا نسألك أن تلهمنا شكر نعمك وتجعل علمنا مخلصا لوجهك فالحمد والشكر لجلالك
وعظيم سلطانك " وما توفيقنا إلا بالله عليه توكلنا وإليه ننيب "
قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

من لم يشكر الناس لم يشكر الله، ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تستطيعوا
فادعوا له

وإقتداء بهذا الحديث الشريف نوجه شكرنا إلى الأستاذ المشرف: كريم هندي
الذي غمرنا بكرمه ونصائحه وتوجيهاته، وخاصة دعمه وتفهمه الكبيرين
إلى كل أساتذتنا الكرام في جامعة غــــرداية

تحية خاصة إلى: مدير مكتب المراقبة الجبائية الذي أحسن إستقبالنا، وإلى رئيس الفرقة
لمكتب التحقيقات الجبائية الذي تعلمنا منه الكثير من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها،
حيث لا زالوا يوجهوننا إلى آخر خطوة خطوناها فجزاكم الله عنا كل خير، وإلى كل عمال
وموظفي

مديرية الضرائب بغــــرداية، وإلى كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد
..

إلى كل زملائنا وزميلاتنا فيقسم العلوم المالية والمحاسبة
وإلى كل من ساعدنا وأعاننا من قريب أو بعيد ولو بكلمة، نصيحة، أو دعاء

وأخيرا نسأل الله الكريم أن يتقبل منا خالص أعمالنا و يدخرها لنا ليوم لا ينفع فيه مال ولا
بنون إلا من أتى الله بقلب سليم.

المخلص

تعالج هذه المذكرة كيفية محاربة التهرب و الغش الضريبي ، حيث تطرقنا الى تحليل هذه الظاهرة مع طرق و أساليب معالجتها ، و علاقتها مع المتغيرات الخارجية ، فمعظم الدول يضعن الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة ، و ذلك باستعمال ادواتها و أجهزتها للحد منها ، إلا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب الضريبي لوحدها ، انما يجب الاستعانة بطرق أخرى مثل استخدام طرق وقائية قبل حدوث تهرب او غش ، و التنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات ال لازمة ، و في الأخير تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث تطور عدد الملفات المدروسة و النتائج المقدمة ، مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها ، و إعطاء التحسينات اللازمة لزيادة فعالية الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية

التهرب الضريبي ، الغش الضريبي ، الرقابة الجبائية.

Résumé :

Cette memoire se traite le probleme de l'evasion et la fraude fiscale, où on a Analysé ce phénomène avec des méthodes et des techniques de leur traitement et de leur relation avec les changements externes où tous les pays déposent le

le contrôle fiscal comme une méthode de contrôle, en utilisant ses outils et ses matériels pour reduiser ce probleme. Toutefois, le controle fiscal ne peut pas d'eliminer de l'evasion et la fraude fiscale seul, mais doit être utilisé d'autres moyens comme d'utiliser les methodes de prévention avant qu'une évacion ou une fraude se produise. et la coordination entre les administrations pour obtenir des informations nécessaires, finalement le contrôle fiscal en Algérie s'estimé en termes d'évolution du nombre de fichiers étudiés et des résultats présentés, à la conclusion de l'efficacité de ce contrôle en Algérie avec de presenter quelque problemes qui souffre le contrôle fiscal.

Mots cles : L'évasion fiscale, la collecte fiscale, contrôle fiscal

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
1	الإهداء
2	الشكر والتقدير
3	ملخص الدراسة
4	فهرس المحتويات
5	قائمة الجداول، الأشكال، الملاحق
6	قائمة المختصرات
7	مقدمة
08	تمهيد
09	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية الخارجية والغش الضريبي
10	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية الخارجية والغش الضريبي
11	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية الخارجية
24	المطلب الثاني: ماهية الغش الضريبي
33	المطلب الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي
38	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
38	المطلب الأول: دراسات وطنية
40	المطلب الثاني: دراسات أجنبية
41	المطلب الثالث: أوجه التشابه والإختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
43	خلاصة:
43	تمهيد:
44	الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغيرداية
44	المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب بغيرداية
44	المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب بغيرداية
44	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بغيرداية
45	المطلب الثالث: مهام مختلف مصالح الرقابة الجبائية
48	المبحث الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية
50	المطلب الأول: دراسة حالة رقابة جبائية في إطار التحقيق المحاسبي
59	المطلب الثاني: دراسة حالة رقابة جبائية في إطار التحقيق المصوب
63	المطلب الثالث: دراسة حالة رقابة جبائية في إطار التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
70	المطلب الرابع: تحليل دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي
73	خلاصة:
74	الخاتمة
76	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
15	أشكال الرقابة الجبائية	1
22	أشكال التحقيق وأجاله	1-1
37	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الأجمالي	1-2
40	جدول المقارنة بين الدراسات	1-3
41	الأختلاف والتشابه بين الدراسات	2-3
44	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية غرداية	1-1
49	مراحل أنتقال الملفات	1-2
55	جدول تسديد الحقوق	1-1
56	جدول تحديد النتائج	2-1
57	تجميع الحقوق	3-1
61	تسديد الحقوق	1-1
62	جدول تحديد النتائج	2-1
62	تجميع الحقوق	3-1
64	جدول حساب الحقوق المشتركة	1-1
65	تحديد النتائج	2-1
65	جدول تلخيص الحقوق والعقوبات	3-1
67	جدول حساب الحقوق المستدركة	1-1
68	جدول تلخيص الحقوق والعقوبات	3-1
70	الموارد والأستخدامات	1-1
72	جدول المداخل	2-1
73	جدول الميزانية	1-1
74	جدول الأسس الجديدة للضريبة على الدخل الأجمالي	2-1
74	الحقوق المستحقة	3-1
76	الحالة التطبيقية الأولى للتحقيق المحاسبي	1-1
77	الحالة التطبيقية الثانية للتحقيق المصوب	1-2
78	جدول إحصاء رقم الأعمال	1-3
78	حصاء ملفات التحقيق	2-3

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
16	أشكال الرقابة الجبائية	01
44	الهيكل التنظيمي للمديرية	02
63	مراحل انتقال الملفات	03

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
78	ملاحق مشتركة بين التحقيق المحاسبي والمصوب	01
81	ملاحق التحقيق المحاسبي	02
84	ملاحق التحقيق المصوب	03
87	ملاحق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	04

قائمة المختصرات:

Vérification de comptabilité.	التحقيق في المحاسبة (V.C)
Vérification Approfondie de la situation fiscale Ensemble.	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية (VASFE)
Vérification ponctuelle de comptabilité.	التحقيق المصوبفي المحاسبة (V.P)
Taxe sur la valeur ajoutée.	الرسم على القيمة المضافة (TVA)
Taxe sur l'activité professionnelle.	الرسم على النشاط المهني (TAP)
L'impôt sur les bénéfices des sociétés.	الضريبة على أرباح الشركات (IBS)
L'impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)
Chiffre d'affaires.	رقم الأعمال (CA)
Hors taxes.	المبلغ خارج الرسم (HT)
Toutes taxes comprise.	المبلغ المتضمن الرسم (TTC)

توطئة :

إن الضريبة تعد أهم الوسائل التي تعتمد عليها الدول لمعالجة الإختلالات الاقتصادية، حيث تم تعريفها على أنها اقتطاع مبلغ نقدي إجباريا وبصفة نهائية من المكلفين بالضريبة لتغطية النفقات العامة للدولة، ومن خلال هذا التعريف فالضريبة تربط بين طرفين لا طالما تصارعا حول الضريبة منذ الأزل وسيبقى هذا الصراع قائما، فالأول هو الدولة التي تسعى إلى تعظيم التحصيل الجبائي للتمكن من تغطية النفقات العمومية المتزايدة، والثاني هم المكلفين بالضريبة الذين يعتبرونها تكاليف تهرق كاهلهم وتقلص من حجم الأرباح التي يحققونها

بالنسبة للدولة ولضمان مستوى مقبول من الإيرادات العامة لتمويل ميزانيتها الذي يسمح بتنفيذ مختلف سياساتها ونظرا للنظام التصريحي بالأوعية الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة قامت الدول بفرض نظام رقابي على تصريحات المكلفين للتحقق من صحتها والتزام المكلفين بتطبيق التشريعات الجبائية، وللوقوف على الإلتزام فإن النظام الرقابي للإدارة الضريبية يعتمد على مجموعة من الغرامات والعقوبات في حالة التخلف عن الإلتزامات الجبائية أو ورود أخطاء في التصريحات إما عمدية أو غير عمدية

أما فيما يخص المكلفين بالضريبة فيرون أن الضرائب تكاليف كغيرها من التكاليف التي تدخل في تكلفة المنتجات أو الخدمات التي يجب تخفيضها للرفع من مستوى تنافسية منتجاتها في السوق، وللوصول إلى هذه الغاية يجب على المؤسسات الاقتصادية الإلمام بكل التزاماتها الجبائية وكذا بكل القوانين الجبائية وهذا بسبب التغيرات التي تطرأ عليها بموجب قوانين المالية في كل سنة، إضافة إلى ذلك ولغرض اكتشاف أي أخطاء أو انحرافات في استكمال تلك الإلتزامات وجد ما يسمى بالمراجعة الجبائية للتحقق من مدى سلامة الإجراءات الجبائية في المؤسسة ولضمان انتظام ضريبي وتفاذي العقوبات والغرامات.

ومن هنا نصل إلى صلب موضوعنا ألا وهو مدى فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية أي مدى تحقيق الغايات والأهداف التي وجدت من أجلها ألا وهو المساهمة في تحسين التحصيل الجبائي بالنسبة للرقابة الجبائية وتدنية التكاليف الجبائية للمؤسسات الاقتصادية بالنسبة للمراجعة الجبائية.

ب- إشكالية الدراسة:

انطلاقا مما سبق ذكره يمكننا طرح الإشكالية التالية:

فيما تتمثل فعالية الرقابة الجبائية الخارجية في مكافحة الغش الضريبي؟

من خلال هذا التساؤل الرئيسي يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو الغش الضريبي، وما هي أسبابه؟
- ماهي الرقابة الجبائية وإجراءاتها؟
- ما هي فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي؟

ت- فرضيات الدراسة:

للإجابة على تساؤلات الدراسة تم وضع الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** الغش الضريبي هو محاولة إخفاء جزء من المداخل من طرف المكلفين بالضريبة لتقليل من العبء الضريبي.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

- **الفرضية الثانية:** الرقابة الجبائية الخارجية هي عملية تفرضها الإدارة الجبائية بصفة إجبارية على تصريحات المكلفين بالضريبة المشكوك في مصداقيتها كوسيلة ردعية.
- **الفرضية الثالثة:** الرقابة الجبائية الخارجية هي الوسيلة الوحيدة التي من خلالها يمكن اكتشاف جميع الممارسات الجبائية السلبية المتمثلة في الغش الضريبي الذي يرتكبه المكلفون بالضريبة.
- **ث- حدود الدراسة:** تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:
 - الحدود الموضوعية:** سنقوم من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على ظاهرة الغش الضريبي التي تقوم بها المؤسسات والشركات، والرقابة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية من أجل اكتشاف الغش.
 - الحدود الزمانية:** تم جمع المعطيات من خلال المقابلة مع العون المحقق ابتداء من تاريخ 02 أبريل إلى غاية 02 ماي
 - الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة الميدانية على مستوى مديرية الضرائب بولاية غرداية.
- **أهمية الدراسة:** تكمن أهمية الدراسة في:
 - الإضافة العلمية لمكتبة الجامعة.
 - إستفادة الطلبة من الموضوع للإثراء العلمي.
 - زيادة الرصيد العلمي للباحث.
- **ج- أهداف الدراسة:**
 - لاحظنا تفشي ظاهرة الغش الضريبي والذي ألجأنا إلى ضرورة اكتشاف حلول للتقليل من هذه الظاهرة.
 - الوقوف عند أهم الأسباب المؤدية إلى الغش الضريبي.
 - إبراز مدى فعالية الرقابة الجبائية من خلال التأكيد من صحة وصدق التصريحات الجبائية.
- **ح- المنهج المستخدم في الدراسة:**
 - إن الموضوع الذي قمنا به يرتكز أساسا على المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي، والأسلوب الذي تم استخدامه في جمع المعلومات هو المقابلة.
- **خ- مبررات اختيار الموضوع:**
 - المبررات الموضوعية:**
 - كون الموضوع يشكل خطورة على خزينة الدولة.
 - تعزيز المعارف المكتسبة بين الجانب الأكاديمي والجانب التطبيقي.
 - إضافة علمية للمكتبة.
 - المبررات لشخصية:**
 - الرغبة في الموضوع.
 - إكتشاف الأخطاء وتصحيحها.
 - محاولة الوصول إلى كيفية تحقيق الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.
- **د- هيكل الدراسة:**
 - للإجابة على الإشكالية والتساؤلات المطروحة في بحثنا فقد قمنا بتقسيم بحثنا إلى فصلين بعد عرض المقدمة إلى ما يلي:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

الفصل الأول: خصصناه لجانبين، جانب نظري وجانب تطبيقي للرقابة الجبائية الخارجية والغش الضريبي، وبدوره ينقسم هذا الفصل إلى مبحثين، في المبحث الأول تطرقنا لماهية الرقابة الجبائية الخارجية، ويتفرع المبحث إلى ثلاث مطالب، تم التطرق فيها إلى ماهية الرقابة الجبائية الخارجية، ماهية الغش الضريبي، ودور الرقابة الجبائية الخارجية في الحد من الغش الضريبي، أما المبحث الثاني تم التطرق فيه إلى الدراسات السابقة، وهو بدوره يتفرع إلى ثلاث مطالب، الأول كانت حول الدراسات الوطنية، والثاني حول الدراسات الأجنبية، أما المطلب الثالث فخصصناه للمقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة.

الفصل الثاني: خصصناه للدراسة الميدانية وتجسيد دراستنا على أرض الواقع، من خلال دراسة حالات رقابية جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغرادية، وهذا الفصل قسمناه إلى مبحثين، المبحث الأول قمنا فيه بالتعريف بمديرية الضرائب لولاية غرادية من خلال ثلاث مطالب، الأول نشأة المديرية، الثاني الهيكل التنظيمي للمديرية، وأخيرا مهام مختلف مصالح الرقابة الجبائية، أما المبحث الثاني تم التطرق فيه لتحليل دور الرقابة الجبائية الخارجية في مكافحة الغش الضريبي في مطلبها الأول، أما المطلب الأخرى فتم التطرق إلى دراسة حالات جبائية في إطار كل من التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، وأخيرا التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

تمهيد:

يعتبر تفشي ظاهرة الغش الضريبي من أصعب الظواهر التي تعاني منها الدول، والتي يتولد عنها آثارا سلبية في الخزينة وبالتبع على المستوى المالي و الاقتصادي ، بحيث يشكل عائقا للنمو الاقتصادي مما يؤدي إلى عدم تحقيق الدولة لأهدافها المسطرة ، ما أدى بهذه الأخيرة إلى البحث عن طرق للقضاء على هذه الظاهرة أو التقليل منها، لذلك وجب اتباع رقابة جبائية فعالة، لأنها الوسيلة الأفضل في رقابة تصريحات المكلفين بالضريبة، قصد اكتشاف أي تلاعب أو تزوير فيها، وقد قام المشرع الجزائري بوضع قوانين صارمة والمتمثلة في (العقوبات والغرامات) لكل من يقوم بتزوير المعلومات أو عدم التصريح بها، وللقيام بهذه العملية على أكمل وجه أعطى المشرع صلاحيات لأعوان الإدارة الجبائية للقيام بكامل المهام الموكلة لهم في أحسن الظروف، كل هذه العمليات تقوم بها الدولة لاسترجاع الأموال المختلسة من المكلفين وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية والغش الضريبي.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية الخارجي والغش الضريبي.

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى ماهية الرقابة الجبائية الخارجية ومراحل تنفيذها وأيضا مفهوم الغش الضريبي ودور الرقابة في محاربة الغش الضريبي.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية الخارجية.

إن الرقابة الجبائية تعد الطريقة المثلى في اكتشاف التحايل والتلاعبات التي يقوم بها المكلف من أجل التهرب من دفع الضريبة، ومنه سنتطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية والإطار القانوني للتحقيق الجبائي وفي الأخير سنتطرق إلى إجراءات وأشكال الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

هي فحص لتصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية كما تعرف على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التديسية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة و تقويمها

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية.

هناك عدة تعريفات للرقابة الجبائية يمكن ذكر بعض منها فيما يلي:

التعريف الأول: تنص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها " ثم نص على "أنه تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطاتها"¹.

التعريف الثاني: هي مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية.²

¹- العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص36

²عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2012، ص18.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

التعريف الثالث: الرقابة الجبائية هي حالة التشخيص لمحتوى السجلات المحاسبية بما يتلاءم مع مقتضيات التشريع الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة. كما تعرف على أنها مجموعة من العمليات التي غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بمحاسبة المكلف. المراجعة الجبائية :

هناك عدة تعارف خاصة بالمراجعة الجبائية لكن سنذكر منها ما يلي:

M. vallée et P. bongon " :أ تعريف الأستاذين الذان عرفها كالتالي هي وسيلة لقياس قدرة المؤسسة على / تسخير وسائل القانون الجبائي في إطار تسييرها الجبائي من أجل تحقيق أهداف سياستها العامة التي سطرتهها
تعريف الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة ATIC ب
تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها، وبالتالي فجبائية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية² .

A.Mikol et J.F. Cost / عرفها كالتالي " هو تحليل انتقادي موجه للتحقق من أن نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق في الحسابات السنوية وهذا باحترام القواعد الجبائية"
من هذه التعاريف نستخلص أن الرقابة الجبائية هي العملية التي تقوم بها الإدارة الضريبية من خلال التحقق من مصداقية التصريحات المقدمة من المكلف ومدى مطابقتها للمبادئ المحاسبية، وهذا لاكتشاف الغش في وثائق وفواتير المؤسسة.

ثانيا: أهداف التحقيق الجبائي.

تهدف الرقابة الجبائية إلى التحذير من أي محاولة غش أو ممارسة عمل من شأنه أن يتملص المكلف بالضريبة من الالتزامات الضريبية وإلى معاقبة المختلسين في الواقع.¹
ومن بين الأهداف التي تسعى لتحقيقها أيضا، ما يلي:

الهدف القانوني: يتمثل عذا الهدف في التأكد من احترام المكلفين لمختلف القوانين الجبائية من خلال تصريحاتهم الجبائية المكتتبة، فالرقابة الجبائية تركز على مبدأ المساواة والعدالة الضريبية، وكذا المحاسبة ومعاقبة المكلفين الذين يتهربون من دفع مستحقاتهم الضريبية.

الهدف المالي والاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية إلى محاربة الغش الضريبي للحفاظ على الأموال العامة من الضياع، بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية مما يضمن حصيلة مالية أكبر للإنفاق العمومي مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

الهدف الإداري: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
- تساعد عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.
- إمكانية كشف الثغرات القانونية في التشريع الجبائي مما يساعد على التملص من دفع الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

¹منصور بن اعمارة، مرجع سبق ذكره، ص14.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

- تحسين جودة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبة، وزيادة الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة.⁴

الفرع الثاني: مراحل تنفيذ المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية

- سنتطرق في هذا الفرع إلى تقديم مراحل تنفيذ المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية كل على حدا، لأن القواعد التي تضبط التنفيذ تختلف بينهما فالمراجعة الجبائية مراحل تنفيذها تضبطها قواعد مهنية عكس الرقابة الجبائية التي تضبط تنفيذها القواعد القانونية "قانون الإجراءات الجبائية"

مراحل تنفيذ المراجعة الجبائية

- إن عملية المراجعة تتم على ثلاث مراحل الأولى مخصصة للتحضير لعملية المراجعة ثم تنفيذ عملية المراجعة الجبائية وأخيرا إعداد تقرير حول عملية المراجعة

أ/ التحضير والتخطيط لعملية المراجعة

- إن التحضير لعملية المراجعة يبدأ بالتعرف على المؤسسة من أجل حصر المشاكل التي يمكن أن تتعرض لها وكذا المخاطر المحتملة وهذا من أجل توجيه عملية المراجعة وهذه المرحلة يمكن أن تتم على أربع خطوات:

المعرفة العامة بالمؤسسة □

- ويتم هذا إما عن طريق الاحتكاك المباشر مع مسيري المؤسسة أو فحص شامل لوثائق المؤسسة وهذا ليكون المراجع فكرة عن:3

- تاريخ المؤسسة ؛

- الشكل القانوني، الطبيعة وهدف المؤسسة؛

- تشخيص المؤسسة؛

- القانون الأساسي، الشركاء ومكونات رأس المال.

1 التعرف على الوثائق القانونية، المحاسبية والتسيير:

- المراجع يجمع ويفحص جميع الوثائق القانونية، المحاسبية وتسيير المؤسسة والتي يمكن أن تظهر وجود اختلالات في المحاسبة كالسجلات المحاسبية، برنامج التسيير، تقارير محافظي الحسابات، محاضر اجتماع مجالس الإدارة، وتقرير التسيير والدراسات الداخلية والخارجية التي تنفذها

المؤسسة¹.

- تحديد المخاطر والأه

- إن المعلومات التي ستتحصل عليها من خلال المرحلة الثالثة ستسمح بتحديد المخاطر والتي دورها ستسمح بتحديد الأهداف وتضييق نطاق عملية المراجعة مما سيرفع من فعالية العملية².

- التعرف على علاقة المؤسسة بالإدارة الضريبية

- إن عملية فحص سوابق المؤسسة مع الإدارة الضريبية لها مكانة هامة في تقييم المخاطر الجبائية المستقبلية وكذا تحديد صورة المؤسسة لدى الإدارة الضريبية ولهذا يجب على المراجع:

- فحص البريد المرسل للمؤسسة من طرف الإدارة الضريبية؛

- التحقق من إرسال المؤسسة طلبات معلومات للإدارة الضريبية في السنوات التي لم تتقدم بعد.

- ب/ تنفيذ عملية المراجعة الجبائية: والذي يتم من خلال ثلاث مراحل:

استبيانات الرقابة الداخلية الخاصة بالميدان الجبائي :

- هذه الاستبيانات تستعمل من أجل تقييم الرقابة الداخلية الخاصة بالجانب الجبائي والإجابات المتحصل عليها

⁴ أسماء بولحبال، أهمية الرقابة الجبائية الداخلية في النظام الجبائي الجزائري، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، 8 ماي 1945، قالمة، 2015، ص 12.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

- تساعد المراجع خلال بقية عملية المراجعة، وهذه الاستبيانات تعد بناء على أهداف المراجعة المسطرة وتتكون من
- أسئلة مباشرة تحتمل الإجابة بنعم أو لا، واستعمال الاستبيان يسمح ب3 :
- تحديد نقاط قوة ونقاط ضعف الإجراءات حيث الإجابات بنعم تعتبر نقاط قوة والإجابات ب" لا" تعتبر نقاط ضعف؛
- تحديد نقاط الفحص خلال عملية المراجعة.
- الإجراءات التحليلية للتصريحات المكتتبه من طرف المؤسسة □
- يمكن للمراجع أن يستفيد بشكل كبير من التقنيات الأساسية للتحليل المالي، حيث تطبق هذه الأخيرة على التصريحات الجبائية المودعة بغية معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وخاصة الخزينة، حيث أن المؤسسات التي تعرف صعوبات في الخزينة تعمل على تمويل بعض احتياجاتها من خلال التقليل أو التأخير في الدفع لإدارة
- الضرائب 4 .

تنفيذ إجراءات التحقيق المباشر □ 5

- التحقيق المباشر هو طلب تأكيدات من طرف المسؤولين المكلفين بالجانب الجبائي، حيث تعتبر هذه الطريقة الأكثر فعالية من أجل تكوين رأي حول صدق المعلومات الجبائية المختبرة، فالمراقبة التي يقوم بها المراجع تركز على احترام القواعد الجبائية والهدف منها هو إبداء رأي حول مدى انضباط المؤسسة واحترامها للتشريعات الجبائية، ولهذا فهو يعمل على التحقق من احترام القواعد الشكلية والزمنية من جهة وقواعد المضمون من جهة أخرى وكذا عليه التأكد مما يلي:
- التحقق من أنه وفقا للشكل القانوني الخاص بالمؤسسة أن التكلفة الضريبية في حدها الأدنى؛
- تحديد ودراسة الخيارات الجبائية المتخذة في المؤسسة.

ج /إعداد تقرير المراجعة الجبائية

- بعد انتهاء عملية التحقيق المباشر حول شكل ومضمون الالتزامات الجبائية فان على المراجع المباشرة في إعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها إضافة إلى توصيات موجهة إلى مسيري المؤسسة حيث يحدد الأخطاء والعقوبات المترتبة عنها كما يقترح علاجها، بحيث تسمح المراجعة الجبائية فيما يخص الانتظام الضريبي بتقييم مدى الامتثال للقواعد الضريبية فيما يخص العمليات و القرارات المدروسة وبالتالي تقرير إعادة النظر في النقائص، الأخطاء و المخالفات الموجودة

مراحل تنفيذ الرقابة الجبائية

- إن إجراءات تنفيذ الرقابة الجبائية تم تحديدها من طرف المشرع أي عبارة عن قواعد قانونية يمكن أي إخلال بها أن يبطل عملية الرقابة الجبائية لذا على المراقب الجبائي احترامها وتتبعها بدقة و تتمثل في أربع خطوات
- أ /تحضير التحقيق في المحاسبة:
- بعد تحديد المكلف الذي سيتم إخضاعه للرقابة الجبائية وإعطائه إشعار بالتحقيق وهذا 10 أيام قبل بدأ عملية
- ، VASFE الرقابة في حالة التحقيق في المحاسبة و 15 يوم في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
- يقوم المراقب في هذه المدة ببعض الإجراءات التمهيدية التي تسبق عملية الرقابة منها:
- سحب ودراسة الملف الجبائي:
- يقوم المراجع بفحص الوثائق ومختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي مع التركيز على مواعيد
- الاكنتاب والمقارنة فيما بين التصاريح ومدى ترابطها والوقوف على مدى نزاهة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلف و من ثم التأكد من رقم الأعمال المصرح به 2 .

- **دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني:**
- ان الوثائق التقنية المهنية التي يمكن للمراجع أن يطلع عليها قبل بداية أعمال التحقيق هي أساسية بل تساعد في الحصول على معلومات تتعلق بموضوع نشاط المكلف خاصة التعرف على مداخل الإنتاج ، الآلات المستعملة، التكنولوجيا المستعملة، العلاقات بين مختلف المواد الداخلة في التصنيع، نسب الضياع المقبولة، نسب الأرباح العادية.3
- **2 الفرق بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية**
- من خلال ما تم تقديمه في المطلب الأول لماهية كل من المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية يمكن استخلاص الفرق بين العمليتين عن طريق تحديد أوجه الاختلاف و أوجه التشابه.
- **الفرع الأول: أوجه الاختلاف**
- المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية تختلفان فيما يلي:
- **1 من حيث الطرف المنفذ للعملية:**
- بالنسبة للرقابة الجبائية فإن إدارة الضرائب هي الطرف التي يخول لها القانون القيام بعملية الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها، عكس المراجعة الجبائية التي تنفذ إما من طرف موظف كفاء تابع للمؤسسة أو مهني متخصص مستقل عن المؤسسة بموجب عقد يربط الطرفين
- **2 من حيث الإلزامية:**
- بالنسبة للرقابة الجبائية فهي إلزامية بقوة القانون فكل التصريحات التي يقوم بها المكلف بالضريبة تمر على الرقابة الجبائية في مكاتب إدارة الضرائب كما يمكن أن تتدخل على مستوى المؤسسة اذا تمت برمجتها للتحقيق المحاسبي، أما فيما يخص المراجعة الجبائية فهي تتم بمحض إرادة المؤسسة وهذا لتمكين المالكين من مراقبة المسيرين والحرص على حسن تنفيذ مختلف الالتزامات الجبائية نظرا للعواقب التي يمكن أن تتكبدها في حالة الإخلال بالالتزامات
- **3 من حيث قواعد التنظيم:**
- إن الرقابة الجبائية تتم وفق إطار قانوني يحدد طريقة وكيفية التنفيذ "قانون الإجراءات الجبائية" وأي إخلال بتلك القواعد يبطل العملية بأكملها، أما بالنسبة للمراجعة الجبائية فتضبطها قواعد مهنية مستوحاة من معايير المراجعة فيما يخص التحضير لعملية المراجعة.
- **4 من حيث الهدف:**
- إن الهدف الأساسي من وضع الرقابة الجبائية هو حماية حقوق الخزينة العمومية إتجاه المكلفين بالضريبة و تعظيم التحصيل الجبائي الذي يعتبر مورد أساسي لميزانية الدولة، أما المراجعة الجبائية فتهدف أساسا إلى تخفيض التكاليف الجبائية من خلال تحسين التسيير الجبائي واكتشاف أي مخاطر متعلقة بالجبائية لتفادي التكاليف الزائدة كالعقوبات والغرامات نتيجة الإخلال بالقواعد القانونية.
- **الفرع الثاني: أوجه التشابه**
- تكمن أوجه التشابه بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية فيما يلي:
- **1 من حيث مكان التدخل:**
- إن المراجعة الجبائية تتم دائما على مستوى المؤسسة للتحقق من سلامة الجانب المحاسبي و الجانب الإجرائي لتنفيذ الالتزامات الجبائية أما الرقابة الجبائية يمكن أن تتم على مستوى المؤسسة في حالة التحقيق المحاسبي.
- **2 من حيث طريقة التحقيق الجبائي:**
- إن كلا من المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية تشتركان في التقنيات المستعملة في التحقيق الجبائي، حيث استمدت المراجعة الجبائية هذه التقنيات من الرقابة الجبائية لأن الإدارة الضريبية تعتبر أكثر إماما بهذه التقنيات
- **3 من حيث التأثير على المكلفين بالضريبة:**

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

- إذا كان تحسين التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية هو الهدف الرئيسي للمراجعة الجبائية لكن الرقابة الجبائية تهدف عكس ذلك تماما لكن يمكن للمكلفين بالضريبة أن يستفيدوا من تدخل الإدارة الضريبية سواء بالأسئلة أو ملاحظات المراقبين الجبائيين وهذا لتدارك النقائص الموجودة في التسيير الجبائي الخاص بها.

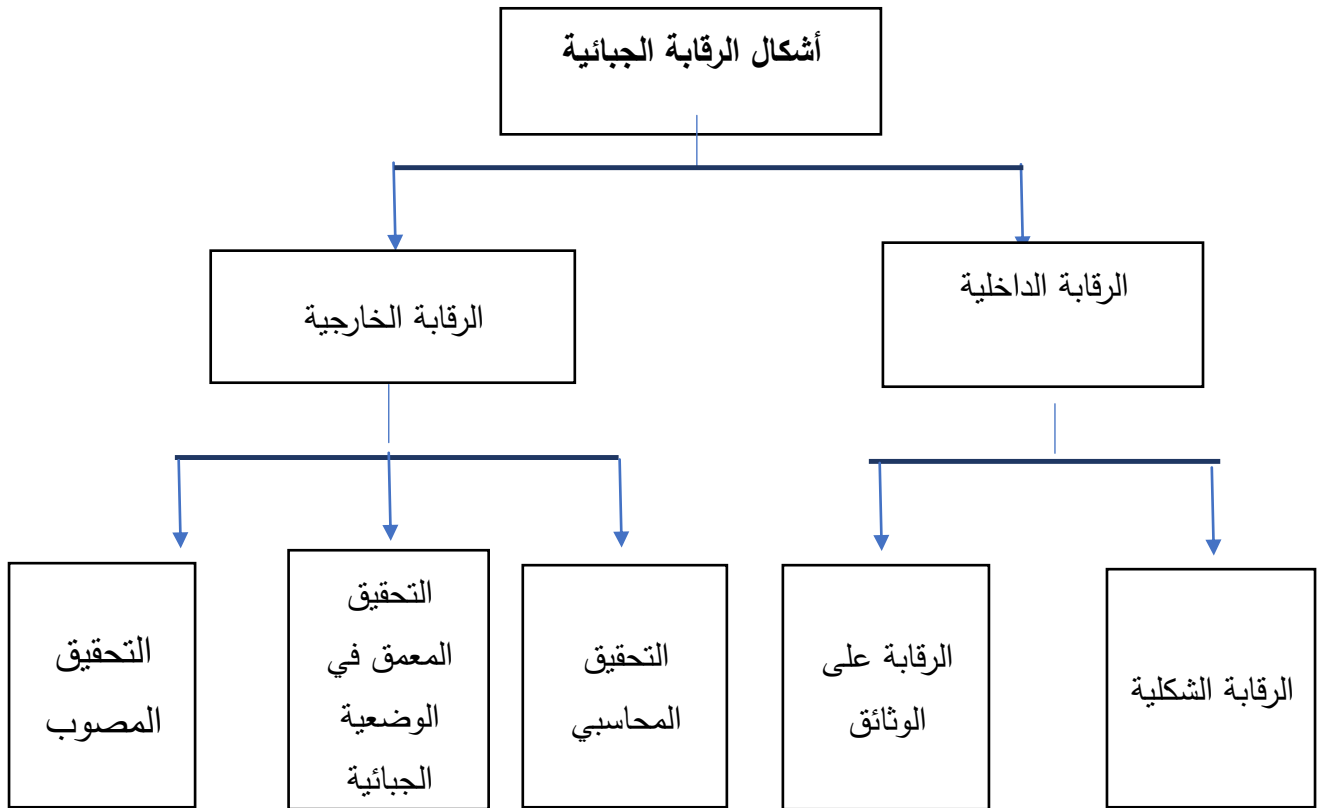
4 من حيث الوثائق المستعملة:

- إن كلا من المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية يعتمد على محاسبة المكلفين بالضريبة للتحقق من مدى صحة التصريحات الجبائية حيث تعتبر المرجع الأساسي في عملية المراجعة والرقابة

الفرع الثالث: أشكال الرقابة الجبائية.

يوجد شكلين للرقابة الجبائية والتي تتمثل في الرقابة الداخلية والخارجية، ونذكرها فيما يلي:

الشكل رقم 01: أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على دراسة سابقة .

أولا - الرقابة الداخلية:

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب، بناء على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا، وتكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.⁵

أ) الرقابة الشكلية:

تعد الرقابة الشكلية الخطوة الأولى التي تباشرها الإدارة الجبائية في الرقابة، حيث يتم فيها الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والتصريح المادي للأخطاء

⁵سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 47.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

المرتكبة، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين هذه التصريحات والمعلومات التي تملكها إدارة الضرائب.

لذلك فالرقابة الشكلية لا تهدف إلى تصحيح ما صرح به المكلف بالضريبة، بقدر ما تنظر إلى الشكل الذي جاءت به هذه التصريحات، التي يتم معاينتها في المرحلة الثانية والمتمثلة في الرقابة على الوثائق.

ب) الرقابة على الوثائق:

تعمل إدارة الضرائب من خلال هذا الشكل من الرقابة على فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب، بحيث تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه، والمقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وذلك عن طريق مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة، وفقا لأحكام المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية.⁶

وعليه فالإدارة الجبائية تقوم بتحليل ومقارنة هذه المعلومات عن طريق دراسة ترابطها، وتطور الذمة المالية لكل مكلف بالضريبة من سنة إلى أخرى، وفي هذا الصدد تطلب الإدارة الجبائية معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المخصصة، والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والتأكد من المعدلات المطبقة لكل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها، إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المعفية، وطلب التوضيحات والتبريرات، وسوف أدرس كل طلب بنوع من التفصيل:

- طلب المعلومات: يتمثل هذا الإجراء في سعي إدارة الضرائب إلى إزالة الغموض أو الشك في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وذلك عن طريق تقديم طلب من طرف المصلحة المحققة إلى المكلف بالضريبة، سواء أكان شفويا أو كتابيا من أجل تقديم معلومات إضافية، فيما يخص النقاط أو المسائل التي تم تحديدها من طرف مصلحة الضرائب، وعندها تلجأ إدارة الضرائب إلى مراسلته من أجل تقديمه لتبريرات وفقا لأحكام المادة 19 الفقرتان الأولى والثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

- طلب توضيحات وتبريرات: يتسنى للإدارة الجبائية في هذه الحالة مراسلة المكلف بالضريبة وطلب توضيحات وتبريرات منه، فيما يخص المسائل والنقاط التي يكتنفها الغموض والإبهام، وفقا لأحكام المادة 15 من قانون المالية لسنة 1996 التي تنص على أنه: يحق المفتش في التصريحات، ويطلب التوضيحات أو التبريرات كتابيا، كما يمكنه أن يطلب الاطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها.⁷

ثانيا- الرقابة الخارجية:

أ) **التحقيق المحاسبي:** يعرف المشرع التحقيق المحاسبي في المادة 20-1 مكرر على أنه عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة.⁸

- إنجاز عمليات التحقيق:

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة (طبقا للمواد 20-1 و 20-3 من ق.إ.ج).

⁶ تنص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية سنة 2020: تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر.

⁷ فضيل كوسة، مرجع سبق ذكره، ص 167.

⁸ المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية، ص 10.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

ففي حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة ويعد قبوله من طرف الإدارة أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم. يسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة (عدد الوثائق، طبيعتها....) (طبقا للمواد 1-20 و3-20 من ق.إ.ج).

1/ الإشعار بالتحقيق:

لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتخصيص قدرها عشرة (10) أيام (طبقا للمادة 20-4 من ق.إ.ج).

يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام. إن عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق. في هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا. (طبقا للمادة 20-4 من ق.إ.ج).

يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية في هذه الحالة.

في حالة تغيير المحققين أو أحدهم، يعلم المكلف بهذا التغيير. (طبقا للمادة 4-20 من ق.إ.ج).

2/ الاستعانة بمستشار:

يمكن للمستشار الاستعانة به أو الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق. لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

3/ مدى التحقيق:

يمكن للمحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبية، نسخ البرقيات، مستندات، الإيرادات والمصاريف،... إلخ التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية.

يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة المستعملة لحفظ المعلومات (طبقا للمادة 3-20 من ق.إ.ج).

1) الامتناع عن تقديم المحاسبة:

يثبت عدم تقديم المحاسبة أو الامتناع عن تقديمها في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع إلزام ذكر رفضه المحتمل وهذا بعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام. (طبقا للمادة 9-20 من ق.إ.ج).

2) نهاية أشغال التحقيق في عين المكان:

ينبغي على العون المحقق بموجب أحكام المواد 5-20 و20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر، يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير.

عندما تثبت الإدارة أن هناك نقائص، أخطاء، إغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة، تقوم:

_ إما بالتصحيح بإتباع الإجراءات التناقضية لفرض أساس الضريبة (تصحيح حضوري).

_ وإما بفرض الضريبة المحددة بصفة تلقائية.

أ) الإجراء الحضوري:

يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام (طبقا للمادة 20-6 من ق.إ.ج). ينبغي على المحقق كذلك إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج المراقبة بواسطة رسالة حتى في حالة انعدام التقويم (طبقا للمادة 42 من ق.إ.ج).

يكون الإشعار بالتقويم (الإشعار الأولي) مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم وكذا الطريقة المتبعة في ذلك بصفة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها وذلك في أجل (40) يوماً سارية من تاريخ استلام إعادة التقويم (طبقاً للمادة 20-6 من ق.إ.ج).

يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها.

يطبق كذلك الإجراء الحضوري المبين أعلاه في حالة رفض المحاسبة وفق الشروط المذكورة في المادة 43 من ق.إ.ج. يعقب التحقيق فيها.

وعليه فإن رفض المحاسبة يوجب الإدارة الجبائية بما يلي:

_ إثبات الطابع الغير مقنع للمحاسبة.

_ إشعار المكلف بالضريبة المحقق معه بالأسس الضريبية المتأتية (بنتائج التحقيق).

_ الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة المحقق معه.

عند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة. وإذا أبرزت هذه المراسلة سبباً رئيسياً جديداً بإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي، فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوماً للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته. (طبقاً لأحكام المادة 20-6 من ق.إ.ج).

في حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة. ماعدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق. كما لا يمكن للمكلف أن يتعرض عليها عن طريق الطعن. (طبقاً للمادة 7-20 من ق.إ.ج).

ب) التصريح التلقائي:

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية: فرض 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 قانونياً بالمداهيل (الربح الصناعي التجاري وغير التجاري)، والتصريحات الخاصة بالضرائب على ربح الشركات أو تصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76 من ق.ر.ر.أ بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته.

كل مكلف بالضريبة امتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والاثباتات الواجب تقديمها (طبقاً للمادة 19 من ق.إ.ج).⁹

ت) التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداهيل المحققة خارج الجزائر - فوائض القيمة الناتج عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة... الخ).

يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداهيل المصرح بها المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.

⁹ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 13.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

وهكذا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجتماعي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات المتعلقة بهذه الضريبة (طبقاً للمادة 21-1 من ق.إ.ج). ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائياً، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من ضريبة (المادة 21-1 من ق.إ.ج).

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية اللذين لهم رتبة مفتش على الأقل (طبقاً للمادة 21-2 من ق.إ.ج).

يجري ت.م.و.ج طبقاً للإجراء الحضورى. ونذكر أنه بعد إرسال الإشعار بإعادة التقييم ورد المعنى عليه في الأجل القانونية يمنح لهذ الأخير أجل إضافي مدته أربعون (40) يوماً لتقديم ملاحظاته والرد، في حالة ما إذا أبرز المحقق أو مصلحة التحقيق أسباب جديدة لإعادة التقييم أو عناصر جديدة لم يتم التطرق إليها في إطار الإشعار الأولي (طبقاً للمادة 21-5 من ق.إ.ج).

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فرق محسوس بين الدخل مصرح من طرف المكلف، من جهة، وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى (طبقاً للمادة 21-1 من ق.إ.ج).

تقدم الإدارة على طلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية، مما قد يحملها إلى إعادة تقييم الوعاء الضريبي، وهذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائي.

1) طلب التبريرات أو التوضيحات:

يعتبر هذا الطلب إجراء عادي للتحقق من التصريحات على الدخل الإجمالي.

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

* فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.

* فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت ان المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها. وعليه تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار.

لكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عملية التدليس.

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

2) تحديد قواعد جديدة لفرض الضريبة:

- الإجراء الحضورى:

تطبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقاً حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول ولا سيما فيما يخص إشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقييمات. تبرر إعادة التقييمات المقترحة ومنح أجل رد إضافي مدته أربعون (40) يوماً للمكلف بالضريبة في حالة إشعار بإعادة التقييم المصحح، المناقشة الشفوية والحضورية وحق طلب التحكيم من المسؤول الأول لمصلحة التحقيق (المادة 21-5 من ق.إ.ج).

- التصحيح التلقائي:

هو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة؛ إذا لم يكتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الإجمالي في الأجل المحددة قانوناً أو لم يسوي وضعيته الجبائية إذا لم يستجب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة، وعليه فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائياً القاعدة المناسبة لفرض الضريبة.

3) ضمانات الخاضعين للضريبة:

- الإعلام المسبق (إشعار بالتحقيق):

يسبق ال ت.م.م.و. جباً إشعار يحدد السنوات موضوع التحقيق إلى جانب الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية أموره وتهيئة نفسهن أي خمسة عشر يوماً (15) ابتداء من تاريخ استلام الإشعار. ينبغي إلزامياً إرفاق الإشعار بالتحقيق بنموذج أو ملحق من ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة (طبقاً للمادة 21-3 من ق.إ.ج.).

- الحق في الاستعانة بوكيل أو بمستشار:

يعلم المكلف بالضريبة بحقه في الاستعانة بمستشار من اختياره (طبقاً للمادة 21-3 من ق.إ.ج.).

- المكلفين الذين خضعوا للتحقيق سابقاً:

إذا انتهى التحقيق في الوضعية الشخصية خاص بمدة معينة، بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي، وفيما عدا الحالة التي استعمل فيها المكلف طرقاً تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة أثناء التحقيق أو غير كاملة، فإن إدارة الضرائب لا تستطيع القيام بتحقيق جديد (طبقاً للمادة 21-6 من ق.إ.ج.).

- المحرر الجبائي :

يطبق هذا الضمان في نفس الشروط المنصوص عليها في التحقيق في المحاسبة، ويترتب عليه بالتالي نفس الآثار المبينة آنفاً.

- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

لا يمكن إن يتجاوز الت.م.م.و.ج. مدة أقصاها سنة اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه (طبقاً للمادة 21-3 من ق.إ.ج) وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات توضيح أو تبرير الأرصدة في الخارج (طبقاً للمادة 21-4 من ق.إ.ج.).

كما تمدد هذه الفترة إلى ثلاثين (30) يوماً، وبالأجل الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب، عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداء من طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر لدى المكلف بالضريبة مداخل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج (طبقاً للمادة 21-4 من ق.إ.ج.).

وتمدد الفترة المذكورة أعلاه إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي، عند إجراء التحقيق (طبقاً للمادة 21-4 من ق.إ.ج.).

- النقاش "المناقشة" الشفوي والحضوري :

تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ينبغي إجراء مناقشة شفوية وحضورية مع المكلف بالضريبة المحقق معه أثناء التحقيق وكذا مع نهايته.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره (طبقاً للمادة 21-5 من ق.إ.ج.).

- الطعن قبل نزاعي "الحق في طلب التحكيم" :

يمنح هذا الضمان للمكلف بالضريبة المحقق معه إمكانية الطلب في إجابته التحكيم في الأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة من مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مصلحة البحث والتدقيقات والمراجعات.

وعليه ينبغي للعون المحقق تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه في إطار إشعار إعادة التقويم بأن له حق الاستفادة من هذا الضمان الذي يخوله له القانون.¹⁰

¹⁰ ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 31.

ج (التحقيق المصوب:

تم استحداث هذا الشكل من الرقابة الجبائية بموجب أحكام المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، ويمكن اعتباره أنه حالة خاصة من التحقيق المحاسبي وذلك من خلال اقتصاره على نوع أو عدة أنواع من الضرائب، في فترة زمنية كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتميز بأنه:

- * أقل شمولية من خلال اقتصاره على نوع واحد أو عدة أنواع من الضرائب.
- * أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي.
- * يعتبر وسيلة تسمح للإدارة الجبائية بالقيام بتحريات مصوبة أو تحريات أولية.
- * يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي باستثناء بعض القواعد.

يحق للعون المحقق في هذا النوع طلب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق، بالإضافة إلى الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسوم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب.

* احتفاظ المكلف بنفس الحقوق والضمانات التي يتمتع بها في إطار التحقيق المحاسبي.¹¹

-إجراءات التحقيق:

- 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 والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصير، مدته (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً، توضيح خاصية التحقيق المصوب يجب التعرف على طبيعة 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 يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرته، وتوضع إشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

تمدد مدة التحقيق في عين المكان وفق الاجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشرة للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

يمكن تمديد هذا الأجل بستة (06) أشهر، عندما توجه الإدارات الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى، وذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.

- يملك المكلف بالضريبة أجل (30) يوماً، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

- إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.¹²

¹¹ ناصر شارفي، مرجع سبق ذكره، ص9.

¹² المادة 20 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية، ص 11.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

جدول رقم (1-1): أشكال التحقيق وأجاله.

أشكال التحقيق	سنوات التحقيق	مدة التحقيق	أجل التحضير للمحاسبة
التحقيق المحاسبي V.C إشعار بالتحقيق: لقب ، أسم، رتبة المحقق، الفترة المعنية، الدفاتر والمستندات المحاسبية، تاريخ تسليم الإشعار والساعة وأول تدخل + دليل المكلف ميثاق حقوق وواجبات المكلف	المدة الكاملة 4سنوات	4 أشهر -مؤسسة خدمات CA<1000000 -المؤسسات الأخرى CA<2000000 6 أشهر -مؤسسة خدمات CA<5000000 -المؤسسات الأخرى CA<10000000 + 9 أشهر في الحالات الأخرى من الأقصى تقدير	10 أيام من تسليم أو استلام إشعار بالتحقيق أو تاريخ وصوله عن طريق البريد(وصل الاستلام).
التحقيق العمق المجلل للوضعية الشاملة VASFE الأشخاص الطبيعيين + إشعار بالتحقيق + ميثاق حقوق وواجبات المكلف + الفترة المعنية للتحقيق + إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.	المدة الكاملة 4سنوات	12 شهرا (سنة) أقصى حد. ابتداء من استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق. عند الانتهاء يتم إعداد محضر الانتهاء + إعادة المحاسبة للمكلف.	15 يوما من تاريخ تسليم أو استلام الإشعار بالتحقيق.
التحقيق المصوب VP تسليم أو استلام إشعار بالتحقيق + ميثاق حقوق وواجبات المكلف + الفترة المعنية للتحقيق + إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.	مدة كاملة أو جزء من السنة	02 شهرين محضر الانتهاء + إعادة الوثائق للمكلف. يمكن التمديد إلى 6 أشهر.	10 أيام ابتداء من تاريخ تسليم أو استلام الإشعار.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

شكل التحقيق	المدة الإضافية للتحضير	عدم التحضير للمحاسبة	الضرائب المعنية	أجل الرد على التقرير	رتبة العون المحقق
التحقيق المحاسبي CV	8 أيام + محضر عدم تقديم المحاسبة + إعدار	التقييم التلقائي	كل الضرائب والرسوم TAP ; TVA ; IRG ; IBS ; DT ; DE	40 يوم + عدم الرد يعتبر قبول ضمني	مفتش على الأقل.
التحقيق المعمق المجمل للوضع الشاملة VASFE	8 أيام + محضر عدم تقديم المحاسبة + إعدار	التقييم التلقائي	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	40 يوم + عدم الرد يعتبر قبول ضمني.	مفتش على الأقل.
التحقيق المصوب VP	8 أيام + محضر عدم تقديم المحاسبة + أعدار	التقييم التلقائي	IRG; TVA	30 يوم + عدم الرد يعتبر قبول ضمني.	مفتش على الأقل.

المصدر: من إعداد الطلبة (انطلاقاً من التعريفات السابقة)

المطلب الثاني: ماهية الغش الضريبي.

إن الغش الضريبي من الظواهر السلبية التي تعاني منها الدولة، حيث يمس باستقرار الحياة الاقتصادية والقانونية لها، وقد حاول المشرع وضع إجراءات صارمة للتقليل من هذه الظاهرة، ومن خلال ذلك نتطرق إلى مفهوم الغش الضريبي (الفرع الأول)، ونذكر الأسباب المؤدية للغش الضريبي (الفرع الثاني)، أما طرق وآثاره في (الفرع الثالث).

الفرع الأول: مفهوم الغش الضريبي.

لتحديد مفهوم الغش الضريبي سنتطرق إلى مجموعة من المفاهيم على اختلاف وجهات نظرا الباحثين والدارسين لمفهوم الغش الضريبي، بالإضافة إلى تحديد عناصره.

أولا - تعريف الغش الضريبي:

هناك عدة تعريفات سنتطرق إليها فيما يلي:

التعريف الأول: هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمدخله، أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة.¹³

¹³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية،

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

التعريف الثاني: هو محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً عن طريق إتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون ويقصد بالغش الضريبي التهرب غير القانوني، بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده، أي أنها ممارسات غير مشروعة.¹⁴

التعريف الثالث: الغش الضريبي هو عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال مرتكبا جرائم مالية يعاقب عليها القانون.¹⁵

التعريف الرابع: هو عدم دفع الضرائب أو التخلص منها عن طريق التزوير والتدليس أو إخلال بواجب الصدق أو المصارحة التي يفرضها القانون الجبائي كالتالي:

- العمل على عدم الالتزام بدفع الضريبة ويكون ذلك بعدم تصريح المكلف بنشاطه التجاري وإخفائه.
- استيراد السلع دون المرور بالمراكز الحدودية أي التهرب.
- تقديم تصريحات خاطئة وغير صحيحة وذلك بإعداد سجلات و عقود ميزانية أو تسجيل عقود إيجار أو بيوع.¹⁶

ومنه فإن الغش الضريبي هو تحايل المكلف بطريقة غير مشروعة عمداً، قصد التقليل أو التخلص من دفع الضريبة، وذلك من خلال:

- التزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة.
- إدراج تكاليف غير خاضعة لنشاط المؤسسة.
- القيام بأنشطة غير مصرح بها.

ثانياً- عناصر الغش الضريبي:

يتكون من عنصرين: العنصر المادي والعنصر المعنوي.

أ) العنصر المادي:

يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملئها التشريع الضريبي، ومن أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر منها:

- * المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال.
- * الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية.
- * الإخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها، أو المداخيل الناتجة عنها.
- * عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به (القانون التجاري).¹⁷

ب) الركن المعنوي:

إضافة إلى العنصر المادي هناك العنصر المعنوي والذي يتمثل إدراك المكلف ووعيه عند ارتكابه لمخالفات بقصد الهروب من الضريبة وإظهار سوء نية المكلف تكون جد صعبة ولهذا فإن الإدارة الجبائية تعمل على إثبات حسن أو سوء نية المكلف كما يمكن إثبات قصد الغش سواء بطابع إرادي

¹⁴ نصيرة بوعون يحيوي، الضرائب الوطنية والدولية (دروس وتطبيقات محلولة)، المطبعة الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 170.

¹⁵ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 153.

¹⁶ نادي سليم، المراجعة الجبائية، مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 59.

¹⁷ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 40.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

للسهوء، أو عن طريق أهمية الإخفاء وتكراره ومن جهة أخرى تظهر النية السيئة للمكلف عند إهماله لتصريحات أو عدم تقديمها للإدارة الجبائية أو عدم الرد على أي توضيح الخاص بتصريح ما.¹⁸

الفرع الثاني: أسباب الغش الضريبي.

هناك عدة أسباب تؤدي إلى ظاهرة الغش الضريبي، حيث يتم التطرق إليها لتفادي الوقوع فيها، وهي كالآتي:

أولا - أسباب تشريعية:

تعود هذه الأسباب إلى:

- تعقد تشريعات الضرائب وعدم استقرار النظام الضريبي من شأنه أن ينشئ عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية.
- أن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف، وهذا ما يزيد من نسبة التهرب.¹⁹
- تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.
- نظام جبائي غير مرن أي أنه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.
- إن ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها، يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي.²⁰

ثانيا- أسباب سياسية: تقوم السياسة التي تتبعها الدولة دورا هاما في التهرب الضريبي فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تجنيها في وجوه نافعة فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة فيقل بذلك تهربهم من دفع الضرائب المفروضة عليهم، أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين فإنهم سيبدلون قسارى جهدهم للتهرب من الضريبة أي أن الدولة قد لا تظهر أي تغيير على صعيد التطوير العام للدولة ولقطاع الخدمات بحيث لا يشعر المواطنون بالفائدة لدى دفعهم الضريبة وحينها سيتهربون من دفعها.²¹

ثالثا- أسباب أخلاقية: ويقصد به المستوى الأخلاقي ودرجة الوعي الثقافي السائد في الدولة، فكما كان هذا المستوى مرتفعا لدى الأفراد كلما كانوا يتمتعون بشعور عال من المسؤولية وحجم للمصلحة العامة، والسعي نحو أداء والسعي نحو أداء واجباتهم التي تحددها الأنظمة والقوانين، وفي مقدمتها الأداء الضريبي وذلك إحدى طرق المحافظة على كيان الدولة في رقيها وتقدمها.²²

¹⁸ محمد فلاح، التهرب الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية، متطلبات نيل رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1997، ص46.

¹⁹ حميدة بوزيدة، مرجع سابق، ص43.

²⁰ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص29.

²¹ نصيرة بوعون يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص174.

²² نصيرة بوعون يحيوي، مرجع نفسه، ص174.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

رابعاً- أسباب نفسية: تلعب العوامل النفسية دوراً هاماً في التهرب الضريبي فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف بها ضعف الباعث على التهرب منها والنقص وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفاً كان الباعث النفساني على التهرب قوياً وملموساً.

نقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع ومعرفة القيمة التي يستوجب عليه أن يسدها، وإذا تحقق ذلك يقل الغش والتهرب من الضريبة ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين ما يلي:

- اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل، إذا من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي بدون أن يحصل على مقابل مادي أو معنوي.
- الاعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما.²³
- أن الشعور الأخلاقي للمكلف تجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفاً، نتيجة عمومية الاعتقاد بأن سرقة الدولة لا تعد سرقة، مادام المسروق (الدولة) هو شخص معنوي، بل تعدى الأمر إلى كون المتهرب هنا سارق نزيه لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئاً مجرداً.²⁴

وللعوامل النفسية في الواقع دور كبير في التهرب من الضريبة فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلف ضعف الباعث النفسي على التهرب وبالعكس كلما نقص الوعي الضريبي لدى المكلف كان الباعث على التهرب من الضرائب قوياً كما أنه من الواضح إذا انخفض الوعي الضريبي لدى الأفراد سادت الكراهية للضريبة.

خامساً- أسباب اجتماعية: تلعب العوامل الاجتماعية بدورها دوراً كبيراً في انتشار ظاهرة الغش والتهرب الجبائي وهذا من بلد إلى آخر، ففي الجزائر مثلاً تضافرت كل العوامل الاجتماعية المحيطة بالمكلف والتي أدت إلى عدم المثول أمام واجباته الجبائية.²⁵

أ) العامل الديني: إن الزكاة فرض من فرائض الإسلام فهي جزء لا يتجزأ من الدين الإسلامي وإذا عرفنا الزكاة تعريفاً بسيطاً نقول بأنها " فريضة مالية يتم إخراجها مرة في السنة الهجرية وهي جزء يسير مما يملكه الشخص من أموال سواء كانت نقدية أو عينية وتوجب على الشخص الذي يملك النصاب ويكسب قوت يومه".

إلا أن تطبيق نظام اقتصادي وضعي على مجتمع مسلم يعني بالضرورة إخضاع المكلف المسلم إلى الضرائب التي تعتبر من أهم الإيرادات العامة، مهما كان نوع النظام الجبائي المطبق. إلى جانب هذا الاختلاف نجد اختلاف آخر يكمن في مجال تطبيق الأموال المقتطعة فالضريبة مجال استعمالها غير محدد وتصب في وعاء الخزينة العمومية للدولة شأنه شأن الإيرادات العامة الأخرى.

²³ حكيم بن كاملة، محمد الطاهر النقادي، الإجراءات الإدارية لمتابعة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية 2018، ص 18.

²⁴ كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2012، ص 59.

²⁵ حكيم بن كاملة، محمد الطاهر نقادي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

أما الزكاة، فتعتبر ذات ميزانية خاصة مستقلة في الميزانية العامة للدولة وبالتالي فإن المواطن الجزائري المسلم يقف بين أمرين فإذا دفع الزكاة لا يدفع الضريبة يبقى مطاردا من طرف الإدارة الجبائية أما إذا دفع ما عليه من زكاة وضريبة فإنه سيعرض نفسه إلى ازدواج في التكاليف.

بالإضافة إلى أمر آخر وهو الاعتقاد الديني لدى البعض والذي لا يقر بشرعية الضريبة، وتبقى هذه الحجج كلها مجالات للتهرب من الضريبة لدى الكثير من المكلفين.²⁶

ب) العامل التاريخي: نتيجة الظروف التي عاشها المجتمع الجزائري عبر العصور تولدت لديه فكرة التهرب من الضريبة، فبدأ بالاحتلال العثماني للجزائر، حيث كان العثمانيون يفرضون الضريبة كوسيلة للسيطرة على البلاد وتحقيق غاياتهم ومأربهم المتمثلة خاصة في محاولة تشويه الدين الإسلامي ومع السقوط الدولة العثمانية أصبحت الجزائر مقاطعة فرنسية اتبعت سياسة جبائية فرنسية، وغداة الاستقلال بقي النظام الجبائي ساري المفعول، ولذا كان هدف المواطن الجزائري محو كل الآثار الاستعمارية بما فيها النظام الجبائي الفرنسي وتغييره بنظام جديد يتماشى مع الحقائق الجديدة للبلاد إلا أن الجزائر وجدت نفسها مطابقة للنظام الموروث عن الاستعمار ومن كل هذا يمكن القول بأن الضريبة لسبب من الأسباب توتر العلاقة بين المواطن والدولة ولهذا ظهرت ردود فعل سلبية متمثلة في التهرب و الغش الجبائيين.²⁷

الفرع الثالث: طرق وآثار الغش الضريبي.

إن المكلف بالضريبة عند محاولته للقيام بعملية الغش فإنه يستغل جميع الفرص للوصول إلى غايته، وبطرق غير مشروعة، والتي يترتب عليها آثارا سلبية، وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل.

أولا- طرق الغش الضريبي:

إن المكلف بالضريبة قد يلجأ إلى استعمال طرق تدليسية واحتيالية بقصد الإنقاص والامتناع عن دفع الضرائب المستحقة عليه فإنه يقوم بما يلي:

- التحايل في وضع المبالغ.

- أن يقدم تصريحات ناقصة أو الامتناع عن تقديمها.

إن هذه الأسباب خاصة بالمكلف ترجع إلى عدم الوعي الكامل بالضريبة التي تعد جبرا عليه، والوضعية المالية الصعبة في بعض الأحيان، ولتوضيح ذلك أكثر نقوم بعرض هذه الطرق كالتالي:

أ) الإخفاء المحاسبي:

إن معظم البيانات اللازمة لتصريح المكلف لدى إدارة الضرائب يوفرها النظام المحاسبي، لذا يلزم القانون التجاري في مادتيه (9) و(10) المكلفين بمسك محاسبة قانونية وكاملة شكلا ومضمونا، لأنه قد يلجأ المكلف إلى إخفاء جزء من مداخله أو أرباحه إما عن طريق التخفيض في الإيرادات أو الزيادة في النفقات، وعلى كل يحدث الغش الضريبي المحاسبي إما بالتخفيض في مبلغ المبيعات، أو الاستيراد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات، مروراً بتضخيم أرقام التكاليف القابلة للخصم.²⁸

ومنه فإن الغش الجبائي يأخذ شكلين:

²⁶غازي عناية، الزكاة والضريبة، منشورات دار الكتب، الجزائر، 1992، ص52.

²⁷حكيم بن كاملة، محمد الطاهر نقادي، مرجع سبق ذكره، ص20.

²⁸عبد الغاني كحلة، مرجع سبق ذكره، ص50.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

تضخيم التكاليف: أتاح المشرع للمكلف لحسم الأعباء المباشرة والحقيقية التي تتحملها المؤسسة من خلال نشاطها، كما حدد لأجل ذلك شروطا هي:

- أن تكون النفقة متعلقة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون موظفة في صالح المؤسسة.
- أن تتحمل خلال السنة المالية (داخل الدورة).
- أن تكون مبررة بوثائق رسمية.

غير أن المكلف بالضريبة غالبا ما يلجأ إلى مخالفة هذه الشروط، ويعمل على تضخيم هذه الأعباء، عن طريق تسجيل عمال وهميين، أو تضخيم قيمة فواتير المصاريف المتنوعة، أو الاستعمال المضاعف لها، أو حساب قيمة الاهتلاك بطرق مخالفة للقوانين كاهتلاك استثمارات سبق اهتلاكها أو حساب الاهتلاك للرسم على القيمة المضافة المسترجع.²⁹

(1) توظيف مستخدمين وهميين: يقوم المكلف بتقييد أجور ورواتب المستخدمين لا وجود لهم على أرض الواقع، يقول MERKLI وMARGAIRAZ في هذا الإطار " هناك حالة رواتب جوهريّة مسجلة من طرف مؤسسة لصالح مستخدمين حقيقيين هؤلاء المستخدمين من المفروض أن يقدموا أعمالا جد مهمة، لكن في الحقيقة فإنهم لا يقومون بأي نشاط في المؤسسة" وعليه فيمكن أن يكون المستخدمين حقيقيين لكن وظائفهم ثانوية كتسجيل محاسب في الوثائق الإدارية الرسمية في وظيفة مدير تجاري مثلا.³⁰

(2) حساب الاهتلاك: بم أن الاهتلاك هو تناقص قيمة الأصول الثابتة، وهو من الناحية المحاسبية عبئا نظريا تتحمله المؤسسة، لذلك فالمشرع سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة مقترنا ذلك بالشروط التالية:

- الاهتلاك يمس الأصول الثابتة.
- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال.
- لا تتجاوز مجموع الإهلاكات القيمة الإسمية للأصول.
- أن تقيّد الإهلاكات محاسبيا.

كما أن المشرع لم يحدد معدلات الإهلاكات، يمكن للمؤسسة باعتمادها لمعدل معين يطبق الاهتلاك لأصل من أصولها الثابتة فلا يمكن لها أن تتجاوز قيمته الإسمية.

غير أن المكلف بالضريبة يلجأ إلى التحايل على القانون، وذلك بحساب قيمة الإهلاكات بواسطة إضافة الرسم على القيمة المضافة، مع استرجاعه له، أو أن يطبق الاهتلاك على أصول مهتلكة، أو أن يطبق الاهتلاك على أصول قد تنازل عنها، كما قد يلجأ إلى تقييد مؤونات غير مبررة.³¹

²⁹ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش(حالة الجزائر) رسالة مقدمة وفقا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 41.

³⁰ونادي رشيد، مرجع نفسه، ص 41.

³¹ونادي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 42.

- تخفيض الإيرادات:

- يلجأ المكلف إلى هذا النوع من التحايل بغرض التملص كليا، بحيث أنه يعتمد على التصريح بأرباح أقل من الأرباح التي حققها ويقوم بتخفيض الوعاء الضريبي وإخفاء رقم أعماله.
- يتبع المكلف بالضرائب عند تخفيضه للإيرادات عدة طرق سنحاول تلخيصها فيما يلي:
- هناك بعض من المبيعات التي تتم بدون فواتير، ويتم الدفع نقدا.
- يقوم المكلف بالتخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا، وذلك عن طريق تسجيل بضائع وهمية أو خصومات ممنوحة بشكل مبالغ، مع العلم أنه لا يوجد استيراد ولا خصم للبضاعة.
- يقوم المكلف بعدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.
- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون.³²

(ب) الإخفاء القانوني:

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير أو لفواتير دون شراء أو بيع، وذلك باستعمال قيود محاسبية جد متكاملة لا تترك مجالا للشك والريبة من طرف الإدارة الجبائية، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية (الاقتصاد غير الرسمي).

- **الغش عن طريق عمليات مادية:** يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هناك إخفاء جزئي أو كلي، وبصفة عامة فإن الإخفاء المادي أو التهرب عن طريق العمليات المادية يمكنه أن يأخذ شكلين هما:

(1) الإخفاء الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء، ومثال ذلك إخفاء جزء من التركة، بالنسبة للواردات من الخارج استخدام فواتير غير حقيقية بالاتفاق مع المصدر الأجنبي.

(2) الإخفاء الكلي: يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير ويسمى الاقتصاد السري على الشرعي بعيد عن كل مراقبة.

- الغش عن طريق العمليات القانونية (الإخفاء القانوني):

قد عرف بأنه الإخفاء القانوني ويسمى المدينون بالتظاهر وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، أو هو إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا وهم أساسا ليس لهم الحق في الاستفادة منها ويمكن أن يأخذ هذا النوع من الغش شكلين هما:

³²سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر 2001، ص 27.

1) الغش عن طريق عمليات وهمية:

هذا النوع من الغش قد يكون بمبادرة وجهود فردية يخفي صاحبها جزءا من أملاكه من مخزون بضاعته أو أرباحه الخاضعة عادة للضريبة، حيث يكون هذا الغش مرتبط غالبا بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من ممتلكاتهم الخاضعة للضريبة.

2) التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

قد لا يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملا من عوامل الغش الضريبي وذلك بتزييف المكلف بالضريبة لوضعية قانونية خاضعة للضريبة وتكييفها مع وضعية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع، ويظهر ذلك جليا في جباية حقوق التسجيل أين تمر بها حالة البيع على أنها هبة أو عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة لكونه يتعلق بالرواتب والأجور.

قد تعد طرق التحايل هذه من أبرزها لأنها تبقى على سبيل المثال لا الحصر، ويبقى المكلف واسع الخيال في ابتكار منافذ جديدة للتهرب فالمسلم به ان خيال المتهرب خصب وطرق التهرب لا تحصى.³³

ثانيا: آثار الغش الضريبي:

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية واقتصادية واجتماعية لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي الغش الضريبي عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى:³⁴

أ) الآثار الاقتصادية:

تشكل السياسة الضريبية مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي، قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للاقتصاد الوطني من جهة ثانية.³⁵

وعليه يمكن اعتبار الضريبة هي الوسيلة المالية الفعالة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، لكن بالمقابل يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف هذا التدخل نتيجة النقص في الحصيلة الضريبية مما يؤدي إلى إضعاف التنمية الاقتصادية، وذلك عن طريق التأثير السلبي على الاستثمارات، والحد من المنافسة النزيهة بين المشروعات، كما تؤدي إلى عرقلة النمو الاقتصادي بشكل عام.

- أثر التهرب الضريبي على الاستثمار:

تعتبر الضريبة هي المورد الأساسي لخدمة الأهداف التنموية في الدول، حيث ترتفع هذه الأخيرة بارتفاع مداخيل الضريبة وتنخفض بانخفاضها، وبالتالي فإن التهرب الضريبي له آثار وخيمة من حيث إضعاف قدرة الدولة التمويلية لزيادة الاستثمار، نظرا لأن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب والغش الضريبيين لا يسمح بتكوين ادخار عام، وهذا ما يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة

³³ سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 86.

³⁴ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 153.

³⁵ عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، دراسة تحليلية تقييمية، الطبعة 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 135.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات البطالة والتضخم.³⁶

- أثر التهرب على عرقلة نمو التنظيم الاقتصادي:

يساهم التهرب الضريبي في تراجع النمو الاقتصادي الرسمي نتيجة استفحال ظاهرة الاقتصاد الموازي، والذي يمثل الاقتصاد غير الخاضع للرقابة الحكومية، حيث لا تدخل مدخلاته ومخرجاته في الحسابات الوطنية، ولا يعترف بالتشريعات الصادرة، وهو لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط، بل يشمل أيضا أشكال الدخل غير المصرح بها، والمحصلة من إنتاج السلع والخدمات المشروعة باعتبار أن مبالغ نقدية تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية.³⁷

- أثر التهرب على المنافسة بين المشروعات:

تتمثل آثار الغش الاقتصادية بما ينطوي عليه التهرب من انتهاك وخرق للأسس الاقتصادية التي تقوم عليها نظرية الضريبة، حيث نجد أن الغش الضريبي يخل بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة للمجتمع أو الأفضل تجهيزا أو الأحسن تنظيما على ما يقضي به منطق الإنتاجية بل العكس فإنه يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب.³⁸

(ب) الآثار المالية:

ينتج عن التهرب الضريبي أثر سلبي على خزينة الدولة العمومية، بسبب اختلال التوازن بين الإيرادات والنفقات، بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية يؤدي إلى حدوث خلل في السياسة العامة للدولة، يجعل من تحقيق هدفها المالي المتمثل في تمويل خزينة الدولة لسد النفقات العامة أمرا صعبا، مما يدفع بالدولة إلى البحث عن بدائل تمويلية أخرى لسد العجز المالي بإحدى الوسائل التالية:

- **الإصدار النقدي:** هي عملية خلق نقود جديدة من عملة البلد، وهو ما يعرف بالتمويل بالتضخم دون مقابل من السلع والخدمات في السوق، وهذا بغية تعويض العجز المسجل في الميزانية العامة، نتيجة نقص الإيرادات بسبب الغش الضريبي، حيث ان التمويل بالتضخم يؤدي إلى نتائج سلبية منها:³⁹

* زيادة مفرطة في الأسعار دون أن يقابله إنتاج حقيقي.

* انخفاض القدرة الشرائية للمواطن.

* تغيير نمط الاستهلاك.⁴⁰

- **زيادة العبء الضريبي:** يقصد بزيادة العبء الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب أو إنشاء ضرائب جديدة لتمويل العجز في الميزانية بسبب الغش الضريبي، هذا الأخير

³⁶ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، 2004.

³⁷ كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 68.

³⁸ خليل عواذ أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، الطبعة 1، دار إثراء، عمان، 2010، ص 453.

³⁹ عبد الغني كحلة، مرجع سبق ذكره، ص 67.

⁴⁰ عيسى بولوخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

الذي يستفحل مرة أخرى نتيجة إحساس المكلف بنقل عبء الضريبة بصورة خاصة (زيادة المعدل الضريبي، أو إنشاء ضرائب)، تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها من جديد.⁴¹

ج) الآثار الاجتماعية:

يؤدي التهرب الجبائي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ تتحمل فئة معينة الضريبة بكاملها بينما تسقط وتتخلص منها فئة أخرى وهي الفئة المتهربة أي ينجم عنها عدم عدالة توزيع العبء الضريبي هذا ما يولد عدم تكافؤ بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل فساد من خلال اللجوء إلى البحث عن جميع الوسائل المشروعة كانت أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي كما يساهم التهرب الضريبي في تدهور الجانب المدني بصفة عامة والجانب الجبائي بصفة خاصة فلا يمكن طبعا تفضيل النفع العام على النفع الخاص وينمي ذلك روح الأنانية وذلك راجع إلى الإحساس بعدم المساواة وحصر دفع الضرائب على فئة معينة دون أخرى.⁴²

د) الآثار على فعالية النظام الضريبي:

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

بناء على ما سبق، فإن الغش الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد الوطني ولا تسمح للدول بتنفيذ سياساتها المالية لأهدافها التنموية، ونظرا للآثار التي تترتب على الغش الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب والغش بثتى الوسائل المتاحة.⁴³

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

الفرع الأول: الرسم على القيمة المضافة TVA.

الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليحملها المستهلك النهائي.⁴⁴

أولا- تدقيق الرسم على القيمة المضافة: على المدقق أن يولي اهتماما لخمس نقاط رئيسية هي الواقعة المنشأة للرسم، الوعاء الضريبي، المعدلات المطبقة، حقوق التخفيضات والتصريحات الشهرية.

ثانيا- الحدث المنشئ للضريبة: هو واقعة مادية او قانونية التي تجعل الممول أو المؤسسة ملفا مدنيا للرسم على القيمة المضافة وعلى المدقق دراسة الحالات التالية:

*المبيعات والعمليات المماثلة: على المدقق التأكد من الاستحقاق هذا الأخير يكون من التسليم القانوني والمادي للبضاعة.

⁴¹ عبد الغني كحلة، مرجع سبق ذكره، ص 68.

⁴² ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 30.

⁴³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 161.

⁴⁴ غضبان مريم، مرجع سبق ذكره، ص 17.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

*الأشغال العقارية أو (أداء الخدمات): على المدقق التأكد من الاستحقاق الذي هو عبارة عن التحصيل الكلي أو الجزئي للثمن.

*التسليمات للذات: على المدقق التأكد من أن الواقعة المنشأة للضريبة لم تتحقق بالتسجيل المحاسبي للمشتريات ضمن أصول المؤسسة ولكن بالاستعمال الأول لها.

ثالثا-تدقيق وعاء الضريبة: المادة الخاضعة للضريبة هي عبارة عن المقابل الذي يتحصل عليه المورد جراء بيعه للسلع أو تأدية خدمات.

رابعا - تدقيق المعدلات المطبقة: المعدلات المنصوص عليها في التشريع الجزائري هي:

المعدل المخفض 9%، يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل حالة خاصة في المجال الاجتماعي والإقتصادي والثقافي.

المعدل العادي 19%، يخص الهبات والسلع غير الخاضعة للمعدل 9% والمذكورة بالتفصيل في مود القانون.⁴⁵

الفرع الثاني: الرسم على النشاط المهني TAP.

يستحق الرسم بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات، غير أنه تستثنى من مجال تطبيق الرسم، مداخل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة.⁴⁶

أولا- مراجعة الوعاء: يجب على المراجع أن يتأكد من أن قاعدة الإخضاع للرسم على النشاط المهني مكونة من المبلغ الإجمالي للمداخل المحققة أو رقم الأعمال مع عدم احتساب الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى مراجعته للتخفيضات والعناصر الواجب عدم ضمها إلى الوعاء.⁴⁷

ثانيا- أساس فرض الضريبة: جاء في المادة 219: مع مراعاة أحكام المواد 1-13 و 2-13 و 1-138 و 221، يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.

يستفيد من تخفيض قدره 30%.

يستفيد من تخفيض قدره 50%.

يستفيد من تخفيض قدره 75%*.

⁴⁵ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 167، بتصرف.

⁴⁶ المادة 217، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، ص 50.

⁴⁷ مرزوق رشيد، دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي، قسم المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2015، ص 100.

* لكل تخفيض شروط ذكرها القانون لتطبيقها.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

جاء في المادة 219 مكرر: لا تمنح التخفيضات المشار إليها في المادة 219 أعلاه إلا بالنسبة لرقم الأعمال غير المحقق نقداً.

ثالثاً-حساب الرسم:

جاء في المادة 221 مكرر: يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 2%.

يخفض معدل الرسم إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

غير أنه يرفع معدل الرسم على النشاط المهني إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.⁴⁸

رابعاً- التصريحات الواجب مراقبتها من العون المحقق:

على العون المحقق أن يتأكد من تطابق بين التصريحات التالية:

G50: التصريح الشهري للخاضعين للنظام الحقيقي، **G11:** التصريح بالأرباح المهنية والأشخاص الطبيعيين، **G04:** التصريح على أرباح الشركات، **G08:** التصريح بالوجود، ومقارنتها بمحاسبة الشركة.⁴⁹

الفرع الثالث: المراجعة الجبائية للضريبة على أرباح الشركات IBS.

أولاً- أساسيات فرض الضريبة على أرباح الشركات:

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة تطبق سنوياً على مجموع الأرباح المداخيل المحققة من طرف المؤسسة (الأشخاص المعنويين) وقد تأسست هذه الضريبة تجسيدا لمبدأ فصل الضريبة على دخل الأشخاص وضريبة على دخل الشركات وتدفع هذه الضريبة لصالح الميزانية العامة للدولة. وتتم على مرحلتين:

• مرحلة مراجعة الوعاء.

• مرحلة مراجعة التصفية والتسديد.⁵⁰

أ)مراجعة الوعاء: طبقاً لما تنص عليه المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة فإن القاعدة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات هي الأرباح الصافية والتي تحدد بنتيجة العمليات التي قامت بها المؤسسة والوحدات التابعة لها. النتيجة الصافية هي قاعدة تحديد النتيجة الجبائية بعد القيام بتعديلات كالاتي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الادمجات- التخفيضات

⁴⁸المواد 219 و 221 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 50، مرجع سبق ذكره.

⁴⁹ مرزوق رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 101، بتصرف.

⁵⁰ خضرة مشري، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017، ص 29.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

-مراجعة تحديد النتيجة المحاسبية: لمراجعة هذه النتيجة فإنه على المراجع القيام بعمليات بحث وتحقيق في النواتج.

-مراجعة النواتج: وتضمن على مراجعة رقم الأعمال ومراجعة النواتج الأخرى.

-مراجعة رقم الأعمال: وتتضمن طريقتان:

الطريقة الأولى: إعادة تكوين رأس المال اعتمادا على المداخل ويتم حساب هذه الطريقة على الشكل التالي:

رقم الأعمال المعاد تكوينه = الصندوق + الحسابات البنكية + تسبيقات الزبائن في 01 جانفي + رصيد الزبائن في 31 ديسمبر - تسبيقات الزبائن في 31 ديسمبر - رصيد الزبائن في 01 جانفي

تتم مقارنة رقم الأعمال المعاد تكوينه مع رقم الأعمال المصرح به من اجل اكتشاف الأخطاء المحتملة.

الطريقة الثانية: إعادة تكوين رقم الأعمال اعتمادا على الفواتير ويتم حساب هذه الطريقة على الشكل التالي:

الفوترة المعاد تكوينها = التحصيلات المصرح بها - أرصدة الزبائن في 01 جانفي + تسبيقات الزبائن في 01 جانفي + أرصدة الزبائن في 31 ديسمبر - تسبيقات الزبائن في 31 ديسمبر

-مراجعة النواتج الأخرى: وتتضمن على سبيل المثال:

* التأكد من أن إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة قد تم تقييمه بشكل جيد وموضوعي.

* يجب التأكد من التسجيل المحاسبي للإعانات الممنوحة.⁵¹

ثانيا-مكان فرض الضريبة: تنص المادة 149 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على:

- تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين بدلا من مقر شركتهم أو إقامتهم الرئيسية.

-يجب على كل شخص معنوي ليست له إقامة بالجزائر ويحقق فيها مداخل وفق الشروط الواردة في المادة 137، أن يعين لدى الإدارة الجبائية ممثلا عنه يسكن بالجزائر، ومؤهلا قانونا لأن يلتزم بالقيام بالإجراءات التي يخضع لها الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات، وأن يدفع هذه الضريبة عوض الشخص المعنوي المعني.⁵²

ثالثا -حساب الضريبة: يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

- 19%، بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

- 23%، بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار.

⁵¹مرزوق رشيد، مرجع سبق ذكره ص95.

⁵²المادة 149، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص35.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

- 26%، بالنسبة للأنشطة الأخرى.

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه.

عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.⁵³

رابعا - مراجعة التصفية والتسديد:

الالتزام بالتصريح: إن تسديد الضريبة على أرباح الشركات يكون على أساس تسبيقات مقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وهي تسبيقات على أرباح السنة الحالية بالنسبة للأرباح المحققة في السنة الماضية، وقد حددت المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدد التسبيقات وكذا مبلغ كل تسبيق حيث تنص على مايلي:

التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس.

التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان.

التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

رصيد التصفية: قبل 20 أبريل (بعد إيداع التصريح السنوي).⁵⁴

الفرع الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

جاء في المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى " الضريبة على الدخل الإجمالي " وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.⁵⁵

أولا - مراجعة الوعاء: يجب على المراجع أن يتأكد من أن وعاء هذه الضريبة يحتوي على العناصر التالية:

الرواتب والأجور، المبالغ الملحقة إلى الرواتب والأجور كالتعويضات ومنح المردود، الامتيازات بالأجر (سواء كانت مجانية أو تمنح بأقل من قيمتها الحقيقية).⁵⁶

ثانيا - مكان فرض الضريبة: تنص المادة 08 من قانون الضرائب المباشرة والمماثلة على:

- إذا كان المكلف بالضريبة محل إقامة وحيد، تقرر الضريبة في مكان وجود محل الإقامة هذا.
- وإذا كان للمكلف بالضريبة عدة محلات إقامة في الجزائر، فإنه يخضع للضريبة في المكان الذي توجد فيه مؤسسته الرئيسية.⁵⁷

⁵³ المادة 150، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع نفسه، ص 36.

⁵⁴ خضرة مشري، مرجع سبق ذكره، ص 30.

⁵⁵ المادة 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

⁵⁶ خضرة مشري، مرجع سبق ذكره، ص 31.

ثالثا - مراجعة التصفية والتسديد:

- يجب على المراجع التأكد من أن الضريبة على الدخل الإجمالي قد تم احتسابها على أساس السلم الموضوع من طرف إدارة الضرائب.
- مراجعة التصريحات المقدمة في الوثيقة (G50).
- أن تتم عملية الاقتطاع وذلك حسب النصوص القانونية (من المادة 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).⁵⁸

رابعا - فرض الضريبة حسب نظام الربح الحقيقي

يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي حسب نظام الربح الحقيقي وجوبا. يتعين على المكلفين بالضريبة المشار إليهم في المادة 17 أعلاه، أن يكتتبوا على الأكثر 30 أبريل من كل سنة تصريحا خاصا عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة أو للسنة المالية السابقة، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 152

يجب أن يحتوي التصريح الخاص على كل الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المادتين 152 و 153.⁵⁹

الجدول رقم (2-1): الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي.⁶⁰

نسبة الضريبة	قسط الدخل
0%	لا يتجاوز 120.000 دج
20%	من 120.001 إلى 360.000 دج
30%	من 360.001 إلى 1.440.000 دج
35%	أكثر 1.440.000 دج

المصدر : من إعداد الطلبة انطلاقا من محاضرات سابقة

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سنقوم من خلال بحثنا باستعراض عدد من الدراسات التي تطرقت إلى الرقابة الجبائية والغش الضريبي والمرتبطة بشكل مباشر بموضوع بحثنا. وقد تم تقسيم المبحث إلى ثلاث مطالب: الدراسات الوطنية، الدراسات الأجنبية، وفي الأخير قمنا بمقارنة دراستنا بالدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات الوطنية

أولا- دراسة غضبان مريم: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة الماستر في المحاسبة والتدقيق، جامعة البويرة، 2015.

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى خطورة التهرب الضريبي ومدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من هذه الظاهرة، وقامت الباحثة بوضع الإشكالية والتي جاءت كما يلي:

⁵⁷المادة 8، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 9.

⁵⁸خضرة مشري، مرجع سابق، ص 32.

⁵⁹المواد 17، 18، 19، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 11.

⁶⁰المادة 104، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع نفسه، ص 24.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

فيما يتمثل دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟
اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تناولت في موضوعها على ثلاث فصول، حيث طرقت في الفصل الأول للضريبة وإشكالية التهرب الضريبي، أما الفصل الثاني تم التطرق إلى الإطار النظري والقانوني لنظام الرقابة الجبائية، وفي الفصل الثالث كان للإطار التطبيقي في مديرية الضرائب بولاية البويرة.

في مجمل موضوعها نذكر ما يلي:

قامت بوضع الفرضيات، ومن بينها اعتبرت أن الضريبة هي أهم مورد للإدارة الضريبية وأن هذه الأخيرة لها هدف واحد وهو توفير الموارد المالية. واستنتجت أن الرقابة مفعلة في المديرية التي قامت بدراسة الحالة فيها، وقامت برسم أعمدة بيانية لكل سنة، حيث تطرقت فيها إلى كل من التحقيق في المحاسبة، والتحقيق في مجمل الوضعية الشاملة، والتحقيق المصوب.

كانت دراستها على السنوات غير المتقدمة، وكل سنة يكون فيها التحصيل للضرائب إما مرتفعا أو منخفضا وهذا راجع إلى بعض من الأسباب التي ذكرتها الباحثة وهي في حالة ارتفاع نسبة التحصيل الضريبي راجع إلى العلاقة الحسنة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وأما سبب الانخفاض في التحصيل الضريبي راجع إلى:

نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة أو إلى الصعوبات التي واجهت المراقبين، أو نية المكلف بعدم دفع الضريبة.

في الأخير توصلت إلى وضع اقتراحات للتقليل من ظاهرة الغش الضريبي.

ثانيا - دراسة عتاب تواتية: الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة الماستر في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2018.

قامت الباحثة في هذه الدراسة بوضع الإشكالية التالية:

إلى أي حد يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي الفعال في الجزائر؟
كان الهدف من الدراسة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ومدى فعالية الأجهزة المختصة في مكافحة التهرب والغش الضريبي، وتصحيح المفهوم الخاطئ للضريبة بالنسبة للمكلفين.

وكانت المنهجية المتبعة في الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتمت خطة البحث كما يلي: البحث تم تقسيمه إلى ثلاث فصول، الأول بعنوان الرقابة الجبائية مفهومه وأشكاله والآليات المتبعة لتفعيله والصعوبات المواجهة له، أما الفصل الثاني كان تحت عنوان التهرب والغش الضريبي وتم التطرق إلى مفهومه وطرق والأسباب المؤدية إليه والآثار المترتبة عنه وفي الأخير سبل مكافحته، أما الفصل الثالث فكان للإطار التطبيقي بعنوان الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي بمديرية الضرائب لولاية مستغانم.

كان ملخص موضوعها كما يلي:

قامت الباحثة بوضع عدة فرضيات، من بينها اعتبرت الرقابة الجبائية من أهم الحلول لمحاربة التهرب والغش الضريبي، واعتبرت أن التحقيق المحاسبي من أهم الآليات لمكافحة التهرب والغش الضريبي، وبعد تقييم الباحثة لدراسة حالة التي قامت بها في مديرية الضرائب، استنتجت أن الرقابة مفعلة نسبيا بحيث نسبة التحصيل الجبائي لا تتعدى 46.37% وهذا راجع لعدة أسباب نذكر منها ما يلي: نقص الكفاءة في الإدارة الجبائية، نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين.

توصلت الباحثة في إجابتها على الفرضيات إلى أن الرقابة الجبائية هي أفضل الطرق لاسترجاع الأموال من المتملصين، وأن الإيرادات لا يمكن الحصول عليها إلا من التحقيق المحاسبي فقط وإنما حتى التحقيق في مجمل الوضعية الشاملة له دور في استرجاع الأموال من الأشخاص الطبيعيين.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

في الأخير توصلت الباحثة إلى اقتراحات وتوصيات لتؤخذ بعين الإعتبار لتكون الرقابة الجبائية مفعلة.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

أولا - دراسة محمد التجاني حسن يس: أثر التهرب الضريبي على إيرادات ضريبة القيمة المضافة في السودان، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد التطبيقي، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2015.

قام الباحث بتلخيص مشكلة البحث على شكل أسئلة كالتالي:

- ما هي أسباب التهرب الضريبي؟
 - ما هي آثار التهرب الضريبي على إيرادات ضريبة القيمة المضافة؟
 - ما هي الوسائل التي يمكن اتباعها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟
- هدفت الدراسة إلى مدى تأثير التهرب الضريبي على القيمة المضافة، ومعرفة الأسباب المؤدية للتهرب وكذا الوسائل اللازمة لمكافحته.

قام بتقسيم دراسته إلى خمسة فصول، في الفصل الأول بين الإطار المنهجي والدراسات السابقة، أما الفصل الثاني تناول الإطار النظري للبحث، وتطرق إلى التهرب الضريبي في الفصل الثالث، وقام بعرض الإطار التطبيقي لدراسته في الفصل الرابع، حيث قام بمناقشة الفرضيات والنتائج في الفصل الخامس، ونذكر باختصار فيما تطرق إليه في دراسته:

استخدم الباحث المنهج الوصفي في دراسته، واعتمد على أسلوب المقابلة والحصول على حالات التهرب الضريبي وهذا في الجانب التطبيقي لدراسته، حيث قام بصياغة عدة فرضيات، ونذكر أنه اعتبر أن نقص الوعي الضريبي في المجتمع يساهم في زيادة التهرب الضريبي، واعتبر هذه الأخيرة لها آثار سلبية على إيرادات ضريبة القيمة المضافة وبالتالي تؤثر على مشاريع التنمية.

اقتصرت دراسة الحالة على التحقيق المصوب تحديدا على القيمة المضافة واستنتج ما يلي:

- نسب تحصيل الإيرادات يزداد كل سنة.
- زيادة معدلات الضريبة على القيمة المضافة وخاصة في خدمات الاتصالات ما أدى بدوره إلى ارتفاع إيرادات الخزينة.

-سعي الإدارة الضريبية إلى تحصيل الإيرادات بأكبر قدر ممكن ومكافحة التهرب الضريبي.

توصل الباحث إلى استنتاج أن الرقابة مفعلة نسبيا والسبب يعود إلى الإدارة العامة للجمارك التي لم تقم بواجبها على أكمل وجه، وما أدى إلى استنزاف الحصول على كامل الإيرادات. واعتبر أن الجزاءات المفروضة ضعيفة جدا ولا تردع للمتهربين.

في الأخير توصل إلى وضع اقتراحات وتوصيات يجب تفعيلها للحد من التهرب الضريبي.

ثانيا - دراسة أحمد الضي عبد الله عثمان: الفحص الضريبي ودوره في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016.

قام الباحث عند طرح مشكلة البحث على صياغة التساؤلات التالية:

- هل هناك علاقة ارتباط بين كفاءة وفعالية الفحص الضريبية ومخاطر الإيرادات الضريبية؟
- هل هناك علاقة بين كفاءة وفعالية الفحص الضريبي وزيادة الالتزام الطوعي؟
- هل توفر متطلبات وشروط نظام التقدير يؤثر على كفاءة وفعالية الفحص الضريبي ويحد من مخاطر الإيرادات الضريبية؟

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

كان الهدف من الدراسة التعرف على فعالية الفحص الضريبي في تحصيل الإيرادات الضريبية، وتصحيح مسار الممولين بإخضاعهم للقوانين والتشريعات.

للإجابة على هذه المشكلة البحثية قام بتقسيم الدراسة إلى أربعة فصول، حيث تطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري لمفهوم وأهداف وأساليب الفحص الضريبي، وقام في الفصل الثاني بعرض استخدام إدارة المخاطر كمدخل للفحص الضريبي، أما الإطار العام للنظام الضريبي من مفهوم وأهداف وأركان ومحدداته تم التطرق إليه في الفصل الثالث، حيث في الفصل الأخير تم فيه عرض للدراسة التطبيقية المجراة في المركز الضريبي للشركات الكبرى. وتشمل مجمل دراسته ما يلي:

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتحليلي، وقام بصياغة عدة فرضيات، من بينها اعتباره أنه توجد علاقة ارتباط بين كفاءة الفحص الضريبي ومخاطر الإيرادات الضريبية، واعتبر أيضا أن هناك علاقة ارتباط بين فعالية الفحص الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية.

استعمل الباحث في إعداد بحثه أسلوب المقابلة وتحليل الوثائق في المركز الضريبي للشركات الكبرى، والتي تحصل عليها من المقابلة التي أجريت مع (المحاسبين، خبراء الضرائب،....) الذين لهم علاقة بموضوع الدراسة.

لاحظ الباحث أن هناك احتمالان لمدى فعالية الرقابة للسنوات التي أجريت فيها الدراسة وهي

2013، 2014، 2015، 2016،

الاحتمال الأول للسنوات 2014، 2015، 2016: أن الرقابة مفعلة، وهذا يعود إلى:

- الوعي الضريبي لدى المكلفين.

- وجود قوانين وتشريعات ضريبية رادعة.

- الكفاءة العلمية والعملية لدى المحققين.

الاحتمال الثاني سنة 2013: أن نسبة تحصيل الإيرادات ضئيلة، وهذا يعود إلى:

- نقص الكفاءة لدى المحققين.

- عدم تطبيق القوانين الردعية للمتهربين ضريبيا.

- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين.

أخيرا توصل الباحث إلى تقديم عدة اقتراحات وتوصيات يمكن أن تؤدي إلى الحد أو التقليل من التهرب الضريبي لتحصيل أكبر عائد من الإيرادات.

المطلب الثالث: أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

يمكن مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية كالتالي:

جدول رقم (3-1): المقارنة بين الدراسات.

أوجه المقارنة	المؤسسة محل الدراسة	الفترة الزمنية والمكانية	منهج وأدوات الدراسة	الحدود الموضوعية	متغيرات الدراسة	التحقيق الجبائي المطبق
الدراسة الحالية	مديرية الضرائب	2014-2018 غرداية	المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي،	اقتصرت الدراسة على الرقابة الجبائية التي تقوم بها إدارة الضرائب، والغش الضريبي الذي	المتغير المستقل: الرقابة الجبائية. المتغير التابع: الغش الضريبي.	التحقيق المحاسبي، والتحقيق المصوب، والتحقيق الوضعية الجبائية

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

التحقيق المحاسبي، والتحقيق المصوب، والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.	المتغير المستقل: الرقابة الجبائية المتغير التابع: التهرب الضريبي	يكون من المكلفين. اقتصرت الدراسة على دور الرقابة الجبائية التي تقوم بها إدارة الضرائب، والتهرب الضريبي الذي يقوم به المكلفين.	أما الأسلوب المستخدم هو المقابلة. المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي، أما الأسلوب المستخدم هو المقابلة.	البويرة 2015	مديرية الضرائب	الدراسة السابقة
التحقيق المحاسبي، والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.	المتغير المستقل: الرقابة الجبائية المتغير التابع: التهرب والغش الضريبي	كانت الدراسة على الرقابة الجبائية التي تتولاها الإدارة الجبائية في التهرب والغش الضريبي.	المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي، أما الأسلوب المستخدم هو المقابلة.	مستغانم 2018	مديرية الضرائب	الدراسة السابقة
التحقيق المصوب	المتغير المستقل: التهرب الضريبي المتغير التابع: ضريبة القيمة المضافة	أثر التهرب الضريبي في تحصيل القيمة المضافة	المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي، أما الأسلوب المستخدم هو المقابلة.	السودان 2015	ديوان الضرائب بالمركز الضريبي للشركات الكبرى	الدراسة السابقة
التحقيق المصوب	المتغير المستقل: الفحص الضريبي المتغير التابع: الإيرادات	فعالية الفحص الضريبي في تحصيل الإيرادات الضريبية.	المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج التحليلي في الجانب	السودان 2016	ديوان الضرائب بالمركز الضريبي للشركات الكبرى	الدراسة السابقة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والغش الضريبي

	الضريبية		التطبيقي، أما الأسلوب المستخدم هو المقابلة.			
--	----------	--	--	--	--	--

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على عرض الدراسات السابقة.

ويمكن تلخيص دراستنا مع مجمل الدراسات السابقة:

الجدول رقم (2-3): الاختلاف والتشابه بين الدراسات

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
- بعض دراسات الحالة اقتصر على كل الضرائب والرسوم، وبعض الدراسات اكتفت بدراسة حالة لضريبة واحدة، وأما دراستنا شملت كل الضرائب والرسوم.	- دور الرقابة هو مكافحة الغش الضريبي. - الآلية الوحيدة لمكافحة الغش هي الرقابة الجبائية. - الرقابة الجبائية مفعلة نسبياً، ونقص الوعي الضريبي لدى المكلفين. - كل دراسات الحالة استعملت أسلوب المقابلة، وتحليل الوثائق.

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على عرض الدراسات السابقة.

خلاصة:

تعتبر الموارد المالية أهم مصدر تعتمد عليه الدولة لتغطية نفقاتها وتنفيذ مشاريعها المستقبلية، لكن لم تتوصل الدولة لتنفيذ خطتها، وهذا راجع إلى تفشي ظاهرة الغش الضريبي التي أثرت سلباً على ميزانية الدولة، لذا لجأت الدولة إلى وضع حلول للتصدي أو التقليل من هذه الظاهرة من خلال تشكيل إدارة جبائية لمكتب التحقيقات الذي يقوم بمهمة الرقابة على ملفات المكلفين لاكتشاف أي تلاعب أو غش قد يصدر منهم، وفي الأخير تلزم الإدارة الجبائية المكلفين باتباع الإجراءات القانونية، لاسترجاع الأموال المختلسة.

سنحاول في الفصل الموالي تجسيد كل ما تطرقنا له في الجانب النظري عملياً من خلال الجانب التطبيقي لبحثنا، عن طريق دراسة حالات ميدانية للرقابة الجبائية الخارجية على مستوى مديرية الضرائب لولاية غرداية.

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بخرادية

تمهيد:

بعء التطرق في الإطار النظري للرقابة الجبائية والغش الضريبي، وكذا فعالية الإدارة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الضريبي، حيث تم الإلمام بمختلف جوانب الموضوع، ومن خلال الفرضيات التي قمنا بها وتوصلنا أنها محققة نظرياً، وعليه سيتم إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع، وإثبات الفرضيات أو نفيها من خلال دراسة الحالة التطبيقية في مديرية الضرائب بخرادية، ومن خلال تطرقنا إليه تم تقسيم الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: قمنا من خلاله بالتعريف بمديرية الضرائب من خلال نشأتها، هيكلها التنظيمي ومهام مختلف مصالحها الرقابية.

المبحث الثاني: تطرقنا فيه إلى الدراسة الميدانية من خلال دراسة حالات للرقابة الجبائية الخارجية وتحليل دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي.

لمبحث الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بخرادية.

تعتبر الإدارة الضريبية الوسيلة الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في تحصيل الضرائب من المكلفين لتغطية نفقاتها، فقد أنشأت إدارة مختصة للقيام بهذه العملية والتي هي مهيكلة على شكل مديريات وكل مديرية لديها عدة مكاتب تقوم بمهمة معينة.

المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية بخرادية.

كانت تسمى بالفرق المختلطة (تجارة، جمارك، ضرائب)، تأسست هذه الفرقة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1418 الموافق 27 جويلية 1997 يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها. تتكون على مستوى ولاية بخرادية لجنة تنسيق الفرقة المختلطة ولائية واحدة ما بين مصالح التجارة والضرائب والجمارك وتتشكل هذه اللجنة من :

اللجنة التنسيقية الولاية وتتكون من المدير الولاية للتجارة، المدير الولاية للضرائب، رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشية الجمارك بالولاية، حيث يقومون بتعيين أعضاء الفرقة المختلطة الذين تتوفر فيهم الشروط.

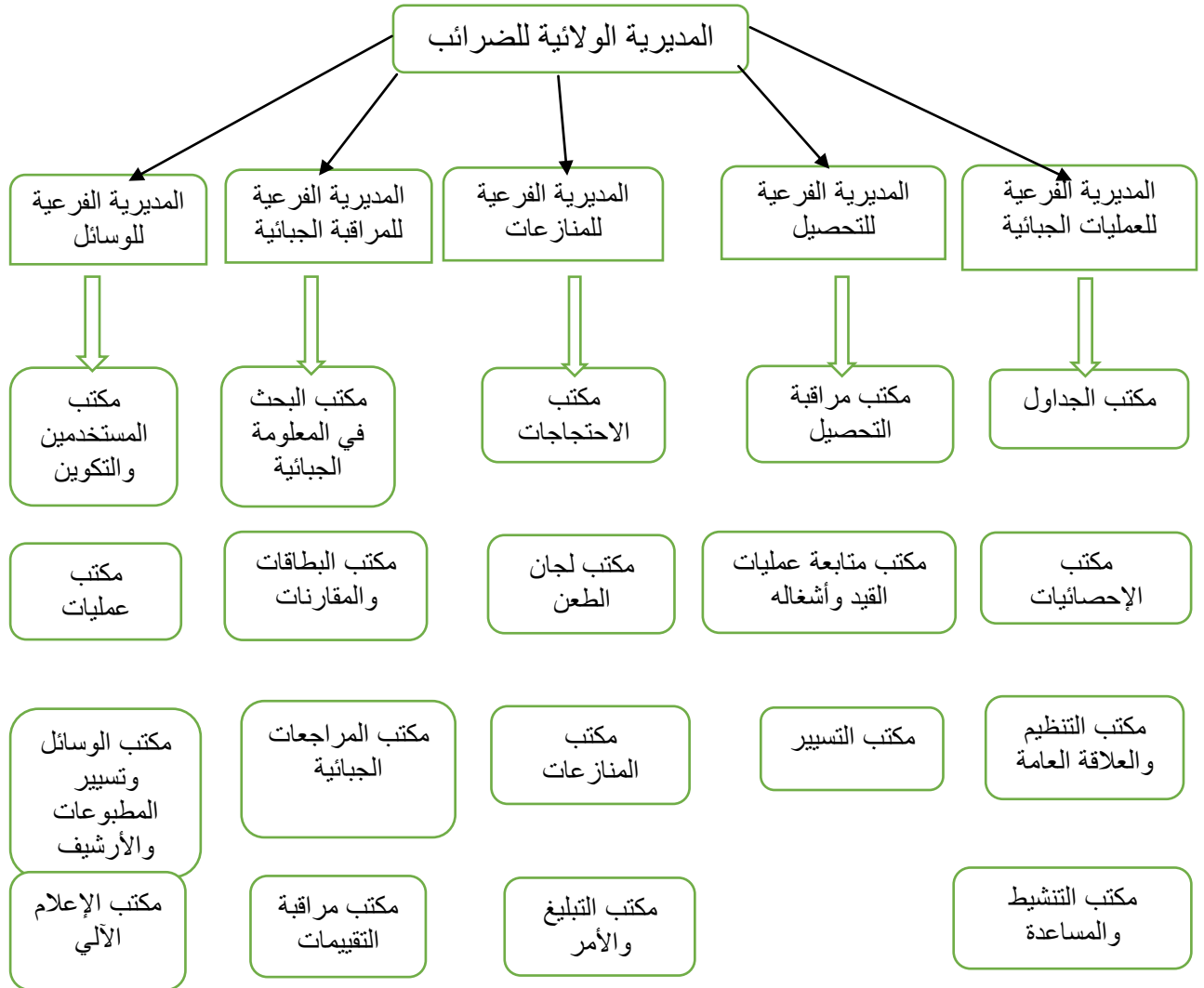
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بخرادية.

تعتبر الخزينة العمومية من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تمويل مشاريعها، لكن عدم تسديد العديد من المكلفين لواجبهم الضريبي أدى إلى خزينة لا تلبى الحاجيات، لذا وجب على الإدارة الجبائية أن تسعى جاهدة لتحصيل جميع الضرائب من المكلفين، ولإدارة الجبائية هيكل وفروع تقوم بتنفيذ المهمة، ومن خلال ما تقدم سنقوم بعرض عام حول الإدارة الجبائية ومختلف فروعها.

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغرداية

الشكل رقم (1-1): الهيكل التنظيمي للمديرية الضرائب لولاية غرداية.



المصدر : من إعداد الطلبة بناء على معلومات من مديرية الضرائب

المطلب الثالث: مهام مختلف مصالح الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: المديرية الولائية للضرائب.

المديرية الولائية للضرائب مكلفة بـ:

- * ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.
- * السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- * تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- * إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- * تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- * الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغرداية

- * مراقبة التكلفة والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
- * متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- * تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- * إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- * وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- * دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- * متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- * تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- * ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- * توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- * تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- * السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- * تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- * نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.
- تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية:
 1. **المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:** وتكلف ب:-
 - تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
 - التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها ومراقبتها.
 - متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
 - تعمل على تسيير:
 - أ) مكتب الجداول، ويكلف ب:-
 - التكفل بالجدول العامة والتصديق عليها.
 - التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.
 - ب) مكتب الإحصائيات، ويكلف ب:-
 - استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.
 - مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.
 - ج) مكتب التنظيم والعلاقات العامة، ويكلف ب:-
 - استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.
 - نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.
 - د) مكتب التنشيط والمساعدة، ويكلف لاسيما، بضمان ما يأتي:-
 - التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل و انسجامها.
 - متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغرداية

2. المديرية الفرعية للتحصيل: وتكلف بـ:

- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
- تعمل على تسيير:

(أ) مكتب مراقبة التحصيل، ويكلف بـ:

- دفع نشاطات التحصيل.
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات.
- إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

(ب) مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله، ويكلف بضمان:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة.
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها.

(ج) مكتب التصفية، ويكلف بضمان:

- مراقبة التكفل بالجدول العامة و بسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.

3. المديرية الفرعية للمنازعات: وتكلف بضمان:

- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

تعمل على تسيير:

(أ) مكتب الاحتجاجات، ويكلف بـ:

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

(ب) مكتب لجان الطعن، ويكلف بـ:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة و تقدّمها للجان المصالحة و الطعن النزاع يأو الإعفائي المختصة.
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل و عرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

(ج) مكتب المنازعات القضائية، ويكلف بـ:

- إعداد و تكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغرداية

- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.
- (د) مكتب التبليغ والأمر بالصرف ويكلف ب:-
- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.
- 4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:** وتكلف ب:-
- بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.
- تعمل على تسيير:
- (أ) مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:-
- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية .
- (ب) مكتب البطاقات والمقارنات، ويكلف ب:-
- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب .
- (ج) مكتب المراجعات الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان:
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة .
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة .
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- (د) مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف:
- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
- 5. المديرية الفرعية للوسائل:** وتكلف ب:-
- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.
- تعمل على تسيير:
- (أ) مكتب المستخدمين والتكوين، ويكلف ب:-
- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيدها مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.
- (ب) مكتب عمليات الميزانية، ويكلف ب:-
- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية .
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغرداية

الاختصاص المخول له.

- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

(ج) مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، ويكلف بـ:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات و أرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهيكل و العتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

(د) مكتب الإعلام الآلي، ويكلف بـ:

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

- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

المبحث الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية.

تعتبر الرقابة الجبائية الخارجية من الطرق التي تقوم بها الإدارة الجبائية في اختيار ملفات المكلفين التي يجب إخضاعها للرقابة، وتشمل عدة مراحل نذكرها فيما يلي:

* فترة الرقابة الشكلية وتحديد الملفات للتحقيق ابتداء من أكتوبر إلى ديسمبر.

* تحصل المفتشية على كامل ملفات المؤسسات والشركات.

* يقوم أعوان المفتشية برقابة شكلية من خلال الفواتير المصرح بها، المقارنة بين مبالغ العملاء المصرح بها ومبلغ المبيعات، ... وعمليات أخرى.

* في حالة اكتشاف المتفشية لاختلالات يشوبها نوع من الغموض يتم إرسالها إلى المديرية الولائية محل التحقيق.

* تعقد المديرية اجتماع لدراسة الملفات ووضع قائمة أولية وأخرى إضافية لإخضاعهم للتحقيق، ويحضر هذا الاجتماع: مدير الضرائب، المدراء الفرعيون (الرقابة، المنازعات، العمليات الجبائية)، رئيس مكتب التحقيق، رئيس فرقة التحقيق.

* ترسل المديرية الولائية الملفات المبرمجة للتحقيق إلى المديرية الجهوية بورقلة والتي بدورها ترسلها إلى المديرية الفرعية للرقابة على مستوى المديرية العامة بالجزائر.

* تقوم المديرية الفرعية للرقابة على مستوى المديرية العامة بالجزائر بتحديد الملفات التي يجب أن تخضع لعمليات التحقيق وإرسالها إلى المديرية الولائية بغرداية والتي تباشر عملية التحقيق.

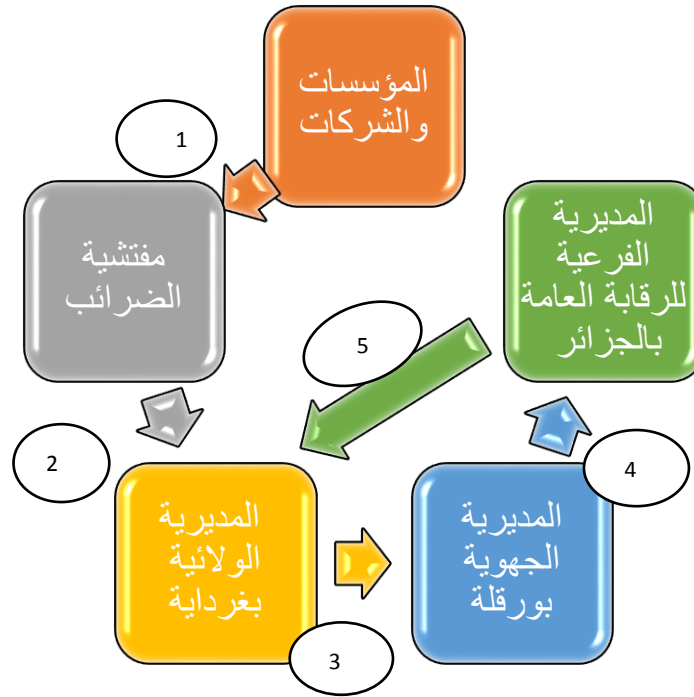
مراحل عملية الرقابة:

* تقدم المديرية الفرعية الملفات إلى رئيس الفرقة والذي يقوم بتقسيم الملفات على الفرق والمتكونة من مسؤول ونائب.

* تقوم كل فرقة بالاتصال بمفتشية الضرائب للحصول على ملفات المؤسسات الخاضعة للتحقيق.

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (1-2): مراحل انتقال الملفات.



المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا من معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

- (1) إرسال الوثائق للمفتشية.
- (2) إرسال الوثائق والملفات التي يشوبها نوع من الغموض إلى المديرية الولائية.
- (3) إرسال الملفات المبرمجة للتحقيق إلى المديرية الجهوية.
- (4) جمع الملفات وإرسالها إلى المديرية الفرعية للرقابة العامة بالجزائر.
- (5) تحديد الملفات الخاضعة للرقابة وإرسالها إلى المديرية الولائية.

المطلب الأول: دراسة حالة رقابة جبائية خارجية في إطار التحقيق المحاسبي.

قبل التطرق إلى الحالة التطبيقية توجب علينا التطرق إلى تقديم ملخص عام حول إجراءات التحقيق المحاسبي وهي كما يلي:

يعتبر التحقيق المحاسبي من المهام التي تقوم بها الإدارة الجبائية للمحافظة على الأموال العامة من الضياع باسترجاع أكبر قدر منها، والتي هي بحوزة المتهربين من الضريبة، وللتحقيق المحاسبي عدة مراحل يمر المحقق الجبائي، نذكرها فيما يلي:

- بعد الحصول على الملفات من مفتشية الضرائب تقوم الفرقة بإرسال إشعار بالتحقيق ودليل المكلف (ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعة للرقابة) وتسلم له شخصيا، وتحدد مدة الرد 10 أيام لتقديم كل الوثائق الثبوتية وكل ما يخص بعمليات التحقيق، وخلال هذه الفترة يقوم المحقق بجمع المعلومات الخاصة بالمكلف من المتعاملين معه (البنوك، الزبائن، الموردين) والمعلومات الخاصة بالمؤسسة (القانون الأساسي، نشاط المؤسسة، المساهمون)، وبعد انقضاء المدة المحددة يقوم رئيس الفرقة والمحقق بالتدخل الأولي للتحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية وتتم عملية التحقيق في عين المكان.

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بقرديية

- في حالة النقص في الوثائق الثبوتية يحرر المحقق محضر المعاينة والأعداد وهذا لمدة لا تتجاوز 8 أيام للإدلاء بالوثائق المتبقية.
- بعد نهاية عملية التحقيق يقوم العون المحقق بإعطاء كل التفسيرات والتأثيرات الكلية للضرائب، وبعدها يتم إعطاء التبليغ لنتائج التحقيق والمحددة لمدة 40 يوم، حتى يتمكن للمكلف بالتبرير، وفي حالة عدم الإجابة يعتبر مقبول ضمناً لما قام به العون المحقق.
- في حالة عدم قبول للمكلف بنتائج التحقيق التي توصل إليها العون المحقق يمكن للمكلف طلب لجنة التحكيم لإعادة النظر في نتائج التحقيق والخروج بنتيجة نهائية والتي يتم إدراجها في وثيقة التبليغ النهائي، وتتضمن آخر التعديلات والمبلغ الذي سيسدده المكلف.
- تتضمن لجنة التحكيم من: مديرية الضرائب، المكلف، المستشار.
- تتكون مديرية الضرائب من: مدير الضرائب، المدراء الفرعيين (مدير العمليات الجبائية، مدير الرقابة الجبائية، مدير المنازعات الضريبية)، ورئيس مكتب التحقيق، رئيس فرقة التحقيق.
- يحرر المحقق وثيقة تسمى بالجدول الضريبي والذي يتضمن المبلغ الذي يسدده المكلف في قبضة الضرائب.
- بعد التبليغ النهائي يعد المحقق تقرير نهائي لكامل مراحل عملية التحقيق التي قام بها.
- بعد هذا الملخص سنقوم بالدراسة التطبيقية التالية:

تبليغ أولي

تبعاً للتحقيق المحاسبي و الجبائي الذي أجرى على نشاطكم و المتمثل في مقاوله أشغال البناء (السكنات الاجتماعية) والكائن مقرها المنيعة ولاية بقرديية ، للفترة غير المتقدمة و الممتدة من 2014/01/01 إلى غاية 2017/12/31 و الذي شمل جميع الوثائق المحاسبية و التصريحات الجبائية ، حيث تبين لنا الأخطاء و العيوب التالية :

سنة 2014 :

- فواتير النقل لمورد الخدمات " محمد نذير" والتي تشير في مضمونها الى نقل مادة الإسمنت من مدينة سور الغزلان إلى مدينة المنيعة، ولكن في المقابل لا أثر لأي فاتورة شراء لمادة الإسمنت من مدينة سور الغزلان . إذ تعتبر هذه الفواتير تضخيم للأعباء سوف يتم إلغاؤها وهذا باسترجاع الرسم على المشتريات وإدراج باقي المبلغ في نتيجة الدورة كما يلي:

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغرداية

الرقم	التاريخ	المبلغ HT	T/A
11	2014/01/05	341.880 دج	58.119 دج
23	2014/02/01	170.940 دج	29.059 دج
83	2014/05/29	341.880 دج	58.119 دج
	المجموع	854.700 دج	145.297 دج

- التصريح المتأخر لمبلغ المقبوضات والمحصل في الفصل الأول الى غاية الفصل الأخير من السنة والخاص بالرسم على النشاط المهني سوف تطبق عليه عقوبة التحصيل بنسبة 25% كما يلي:

$$\text{المبلغ خارج الرسم} = 7.365.400 \text{ دج} * 2\% = 147.708 * 25\% = 36.827 \text{ دج}$$

سنة 2015 :

- لدى المصلحة معلومات تخص مشترياتكم من المورد "etsciment Djelfa" غير مصرحة في محاسبتكم كما يلي:

- المشتريات المصرح بها: 974.400 دج

- كشف معلومات : 1.299.200 دج

- الفرق : 324.800 دج

يعبر هذا الفرق عن رقم أعمال غير مصرح وهذا باحتساب معامل الإنتاج والمقدر ب(1.9) والمستخرج من محاسبتكم

- بعد فحص يومية العمليات المختلفة تبين أن هناك عملية تسوية مشتريات بمبلغ 400.000 دج بصك بنكي للمورد "معمرى"، وفي المقابل لا توجد أي فاتورة تبرر هذه العملية ولا في محاسبتكم، إذ يعتبر هذا المبلغ تسديد لمشتريات غير مصرحة حيث أن هذا المبلغ خارج الرسم = 341.880 دج يعتبر رقم أعمال غير مصرح وهذا باحتساب معامل الإنتاج والمقدر ب(1.9) والمستخرج من محاسبتكم كما يلي:

- مشتريات غير مصرحة: 666.680 دج

- معامل الإنتاج : 1.9

- رقم أعمال غير مصرح = 1.266.692 دج

معامل الإنتاج: يساوي 1.7 هو مستخرج من محاسبة الشركة.

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغرداية

الزيادات = مشتريات غير مصرحة * معامل الناتج.

سيتم تطبيق الرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA على رقم الأعمال غير المصرح ويدرج في نتيجة الدورة مع خصم الإستهلاك.

سنة 2016 :

- بعد تفحص التصريحات الشهرية ومقارنتها بالمقبوضات أظهرت لنا فارق في التصريح كما يلي:

* مجموع المقبوضات خارج الرسم = 29.382.485 دج

* المقبوضات المصرحة في G50 = 29.202.485 دج

* الفرق = 180.000 دج

سوف يخضع هذا الفرق للرسم على النشاط المهني TAP بنسبة 2% مع تخفيض بنسبة 25% وللرسم على القيمة المضافة TVA بنسبة 7%.

- فواتير الشراء التالية مع المورد "ضنين محمد"

الرقم	التاريخ	المبلغ HT	الرسم T/A
193	2016/7/3	75.000 دج	12.750 دج
196	2016/7/6	75.000 دج	12.750 دج
199	2016/7/9	75.000 دج	12.750 دج
202	2016/7/12	75.000 دج	12.750 دج
205	2016/7/14	75.000 دج	12.750 دج
208	2016/7/19	75.000 دج	12.750 دج
211	2016/7/21	75.000 دج	12.750 دج
المجموع		525.000 دج	89.250 دج

هذه الفواتير مؤشرة بختم "بوركبه عمر"، وعليه تعتبر غير مطابقة للقانون وهذا طبقا

للمرسوم 25/468 المؤرخ في 2005/12/10، وسوف يتم إلغاؤها وهذا بإسترجاع الرسم على المشتريات وإدراج باقي المبلغ في نتيجة الدورة.

سنة 2017 :

- بعد تفحص التصريحات الشهرية ومقارنتها بالمقبوضات أظهرت لنا فارق في التصريح يخص الرسم على النشاط المهني كما يلي:

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغرداية

* مجموع المقبوضات خارج الرسم = 40.243.517 دج

* المقبوضات المصرحة في G50 = 00 دج

* الفرق = 40.243.517 دج

سوف يخضع هذا الفرق للرسم على النشاط المهني TAP بنسبة 2% مع تخفيض بنسبة 25% كما يلي:

40.243.517 دج * 0.75 * 0.02 = 603.652 دج مع عقوبة التأخير بنسبة 25%

- عدم تطابق بيانات فواتير الشراء الخاصة بالمورد "بلعربي معمر" حيث عنوان الفاتورة يشير الى نشاط تجارة بالجملة لمواد البناء وختمها يشير إلى نشاط كراء المعدات والأدوات وهي كما يلي:

الرقم	التاريخ	المبلغ HT	الرسم T/A
01	2017/01/03	83.000 دج	15.770 دج
05	2017/01/07	83.000 دج	15.770 دج
09	2017/01/11	83.000 دج	15.770 دج
المجموع			47.310 دج

وعليه تعتبر هذه الفواتير غير مطابقة للقانون وهذا طبقا للمرسوم 25/468 المؤرخ في 2005/12/10، وسوف يتم إلغاؤها وهذا بإسترجاع الرسم على المشتريات وبإدراج باقي المبلغ في نتيجة الدورة.

ومما سبق سوف تصبح وضعيتكم الجبائية الجديدة كما يلي:

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغرداية

-جدول رقم (1-1): تسديد الحقوق

2017	2016	2015	2014	
40.243.517 دج	180.000	1.266.692		الزيادات
603.652 دج	2.700 دج	25.333 دج		الرسم TAP
150.913 دج	270 دج	2.533 دج		العقوبات
	12.600 دج	215.337 دج		الرسم TVA
	1.260 دج	53.834 دج		العقوبات
47.310 دج	89.250 دج		145.297 دج	استرجاع الرسم على المشتريات
4.731 دج	13.387 دج		21.794 دج	العقوبات
			36.827 دج	عقوبة التحصيل

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب نسبة TVA للسنوات:

2016 و 2014 و 2017 و 2015: 17%.

الرسم على القيمة المضافة = الزيادات * نسبة الرسم على القيمة المضافة.
عقوبة الوعاء: لتحديد عقوبة الوعاء نقوم بتطبيق جدول الحقوق المستحقة جدول الحقوق المستحقة

جدول رقم 05: جدول الغرامات (حالة الإخفاء الجزئي أو الكلي)

نسبة الغرامة	قيمة مبلغ الضريبة
10%	0 إلى 500.00
15%	يفوق 500.00 إلى 2000.00
25%	أكثر من 2000.00

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب في حالة الإخفاء الكلي نطبق نسبة 25%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
للرسم على النشاط المهني TAP بنسبة 2% مع تخفيض بنسبة 25% لسنة 2016

2017
الرسم على النشاط المهني: الزيادات * نسبة الرسم على النشاط المهني

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغرداية

-جدول رقم (2-1): تحديد النتائج:

2017	2016	2015	2014	
988.497 دج	856.661 دج	723.577 دج	501.959 دج	النتائج المصرحة
/	/	/	(1.282.592 دج)	العجز المصرح
249.000 دج	525.000 دج	/	854.700 دج	ادماج اعباء ملغاة
/	/	1.266.692 دج	/	الزيادات
/	/	666.680 دج	/	خصم الاستهلاك
/	2.699 دج	25.333 دج	/	تخفيض الرسم
1.237.497 دج	1.378.962 دج	1.298.265 دج	74.067 دج	النتائج المعتمدة
74.700 دج	156.690 دج	172.403 دج	/	ضريبة IRG
11.205 دج	23.503 دج	25.860 دج	/	العقوبات

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب عقوبة الوعاء: تستخرج من جدول الحقوق المستحقة.
الضريبة على الدخل الإجمالي=الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات* نسبة IRG.

-جدول رقم (3-1): تجميع الحقوق:

1.545.272 دج	مجموع الحقوق
346.117 دج	مجموع العقوبات
1.891.389 دج	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من المديرية

تبلغ نهائي

تبعاً للتبليغ الأولي المسلم لكم بتاريخ 2018/12/16 المتضمن نتائج التحقيق المحاسبي و الجبائي الذي خضع له نشاطكم و المتمثل في مقولة أشغال البناء والكائن مقرها المنيعة ولاية غرداية ، للفترة غير المتقدمة الممتدة من 2014/01/01 إلى غاية 2017/12/31.

و نظراً لعدم وجود رد من طرفكم على هذه النتائج في الأجل المحددة فإن هذا يعتبر قبول ضمنى لنتائج التحقيق طبقاً لأحكام المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، و عليه فإن النتائج المبلغة لكم في التبليغ الأولي تبقى دون تغيير.

سنة 2014 :

- فواتير النقل لمورد الخدمات " محمد نذير" والتي تشير في مضمونها الى نقل مادة الإسمنت من مدينة سور الغزلان إلى مدينة المنيعة، ولكن في المقابل لا أثر لأي فاتورة

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغرداية

شراء لمادة الإسمنت من مدينة سور الغزلان . إذ تعتبر هذه الفواتير تضخيم للأعباء سوف يتم إلغاؤها وهذا بإسترجاع الرسم على المشتريات وإدراج باقي المبلغ في نتيجة الدورة كما يلي:

الرقم	التاريخ	المبلغ HT	T/A
11	2014/01/05	341.880 دج	58.119 دج
23	2014/02/01	170.940 دج	29.059 دج
83	2014/05/29	341.880 دج	58.119 دج
	المجموع	854.700 دج	145.297 دج

- التصريح المتأخر لمبلغ المقبوضات والمحصل في الفصل الأول الى غاية الفصل الأخير من السنة والخاص بالرسم على النشاط المهني سوف تطبق عليه عقوبة التحصيل بنسبة 25% كما يلي:

$$\text{المبلغ خارج الرسم} = 7.365.400 \text{ دج} * 2\% = 147.708 * 25\% = 36.827 \text{ دج}$$

سنة 2015 :

- لدى المصلحة معلومات تخص مشترياتكم من المورد "etsciment Djelfa" غير مصرحة في محاسبتكم كما يلي:

- المشتريات المصرح بها: 974.400 دج

- كشف معلومات : 1.299.200 دج

- الفرق : 324.800 دج

يعبر هذا الفرق عن رقم أعمال غير مصرح وهذا بإحتساب معامل الإنتاج والمقدر ب(1.9) والمستخرج من محاسبتكم

- بعد فحص يومية العمليات المختلفة تبين أن هناك عملية تسوية مشتريات بمبلغ 400.000 دج بصك بنكي للمورد "معمرى"، وفي المقابل لا توجد أي فاتورة تبرر هذه العملية ولا في محاسبتكم، إذ يعتبر هذا المبلغ تسديد لمشتريات غير مصرحة حيث أن هذا المبلغ خارج الرسم = 341.880 دج يعتبر رقم أعمال غير مصرح وهذا بإحتساب معامل الإنتاج والمقدر ب(1.9) والمستخرج من محاسبتكم كما يلي:

- مشتريات غير مصرحة: 666.680 دج

- معامل الإنتاج : 1.9

- رقم أعمال غير مصرح = 1.266.692 دج

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغرداية

سيتم تطبيق الرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA على رقم الأعمال غير المصرح ويدرج في نتيجة الدورة مع خصم الإستهلاك.

سنة 2016 :

- بعد تفحص التصريحات الشهرية ومقارنتها بالمقبوضات أظهرت لنا فارق في التصريح كما يلي:

* مجموع المقبوضات خارج الرسم = 29.382.485 دج

* المقبوضات المصرحة في G50 = 29.202.485 دج

* الفرق = 180.000 دج

سوف يخضع هذا الفرق للرسم على النشاط المهني TAP بنسبة 2% مع تخفيض بنسبة 25% وللرسم على القيمة المضافة TVA بنسبة 7% .

- فواتير الشراء التالية مع المورد "ضنين محمد"

الرقم	التاريخ	المبلغ HT	الرسم T/A
193	2016/7/3	75.000 دج	12.750 دج
196	2016/7/6	75.000 دج	12.750 دج
199	2016/7/9	75.000 دج	12.750 دج
202	2016/7/12	75.000 دج	12.750 دج
205	2016/7/14	75.000 دج	12.750 دج
208	2016/7/19	75.000 دج	12.750 دج
211	2016/7/21	75.000 دج	12.750 دج
المجموع		525.000 دج	89.250 دج

هذه الفواتير مؤشرة بختم "بوركبه عمر"، وعليه تعتبر غير مطابقة للقانون وهذا طبقا للمرسوم 25/468 المؤرخ في 2005/12/10، وسوف يتم إلغاؤها وهذا بإسترجاع الرسم على المشتريات وإدراج باقي المبلغ في نتيجة الدورة

سنة 2017 :

- بعد تفحص التصريحات الشهرية ومقارنتها بالمقبوضات أظهرت لنا فارق في

التصريح يخص الرسم على النشاط المهني كما يلي:

* مجموع المقبوضات خارج الرسم = 40.243.517 دج

* المقبوضات المصرحة في G50 = 00 دج

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغرداية

* الفرق = 40.243.517 دج

سوف يخضع هذا الفرق للرسم على النشاط المهني TAP بنسبة 2% مع تخفيض بنسبة 25% كما يلي:

40.243.517 دج * 0.75 * 0.02 = 603.652 دج مع عقوبة التأخير بنسبة 25%

- عدم تطابق بيانات فواتير الشراء الخاصة بالمورد "بلعربي معمر" حيث عنوان الفاتورة يشير الى نشاط تجارة بالجملة لمواد البناء وختمها يشير إلى نشاط كراء المعدات والأدوات وهي كما يلي:

الرقم	التاريخ	المبلغ HT	الرسم T/A
01	2017/01/03	83.000 دج	15.770 دج
05	2017/01/07	83.000 دج	15.770 دج
09	2017/01/11	83.000 دج	15.770 دج
المجموع			47.310 دج

وعليه تعتبر هذه الفواتير غير مطابقة للقانون وهذا طبقا للمرسوم 25/468 المؤرخ في 2005/12/10، وسوف يتم إلغاؤها وهذا بإسترجاع الرسم على المشتريات وإيدراج باقي المبلغ في نتيجة الدورة.

ومما سبق سوف تصبح الوضعية الجبائية الجديدة بعد التحقيق كما يلي:

-جدول رقم (1-1): تسديد الحقوق:

2017	2016	2015	2014	
		1.266.692		الزيادات
603.652 دج	2.700 دج	25.333 دج		الرسم TAP 2 %
150.913 دج	270 دج	2.533 دج		العقوبات
	12.600 دج	215.337 دج		الرسم %17 TVA
	1.260 دج	53.834 دج		العقوبات
47.310 دج	89.250 دج		145.297 دج	استرجاع الرسم على المشتريات
4.731 دج	13.387 دج		21.794 دج	العقوبات
			36.827 دج	عقوبة التحصيل

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغرداية

جدول رقم (2-1): تحديد النتائج:

2017	2016	2015	2014	
988.497 دج	856.661 دج	723.577 دج	501.959 دج	النتائج المصرحة
/	/	/	(1.282.592 دج)	العجز المصرح
249.000 دج	525.000 دج	/	854.700 دج	ادماج اعباء ملغاة
/	/	1.266.692 دج	/	الزيادات
/	/	666.680 دج	/	خصم الاستهلاك
/	2.699 دج	25.333 دج	/	تخفيض الرسم
1.237.497 دج	1.378.962 دج	1.298.265 دج	74.067 دج	النتائج المعتمدة
74.700 دج	156.690 دج	172.403 دج	/	ضريبة IRG
11.205 دج	23.503 دج	25.860 دج	/	العقوبات

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

جدول رقم (3-1): تجميع الحقوق:

1.545.272 دج	مجموع الحقوق
346.117 دج	مجموع العقوبات
1.891.389 دج	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

المطلب الثاني: دراسة حالة جبائية في إطار التحقيق المصوب.

يعتبر التحقيق المصوب من المهام التي تقوم بها الإدارة الجبائية، وهذا يقتصر على نوع أو عدة أنواع من الضرائب، للمحافظة على الأموال العامة من الضياع باسترجاع أكبر قدر منها، والتي هي بحوزة المتهربين من الضريبة: وللتحقيق المصوب عدة مراحل يمر المحقق الجبائي، نذكرها فيما يلي:

- بعد الحصول على الملفات من مفتشية الضرائب تقوم الفرقة بإرسال إشعار بالتحقيق ودليل المكلف (ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعة للرقابة) وتسلم له شخصيا، وتحدد مدة الرد 10 أيام لتقديم كل الوثائق الثبوتية وكل ما يخص بعمليات التحقيق، وخلال هذه الفترة يقوم المحقق بجمع المعلومات الخاصة بالمكلف من المتعاملين معه (البنوك، الزبائن، الموردين) والمعلومات الخاصة بالمؤسسة (القانون الأساسي، نشاط المؤسسة، المساهمون)، وبعد انقضاء المدة المحددة يقوم رئيس الفرقة والمحقق بالتدخل الأولي للتحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية وتتم عملية التحقيق في عين المكان. في حالة النقص في الوثائق الثبوتية يحرر المحقق محضر المعاينة والإعداد وهذا لمدة لا تتجاوز 8 أيام للإدلاء بالوثائق المتبقية.

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغيردائية

- بعد نهاية عملية التحقيق يقوم العون المحقق بإعطاء كل التفسيرات والتأثيرات الكلية للضرائب، وبعدها يتم إعطاء التبليغ لنتائج التحقيق والمحددة لمدة 30 يوم، حتى يتمكن للمكلف بالتبرير، وفي حالة عدم الإجابة يعتبر مقبول ضمناً لما قام به العون المحقق.
- في حالة عدم قبول للمكلف بنتائج التحقيق التي توصل إليها العون المحقق يمكن للمكلف طلب لجنة التحكيم لإعادة النظر في نتائج التحقيق والخروج بنتيجة نهائية والتي يتم إدراجها في وثيقة التبليغ النهائي، وتتضمن آخر التعديلات والمبلغ الذي سيسدده المكلف.
- تتضمن لجنة التحكيم من: مديرية الضرائب، المكلف، المستشار.
- تتكون مديرية الضرائب من: مدير الضرائب، المدراء الفرعيين (مدير العمليات الجبائية، مدير الرقابة الجبائية، مدير المنازعات الضريبية)، ورئيس مكتب التحقيق، رئيس فرقة التحقيق.
- يحرر المحقق وثيقة تسمى بالجدول الضريبي والذي يتضمن المبلغ الذي يسدده المكلف في قبضة الضرائب.
- بعد التبليغ النهائي يعد المحقق تقرير نهائي لكامل مراحل عملية التحقيق التي قام بها.

ولتفاصيل أكثر نقوم بذكر الحالة التطبيقية التالية:

قامت إدارة الضرائب باستدعاء المدعو ص م بتاريخ 2016 من أجل التحقيق في ملفاته، وقد قدمت الإدارة وثيقة تسمى إشعار بالتبليغ والذي يتضمن تاريخ ووقت إجراء عملية الرقابة لبعض الضرائب والرسوم التي يجب التحقيق فيها، ولأكثر التفاصيل نجدها في الملحق رقم 03 يجب على المكلف تحضير الوثائق الثبوتية للاستدلال بها في حالة الطلب من المحقق وهذا في مدة لا تتجاوز عشرة (10) أيام.

تبليغ أولى

تبعاً للتحقيق الجبائي المصوب، الذي أجري على مؤسستكم " EURL ABC Corporation" التي تمارس نشاط البناء و الكائن مقرها بحي وبنورة، ولاية غرداية، للسنوات غير المتقدمة و الممتدة من 2009/01/01 الى غاية 2011/12/31 ، حيث تم فحص جميع الوثائق الثبوتية و المحاسبية و الإلزامية، تبين ما يلي :

1- قمت بتطبيق نسبة 20% كإهلاك سنوي على الاستثمارات الخاصة بالمعدات و الأدوات و المقدر مبلغه ب 6.249.528 دج، خلافاً للنسب الواجب تطبيقها و التي تنص عليها القوانين السارية المفعول، و عليه سيتم تطبيق نسبة 10% كقسط سنوي للإهلاك على مبلغ المعدات و الأدوات كما يلي :

2011	2010	2009	
6.249.528 دج	6.249.528 دج	6.249.528 دج	وعاء الإهلاك
1.249.905 دج	1.249.905 دج	1.249.905 دج	الإهلاك المصرح بنسبة 20%
624.928 دج	624.928 دج	624.928 دج	الإهلاك المأخوذ بنسبة 10%
624.928 دج	624.928 دج	624.928 دج	الفرق

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغرداية

سيتم إدماج هذا الفرق في نتيجة الدورة لكل سنة.

2- تبين لدى المصلحة معلومات تخص فاتورة شراء من المورد "CADEX" لسنة 2011 غير مصرحة و هي :

رقم الفاتورة: 16 المؤرخة في 2011/10/13 ، المبلغ HT=246.152 دج.
حيث تعتبر رقم أعمال غير مصرح و هذا بعد احتساب معامل إنتاج الدورة المستخرج من محاسبتكم و المقدر بـ (1.81) و يتم إدماجه في نتيجة الدورة مع خصم الاستهلاك كما يلي :

246.152 دج * 1.81 = 445.536 دج

و مما سبق تصبح الوضعية الجبائية الجديدة كما يلي :

-جدول رقم (1-1): حساب الحقوق المستدركة.

2011	
445.536 دج	رقم أعمال غير مصرح
75.741 دج	الرسم (TVA) 17%
11.361 دج	العقوبات
8.910 دج	الرسم (TAP) 02%
891 دج	العقوبات

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

جدول رقم (2-1): تحديد النتائج

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغرداية

11	10	09	
1.014.558 - دج	925.021 دج	1.817.231 - دج	النتائج المصرحة
/	1.192.279 - دج	/	ترحيل العجز
445.536 دج	/	/	رقم أعمال غير مصرح
624.952 دج	624.952 دج	624.952 دج	إعادة إدماج الاهتلاك
246.153	/	/	تخفيض الاستهلاك
8.910	/	/	تخفيض الرسم
199.133 - دج	357.694 دج	1.192.279 - دج	النتائج المأخوذة
/	89.424 دج	/	ضريبة 25% IBS
/	13.413 دج	/	العقوبات
/	26.827 دج	/	ضريبة 10% IRG/A
/	دج	/	العقوبات

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

جدول رقم (1-3): تلخيص الحقوق و العقوبات:

200.902 دج	الحقوق
28.347 دج	العقوبات
229.249 دج	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

التبليغ النهائي

نظراً لغياب أي رد على التبليغ الأولي المؤرخ في 2013/04/04 تحت رقم 2013/59 الخاص بالتحقيق المصوب الذي أجري على مؤسستكم " EURL ABC Corporation" المتمثل نشاطها في مقاوله أشغال البناء و الكائن مقرها بحي بونورة، ولاية غرداية، للفترة غير المتقدمة و الممتدة من 2009/01/01 الى غاية 2011/12/31.

و بعد انقضاء المدة المحددة قانوناً فهذا يعتبر قبول ضمنى لنتائج التحقيق و ذلك حسب نص المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية، و عليه سوف تبقى الأسس الضريبية المقترحة في التبليغ الأولي دون تغيير.

1- قتم بتطبيق نسبة 20% كإهلاك سنوي على الإستثمارات الخاصة بالمعدات و الأدوات والمقدر مبلغه ب 6.249.528 دج، خلافا للنسب الواجب تطبيقها و التي تنص عليها القوانين السارية المفعول، و عليه سيتم تطبيق نسبة 10% كقسط سنوي للإهلاك على مبلغ المعدات و الأدوات كما يلي :

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغرداية

2011	2010	2009	
6.249.528 دج	6.249.528 دج	6.249.528 دج	وعاء الاهتلاك
1.249.905 دج	1.249.905 دج	1.249.905 دج	الاهتلاك المصرح بنسبة 20%
624.928 دج	624.928 دج	624.928 دج	الاهتلاك المأخوذ بنسبة 10%
624.928 دج	624.928 دج	624.928 دج	الفرق

سيتم إدماج هذا الفرق في نتيجة الدورة لكل سنة.
2- تبين لدى المصلحة معلومات تخص فاتورة شراء من المورد «CADEX» لسنة 2011 غير مصرحة و هي :
رقم الفاتورة: 16 المؤرخة في 2011/10/13 ، المبلغ =HT 246.152 دج.
حيث تعتبر رقم أعمال غير مصرح و هذا بعد إحتساب معامل إنتاج الدورة المستخرج من محاسبتكم و المقدر بـ (1.81) و يتم إدماجه في نتيجة الدورة مع خصم الاستهلاك كما يلي :
246.152 دج * 1.81 = 445.536 دج.
و مما سبق تصبح الوضعية الجبائية الجديدة كما يلي :

جدول رقم (1-1): حساب الحقوق المستدركة.

2011	
445.536 دج	رقم أعمال غير مصرح
75.741 دج	الرسم (TVA) 17%
11.361 دج	العقوبات
8.910 دج	الرسم (TAP) 02%
دج	العقوبات

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب
جدول رقم (2-1): تحديد النتائج

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغرداية

2011	2010	2009	
دج -1.014.558	دج 925.021	دج -1.817.231	النتائج المصرحة
/	دج -1.192.279	/	ترحيل العجز
دج 445.536	/	/	رقم أعمال غير مصرح
دج 624.952	دج 624.952	دج 624.952	إعادة إدماج الإهلاك
246.153	/	/	تخفيض الاستهلاك
8.910	/	/	تخفيض الرسم
دج -199.133	دج 357.694	دج -1.192.279	النتائج المأخوذة
/	دج 89.424	/	ضريبة IBS 25%
/	دج 13.413	/	العقوبات
/	دج 26.827	/	ضريبة 10% IRG/A
/	دج	/	العقوبات

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

جدول رقم (1-3): تلخيص الحقوق و العقوبات :

دج 200.902	الحقوق
دج 28.347	العقوبات
دج 229.249	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

المطلب الثالث: دراسة حالة جبائية في إطار التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASFE

إن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من المهام التي تقوم بها الإدارة الجبائية، حيث يختص هذا التحقيق على الأشخاص الطبيعيين غير المعنويين، ومن صفاته زيادة الثراء الغير المشروع، وبذلك تقوم الإدارة الجبائية بالتحقيق، وهذا للمحافظة على الأموال العامة من الضياع باسترجاع أكبر قدر منها، وللتحقيق المعمق عدة مراحل يمر المحقق الجبائي، نذكرها فيما يلي:

- بعد الحصول على الملفات من مفتشية الضرائب تقوم الفرقة بإرسال إشعار بالتحقيق ودليل المكلف (ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعة للرقابة) وتسلم له شخصيا، وتحدد مدة الرد 10 أيام لتقديم كل الوثائق الثبوتية وكل ما يخص بعمليات التحقيق، وخلال هذه الفترة يقوم المحقق بجمع المعلومات الخاصة بالمكلف من المتعاملين معه (البنوك، الزبائن، الموردين) والمعلومات الخاصة بالمؤسسة (القانون الأساسي، نشاط المؤسسة، المساهمون)، وبعد انقضاء المدة المحددة يقوم رئيس الفرقة والمحقق بالتدخل الأولي للتحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية وتتم عملية التحقيق في عين المكان.

- في حالة النقص في الوثائق الثبوتية يحرر المحقق محضر المعاينة والإعداد وهذا لمدة لا تتجاوز 8 أيام للإدلاء بالوثائق المتبقية.

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغرداية

- بعد نهاية عملية التحقيق يقوم العون المحقق بإعطاء كل التفسيرات والتأثيرات الكلية للضرائب، وبعدها يتم إعطاء التبليغ لنتائج التحقيق والمحددة لمدة 40 يوم، حتى يتمكن للمكلف بالتبرير، وفي حالة عدم الإجابة يعتبر مقبول ضمناً لما قام به العون المحقق.
- في حالة عدم قبول للمكلف بنتائج التحقيق التي توصل إليها العون المحقق يمكن للمكلف طلب لجنة التحكيم لإعادة النظر في نتائج التحقيق والخروج بنتيجة نهائية والتي يتم إدراجها في وثيقة التبليغ النهائي، وتتضمن آخر التعديلات والمبلغ الذي سيسدده المكلف.
- **تتضمن لجنة التحكيم من:** مديرية الضرائب، المكلف، المستشار.
- تتكون مديرية الضرائب من: مدير الضرائب، المدراء الفرعيون (مدير العمليات الجبائية، مدير الرقابة الجبائية، مدير المنازعات الضريبية)، ورئيس مكتب التحقيق، رئيس فرقة التحقيق.
- يحرر المحقق وثيقة تسمى بالجدول الضريبي والذي يتضمن المبلغ الذي يسدده المكلف في قبضة الضرائب.
- بعد التبليغ النهائي يعد المحقق تقرير نهائي لكامل مراحل عملية التحقيق التي قام بها.

لتفاصيل أكثر نقوم بذكر الحالة التطبيقية التالية:

قامت إدارة الضرائب باستدعاء المدعو ش ع بتاريخ 2019 من أجل التحقيق في ملفاته الشخصية، وقد قدمت الإدارة وثيقة تسمى إشعار بالتبليغ والتي تتضمن أسئلة نذكر منها (رصيده في البنك...) ولأكثر التفاصيل نجدها في الملحق رقم 04 يجب على المكلف الإجابة عليها بكل شفافية وهذا لمدة لا تتجاوز خمسة عشر (15) يوماً لاسترجاع الوثيقة بكامل التفاصيل، ويعتبر أي تصريح كاذب محاولة غش يعاقب عليها القانون.

تبعاً للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأفراد للفترة غير المتقدمة الممتدة من

2013/01/01 إلى 2016/12/31 و بعد ملاً الوضعية الخاصة بالمتلكات من

طرفكم و إجراء عدد من اللقاءات معكم و كذلك تجميع كل المعلومات الواردة إلينا من البنوك و من المصالح الإدارية، و تقدير المصاريف اليومية الخاصة بكم تم تجميع هذه المعلومات في الميزانية المالية الخاصة على شكل موارد و إستخدامات كما هو موضح

في الجدول رقم جدول رقم (1-3)

جدول رقم (1-1): جدول الموارد والاستخدامات

الموارد

2016	2015	2014	2013	السنوات
/	/	/	5.808.860	الرصيد الأولي للبنك -18 BNA 0200250235 -34 BNA 0201010160 Clé39 CCP 5832591
129.400	129.400	129.400	228.400	
4.437	32.900	/	/	
548.000	528.000	221.000	200.000	
				مداخل الإيجارات

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية
الضرائب بغرداية

19.266.089	20.128.392	15.253.465	6.510.179	الرصيد الأولي لحساب المستغل
495.677	353.970	340.326	233.094	مداخيل النشاط المصرحة
/	/	2.976.500	(1) 361.909	مداخيل التنازل عن الإستثمارات
/	/	/	(2) 2.505.820	الصندوق
20.443.603	21.172.662	18.920.691	15.848.262	المجموع

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية
الضرائب بغرداية

الإستخدامات				
2016	2015	2014	2013	السنوات
/	/	/	/	الرصيد النهائي للبنك
129.400	129.400	129.400	129.400	-18 BNA
99	4.437	32.900	/	0200250235
				-34 BNA
				0201010160
				Clé39 CCP
				5832591
42.000	42.000	42.000	42.000	مصاريف الإستأجار
19.400.181	19.266.089	20.128.392	15.253.465	الرصيد النهائي
				لحساب المستغل
/	/	/	300.000	أقساط تسديد شراء
/	(3) 97.238	/	/	أراضي
700	700	700	700	حقوق التسجيل
82.200	79.200	33.150	30.000	قسمة السيارة
				ضريبة على الدخل
				العقاري
200.000	200.000	200.000	200.000	مصاريف الحياة
				اليومية (ثلاث
				أشخاص)
20.000	24.827	24.000	24.000	مصاريف الكهرباء و
				الغاز
5.000	5.000	5.000	5.000	مصاريف الماء
4.000	4.000	4.000	4.000	مصاريف الهاتف
				(الثابت و المحمول)
19.887.580	19.852.891	20.599.542	15.988.565	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغرداية

تم استخراجها من الميزانية الختامية لسنة 2012 لنشاط مقاوله الأشغال العمومية حيث تم التنازل عن جميع موجودات الميزانية ما عدا الأراضي و معدات النقل و كذلك الذمم = 361.909 دج.

$$- 339.492 - 13.812.861 = 361.909$$

$$.8.787.382 - 2.976.500 - 1.347.578$$

(1) الصندوق و هو عبارة عن مجموع الذمم الموجودة في الميزانية الختامية لسنة 2012 منقوصاً منها الرصيد الأولي لحساب الدفتر البنكي و كذلك الرصيد الأولي لحساب البنك الخاص بالنشاط.

$$2.505.820 = .472.702 - 5.808.860 - 8.787.382$$

(2) يشمل هذا المبلغ على الحقوق المدفوعة للمحافظة العقارية لقاء شراء قطعة أرض بالإضافة إلى حقوق التسجيل و أتعاب الموثق = 97.238 دج.

و من خلال تحليل مجاميع هذه الميزانية يتضح أن هناك عدم كفاية لمدا خيل سنتي 2013 و 2014 لتغطية مصاريف هاتين السنتين و ذلك بفارق 140.303 دج لسنة 2004 و 1.678.851 دج لسنة 2014 و هذا يفسر وجود مداخيل أخرى تغطي هذه المصاريف مثلما موضح في الجدول أدناه :

جدول رقم (1-2): جدول المداخيل

2014	2013	السنوات
340.326	233.094	الدخل المصرح
2.019.177	373.397	الدخل المصحح
1.678.851	140.303	الفرق في الدخل غير المصرح

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

و عليه سيتم إخضاع الفارق للضريبة على الدخل الإجمالي IRG حسب الجدول.

تبايغ نهائي

رداً على إرسالكم المؤرخ في 2017/07/18 المتضمن بعض التوضيحات و الأجوبة على نتائج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية و الذي خضعت له للفترة غير المتقدمة من 2013/01/01 إلى 2016/12/31 حيث تطرقت فيه إلى نقطة واحدة و هي :

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغرداية

- ارتفاع مصاريف الحياة اليومية المأخوذة و المقدرة بـ 200.000 دج سنوياً.

و إجابة على هذه النقطة نعلمكم بأن هذا المبلغ المأخوذ جاء نتيجة لتقييم هذه المصاريف حسب الحد الأدنى الذي يصرف لعائلة تتكون من ثلاث أفراد ، و عليه لا يمكن تخفيضه تحت هذا المبلغ.

و عليه تبقى وضعيتكم الجبائية على حالها و هي كالتالي :
جدول رقم (1-2): جدول المداخيل

2014	2013	السنوات
340.326	233.094	الدخل المصرح
2.019.177	373.397	الدخل المصحح
1.678.851	140.303	الفرق في الدخل غير المصرح

هذا الفرق سيتم إخضاعه للضريبة على الدخل الإجمالي IRG حسب الجدول.

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

التبليغ الأولي

التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة الذي خضعت له وحسب الإشعار بالتحقيق المسلم إليكم بتاريخ 2017/02/20 تحت رقم 15/MF/DIW/SDCF/2007 ووفقاً للمادة 01/21/من القانون الإجراءات الجبائية للفترة غير المتقدمة والممتدة من 2015/01/01 إلى 2018/12/31 سمح لنا باستخراج فروقات بين مداخيلكم المصرحة والمصاريف الفعلية وهذا حسب الجدول المفصل كالتالي:

جدول رقم (1-1): جدول الميزانية

2018	2017	2016	2015	المداخيل
43000	43000	43000	43000	منحة أبناء الشهداء
30000	37000	60000	20000	مداخيل الكراء
100000	95000	95000	90000	ربح النشاط التجاري المصرح
173000	175000	198000	153000	المجموع

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغرداية

2018	2017	2016	2015	المصاريف
/	/	/	/	شراء عقارات
/	/	/	1350000	عقد شراء مسكن رقم 03/062 بتاريخ 2015/01/19
/	/	/	1000000	عقد شراء أرض رقم 03/888 بتاريخ 2015/07/12
/	/	/	73700	شهادة الدفع المسبق للبيع رقم 142 بتاريخ 2015/04/07
/	/	800000	/	عقد شراء أرض رقم 14/0505 بتاريخ 2016/04/20
/	255000	/	/	عقد شراء أسهم رقم 15/1046 بتاريخ 2017/01/01
600000	500000	900000	/	مصاريف البناء
84000	84000	84000	84000	مصاريف المعيشة
/	/	450000	/	مصاريف الحج
684000	839000	2234000	2507700	المجموع
173000	175000	198000	153000	مجموع المداخل
511000	664000	2036000	2354700	الفروقات

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب
هذه الفروقات ستخضع للضريبة على الدخل الإجمالي وبما أن الدخل المصرح به لم يتجاوز الحد الأدنى للإخضاع فإن الحقوق المترتبة عن الأسس الضريبية الجديدة تكون كما يلي:
جدول رقم (2-1): جدول لأسس الجديدة للضريبة على الدخل الإجمالي

2018	2017	2016	2015	التعيين
100000	95000	95000	90000	الدخل المصرح الذي تم إخضاعه
511000	664000	2036000	2354700	الزيادات
611000	759000	2131000	2444700	الدخل المعتمد الواجب إخضاعه

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغرداية

الجدول رقم (1-3): الحقوق المستحقة

2018	2017	2016	2015	التعيين
611000	759000	2131000	2444700	الدخل المعتمد الواجب إخضاعه
97760	136620	490130	586728	الحقوق المستحقة
14664	20493	122533	146682	العقوبات

العقوبات = الحقوق المستحقة * نسبة الإخفاء

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب التبليغ النهائي

في هذه الحالة المكلف بالضريبة لم يقم بالرد على التبليغ الأولي في مدة 40 يوم، إذن الإدارة الضريبية تعتبره مقبول قبولاً ضمناً، أي إجراءات التبليغ الأولي هي نفسها إجراءات التبليغ النهائي.

المطلب الرابع: تحليل الدراسة الميدانية.

لقد تعددت أساليب الغش الضريبي التي يقوم بها المكلفون، كل حسب الفرص المتاحة له للقيام بهذه العملية، ولنا في هذا الصدد بعض من هذه الحالات التطبيقية والتي نقوم بتحليل كل منها كما يلي:

الجدول رقم (1-1) الحالة التطبيقية الأولى: التحقيق المحاسبي

البيان	الغرض من الغش الضريبي	المبالغ	ردة فعل الإدارة الضريبية	الضرائب المتهربة والمسترجعة
إستغلال كشف معلومات والتدقيق في القيود المحاسبية سنة 2015	عدم التصريح المشتريا ت بغرض التقليل من دفع الضرائب	666 680	سيتم تطبيق الرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA على رقم الأعمال غير المصرح ويدرج في نتيجة الدورة مع خصم الإستهلاك وتطبيق الضريبة على الدخل IRG.	TAP =25333,00 TVA =2153337,00 مع الأخذ بعين الإعتبار معطيات أخرى

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغرداية

<p>TAP = 2,700,00 TVA = 12,600,00 و IRG مع الأخذ بعين الإعتبار معطيات أخرى</p>	<p>يخضع هذا الفرق للرسم على النشاط المهني TAP بنسبة 2% مع تخفيض بنسبة 25% وللرسم على القيمة المضافة TVA بنسبة 07% .</p>	<p>180 000</p>	<p>عدم التصريح بالمقبوضات بغرض التقليل من دفع الضرائب</p>	<p>تفحص التصريحات الشهرية ومقارنتها بالمقبوضات الحقيقية لسنة 2016</p>
<p>TVA = 89,250,00 و IRG مع الأخذ بعين الإعتبار معطيات أخرى</p>	<p>يتم إلغاؤها وهذا باسترجاع الرسم على المشتريات وبادراج باقي المبلغ في نتيجة الدورة.</p>	<p>525 000</p>	<p>إسعمال فواتير باسم شخص آخر بغرض تضخيم التكاليف</p>	<p>تفحص يومية المشتريات لنفس السنة 2016</p>
<p>603.652 TAP = و IRG مع الأخذ بعين الإعتبار معطيات أخرى</p>	<p>سوف يخضع هذا الفرق للرسم على النشاط المهني TAP بنسبة 2% مع تخفيض بنسبة 25 % مع عقوبة التأخير بنسبة 25%</p>	<p>40.243.5 17</p>	<p>تقليل من قيمة الضريبة على النشاط المهني TAP</p>	<p>تفحص التصريحات الشهرية ومقارنتها بالمقبوضات لسنة 2017</p>
<p>IRG و TVA = مع الأخذ بعين الإعتبار معطيات أخرى</p>	<p>وسوف يتم إلغاؤها وهذا باسترجاع الرسم على المشتريات وبادراج باقي المبلغ في نتيجة الدورة.</p>	<p>249.000</p>	<p>تقليل من قيمة TVA</p>	<p>- عدم تطابق بيانات فواتير الشراء سنة 2017</p>

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على الفواتير المقدمة من مديرية الضرائب

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغرداية

الجدول رقم (2-1) الحالة التطبيقية الثانية: التحقيق المصوب.

البيانات	الغرض من الغش الضريبي	المبالغ	ردة فعل الإدارة الضريبية	الضرائب المتهربة والمسترجعة
اختلاف في معدل الإهلاك	الاستفادة من أقساط الإهلاك.	624.952	إعادة إدماجه ضمن نتيجة الدورة.	IRG مع الأخذ بعين الاعتبار معطيات أخرى
عدم تقييد فاتورة الشراء لسنة 2011	التهرب من دفع الضرائب	445.536	و يتم إدماجه في نتيجة الدورة مع خصم الاستهلاك	TAP ; 8.910 :TVA 75.741

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على الفواتير المقدمة من مديرية الضرائب

الحالة التطبيقية الثالثة: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.

نلاحظ أن المكلف (الشخص الطبيعي) قام بتصريح أدنى قيمة للإدارة الضريبية، بحيث أن هذه التصريحات لا تعكس واقعه من خلال بوادر الثراء التي ظهرت عليه، ما أدى بالإدارة الضريبية باستدعائه واستجوابه بواسطة استبيان مفصل.

في الأخير تمكنت الإدارة الضريبية من الحصول على كامل معلومات المكلف ومقارنة المداخلات مع المخرجات، وتبين أن المصاريف أكبر من الدخل المصرح به بفارق كبير، وقد قامت الإدارة الجبائية بإخضاع هذه الفرق والضريبة على الدخل الإجمالي.

الجدول رقم (3-1) جدول إحصاء رقم الأعمال :

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المصرح	1560 مليار	4277 مليار	5952 مليار	4231 مليار
رقم الأعمال غير المصرح	127 مليار	224 مليار	1291 مليار	376 مليار
رقم الأعمال الإجمالي	1687 مليار	4501 مليار	7243 مليار	4607 مليار

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول المقدم من طرف المديرية

تحليل الجدول:

تؤخذ النسب على أساس:

رقم الاعمال المصرح أو غير المصرح / رقم الأعمال الإجمالي

* نلاحظ في سنة 2015 كانت نسبة رقم الأعمال المصرح تمثل 92% من إجمالي رقم الأعمال الحقيقي وهذه نسبة جيدة مقارنة رقم الأعمال غير المصرح والتي تمثل نسبته 8% ومنه نستنتج أن الرقابة الجبائية مفعلة

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بگرداية

* في سنة 2016 مقارنة بالسنة الماضية نلاحظ الزيادة في رقم الأعمال المصرح لسنة 2016 بقيمة 2717 مليار والتي تمثل بنسبة 3% وبالمقابل انخفاض نسبة رقم الأعمال غير المصرح ب 3% وهذا يرجع إلى أن الإدارة الجبائية مفعلة وزيادة الوعي لدى المكلفين

* في سنة 2017 تقدر نسبة رقم الأعمال المصرح 82% منت إجمالي رقم الأعمال الحقيقي في حين نجد أن نسبة رقم الأعمال غير المصرح ارتفعت إلى 18% وتعود هذه الزيادة في احتفاظ المكلفين بأموالهم لادخارها

* في سنة 2018 كانت نسبة رقم الأعمال المصرح تمثل 92% من رقم الأعمال الحقيقي من جهة، ومن جهة أخرى نجد أن نسبة رقم الأعمال غير المصرح تمثل 8% وهذه نسبة جيدة.

ملاحظة عامة:

* أكبر قيمة رقم الأعمال الحقيقي في سنة 2017 بقيمة 7243 وبالمقابل نجد أن أكبر رقم الأعمال غير المصرح هو في نفس السنة.

الجدول رقم (2-3) إحصاء ملفات التحقيق

البيان	2015	2016	2017	2018
عدد الملفات	20	20	25	19

تحليل الجدول:

* من جهة مراقبة الملفات نلاحظ أن عدد الملفات التي تمت مراقبتها في السنوات غير المتقدمة كانت متقاربة وهذا يرجع إلى أن الإدارة الجبائية لديهم فرقة واحدة متكونة من ثلاث مجموعات تقوم بهذه المهمة ولهذا نجد عدد الملفات يتراوح بين 25 و 19 ملف وهذا حسب الظروف والوسائل المتاحة..

خلاصة

بعد دراستنا للجانب التطبيقي الذي يتمثل في نشاط مديرية الضرائب لولاية گرداية و تعرفنا على موقع المديرية و مختلف هيكلها و المهام التي تقوم بها المديرية الفرعية التابعة لها ، وكذلك الدور الذي تقوم به المديرية بمختلف المفتشيات التابعة لها و السهر على تسيير الملفات الجبائية و مراقبة التصريحات، باكتشاف الأخطاء و أي محاولة تدليس أو غش جنائي من طرف المكلفين بالضريبة من خلال المقارنة بماهر مصرح به و ماهر موجود في الميزانية ، و متابعة الأنشطة التي يقومون بها من أجل إعداد الملفات الجبائية الخاصة بهم و تسوية وضعيتهم الجبائية تحقيقاً لمبدأ العدالة و المساواة أمام فرض الضريبة. وهذا من خلال برمجة الملفات الجبائية محل التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و التحقيق المصوب في الأخير نستنتج أن الإدارة الجبائية تساهم بطريقة فعالة في التحصيل الضريبي رغم التحديات والعراقيل الكبيرة التي تواجهها وكذلك هشاشة المنظومة بصفة عامة.

خاتمة:

من خلال التطرق لهذه الدراسة و المتمثلة في الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، تم حصر هذه الدراسة من جانبيها التطبيقي و النظري ، تم التعرف الى مفاهيم عامة حول الضريبة ، و أن إلزامية فرض الضريبة و تعدد ها يؤدي الى بعض المكلفين الى انتهاج بعض الأساليب المشروعة و غير المشروعة ، و هنا يأتي دور الرقابة الجبائية التي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية ، من خلال مراقبة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة ، و العمل على اكتشاف الأخطاء و المخالفات بهدف تصحيحها و تقويمها وذلك باستعمال وسيلة التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة و باقي وسائل الرقابة الجبائية لاكتشاف المتهربين من الضريبة ان ظاهرة التهرب الضريبي لها أسباب أدت الى تفاقمها ، أهمها الوضعية الاقتصادية للمكلف و التي لها تأثير على هذا الأخير إضافة الى النفاص و التعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي و عدم استقراره مما يساهم في توسيع ظاهرة التهرب الضريبي

❖ نتائج للاختبار الفرضيات:

قامت دراستنا على ثلاثة فرضيات رئيسية، نختبر صحتها أو نفيها كالآتي:

الفرضية الأولى: بالنسبة للفرضية الأولى التي مفادها أن الغش الضريبي هو محاولة إخفاء جزء من المداخيل من طرف المكلفين بالضريبة للتقليل من العبء الضريبي، فقد تأكدنا من صحتها، بما أن الغش الضريبي فعليا هو سلوكيات يقوم بها المكلف بعدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا، من خلال إخفاء فواتير المبيعات قصد التلاعب بأرقام الأعمال وتقليصها في التصريحات أو تضخيم الأعباء من أجل تقليص النتيجة السنوية، فأى تملص أو إخفاء للأسس الضريبية هو محاولة للغش في القيم الحقيقية للضرائب المستحقة والواجب تسديدها، ومن بين الأسباب الدافعة لهذا وجدنا منها ما هو متعلق بالوضع الاقتصادي العسير للمكلف أو استغلال الفرص للتلاعب نتيجة ضعف الثقافة الجبائية بالنسبة له.

الفرضية الثانية: بالنسبة للفرضية الثانية التي مفادها أن الرقابة الجبائية الخارجية هي عملية تفرضها الإدارة الجبائية بصفة إجبارية على تصريحات المكلفين بالضريبة المشكوك في مصداقيتها كوسيلة ردعية، نأكد لنا صحة هاته الفرضية في جزء منها فقط وهو أن عملية الرقابة الجبائية الخارجية هي عملية إجبارية فعلا تفرضها الإدارة بسلطة القانون وفق إجراءات منصوص عليها بموجب قانون الإجراءات الجبائية، لكن لا تفرض فقط على المكلفين المشكوك في مصداقية تصريحاتهم وإنما هي عبارة عن عملية تعتمد على برنامج سنوي تختار فيه ملفات المكلفين وفق معايير مدروسة قد لا تعتمد أساسا على عنصر الشك في التصريحات، وأيضا يمكننا القول أن عملية الرقابة الجبائية الخارجية لا تعتبر إجراء ردعيا محضا وإنما قد يكون إجراء لتصحيح الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة حتى يتم تصويبهم وتوعيتهم من طرف الإدارة الجبائية لكي لا يستمروا في أخطائهم أو جهلهم بالقواعد الجبائية.

الفرضية الثالثة: بالنسبة للفرضية الثالثة التي مفادها أن الرقابة الجبائية الخارجية هي الوسيلة الوحيدة التي من خلالها يمكن اكتشاف جميع الممارسات الجبائية السلبية المتمثلة في الغش الضريبي الذي يرتكبه المكلفون بالضريبة، هي فرضية غير صحيحة حقيقة أن الرقابة الجبائية الخارجية لها دور فعال في اكتشاف حالات الغش الضريبي والتلاعبات وتجنب دفع المستحقات الضريبية والعمل على تحديد قيمة الضرائب المختلفة واسترجاعها لصالح الخزينة العمومية وكذا توعية وتخسيسهم المكلفين بخطورة ظاهرة الغش لأجل التقليل والحد منها، إلا أن عملية الرقابة الجبائية الخارجية ليست الوسيلة الوحيدة لاكتشاف هاته الممارسات الجبائية السلبية وإنما هناك طرق أخرى تتحصل فيها الإدارة

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بغرداية

الجبائية على المعلومات الكافية حول بعض التجاوزات التي يرتكبها المكلفون بالضريبة من مصادر موثوق من خلال علاقاتها بالإدارات والمصالح الخارجية الأخرى التي تفيدها بهاته المعلومات في إطار ما يسمى بحق الإطلاع والمعاينة وهذا ما تطرقنا إليه في دراستنا

❖ نتائج الدراسة:

- من خلال دراستنا للرقابة الجبائية الخارجية ودورها في مكافحة الغش الضريبي، فإننا خلصنا إلى جملة من النتائج نعرضها كالتالي:
- تعتبر ظاهرة الغش الضريبي من أصعب لمشاكل التي تعتمدها الدولة، والتي تؤثر سلباً على البيئة الاقتصادية لها.
- إن الرقابة الجبائية الخارجية لها دور فعال في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي لإنعاش الخزينة العمومية، إلا أنها لا يمكن أن تغطي كل حالات الغش الضريبي وتبقى فعاليتها محدودة بمحدودية الآليات المطبقة.
- لا يمكن الحد من ظاهرة الغش الضريبي إذا لم تتسم عملية الرقابة بالدقة وكذا المساواة والموضوعية وتعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة.
- كثرة أنواع الضرائب المفروضة على المكلفين يدفع بهم إلى انتهاج أساليب غير مشروعة في أداء واجباتهم الجبائية من خلال ظاهرة الغش الضريبي.

❖ الاقتراحات:

- للتقليل والتصدي لظاهرة الغش الضريبي وتفعيل دور الرقابة الجبائية، ارتأينا تقديم بعض الاقتراحات نعرضها كالتالي:
- ✓ توعية المكلفين بالضريبة في مدى مساهمة الضريبة في الخزينة العامة، والتي تعود بالنفع عليهم.
- ✓ صياغة قوانين واضحة بحيث يمكن لأي مكلف فهمها بدقة.
- ✓ زيادة فرق التحقيق بالمديرية، حتى يمكن مراقبة عدد أكبر من الملفات.
- ✓ تقديم امتيازات أو إعفاءات جبائية للمكلفين الذين التزموا بكامل واجباتهم اتجاه الإدارة الجبائية.
- ✓ تسهيل للمكلف مهمة التصريح بالوثائق من خلال تفعيل التكنولوجيا الحديثة.
- ✓ أن تكون لدى المراقبين الجبائين الكفاءة والمهارة للتأثير إيجابياً على المكلفين.
- ✓ إعلام المكلفين بأي تحديث في القوانين الجبائية.
- ✓ تفعيل الرقابة الجبائية بدلاً من التعديل في زيادة نسبة الضرائب.

قائمة المراجع:

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية الضرائب بقرطبة

أولاً/ الكتب:

- 1- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 2- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2012.
- 3- منصور بن أعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 4- فضيل كوسة، دعوى الضريبة وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر.
- 5- نصيرة بوعون يحيوي، الضرائب الوطنية والدولية (دروس وتطبيقات محلولة)، المطبعة الزرقاء، الجزائر، 2010.
- 6- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- 7- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، 2004.
- 8- خليل عواذ أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، الطبعة 1، دار إثراء، عمان، 2010.
- 9- غازي عناية، الزكاة والضريبة، منشورات دار الكنب، الجزائر.
- 10- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر 2001.
- 11- عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، دراسة تحليلية تقييمية، الطبعة 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 12- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية
- 14- نصيرة بوعون يحيوي، ضرائب وطنية ودولية (دروس وتطبيقات محلولة) المطبعة الزرقاء، الجزائر، 2010 صفحة 170
- 15- عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، دراسة تحليلية تقييمية، الطبعة 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006

ثانياً/ أطروحات الدكتوراه:

- 1- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- 2- الفحص الضريبي ودوره في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016.

ثالثاً/ مذكرات الماجستير:

- 1- نادي سليم، المراجعة الجبائية، مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر.
- 2- عيسى بولوخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة.
- 3- محمد فلاح، التهرب الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، متطلبات نيل رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- 4- كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية.

الفصل الثاني: دراسة حالات رقابة جبائية خارجية على مستوى مديرية

الضرائب بغرداية

5-ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش(حالة الجزائر) رسالة مقدمة وفقا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر

6-أثر التهرب الضريبي على إيرادات ضريبة القيمة المضافة في السودان، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد التطبيقي، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2015.
رابعا / رسائل الماجستير:

1-غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.

2-حكيم بن كاملة، محمد الطاهر النقادي، الإجراءات الإدارية لمتابعة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير أكاديمي، تخصص الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية 2018.

3-غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص في محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015.

4-عطاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة الماجستير في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2018.

5-مرزوق رشيد، دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير أكاديمي، قسم المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2015.

6 خضرة مشرى، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة مدكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، أكاديمي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017

خامسا / القوانين والتشريعات:

1- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020.

2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لسنة 2014.

3-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020.

سادسا / الملتقيات:

1-أسماء بولحبال، أهمية الرقابة الجبائية الداخلية في النظام الجبائي الجزائري، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، 8ماي 1945، قالمة، 2015.

2-ناصر شارفي، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى حالة ولاية البلدة، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، 8 ماي 1945، قالمة، 2015.

3-فلكاوي مريم، خصوصية المتابعة الجزائية للمخالفة الجبائية، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، 8 ماي 1945، قالمة، 2015.

4-فريجات إسماعيل، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، 8 ماي 1945، قالمة، 2015.

سابعا / المجلات:

1-وفاء شيعاوي، الرقابة و ضمانات المكلف بالضريبة، مجلة البحوث، العدد 11، الجزء الثاني، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1.

I. — CONDITIONS ET DELAIS DE RECLAMATION

Tout contribuable qui se croit imposé à tort ou surtaxé peut obtenir toutes explications utiles AUPRES DE L'INSPECTEUR DES IMPOTS, avant de présenter, s'il y a lieu, une réclamation écrite dans les formes et délais indiqués ci-dessous.

RECOMMANDATIONS A OBSERVER EN CAS DE RECLAMATION ECRITE

La demande doit être adressée au Directeur des Impôts de la Wilaya, jusqu'au 31 mars de l'année qui suit celle au cours de laquelle le rôle a été mis en recouvrement (pour ou contre la date qui figure en recouvrement du rôle). Si la totalité de la cote est imposée à tort, le délai de réclamation ne prend fin que le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance des premières publications d'après lesquelles il a payé le Releveur pour le recouvrement de l'imposition.

La demande peut être rédigée sur papier libre.

Indiquer l'impôt que vise la réclamation, l'objet de la demande (abrogement total ou partiel) et les motifs de nature à la justifier.

Joindre l'avis à payer ou un extrait de rôle ou, à défaut, indiquer l'article du rôle sous lequel figure l'imposition contestée, si l'on désire surcoût, moyennant garantie, ou paiement des sommes contestées, le faire connaître dans la réclamation, en précisant le montant ou tout au moins les bases du dégrèvement demandé.

1 - شروط ومواعيد المطالبات

كل مكلف بالضريبة يعتقد قد فرغت عليه بطريق الخطأ أو زادت عليه الضريبة ! بإمكانه الحصول على الاسترجاع اللازمة من مفتشي الضرائب قبل تقديم مطالبة كتابية حسب الإيضاح والمواعيد المحددة فيما يلي :

تعليمات يجب مراعاتها في حالة تقديم مطالبة كتابية

يرجع الطلب إلى مدير الضرائب للولاية حتى 31 مارس من السنة التي تلي السنة التي أخرج فيها القرار للحصول أنظر الزمه الأول للورقة لمعرفة تاريخ أخراج القرار للحصول، وإن كان فرض الضريبة كل قدر تم بطريق الخطأ فأمر ميعاد المطالبة لا ينتهي إلا في 31 مارس من السنة التي تلي السنة التي علم مكلف بالضريبة خلالها بالتأجيلات الأولى التي أخرجها عنده الحصول للحصول للضريبة.

ويجوز الطلب على ورق غير مدموع

أذكر الضريبة الخاصة بالمطالبات وموضوع الطلب (تخفيض حصصي كلي أو جزئي) والأسباب التي تبررها.

أرفق الأطلاع أو مستخرج من الورق وفي حالة عدم وجودها : أذكر المادة الخاصة بالضريبة المتنازع عليها.

إذا أريد تأجيل البايع المتنازع عليها في نشر دفع ضمانات برضى الاختصاص وذلك في المطالبة مع إيضاح المبلغ أو على الأقل أسس التخفيض المطالب به.

II. — CONDITIONS D'EXIGIBILITE DES IMPOTS

L'impôt est exigible en totalité le dernier jour du 2ème mois qui suit celui de la mise en recouvrement du rôle

Entraînement exigibilité immédiate de l'impôt :

1 - le dévirement hors du ressort de la recette, à moins que le contribuable n'ait fait connaître avec justification à l'appui son nouveau domicile.

2 - la vente volontaire ou forcée.

3 - l'aggravation d'une majoration, pour non déclaration ou pour déclaration tardive ou insuffisante des éléments servant de base à l'impôt.

Sont également exigibles immédiatement les impositions établies à la suite du cessation ou de cessation d'entreprise, les amendes fiscales ainsi que les impositions de régularisation du versement forfaitaire.

2 - شروط وجوب أداء الضرائب

الضريبة واجبة الأداء، بالكامل في اليوم الأخير من الشهر الثاني التالي لشهر أخراج الورقة للحصول وتصبح الضريبة واجبة الأداء فوراً في الحالات الآتية :

1 - نقل محل الإقامة خارج اختصاص مكتب التسجيل إلا إذا أخطر مكلف بالضريبة عن اقتاعه الجديدة وأيد ذلك بالمستندات اللازمة.

2 - البيع الاختياري أو الجبري.

3 - تطبيق زيادة عدم تقديم القرار أو التأخير في تقديمه أو عدم كفاية العناصر التي يتضمنها وتتخذ أساساً لفرض الضريبة وتعتبر كذلك واجباً للأداء فوراً، الضريبة المقررة المتنازع عليها أو تفرقةا عن الشك، والعرايات الآتية والجزاء المتحققة نتيجة تسوية حساب الدفع المراني.

III. — MODES DE PAIEMENT

a) - A la caisse du Releveur des Contributions Diverses par versements en numéraire.

b) - Dans tous les bureaux de poste par :

c) - Par un moyen bancaire :

AVIS TRES IMPORTANT. — Pour le versement à la caisse du Releveur, présenter cet avis précédemment ou un avis

Dans les cas visés aux paragraphes b) et c) indiquer très exactement la commune de l'imposition, l'article du rôle (numéro et c) et y a lieu, l'ordre précédent ou numéro), la nature des impôts et l'année au titre de laquelle ils ont été établis. Si le paiement a lieu par mandat trésor, le récépissé du mandat tient lieu de la quittance du Releveur, lorsque le mandat a été régulièrement établi.

3 - طرق الدفع

أ - إلى الصندوق محصل الضرائب المتوزعة تقديراً.

ب - جميع مكاتب البريد بـ :

ج - عن طريق البنك :

إعلان هام : بالنسبة للدعوات بمسدق التسجيل فوراً عند الإطلاع أو الاختيار

في الحالات المذكورة في الفقرتين أ) و ب) أذكروا بدقة فرض الضريبة، مادة الورقة الرقم - وعند الاقتضاء - الحرف السابق لهذا الرقم) نوع الضرائب وسنة الفرض.

وإن تم الدفع بحالة على الخاتمة بقره إصدار الخاتمة مقام الوصية التي يعطيه الحصول.

Série D - n° 37 A

CODE ACTUEL

DATE DE MISE EN RECouvreMENT

RECETTE DES IMPOTS

De (Cachet d'identification)

AVIS A PAYER DU RÔLE INDIVIDUEL Année ...

M. (Nom et prénom - Raison sociale) السيد (ت)

Activité ou Profession : النشاط أو المهنة

Adresse : العنوان

Article d'Imposition : رقم المادة

Numéro Identifiant : رقم التعريف الجهائي

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

Série D 37 A - Imp. Officielle Alger

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE Imposition laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT Réduction (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)	Taux	Montant	
IRG										
Majorations et Amendes (V-F-R) IBS	a									
Versement Forfaitaire										
Taxe sur l'activité professionnelle										
Taxe sur la Valeur Ajoutée	a									
Réintégration TVA/achats										
Pénalités d'assiette/TVA	a									
Taxe sur achats										
E 2700 - Enregistrement										
E 2 - C - 200 - Timbre										
C 1 - B - 00 - TF et TA										
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine										
TOTAL GENERAL DU RÔLE										

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série Q n° 24

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Fiche de fin des travaux
de Vérification

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale B/

Activité

Avis de vérification N° du

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

Date de notification des résultats de la vérification.....

Date de notification de la position définitive de l'administration

Chef de brigade

Nom/Prénom et Grade des vérificateurs

الملحق رقم 02 التحقيق المحاسبي

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis. L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place. En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !
Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr. Tél n°
Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur Tél n°

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICHE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
ولاية غرداية

DjW GHARDAIA

N° 09/09/2019

Reference N° 00/DJW/SDCF/BVF/2020

Lettre avec A.R. N°

A
SARL
TPM GROS M CONSTRUCTION
SEBKHA METLILI W GHARDAIA
GHARDAIA

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre siège le 2015 à 09 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2015, 2016, 2017, 2018 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés: TAP, TVA, I B S, I R G, I R G / S et AUTRES.

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

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

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

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

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

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

<p>Chief de brigade</p> <p>Mr:</p> <p>(1) à exécuter en cas de contrôle inopiné.</p>	<p>Nom, prénom et grade des vérificateurs</p> <p>Mr:</p> <p>Mr:</p>
--	---

Série O n° 21 octies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTÈRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOT DE LA WILAYA DE
GHARDAIA

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية غرداية

Référence N°: 40/DIW/BVC/2020

Lettre avec A.R. N°

A

Le

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

Madame, Monsieur, Le gérant de l' EURL.

Nous avons constaté que vous n'avez pas répondu à la proposition de notification de redressement N° 17/18 et 35/19 du 17 fevr. 19 à l'issu de l'expiration du délai réglementaire.

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte 05 feuilles, y compris celle-ci.
Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

Série O n° 21 quater

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTÈRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec A.R. N°

A

Le

**Notification Complémentaire Rectificative *
de Redressement Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du ,vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : , dont une notification initiale n° du vous a été transmise et/ou remise.

Compte tenu de nouveaux éléments, en vertu des dispositions de l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments déjà notifiés, servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).
La présente notification comporte feuilles y compris celui-ci.
Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(*) Cocher la case correspondante

وزارة المالية
مديرية الضرائب
المديرية الفرعية
للمراقبة المحاسبية
بلدية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

RELEVÉ DE COMPTABILITE

Activités exercées :
CONCERNANT
M
Rue
N°

Série O - N° 17
D G 1 33/2000 - Imp. Officielle, Alger

DESIGNATION DES COMPTES	DU	DU	DU	DU	OBSERVATIONS
	AU	AU	AU	AU	
1	2	3	4	5	
MARGE BRUTE					
CREDIT { Ventes de marchandises					
DEBIT { Marchandises consommées					
BENEFICE BRUT (crédit - débit)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices brutes} \times 100}{\text{ventes}}$					
VALEUR AJOUTÉE					
CREDIT { Production vendue					
DEBIT { Production stockée					
DEBIT { Production de l'Entrep. pour elle-même					
DEBIT { Prestations fournies					
DEBIT { Transfert de charge de production					
TOTAL DU CREDIT					
DEBIT { Matières et fournitures consommées					
DEBIT { Services					
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE BRUT (crédit - débit)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{V.A. \times 100}{\text{production vendue}}$					
RESULTAT D'EXPLOITATION					
CREDIT { Bénéfices brut total (1) + (2)					
DEBIT { Produits divers					
DEBIT { Transfert de charges d'exploitation					
TOTAL DU CREDIT					
DEBIT { Frais personnel					
DEBIT { Impôts et taxes					
DEBIT { Frais divers					
DEBIT { Amortissements					
DEBIT { Provisions					
TOTAL DU DEBIT					
RESULTAT NET DE L'EXERCICE					
CREDIT { Solde du résultat d'exploitation					
DEBIT { Autres produits					
TOTAL DU CREDIT					
DEBIT { Solde du résultat d'exploitation					
DEBIT { Autres charges					
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE NET (crédit - débit)					
POURCENTAGE NET = $\frac{\text{bénéfices net} \times 100}{C.A.}$					

MODIFICATIONS A FAIRE SUBIR AU BENEFICE NET RESULTANT DE LA COMPTABILITE

NATURE DES MODIFICATIONS	EXERCICE	EXERCICE	EXERCICE	EXERCICE	OBSERVATIONS
	verifié	verifié	verifié	verifié	
10	10	10	10	10	
AUGMENTATIONS					
Rehaussement du bénéfice brut					
Provisionnement et dépenses personnelles					
Commissions					
Intérêts et fonds propres					
Intérêts des comptes courants					
Reserves					
DIMINUTIONS					
Fonds de commerce					
Droits de concession					
Terrains					
Bâtements					
Matériel					
TOTAL DES AUGMENTATIONS					
TOTAL DES DIMINUTIONS					
DIFFERENCE ENTRE LES AUGMENTATIONS ET LES DIMINUTIONS					
BENEFICE NET REEL					
POURCENTAGE NET = $\frac{\text{bénéfices net} \times 100}{C.A. \text{ Total recenseur}}$					
Application de l'article 18 du code des impôts directs et Taxes assimilées	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	
Report déficitaire	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	
TOTAL à retrancher du bénéfice net d'exercice	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	
BENEFICE IMPOSABLE	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	

الملحق رقم 03 التحقيق المصوب

Série Op° 41111

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب

Référence N° 02 /DIW/SDCF/BVF/2019

Lettre avec
N° A.RMr: E.T.P
HAI SIDI ABAZ - BOUNORA . W GHARDAIA

GHARDAIA

Le 24/02/2019

Avis de contrôle ponctuel de comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre siège le /03/19 à 09 H, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur TAP, TVA, IRG ET AUTRE et concernant les années 2015 , 2016 , 2017 , en vertu des dispositions de l'article 20 bis du Code de Procédures Fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition les documents comptables et pièces justificatives inhérents aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 bis-1 du Code des Procédures Fiscales.

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs**Rappel de certaines dispositions fiscales**

Article 20 bis-1 du Code des Procédures Fiscales : Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la vérification ponctuelle de comptabilité d'un ou plusieurs impôts, à tout ou partie de la période non prescrite, ou à un groupe d'opérations ou données comptables portant sur une période inférieure à un exercice fiscal.

Lors de cette vérification, il peut être exigé des contribuables vérifiés les documents comptables et les pièces justificatives à l'instar des factures, des contrats, des bons de commande ou de livraison, inhérentes aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification. Cette vérification ne saurait, en aucun cas, donner lieu à un examen approfondi et critique de l'ensemble de la comptabilité du contribuable.

Article 20 bis-3 du Code des Procédures Fiscales : La vérification ponctuelle ne peut être entreprise sans que le contribuable ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser en plus des éléments portés sur l'avis de vérification de comptabilité cités précédemment, le caractère ponctuel de la vérification et doit renseigner sur la nature des opérations à vérifier.

Article 20 bis-4 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place des livres et documents ne peut s'étendre sur une durée supérieure à deux (02) mois.

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

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

Important !

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

Tél n°

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

,Tél n°

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Notification de redressement définitive
Suite à la Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du _____ et du _____, en réponse à la notification de redressement N° _____ du _____ et à la notification complémentaire / rectificative N° _____ du _____

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte _____ Feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nony/ Prénom et Grade
des vérificateurs

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Notification Complémentaire Rectificative
de Redressement suite
Au contrôle ponctuel de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de contrôle ponctuel n° _____ du _____, vous avez fait l'objet d'une vérification ponctuelle de comptabilité au titre de(s) _____ exercice(s) _____ se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :
dont une notification initiale n° _____ du _____ vous a été transmise et/ou remise.

Compte tenu de nouveaux éléments, en vertu des dispositions de l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments déjà notifiés, servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de trente (30) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Article 20 bis-5 du code des procédures fiscales).

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications conformément aux dispositions l'article 20 bis-2 du Code des Procédures Fiscales.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20 bis-2 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte _____ feuillet (s), y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
 Direction Générale des Impôts
 Direction Régionale des Impôts de Ouargla
 Direction des Impôts de la wilaya de Ghardaïa
 Sous – Direction du Contrôle Fiscal

Dec. le 23/01/2016

Avis de Vérification Ponctuelle

Référence N° : 09 /DIR/SDCF /2016

A. M. S. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
 F. T. P. N. 1, rue Nouroussa
Ghardaïa

Lettre avec
A. R

Le 22 JAN 2016 20.....

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le 23/01/2016 à 09.00 heures, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur I.R.G. T.V.A et T.A.P et concernant la période 2014 et 2015 en vertu des dispositions de l'article 20 bis du code des procédures fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 du code des procédures fiscales.

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

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

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

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

Le Chef de Service

[Signature]



Noms et Grade du Vérificateur

[Signature]

الملحق رقم 04 التحقيق المعمق للوضعية الجبائية

Série 0 n° 21 septiles

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: []
Lettre avec A.R. N° []

[]
Le []

**Notification de redressement définitive suite au contrôle ponctuel de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)**

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du [] et du [] en réponse à la notification de redressement N° [] du [] et la notification complémentaire / rectificative N° [] du []

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.
 En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.
 La présente lettre comporte [] feuilles, y compris celle-ci.
 Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Série 0 n° 5

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
GHARDAIA

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
غرداية

Référence N° 00/DIW/SDCF/BV/2019

[]
Monsieur [] ben []
Gharidaia [] Le 06/05/2019

Avis de Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que nous envisageons de procéder à la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble. Cette vérification concerne l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du 1 janv. 15 au 31 déc. 18

Au cours de ce contrôle, nous aurons à analyser la concordance entre les revenus que vous avez déclarés au cours de cette période et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie des membres de votre foyer fiscal au sens de l'article 21-1 du Code des Procédures Fiscales.

A l'effet d'exercer ce contrôle, votre concours sera sollicité verbalement ou par écrit, sur des points précis retracés dans vos différentes déclarations.

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposer d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification (Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales).

Votre attention est appelée sur le fait que le contrôle qui sera effectué portera sur l'ensemble des comptes financiers de votre foyer fiscal, l'origine des fonds dont vous avez disposés, leur composition et les variations de votre patrimoine.

La durée du contrôle est fixée à une (01) année, toutefois cette durée n'est pas applicable dans les cas de manœuvre frauduleuses, de renseignements incomplets ou inexacts ou en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications conformément à l'article 21-4 du Code des Procédures Fiscales.

Vous avez la faculté de vous faire assister, au cours de ce contrôle, par un conseil de votre choix.
 Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Mr : []

Mr : []

Mr : []

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la date de réception. L'avis de vérification doit préciser la période à vérifier et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister durant le contrôle par un conseil de son choix.

Article 21-4 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut s'étendre sur une période supérieure à un (01) an à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification prévue au paragraphe 3 ci-dessus. Cette période est prorogée du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications des avoirs et revenus d'avoirs à l'étranger.

Elle est également prorogée des trente (30) jours prévus à l'article 19 ci-dessus et des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable n'a pas usé de sa faculté de les produire dans le délai de trente (30) jours à compter de la demande de l'administration ou pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères, lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance de l'étranger.

La période mentionnée au quatrième alinéa ci-dessus, est portée à deux (02) ans en cas de découverte, en cours de contrôle, d'une activité occulte.

Article 21-6 du Code des Procédures Fiscales: Lorsqu'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble au regard de l'impôt sur le revenu est achevée, l'Administration fiscale ne peut procéder à une nouvelle vérification pour la même période et pour le même impôt, sauf si le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou a usé de manœuvres frauduleuses.

Important !

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

Tél.

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

Tél

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS GHARDAIA

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب ولاية غرداية

Référence N°: 63/DIW/SDCF/BVC/2017

Lettre avec
A.R.
N°

A

GHARDAIA

Le 23 juil. 17

**Notification de redressement définitive suite au contrôle ponctuel de comptabilité
(Absence de réponse)**

Madame, Monsieur, le gérant de la société SARL

Nous avons constaté que vous n'avez pas répondu à la proposition de notification de redressement N° 53/2017 du 18/06/2017 à l'issue de l'expiration du délai réglementaire.

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O.n° 20 bis

MINISTÈRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: A

Lettre avec
A.R.
N°

Le

Notification Complémentaire Rectificative *
de Redressement suite à la Vérification
Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du vous avez fait l'objet d'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble concernant l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du au , dont une notification initiale n° du vous a été transmise et/ou remise.

Compte tenue de nouveaux éléments, en vertu des dispositions de l'article 21-5 du Code des Procédures Fiscales, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments déjà notifiés, servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Article 21-5 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droit, selon le cas, du directeur des impôts de wilaya ou du chef du service des recherches et vérifications, conformément aux dispositions de l'article 21-5 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte feuillet (s), y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(*) Cocher la case correspondante

ÉTABLISSEMENT

(p. 146)

BALANCE

A. — MÉTHODE DE LA PRIVÉE (p. 146)

La balance de trésorerie établie pour l'ensemble de la période vérifiée, le cas échéant, année par année, se présente de la manière suivante

en ce qui concerne

Les disponibilités désignées

Les disponibilités employées ou investies

	Total
1° Solde au début de la période vérifiée des comptes bancaires, postaux ou des livrets de C.E.	
2° Solde au début de la période vérifiée du compte dans les écritures d'une société ou d'un tiers.	
3° Retraits effectués dans une entreprise personnelle industrielle ou commerciale, non commerciale ou agricole.	
4° Revenu brut des immeubles personnels.	
5° Traitement, salaires, pensions et rentes viagères.	
6° Allocations familiales perçues.	
7° Revenus de créances, dépôts, cautionnements.	
8° Retraits du compte « titres ».	
9° Vente de valeurs mobilières autres que celles enregistrées sur un compte « titres ».	
10° Revenus de valeurs mobilières.	
11° Ventes d'or.	
12° Ventes d'immeubles personnels.	
13° Ventes d'objets mobiliers personnels.	
14° Emprunts personnels encaissés.	
15° Encaissement d'indemnités d'assurance, de dégrèvements d'impôts personnels ou autres.	
16° Remboursements de prêts consentis à des tiers.	
17° Capitaux liquides acquis par donation ou succession, libéralités.	
18° Dépenses personnelles payées par le compte courant de l'exploitant.	
Total	

	Total
1° Solde en fin de période vérifiée, des comptes bancaires postaux ou des livrets de C.E.	
2° Solde en fin de période vérifiée du compte courant ouvert dans les écritures d'une société ou d'un tiers.	
3° Apports dans une entreprise personnelle.	
4° Frais de gestion, d'entretien ou d'aménagement des immeubles personnels.	
5° Achat de valeurs mobilières autres que ceux figurant sur un compte titres — Achat d'or.	
6° Versements sur un compte titres.	
7° Achats d'immeubles ou dépenses de construction.	
8° Achats d'objets mobiliers personnels.	
9° Prêts personnels consentis à des tiers.	
10° Remboursements d'emprunts personnels et intérêts payés.	
11° Arrérages de rentes ou pensions payées.	
12° Paiement de primes d'assurance, de dommages et intérêts, d'amendes.	
13° Donations consenties en espèce ou par chèques.	
14° Impôts personnels.	
15° Dépenses de train de vie : a) payées par le compte courant de l'exploitant. b) payées par chèque. c) payées en numéraire.	
Total	