

دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها -دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تسمسيلت للفترة 2011/2014-

The role of tax control in combating and reducing the phenomenon of tax evasion.- Case study of an investigation into a tax file of the Tax Directorate of the State of Tissemsilt for the period 2011/2014-

بوابطة أميرة¹

¹ جامعة فرحات عباس سطيف 1(الجزائر)، mira.sidra.18@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2021/03/13 تاريخ القبول: 2021/04/02 تاريخ النشر: 2021/06/04

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بكل أنواعه باستعمال مختلف الأساليب القانونية التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية والمحافظة على الأموال العمومية من السرقة والنهب، لذلك فإن تحسين حصيلة إيرادات الجبائية العادية يتوقف على تحديد ومتابعة ومراقبة ومتابعة دافعي الضرائب ونشاطاتهم من خلال التحكم في الوعاء الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي حتى يكون له أثر إيجابي على إيرادات الجبائية العادية، ولعل أبرز ما توصلت إليه الدراسة والتي تم إسقاطها على تحقيق ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تسمسيلت وهو أن المبالغ المتهرب منها الجد ضخمة قادرة على إنعاش خزينة الدولة من خلال دمج مختلف الحقوق والغرامات إلى وعاء الضريبة.

كلمات مفتاحية: الضريبة، الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي.

تصنيف JEL: H26, H2.

Abstract:

This study aimed to clarify the extent of the contribution of tax control in reducing the phenomenon of tax evasion of all kinds by using the various legal methods granted by the tax legislator to the tax administration and preserving public funds from theft and plunder. Therefore, improving the revenue of regular collection depends on identifying, following up, monitoring and following up the taxpayer And their activities by controlling the tax base and combating tax evasion in order for it to have a positive impact on the regular collection revenues, Perhaps the most prominent finding of the study, which was dropped on the investigation of a tax file for the Tax Directorate of the State of Tissemsilt, is that the sums evaded are very large and able to revive the state treasury by merging the various rights and fines into the tax base.

Keywords: Tax, tax control, tax evasion.

JEL Classification Codes: H26, H2.

يقوم النظام الضريبي الجزائري على التصريحات الجبائية أي أن المكلف بالضريبة هو الذي يقوم بنفسه بحساب الضريبة ويصرح بها لدى الإدارة الجبائية حيث يمكن القول أنه نظام تصريحي، ولحماية أموال الخزينة العمومية من الضياع وجب أن تقوم الإدارة الجبائية برقابة على التصريحات وذلك لاكتشاف مختلف الأخطاء المحاسبية واكتشاف أي ممارسات تدلّسية يقوم بها المكلفين بالضريبة من أجل التملص والتهرب من دفع التزاماتهم اتجاه الخزينة العمومية، لذلك منح المشرع الجزائري حقوق للإدارة الضريبية لتمارس حق الرقابة الجبائية كونها الوسيلة الردعية المناسبة لإعادة استرجاع الأموال محل التهرب الضريبي.

من خلال ما تقدم وللإلمام بمختلف جوانب الدراسة تم التطرق للرقابة الجبائية وذلك لمعرفة مدى مساهمتها في الحد من التهرب الضريبي وعليه نطرح التساؤل الرئيسي التالي:
ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى ولاية تسمسيلت للفترة 2011/2014؟.

وللإجابة على هذا التساؤل الرئيسي تم صياغة الفرضيات التالية:

- مكافحة التهرب الضريبي تهدف إلى استرجاع مبالغ مالية تستفيد منها خزينة الدولة؛
 - يساهم التحقيق المحاسبي في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية تسمسيلت؛
 - يساهم التحقيق المصوب في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والعمل على الحد من مستوى مديرية الضرائب لولاية تسمسيلت؛
 - يساهم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها على مستوى مديرية الضرائب لولاية تسمسيلت.
- أهداف الدراسة: تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:
- التعرف على الإطار النظري للرقابة الداخلية، وكذلك التعرف على مختلف أشكالها؛
 - الإلمام بظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحة هذه الظاهرة؛
 - معرفة الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها.
- منهجية الدراسة:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على التساؤل الرئيسي وإثبات الفرضيات تم الاعتماد في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي، لإبراز أهم المفاهيم وجمع المعلومات المرتبطة بالموضوع محل الدراسة والإلمام بها وتحليلها وتفسيرها للوصول إلى النتائج النظرية للدراسة، أما الجانب التطبيقي تم الاعتماد فيه على منهج دراسة حالة من خلال دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي.

هيكلية الدراسة: أما فيما يتعلق بهيكل الدراسة فهي كما يلي:

المحور الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية؛

المحور الثاني: عموميات حول التهرب الضريبي؛

المحور الثالث: دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لولاية تسمسيت للفترة 2011/2014.

2. الإطار النظري للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة من أدوات الإدارة الجبائية منحها القانون حقوق وصلاحيات وتسعى الإدارة الضريبية من خلالها إلى مراقبة التصريحات المكلفين والعمل على اكتشاف التهرب الضريبي، ضمن إطار واضح وطبقا لمواد ونصوص قانونية محددة وعليه تم التطرق إلى ما يلي:

1.2 مفهوم الرقابة الجبائية::

تعرف الرقابة الجبائية على أنها "فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية". (بوخدوني، 2019، صفحة 158)

كما تعرف على أنها فحص لسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية للاستعلام، الاستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة، ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به وبين المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول. (فوزي، 2002، صفحة 43).

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول أن الرقابة الجبائية هي مجموع الإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وذلك من خلال مقارنتها بالمعطيات الخارجية.

2.2 الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبية للقيام بالرقابة الجبائية:

لقد منح المشرع الجزائري للإدارة الضريبية مجموعة من الحقوق تسمح لها بمباشرة الرقابة الجبائية وهذا وفقا لقانون الإجراءات الجبائية وتمثل تلك الحقوق فيما يلي: (قاسمي و حدادو، 2020، صفحة 100)

1.22 حق إجراء التحقيق: يسمح إجراء التحقيق لأعوان الضرائب المعنيين بالأمر بالتدخل بصفة مفاجئة لإجراء التحقيق من طرف أي موظف للضرائب التابع للمصلحة المختصة إقليميا بحضور موظف له رتبة موظف على الأقل، وعلى إثر هذا التدخل يتم إعداد تقرير، وهو عبارة عن محضر تدون فيه جميع الملاحظات والمخالفات، مع تسجيل جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.

2.2.2. حق الإطلاع: يسمح للبعون المحقق بمعرفة كل المستندات والوثائق المستعملة من طرف المكلف الذي هو بصدد التحقيق معه بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق،

وفي هذا الصدد يسمح لأعوان الإدارة الجبائية بتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، وبتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في مواد الإجراءات الجبائية.

3.2.2 حق استدراك الأخطاء: هو وسيلة ممنوحة للإدارة الضريبية بإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضريبة عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة في تأسيس الضرائب المعينة، ويتمثل هذا الحق في إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد.

4.2.2 حق المعاينة: يمكن للإدارة الضريبية في حالة قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن تقوم بمعاينة مفاجئة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.

3.2. أشكال الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري: وتتمثل فيما يلي: (خلوفي و بوجريو، 2019، الصفحات 202-206)

1.3.2 الرقابة الجبائية على مستوى المفتشيات (الرقابة الشاملة): وتتمثل الرقابة الجبائية الشاملة في:

• الرقابة الشكلية: إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية لها، وتتمثل بالخصوص في التحقق الشكلي في المعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح.

• الرقابة على الوثائق: على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين وهذا في مقر المتفشية أين يتواجد الملف الجبائي لمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقات المتحصل عليها من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين، وغيرها من الأطراف الأخرى.

2.3.2 الرقابة المعمقة: بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة تتمثل الرقابة المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة لمدة 4 سنوات لم يمسه التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي، وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

• التحقيق في المحاسبة: إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف من وراءها مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

• التحقيق المصوب في المحاسبة: ونصت عليه المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية. حيث يعتبر تحقيقا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة غير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

• التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية: عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... الخ)".

3.3.2 الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية): وتتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية ومراكز الضرائب، وهي تتعلق بمراقبة تصريحات المكلفين الخاصة بالمعاملات التي ترتبط بالعقارات المبنية وغير المبنية فيما يخص البيع والمبادلة ونقل الملكية من حيث مراجعة الأسعار المصرح بها.

4.2. المعايير العامة لإخضاع المكلفين للرقابة الجبائية:

من الصعوبة إخضاع كل المكلفين لتحقيقات الرقابة الجبائية، وخاصة التحقيق التي تتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية لهذا يتم انتقاء مجموعة محددة من المكلفين الطبيعيين والمعنويين وفق عدة اعتبارات أهمها: (زررقون و عتير، الصفحات 48-49)

- مدى احترام المكلف لالتزاماته الجبائية من مسك المحاسبة وإيداع التصريحات؛
- أهمية الأرباح و المداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة؛
- مظاهر الثرة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء؛
- العجز المتكرر؛
- طبيعة النشاط الممارس أهمية المنتج في السوق؛
- التغير المستمر للنشاط التجاري؛
- التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة بشكل مستمر مما يوحي بوجود نية للتهرب الجبائي؛
- الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتشية الضرائب عدم تجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا والتنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف؛
- الأشخاص الذين يعتقدون أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة؛

- عندما تكتشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات الضريبية المكتتبه؛
 - عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية و المداخيل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة؛
 - الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة
- 5.2. الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية: وتتمثل هذه الصعوبات في: (إسماعيل، 2014، الصفحات 214-215)
- 1.5.2 قصور الإمكانيات البشرية: إن عدم انتهاج الإدارة الجبائية سياسة منتظمة ومنهجية، ناتج عن نقص في الجانب البشري نوعا وكما، كما أن الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة دورها الفعال، ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي و الإدارة الجبائية نفسها، فتعقد الملفات المعالجة وتشعبها إضافة إلى ضعف إمكانيات الإدارة من حيث الكفاءات والمهارات يورث الإدارة رداءة في التسيير.
- 2.5.2 قصور الإمكانيات المادية: إن نقص الإمكانيات المادية الإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي، هذا فضلا عن انعدام المحفزات المالية والمشجعة على التفاني في العمل.
- 3.5.2 تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية: تكمن الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية فيما يلي:
- صعوبة ربط وتحصيل الضريبة وتقديرها: إن ثقل الإجراءات يزيد حتمنا من الصعوبات التي تواجه الإدارة في تقدير أوعية الضرائب، مما يشجع الممول على التهرب، فقد تعمل الإدارة الضريبية على ربط الضريبة ربطا جرافيا بأقل أو أكثر من قيمتها، مما يؤدي إلى آثار معنوية ومادية على الممولين.
 - عدم التشدد في فرض الجزاءات على المتهربين: وذلك من خلال محاكمات الغش الضريبي والرشوة المتفشية في قضايا التهرب الضريبي.
 - التعارض في النصوص القانونية: يقصد به التناقض في النصوص التشريعية الضريبية، الأمر الذي يفتح المجال أمام المكلف للتهرب الضريبي.
 - نقص الوعي الضريبي: إن الإدارة الجبائية ملزمة بإتباع سياسة رشيدة تعمل على إحداث نوع من الدراسة والمعرفة لدى المكلف بالضريبة
3. عموميات حول التهرب الضريبي
- التهرب الضريبي ظاهرة يحاول من خلاله المكلف عدم دفع الضريبة بصفة جزئية أو كلية وهذا نتيجة لزيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين وحسن تطبيق أحكام القانون، وعليه نتطرق إلى تعريف التهرب الضريبي أسبابه وكذلك إلى مختلف طرق مكافحة هذه الظاهرة.

1.3. تعريف التهرب الضريبي

يمكن تعريف التهرب الضريبي كما على أنه "التخلص من الالتزام بدفع الضريبة" فقد يتهرب المكلفون بالضريبة من دفعها ذلك بالاستغلال في القطاعات المستفيدة من الإعفاءات الجبائية كليا أو جزئيا لتخفيض قيمة الاقطاعات المفروضة عليهم. (يوسفي و بكرتي، صفحة 41)

يعرف كذلك على أنه "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة. (بوخدوني و بكرتي، صفحة 99)

من خلال التعريفين السابقين يمكن تعريف التهرب الضريبي على أنه أسلوب أو طريقة يتبعها المكلف بالضريبة بغرض التخلص من عبئها بعدة طرق وأساليب دون مخالفة التشريعات الجبائية. 2.3.

أنواع التهرب الضريبي: هناك عدة أنواع للتهرب الضريبي نذكر منها: (بلواضح و صلعة، 2014، صفحة 31)

1.2.3. التهرب الضريبي المشروع: هو التخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة التشريعات الضريبية وذلك باستغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون.

2.2.3. التهرب الضريبي غير المشروع: هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة، فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة، وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسؤولياته أو لجهله بالقانون، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك.

3.3. أسباب التهرب الضريبي: يمكن تلخيص أهم أسباب التهرب الجبائي في النقاط المذكورة التالية: (لكصاسي، صفحة 290)

- حداثة العهد بأنظمة الضريبة، حيث لا تشهد هذه الأنظمة استقرارا في بعض الدول، وبالتالي يعمد الممولون إلى التهرب منها، بالإضافة إلى ضعف الروح الجماعية والولاء الاجتماعي للدولة؛
- اعتبار فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت شخص معنوي وهذا نتيجة نقص الوعي الضريبي؛
- ضعف الوعي المالي يؤدي إلى تقوية البواعث النفسية على التهرب لاعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، وأن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة، وأنها تضر الجماعة بهذا الشكل؛
- إن النقص في التشريع وعدم صياغته بشكل محكم، وكذا النقص في المختصين كما هو الحال في الدول النامية، عامل أساسي يساعد المكلف على إيجاد ثغرات ينفذ منها للتخلص من دفع الضريبة؛

• ضرورة نشر الوعي في المحيط الاجتماعي بين المكلفين، وهم على مقاعد الدراسة حتى ينشأ الفرد مدركاً للالتزامات المستقبلية تجاه دولته؛

• شدة وطأة الضرائب يمكن اعتبارها أهم أسباب التهرب الضريبي، فكلما ارتفع سعر الضرائب كلما كان ذلك دافعاً للأفراد على التهرب من الضريبة؛

• تقص الإمكانات المادية والبشرية.

4.3. طرق مكافحة التهرب الضريبي

تعتبر الإدارة الجبائية الهيئة الوحيدة المخول لها من طرف القانون كل الصلاحيات في مكافحة التهرب والغش الضريبي بشتى الوسائل والإجراءات اللازمة وتختلف وسائل مكافحته باختلاف النظام المالي في كل دولة ومن أهم طرق مكافحة التهرب: (لكصاسي، صفحة 293)

1.4.3 خلق الوعي الضريبي بين الممولين: مع مراعاة وتنظيم وتفسير التشريع الضريبي وتحقيق مزيج من الرقابة على حركة رؤوس الأموال عند دخولها وخروجها؛

2.4.3 حق الإطلاع: يعني أنه يجوز لموظفي إدارة الضرائب الإطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة؛

3.4.3 توقيع الجزاءات على المتهرب: من الضريبة مالية أو جزائية؛

4.4.3 عدم تعدد الضرائب وتبسيط الإجراءات: الخاصة بالتقدير والتحصيل والتطبيق.

4. دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي بولاية تسمسيلت للفترة 2011/2014.

قبل الشروع في عملية التحقيق يقوم المراقبون الجبائيون بالتحقق من صحة تصريحات المكلفين ومدى مصداقيتها، عن طريق العناصر الخاضعة للضريبة وبالتالي تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها، كما يسمح لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الإطلاع على الوثائق والملفات الخاصة بالمكلفين بالضريبة الذي هو بصدد التحقيق حيث تعتبر المرجع الرئيسي و المساعد في تمكين الأعوان بمهمة التحقيق، ويتم اختيار المكلفين وفق معايير وفي إطار النشاط الذي يقوم به التي رأيناها سابقاً وبعد تحضير الملف للتحقيق المحاسبي في ما يلي سنتطرق إلى مراحل عملية التحقيق و كيفية معالجتها كما يلي:

1.4. دراسة الملفات: بعد قيام المصلحة الرئيسية للتسيير بإرسال ملف المكلف الموجه للتحقيق إلى المديرية المركزية للمراجعة الجبائية و التي بدورها أرسلته إلى مصلحة الرئيسية للمراقبة لمباشرة أعمال الرقابة، سيتم دراسة ملف هذه المؤسسة المتمثلة في شخص معنوي نشاطه يتمثل في نشاط "استغلال منجبي مادة الكلس"، والتي خضعت للتحقيق في إطار البرنامج السنوي للتحقيقات الجبائية 2015، وقد أسندت المهمة إلى فرقة التحقيق "أ" التابعة للمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث تتكون الفرقة من محققين على رأسهم رئيس فرقة التحقيق المحاسبي في ملف المكلف وفقاً لبعض المؤشرات منها:

• الرسم على القيمة المضافة؛

- المبالغة في حسم المصاريف؛
- تضخيم الأعباء؛
- فواتير بيع غير مصرح بها.

وعليه تمت الرقابة في شهر مارس سنة 2015 خلال أربع سنوات ابتداء من تاريخ 2011/01/01 إلى غاية 2014/12/31".

2.4. الإشعار بالتحقيق: بتاريخ 2015/06/07 قام أعوان المراقبة بإرسال إشعار بالتحقيق رقم 100 يتضمن اسم المؤسسة، تحديد فترة التحقيق 2011/01/01 إلى غاية 2014/12/31، أسماء ورتب المحققين، تاريخ و ساعة أول تدخل، ذكر الضرائب التي يمسه التحقيق وهي (الرسم على القيمة المضافة TVA، الضرائب على الأرباح المنجمية IBM، حقوق الطابع، الضرائب على الدخل الإجمالي فئة مداخيل الأرباح المنقولة RCM، الضرائب على الدخل الإجمالي فئة الأجور و المرتبات IRG/SALAIRE).

وللمكلف مهلة 10 أيام لتحضير الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد 11/10/9 من القانون التجاري ويمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي أو مستشار جبائي من اختياره.

بعد انقضاء المدة القانونية (عشرة أيام) من استلام المكلف للإشعار بالتحقيق، تقوم الفرقة بإجراء المعاينة الأولية على كيفية سير النشاط وكذا وثائقه المحاسبية، والمتمثلة في دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، فواتير الشراء، كشف الحساب البنكي، فواتير البيع، اليومية المساعدة، وصل تسديد، مبالغ فواتير الشراء، وصل تسديد مستحقات الضرائب المصرح بها 50 G، كما تستعين الفرقة بتقارير من أطراف خارجية كالموردين، المؤسسات المالية (البنك) و مختلف المؤسسات العمومية...إلخ. وبعد الإطلاع على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة وعلى المعلومات التي بحوزة المحققين تم التوصل إلى ما يلي:

✓ إعادة تشكيل رقم الأعمال : بالنسبة لسنتي 2011-2014 من خلال فحص فواتير البيع تبين أن الفواتير التالية غير مصرح بها وهذا مخالف لأحكام المادة 02 سطر 01 من قانون رسم على رقم الأعمال.^(*)

الجدول 1: فواتير البيع الغير مصرح بها لسنة 2011.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم الزبون	HT	TVA	حقوق الطابع
2011/01/31	04	X1	142052	24148.84	1663
2011/01/31	05	X2	74358	12640.86	871
2011/02/28	06	X3	67692	11507.64	793
2011/09/30	41	X4	4100000	697000	/
	المجموع		4384102	775297.34	3327

المصدر: من دفاتر المساعدة وغير المصرح بها في رقم الأعمال.

^(*)تنص المادة 2 سطر 1 من ق.ر.ع "تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة المبيعات والتسليمات التي يقوم بها".

الجدول 2: فواتير البيع غير مصرح بها لسنة 2014.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم الزبون	HT	TVA	حقوق الطابع
2014/10/31	07	X5	122000	20740	99.85

المصدر: من دفاتر المساعدة وغير المصرح بها في رقم الأعمال.

✓ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة: يسترجع الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للفاتورتين رقم 01 بتاريخ 2011/03/20، وفاتورة رقم 14 بتاريخ 2011/05/15 وتم استرجاع الرسم لهذه الفواتير لأنها غير مقيدة محاسبيا.

الجدول 3: الفواتير على القيمة المضافة للمشتريات غير مقيدة حسابيا لسنة 2011.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	HT	TVA	تبرير الرفض
2011/05/15	14	Y01	700000	119000	غير مقيدة
2011/03/20	01	Y02	79487.71	13512.82	محاسبيا.

المصدر: فواتير الشراء.

كما أن استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفاتورة شراء رقم 05 بتاريخ 2012/02/26، تم تسديد هذه الفاتورة نقدا وهذا مخالف لحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال (**).

الجدول 4: الفواتير على القيمة المضافة للمشتريات غير مقيدة حسابيا لسنة 2012.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	HT	TVA	تبرير الرفض
2012/02/26	05	Y03	157574.35	26787.64	تم التسديد نقدا وهذا مخالف لأحكام مادة 30

المصدر: فواتير الشراء.

بالإضافة إلى أن استرجاع الرسم لفواتير الشراء التالية كانت كالآتي:

- فاتورة رقم 67 بتاريخ 2014/11/15.
- فاتورة رقم 62 بتاريخ 2014/11/30.

حيث تبين أن الموردين المتعامل معهم تم ورود أسمائهم ضمن قائمة المتهربين ضريبا (ليس لديهم محل تجاري)، ويتم في هذه الحالة استرجاع الرسم على القيمة المضافة طبقا للتعليمات المرسله من طرف المديرية العامة للضرائب.

الجدول 5: فواتير الرسم على القيمة المضافة للمشتريات.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	HT	TVA	تبرير الرفض
2014/11/15	67	Y04	583140	99133	المورد ليس له محل تجاري وورد
2014/11/30	62	Y05	468000	79560	اسمه في قائمة المتهربين ضريبا

(**) تنص المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال: "يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله دفع الرسم و لا يمكن أن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مئة ألف دينار 100000 دج على عملية خاضعة للضريبة نقدا".

بعد فحص تغير المخزون تبين للمحققين أن المخزون المتبقي من سنة 2010 مقدر بـ 58774153 دج لم يستهلك بالكامل في سنة 2011، حيث تم تقييد قيمة 30574093 دج من حساب 31 إلى حساب 60، وتقييد قيمة 28200060 دج من حساب 31 إلى حساب 45 (الشركاء)، وهذا مخالف لأحكام المادة 58 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، لذلك يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة للمخزون المقيد في ح/45 و المقدر بـ 4794010.

الجدول 6: تغير المخزون

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	HT	TVA	تبرير الرفض
2010/10/23	24	Y06	28200060	4794010	مخالف لأحكام المادة 58

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحقيق في الملف الجبائي.

وجود عملية مقيدة في حساب 656 (الغرامات و العقوبات والإعانات الممنوحة) سنة 2011 والمتمثل في تسديد مبلغ قدره 1927842 دج والمتعلق بمخالفة قانونية، تم تسديدها من طرف الشركة وهذا مخالف لأحكام المادة 141 سطر 06 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2011^(***).

- قسط الاهتلاك السنوي مقدر بـ 35809 دج غير قابلة للخصم لأن العتاد المستهلك غير تابع لنشاط المؤسسة لسنة 2012.

- المصاريف المقيدة في ح/645 (الضرائب و الرسوم الأخرى) لسنة 2012 مقدرة بـ 13515 دج غير مبررة.
- بالنسبة لفواتير سابقة الذكر الخاصة بالموردين المسجلين في قائمة المتهربين جبائيا، يتم إعادة دمج هذه الفواتير في الريح لسنة 2014.

3.4. الإشعار الأولي بنتائج التحقيق: بعد إثبات المحققين نقائص في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة، تقوم فرقة بإعادة تقدير الوعاء الجبائي للمكلف كما يلي:

1.3.4. تحديد قواعد و أسس فرض الضرائب و الرسوم

- تحديد رقم الأعمال: لقد تم إضافة المبلغ 4384102 دج لرقم الأعمال لسنة 2011 و المتمثل في المبيعات الغير مصرح بها والمذكورة سلفا، إضافة المبلغ 122000 دج لرقم الأعمال لسنة 2014، في حين يتم الاحتفاظ برقم الأعمال المصرح به من خلال المبيعات لباقي سنوات محل التحقيق .

الجدول 7: تحديد رقم الأعمال.

السنوات	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال المصرح به	80650000	20000000	30714520	26750000
الزيادات	4384102	/	/	122000
رقم الأعمال الخاضع للضريبة بعد التحقيق	85034102	20000000	30714520	26872000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحقيق في الملف الجبائي.

^(***) تنص المادة 41 06 من ق ض م و ر م .. لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية و الغرامات و المصادرات أي كانت طبيعتها و الواقعة على كامل مخالفات الأحكام القانونية من أرباح الخاضعة للضريبة.

• تحديد النتيجة الجبائية: بالنسبة للسنوات 2011-2012-2014 تم إضافة العناصر التالية إلى الربح المصرح به وهي موضحة كما يلي :

✓ بالنسبة لسنة 2011 :

❖ يتم إضافة مبلغ 4384102 دج الذي يمثل المبيعات غير مصرح بها.

❖ إضافة المبلغ 1927842 دج المتعلقة بالأعباء المقيدة في ح/ 656.

✓ بالنسبة لسنة 2012 :

❖ إضافة مبلغ قسط الاهتلاك المقدر بـ 35809 دج.

❖ إضافة المبلغ 13515 دج المقيد في ح/ 645 الغير مبررة.

✓ بالنسبة لسنة 2014 :

❖ إضافة المبلغ 122000 دج والمتمثل في المبيعات غير مصرح بها.

❖ إضافة المبلغ 1051140 دج والمتمثل في المشتريات الخاصة بالموردين المسجلين في قائمة المتهربين

جبائيا.

الجدول 8: تحديد الربح الصافي.

2014	2013	2012	2011	سنوات/البيان
4380000	1000000	8420000	2800240	الربح المصرح به
122000	/	/	4384102	المبيعات
/	/	13515	/	مصاريف غير مبررة
/	/	/	1927842	مخالفات قانونية
/	/	35809	/	الاهتلاكات
1051140	/	/	/	مشتريات من الموردين مشكوك فيهم
5553140	1000000	8469324	3511704	الربح الخاضع للضريبة بعد التحقيق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحقيق في الملف الجبائي.

• إعادة دمج الرسم على المشتريات: قد تم دمج الرسم على القيمة المضافة غير قابلة للحسم خلال السنوات الأربع محل التحقيق كما يلي:

✓ سنة 2011: الرسم على القيمة المضافة المقدر بـ 132512 دج و المتمثل في مشتريات غير مقيدة حسابيا.

✓ سنة 2012: الرسم على القيمة المضافة المقدر بـ 26787 دج و المتمثل في المشتريات المخالفة لأحكام المادة 30.

✓ سنة 2013: الرسم على القيمة المضافة المقدر بـ 4794000 دج و المتمثل في الرسم على المخزون.

✓ سنة 2014: الرسم على القيمة المضافة المقدر بـ 178693 دج و المتمثل في مشتريات الخاصة بالموردين الوارد أسمائهم في قائمة المتهربين ضريبيا.

الجدول 9: إعادة دمج الرسم على المشتريات.

السنوات	2011	2012	2013	2014
ميلغ الجسم	132512	26787	/	178693

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحقيق في الملف الجبائي.

- حساب الحقوق والغرامات: يتم حساب الحقوق والغرامات حسب القواعد والأسس المتحصل عليها من طرف المحققين وهي مبينة في ما يلي :
- ✓ بالنسبة للرسم على القيمة المضافة:

الجدول 10: الحقوق والغرامات

السنوات	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال المصرح به	80650000	20000000	30714520	26750000
رسم على القيمة المضافة المدفوع قبل التحقيق (1)	13710500	3400000	5221468	4547500
رقم الأعمال بعد التحقيق	85034102	20000000	307144520	26872000
الرسم على القيمة المضافة بعد التحقيق (2)	14455797	3400000	5221468	456824
الرسم على القيمة المضافة غير قابل للجسم (3)	4926522	26787	/	178693
إجمالي الحقوق 2-1+3	5671819	26787	/	199433
(4)				
معدل الغرامة	25%	10%	/	15%
ميلغ الغرامة (5)	1417955	2679	/	29915
مجموع الحقوق والغرامات 4+5+6	7089774	29466	/	229348

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحقيق في الملف الجبائي.

ملاحظة: يتم حساب معدل الغرامات وفق م 193 من قانون ضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في الجدول التالي:

الجدول 11: معدل الغرامات

النسبة	المبلغ
10%	أقل من 50000 دج
15%	من 50000 إلى 20000 دج
25%	أكثر من 20000 دج

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحقيق في الملف الجبائي.

- ✓ بالنسبة للضرائب على الأرباح المنجمية بمعدل ضريبة 33% IBM:

الجدول 12: الضرائب على الأرباح المنجمية IBM

السنوات	2011	2012	2013	2014
الربح المصرح به	2800240	8420000	1000000	4380000
حقوق المدفوعة قبل التحقيق (1)	5000	2778600	330000	1445400

دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها

5553140	1000000	8469324	3511704	الربح بعد التحقيق
1832536	330000	2794876	1158862	حقوق المستحقة بعد التحقيق (2)
837136	/	16276	1153862	حقوق مستحقة 1-2 (3)
25%	/	10%	25%	معدل الغرامة
96784	/	1628	288466	مبلغ الغرامة (4)
483920	/	17904	1442328	إجمالي الحقوق والغرامات 3+4 (5)

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحقيق في الملف الجبائي.

ملاحظة: 5000 دج يمثل الحد الأدنى للضريبة.

✓ بالنسبة لحق الطابع:

الجدول 13: حق الطابع

2014	2013	2012	2011	السنوات
/	/	/	6110	الحقوق المدفوعة
99	/	/	9437	حقوق مستحقة من التحقيق
99	/	/	3327	الفارق في الحقوق
10%	/	/	10%	معدل الغرامة
10	/	/	333	مبلغ الغرامة
109	/	/	3660	إجمالي الحقوق والغرامات

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحقيق في الملف الجبائي.

✓ بالنسبة ضرائب على الدخل الإجمالي فئة مداخيل الأرباح المنقولة RCM 10%:

بعد فحص الميزانيات المالية للسنوات الأربع (2014/2013/2012/2011) من طرف المحققين،

تبين أن الأرباح المصرح بها تم إعادة استثمارها لذلك لا تفرض عليها ضريبة مداخيل الأرباح المنقولة RCM ولكن ونظرا لوجود فارق في الربح المصرح به والمذكور في الجدول 12، يتم عرض هذه الضريبة على الفارق فقط.

أساس فرض الضريبة: أساس فرض هذه الضريبة هو الربح مطروح منه الضريبة على أرباح الشركات و المبين في الجدول التالي:

الجدول 14: ضرائب على الدخل الإجمالي فئة مداخيل الأرباح المنقولة RCM

2014	2013	2012	2011	السنوات
1173140	/	49324	3511704	فارق في الربح
387136	/	16277	1158862	IBM 33%
786004	/	33047	2352842	أساس فرض RCM

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحقيق في الملف الجبائي.

الجدول 15: ضريبة مداخيل الأرباح المنقولة.

السنوات	2011	2012	2013	2014
أساس فرض الضريبة	2352842	33047	/	786004
معدل الضريبة	10%	10%	/	10%
حقوق المستحقة	235284	3305	/	78600
معدل الغرامة	25%	10%	/	15%
مبلغ الغرامة	58821	331	/	11790
مجموع الحقوق و الغرامات	294105	3636	/	90390

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحقيق في الملف الجبائي.

الخاتمة:

تعد الرقابة الجبائية أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى جاهدة من خلالها لمراقبة المكلفين عند تأدية واجباتهم الضريبية وكذا اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها التصريحات الجبائية ومن تم اكتشاف تهرب المكلفين من دفع الضريبة ومن تم تصحيحها وإعادة تقويمها.

حيث أولى المشرع الجزائري اهتماما كبيرا بالرقابة الجبائية حيث عمل على تنظيمها ووضع أجهزة خاصة للقيام بها، ومنح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية لأداء مهامهم كحق الرقابة، الاستدراك الإطلاع المعاينة، كما منح مجموعة من الضمانات للمكلفين لضمان حقوقهم وتفادي تعسف الإدارة الجبائية كحق الإعلام المسبق بالتحقيق، الاستعانة بمستشار من اختيارهم وحق الطعن... الخ.

من خلال ما تقدم يمكن تقديم بعض الاستنتاجات:

✓ تعد الرقابة الجبائية أهم الإجراءات التي تسعى من وراءها الإدارة الجبائية للمحافظة على مال الخزينة؛

✓ مكافحة التهرب الضريبي تهدف إلى استرجاع مبالغ مالية هامة تستفيد منها خزينة الدولة من خلال تتبع نتائج الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية تسمسملت من خلال دمج مختلف الحقوق والغرامات إلى وعاء الضريبة؛

✓ حدد المشرع الجزائري الإطار القانوني أشكال الرقابة ومنح حقوق وصلاحيات ألزم المحقق إتباعها أثناء أداء عمله في إطار الضمانات الممنوحة لحماية المكلف لاستبعاد الممارسات التعسفية من قبل الإدارة الجبائية؛

✓ يساهم التحقيق المحاسبي من مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منه من خلال مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة ومدى صحة هذه التصريحات الجبائية وفحص محاسبتهم للتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها؛

✓ يساهم التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال دراسة الفرق بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة وإعادة تشكيل الأسس وإخضاعها للعقوبات والغرامات وهذا فيما يخص ضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور.

التوصيات:

✓ ضرورة الاهتمام بالحصر الشامل و المتجدد للمكلفين بالضريبة وتبني نظام معلومات يسهل الاطلاع على المعلومات المكلفين بالضريبة ومختلف المداخل التي يقومون بها ومراقبتهم بكل سهولة؛

✓ إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي ومحاولة إيجاد إطار قانوني ينظمها وضرورة إيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق والأساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في مجال التهرب الضريبي؛

✓ إنشاء شرطة ضريبية مختصة في مكافحة التهرب الضريبي ودعم التنسيق بينها وبين المؤسسات والهيئات؛

✓ العمل على نشر الوعي الأخلاقي وإيقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد بتقريبهم للمفهوم الحقيقي لدفع الضريبة باعتبارها تضامن اجتماعي لا عبئ عليهم.

قائمة المراجع:

- ابراهيم لكصاسي، (بلا تاريخ)، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي .
1. أسيا قاسي، و فهيمة حدادو، (2020). الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها. مجلة دراسات جبائية ، 9 (1).
 2. الجيلاني بلواضح، و سمية صلعة. (2014). فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية (12).
 3. بوخدونني وهيبية، (2019). فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي. مجلة أوارق اقتصادية. (1) 3 ،
 4. بوخدوننيوهيبية، بكرتي بومدين، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. مجلة دراسات جبائية 9 (1).
 5. خلوفي سفيان، بوجريو الرؤوف، (2019) ، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014)، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات. (1) 5 ،
 6. رشيد يوسف، و بومدين بكرتي. (بلا تاريخ). دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
 7. زرقون محمد، عتيرسليمان، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة البديل الاقتصادي. (1).
 8. صاري إسماعيل. (2014). تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها. المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية (1).
 9. عبد المنعم فوزي. (2002). المالية العامة والسياسة المالية (الإصدار 1). مصر: منشأة المعارف.