

جامعة امحمد بوقرة _ بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل
شهادة الماستر أكاديمي

تخصص:

محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس

-تحت إشراف الأستاذ(ة):

قصوري ريم

-من إعداد الطالب:

-بن حمرورة محمد وثيق-

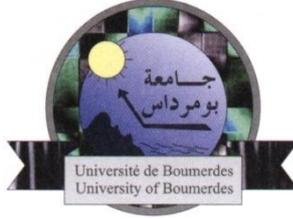
رقم المذكرة

224

السنة الجامعية: 2022/2021 م

جامعة امحمد بوقرة _ بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل
شهادة الماستر أكاديمي

تخصص:

محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس

-تحت إشراف الأستاذ(ة):

- قصوري ريم

-من إعداد الطالب:

-بن حمرورة محمد وثيق

رقم المذكرة

224

السنة الجامعية: 2022/2021 م

الشكر..

الصلاة والسلام على سيدنا محمد أشرفه خلق الله، والحمد

والشكر لله عزوجل الذي بنعمته تتم الصالحات. والذي وفقنا لإتمام

هذا العمل

كما أتقدم بخالص عبارات الشكر و الإمتنان لأستاذة المشرفة

ريم قصوري على كل الإرشادات والنصائح القيمة التي أفادتنا بها

طيلة فترة العمل.

ونتوجه بوافر الشكر والتقدير لأستاذة نوي نجات على تقديمها لبعض المعلومات و

التوجيهات.

ونود شكر السيد*تيكويرت جمال* الذي تكفل بتأطيرنا على مستوى مطبخ المنازعات في

مديرية الضرائب لولاية بومرداس .

وكل شخص ساهم في دعمنا عن قريب أو من بعيد لإنجازنا لهذا العمل ولو بكلمة أو

بدعوة صادقة.

ونتقدم أيضا بأسمى عبارات الشكر والعرفان لأعضاء لجنة التقييم المحترمة.

إهداء

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى أعز إنسانة في حياتي، إلى
من سهرت لأجلي الليالي، التي أنارت دربي بنصائحه، إلى من زينت
حياتي بضياء البدر وشموع الفرح، إلى من منحني القوة والعزيمة على
إتمام دراستي ومواصلة دربي، إلى نبع الحنان أمي الحبيبة التي أسأل الله
عزوجل أن يطيل في عمرها.

كما أهدي هذا العمل إلى من كان دائما وأبدا سندي وافتخاري منذ ولادتي
ومن تعب لأجلي وعلمني أبي العزيز حفظه الله.
أود أن أهدي عملي إلى الأخت شريفة وزوجها وبناتها، الأخ مراد،
الصديق عمر، وإلى كل عائلتي الكريمة خالي عبد الكريم وعائلته،
خالتي نصيرة وعائلتها وباقي العائلة الكريمة.
إلى كل من أراد أن نذكر إسمه ولو بكلمة طيبة نابغة من القلب.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز وفهم دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي إذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية لما لها من أهمية في المساهمة في زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي، وذلك من خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية ووسائلها القانونية وهياكل الإدارة الجبائية المتعددة كإجراء يهدف إلى التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل الأشخاص المكلفين بالضريبة وزيادة الحصيلة الضريبية.

من هذا المنطلق قمنا بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس، حيث تعرضنا لحالات خاضعة للتحقيق المحاسبي والتحقق المصوب في المحاسبة و كيفية قيام المحققين بمحاربة التهرب الضريبي من خلال أنواع الرقابة الجبائية وذلك بإتباع كافة المراحل والإجراءات اللازمة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي وعلى هذا الأساس تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة هامة تؤدي دورا فعالا وإيجابيا في زيادة التحصيل الضريبي، وبالتالي تحقيق إيرادات هامة لخزينة الدولة و بلوغ الأهداف المرجوة والمسطرة من طرف السلطات المعنية، كما يجب على الدولة اتخاذ التدابي والإجراءات التنظيمية والتشريعية لتدعيم آليات الرقابة الجبائية في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي و زيادة الفعالية في التحصيل الضريبي.

الكلمات المفتاحية:

الرقابة الجبائية، التحصيل الضريبي، التهرب الضريبي، التحقيق المصوب، التحقيق المحاسبي.

Le résumé

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle du contrôle fiscal dans l'augmentation de la collecte d'impôts, car ce dernier est considéré comme l'une des mesures les plus importantes prises par l'administration fiscale en raison de son importance dans la contribution à l'augmentation des recettes et à la réduction de l'évasion fiscale, à travers l'application des différents types de contrôle fiscal, ses moyens juridiques et ses structures multiples en tant que procédure visant à vérifier l'exactitude des informations déclarées par les personnes contribuables et augmentation des collectes fiscales.

De ce point de vue, nous avons mené une étude de terrain au niveau de la direction des impôts de la wilaya de Boumerdes, où nous avons traité des cas faisons l'objet d'une vérification comptable ainsi qu'une vérification comptable ponctuelle sur la comptabilité, et la méthode des enquêteurs à combattre l'évasion fiscale par le biais de types de contrôle fiscal en suivant toutes les étapes et procédures nécessaires.

Ainsi, cette étude a conclu que le système fiscal algérien est déclaratif, et sur cette base, le contrôle fiscal est considéré comme un moyen important qui joue un rôle efficace dans l'augmentation de la collecte des impôts, et ainsi la réalisation de revenus importants pour le trésor public et l'atteinte des objectifs attendus et établis par les autorités concernés. L'état doit également prendre des procédures organisationnelles et législatives pour renforcer les mécanismes de contrôle en réduisant le phénomène de l'évasion fiscale et augmentant l'efficacité de la collecte des impôts.

Mots clés:

Contrôle fiscal, perception des impôts, évasion fiscale, vérification comptable ponctuelle, vérification comptable.

الفهرس

الفهرس

الصفحة	العنوان
	كلمة شكر و الاهداء
	الملخص
I	فهرس المحتويات
II	قائمة الاشكال
III	قائمة الجداول
V	قائمة المختصرات
	قائمة الملاحق
أ - ج	المقدمة
01	الفصل الاول: دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مدخل لدراسة الرقابة الجبائية
03	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
04	المطلب الثاني: أشكال وأهداف الرقابة الجبائية
09	المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
15	المبحث الثاني: مدخل لدراسة التحصيل الضريبي
15	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي
15	المطلب الثاني: طرق وقواعد التحصيل الضريبي
20	المطلب الثالث: ضمانات التحصيل الضريبي ومعوقاته
27	المبحث الثالث: ليات الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي
27	المطلب الاول: لتحقيق في المحاسبة VC
31	المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة VCP
33	المطلب الثالث: التحقيق المعقم في مجمل الوضعية الجبائية VASFE
36	خلاصة الفصل.
37	الفصل الثاني دراسة حالة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.
38	تمهيد
39	المبحث الأول: تقديم لمديرية الضرائب لولاية بومرداس
39	المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بومرداس
40	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس
46	المطلب الثالث: مهام مديرية الضرائب لولاية بومرداس
48	المبحث الثاني: دراسة ملف خاضع للتحقيق المحاسبي
48	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية للتحقيق المحاسبي
51	المطلب الثاني: المرحلة الميدانية للتحقيق المحاسبي
53	المطلب الثالث: المرحلة النهائية والنتائج المتوصل إليها
62	المطلب الرابع: أثر التحقيق المصوب والرقابة الجبائية على التحصيل
65	الخلاصة
67	الخاتمة
71	قائمة المراجع

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	أشكال الرقابة الجبائية	1-1
11	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	2-1
12	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	3-1
41	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس (المصالح الداخلية)	1-2
46	الهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية لإدارة الضرائب	2-2

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
48	جدول رقم الأعمال والنتيجة	1-2
50	كشف المحاسبة للمكلف	2-2
53	جدول إهلاك السنة 2015	3-2
53	جدول إهلاك السنة 2016	4-2
56	جدول إهلاك السنة 2017	5-2
56	جدول إهلاك السنة 2018	6-2
56	جدول الأعباء المرفوضة	7-2
57	جدول النتائج المتعارف بها	8-2
60	تسوية الرسم على القيمة المضافة	9-2
60	تسوية الرسم على النشاط المهني	10-2
61	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي	11-2
61	تسوية الرسم على التمهين	12-2
62	جدول الرسوم غير المدفوعة	13-2
62	الإيرادات المتأتية بعد عملية الرقابة	14-2
63	إحصائيات حول المبالغ المحصلة	15-2

قائمة المختصات

المعنى	الإختصار/الرمز
قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	ق ض م ر م
الضريبة على الدخل الإجمالي	ض د إ
الرسم على رقم الأعمال	ر ر ع
الرسم على القيمة المضافة	ر ق م
قانون الطابع	ق ط
الرسم على التمهين	ر ت
Vérification comptable	VC
Vérification comptable ponctuelle	VCP
Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble.	VASFE
Direction Des Grandes Entreprises	DGE

قائمة الملاحق

العنوان	الرقم
اشعار بالتحقيق	01
وثيقة بداية التحقيق	02
التبليغ الاولي	03
الجدول الفردي	04

المقدمة العامة

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

تعتبر الضريبة من أهم مصادر الإيرادات لأي دولة كانت على اختلاف الأنظمة والتشريعات السائدة فيها والتي تلجأ لها في سياستها المالية بغية التأثير والتحكم في المجال الاقتصادي والسياسي والاجتماعي وتحقيق التنمية وانتعاش الاقتصاد الوطني، لاسيما بعد انهيار أسعار البترول والذي كانت تعتمد عليه الدولة بنسبة كبيرة جدا كأداة لتغطية النفقات العامة.

وفي نظر التشريع الجبائي وكذا الإدارة الضريبية فإن الضريبة هي المورد المالي الرئيسي لها ووسيلة لتدخلها في الحياة الاقتصادية للأفراد، حيث قامت الإدارة الضريبية بوضع تشريعات وقوانين لضمان حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة لتشجيعهم على دفع مستحقاتهم من الضرائب، إلا أنه رغم كل هذه التسهيلات والضمانات الممنوحة يتهرب هؤلاء المكلفون بكل الطرق الممكنة وهذا ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي.

من هنا يبدأ دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية في نفس الوقت بغية تقويم الفروقات في تحصيل الضريبة، وذلك يكون بمراقبة مختلف السجلات والوثائق والتصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة وتصحيح الأخطاء والمخالفات وكل عمليات التدليس التي يتوصلون إليها من خلال التحقيقات الجبائية، وبالتالى محاولة تحسين وزيادة التحصيل الضريبي وتسهيله، وحتى تتم عملية الرقابة بشكل جيد، خولت الإدارة الجبائية هذه المهمة لمصالح وهيئات مختصة تتمتع بالكفاءة.

الإشكالية: من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي؟

التساؤلات الفرعية:

انطلاقا من الإشكالية أعلاه، يمكن طرح أسئلة فرعية على النحو التالي:

- ما المقصود بالرقابة الجبائية؟

- فيما تتمثل آليات الرقابة الجبائية؟ وما هي المصالح والهيئات المختصة بها؟

- دور الرقابة الجبائية في تحسين مستوى التحصيل الضريبي؟

فرضيات البحث:

على ضوء كل ما سبق، يمكننا صياغة الفرضيات التالية:

-تقوم الرقابة الجبائية أساسا على التأكد من صحة التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة؛

المقدمة العامة

-تسعى الإدارة الجبائية دوماً إلى وضع إجراءات واليات لتفعيل الرقابة الجبائية، كما أسدت مهمة الرقابة الجبائية لجهات ومصالح مختصة بها تتمتع بالكفاءة؛

-يظهر دور الرقابة في تحسين الحصيلة الضريبية من خلال مكافحتها للتهرب الضريبي والحد منه.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في دور الضريبة وأثرها على الاقتصاد الوطني وكذا تمويل الخزينة العمومية باسترجاع حقوقها المتملصة من طرف المكلفين بالضريبة المتهربين عن دفع الضريبة المفروضة عليهم من قبل الإدارة الجبائية، وهنا تتجسد أهمية الرقابة الجبائية في الحد من هذه الظاهرة .

أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى توضيح المجهودات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي و الحد منه والذي يعتبر العائق الرئيسي الذي يواجه عملية التحصيل الضريبي، وهذا من خلال آليات وإجراءات ردية وضعتها المشرع الجبائي في يد الإدارة الجبائية لتمكينها من التوصل للنتائج المرجوة، وبالتالي تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في تحسين وزيادة مستوى التحصيل الضريبي.

أسباب اختيار الموضوع:

-الدور الرئيسي الذي تلعبه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، كونها أصبحت تشكل أحد أهم الموارد المالية للدولة لتنمية وتغطية النفقات العامة لها.

-توضيح ظاهرة التهرب الضريبي التي تشكل حاجزا لتنمية مستوى التحصيل الضريبي، ودرجة خطورة هذه الظاهرة على الاقتصاد الوطني.

-علاقة موضوع البحث بمجال تخصصنا.

صعوبات الدراسة:

-صعوبة الحصول على إحصائيات خاصة بنتائج الرقابة الجبائية والمبالغ المحصلة من خلالها.

-قلة المراجع التي تبرز دور الرقابة في تحسين التحصيل الضريبي.

المقدمة العامة

حدود الدراسة:

تناولنا في بحثنا هذا مختلف آليات وإجراءات الرقابة الجبائية ودورها في زيادة التحصيل الضريبي والعمل على مكافحة التهرب الضريبي والحد منه لاسترجاع حقوق الخزينة العمومية المنهوبة، وذلك من خلال اكتشاف الأخطاء والانحرافات في تصريحات المكلفين بالضريبة، وعليه قمنا بتوضيح كل ما تناولنا في الجانب النظري وتدعيمه بدراسة حالة خاضعة للتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس للفترة الزمنية ما بين 2015-2018.

منهجية الدراسة:

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية محل الدراسة، اعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي من خلال تبيان الجوانب المختلفة المتعلقة بالرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي وتأثير ظاهرة التهرب الضريبي على عملية التحصيل، ومن ثمة تحليل معطيات وإحصائيات نتائج الرقابة الجبائية المقدمة لنا من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وكذا المديرية الفرعية للإحصائيات بمقر مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

الدراسات السابقة:

****لياس قلاب نبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، 2010/2011، والتي تم إجرائها بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، حيث تم التطرق لدراسة الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي وتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي الذي يعد عائقا بالنسبة لعملية التحصيل الضريبي .**

وتوصل الباحث بعد دراسته إلى النتائج التالية:

- يجب على العون المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي، بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف، ثم اتباع كل المراحل والخطوات اللازمة.

- الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لمساعدة الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبتها المكلفين بالضريبة سواء بقصد أو عن غير قصد.

- الإطلاع الدائم على كل القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب.

المقدمة العامة

* *مغني ناصر، "دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء" مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصادية المالية والبنوك، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة 2004-2008 جامعة بومرداس 2009/2010.

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب وأهم الإجراءات المتخذة والحد منه، والتي تتمثل في الرقابة الجبائية .

توصل الباحث من خلال دراسته إلى النقاط التالية:

-يتحتم على أي نظام جبائي أن يتعايش مع حد معين من التهرب الضريبي، فهذا حال كل الأنظمة الجبائية ويرجع ذلك لتعدد وتنوع الأساليب المؤدية له؛

-تعتبر الرقابة الجبائية في الجزائر كأحد أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة، وبالتالي منع كل محاولة تهرب من دفع الضريبة؛

-تلعب التحقيقات الجبائية دور هام في اكتشاف مواطن التهرب الضريبي واستعادة مبالغ ضخمة مسلوبة من الخزينة العمومية.

* *نوي نجاة: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2004. حيث تم التوصل من طرف الباحثة أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر.

تقسيمات البحث:

حتى نتمك من الإجابة على الأسئلة المطروحة في الإشكالية الخاصة ببحثنا، تم تقسيمه إلى فصلين، يتضمن الفصل الأول دراسة نظرية للرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي، بينما يحتوي الفصل الثاني على الجانب التطبيقي، حيث تم التطرق في **الفصل الأول** إلى الإطار النظري للرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي، حيث تناولنا من خلال المبحث الأول مدخل لدراسة الرقابة الجبائية من مختلف جوانبها، وفيما يخص المبحث الثاني فقد قمنا بالتطرق إلى مدخل لدراسة التحصيل الضريبي، أما بالنسبة للمبحث الثالث يتحدث على آليات الرقابة الجبائية المساهمة في زيادة التحصيل الضريبي.

المقدمة العامة

ولتدعيم هذا البحث خصصنا **الفصل الثاني** منه للجانب التطبيقي والذي يحتوي في المبحث الأول على تقديم لمديرية الضرائب لولاية بومرداس، والمبحث الثاني تناولنا فيه ملف خاضع للتحقيق المحاسبي وكذا التحقيق المصوب بإبراز مدى فعالية هذه الإجراءات في زيادة التحصيل الضريبي، بالإضافة إلى الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية والحلول المقترحة لها.

الفصل الأول
الإطار النظري للرقابة الجبائية
والتحصيل الضريبي

تمهيد:

قصد حماية الحقوق العامة والخاصة منح المشرع الجبائي لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات، من بين هذه الأخيرة تقديم تصريحات دقيقة وصحيحة، وهذا لأن المكلفين يرون أن دفع الضريبة يشكل عبء عليهم وتقييد لأموالهم مما يدفعهم إلى إيجاد مختلف الطرق والوسائل ما لتفادي دفع ما عليهم من مستحقات اتجاه الإدارة الضريبية.

ومن خلال ذلك، وبهدف الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية المنتهكة من قبل المتهربين من دفع الضريبة، تم إنشاء مديريات فرعية للرقابة الجبائية على مستوى كل مديرية ولائية للضرائب والتي تأمل الإدارة الجبائية بواسطتها إلى زيادة مستوى التحصيل الضريبي، وعليه إرثينا من خلال هذا الفصل ضرورة التطرق لدراسة الرقابة الجبائية من مختلف جوانبها وكذا دراسة التحصيل الضريبي والعلاقة بينهما، حيث قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: مدخل لدراسة الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: مدخل لدراسة التحصيل الضريبي.

المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية المساهمة في زيادة التحصيل الضريبي.

المبحث الأول: مدخل لدراسة الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة بصفة عامة أداة فعالة للتأكد من أن ما تم التخطيط له مسبقا هو ما تم تحقيقه فعلا، كم أن الرقابة الجبائية تعتبر من أهم الطرق التي تستعملها الإدارة الجبائية لمواجهة الأخطار الناتجة عن التهرب الضريبي والمحافظة على أموال الخزينة، ومنه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى الإطار النظري للرقابة الجبائية بمختلف جوانبه.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

قبل التطرق لمفهوم الرقابة الجبائية يجب تحديد مفهوم الرقابة بصفة عامة "وهي مجموعة الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولاتها ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيق الأهداف¹

كما تعرف الرقابة بأنها " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف والخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".²

تعريف الرقابة الجبائية:

تعرف الرقابة الجبائية على أنها فحص للتصريحات والسجلات والوثائق والمستندات التي هي بحوزة المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وذلك بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.³

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن موطن الغش والتهرب الضريبي حيث تعرف بأنها السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي والضريبي للبلاد بهدف تقليص والحد من ظاهرة التهرب الضريبي والمحافظة على الأموال العامة وتحقيق العدالة الاجتماعية بين كل المكلفين بالضريبة.⁴

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر، مصر، الإسكندرية، 2004، ص12.

² حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص13.

³ عيسى بولوخ، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير،

فرع اقتصاد التنمية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الحاج لخضر باتنة الجزائر، 2003-2004، ص53.

⁴ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة مطبوعة مزوار، الجزائر، 2009، ص 11.

وتعرف أيضا "التحقق من شمول الوعاء الضريبي الممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها.¹

من خلال التعريفات السابقة للرقابة الجبائية والتي تتنوع يمكن استنتاج مفهوم شامل وواضح كما يلي "الرقابة الجبائية هي مجموعة من العمليات والإجراءات التي تقوم من خلالها الإدارة الجبائية بفحص تصريحات ومستندات ووثائق المكلفين مهما كانت طبيعتهم بهدف التأكد من مدى صحة ومصداقية هذه التصريحات. بالإضافة إلى الفحص المحاسبي من حيث الشكل والمضمون من أجل اكتشاف الممارسات التدليسية بغية اتخاذ الإجراءات العقابية اللازمة.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية وأهدافها.

الفرع الأول: أشكال الرقابة الجبائية.

للرقابة الجبائية أشكال وأنواع عديدة ومختلفة بحيث يجب أن تطبق كل منها في الوقت المناسب وحسب أهميتها طبقا للقانون ويمكن حصر أشكال الرقابة الجبائية فيما يلي:²

1-الرقابة العامة :

تنقسم الرقابة العامة إلى قسمين هما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق:

1-1-الرقابة الشكلية:

يكون هذا النوع من الرقابة على مستوى المفتشية المختصة إقليميا وتتم في نهاية كل سنة وهي تشمل الخطوات التالية:

-تصحيح الأخطاء المادية المحتملة في التصريحات G50 مع مقارنة التصريحات والمعلومات التي تم تقديمه للمفتشية؛

-التأكد من الملأ الصحيح للتصريحات وخاصة تلك المتعلقة بوثيقة G50 وفحص دقيق لجميع المعلومات الموجودة في تلك التصريحات؛

¹بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية واثرها في مكافحة الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير،

تخصص مالية و بنوك كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة تلمسان، 2009، ص87.

²سايج فايز، مطبوعة محاضرات في مقياس المراجعة الجبائية، "موجهة الى طلبة السنة الثالثة ليسانس،" تخصص محاسبة وجباية بقسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، ص19.

-عرض المعلومات والعناصر ذات العلاقة بتصحيح الأخطاء بإرسال طلب معلومات المتمثلة في الوثيقة C2 أو إشعار بالتسوية المتمثلة في الوثيقة C4.¹

1-2-الرقابة على الوثائق:

بعد إتمام الرقابة الشكلية تنطلق مهمة الرقابة على الوثائق، حيث يتم فيها إجراء فحص نقدي شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة ومقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي يكون بحوزة الإدارة الجبائية، وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة مثل البنوك، الموردين وغيرها، والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف تكون على شكل كشوفات تعرف ب Bulletin de recoupement، وبإمكان المحقق طلب تبريرات وتوضيحات من المكلف إذا لزم الأمر، خاصة تلك المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة، وبالتالي فإن المراقب الجبائي يقوم بتدقيق وتحليل تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح بالإضافة إلى دراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة، تكون الرقابة على الوثائق كما يلي²:

1-2-1-طلب المعلومات :

يتسنى لمصلحة الضرائب بموجب المهام والامتيازات المخولة لها من طرف القانون الجبائي للمحقق أن يطلب من المكلف بإمداده ببعض المعلومات حول نقاط وأمر احتوتها التصريحات المقدمة، ويمكن أن يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية والذي من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، لا يخضع المكلف بالضريبة في حالة عدم الاستجابة للطلب لأية عقوبة.

1-2-2-طلب التبريرات والتوضيحات :

عند رفض المكلف الإجابة على الرد الشفوي أو يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للإجابة، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضيف طابع الإلزامية أكثر، ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات لأن المكلف مطالب بتقديم شروحات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود فعلا وبين ما هو مكتتب في التصريح، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة، ولا يجب أن تتعدى مدة

¹شعباني لطفي، مطبوعة في المراجعة الجبائية، السنة الثالثة ليسانس تخصص محاسبة وجبائية، قسم العلوم المالية والمحاسبة، ص17.

²عبد الرحمان صباح، مبادئ الرقابة الإدارية، -المعايير-التقييم-التصحيح، دار زهران، للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص17.

30 يوم لتقديم الرد على طلب التوضيحات والتبريرات، وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق. لذلك يلجأ للرقابة الخارجية، ويكمن الهدف الأساسي من الرقابة على الوثائق في اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد على اختيار الملفات التي تكون موضوعا للرقابة المعمقة.

2- الرقابة المعمقة :

تسمى أيضا بالرقابة الخارجية، حيث يتم هذا النوع من الرقابة بعين المكان أي أن الأعوان المحققين يقومون بعملية الرقابة على مستوى كل الأماكن التي يزاول فيها المكلفين نشاطاتهم، ويتضمن هذا النوع من الرقابة ثلاثة أنواع نذكرها كما يلي:

2-1- التحقيق المحاسبي :

هو عبارة عن مجموعة من العمليات إلى فحص في عين المكان للملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال، هذا الفحص يسمح بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بالعناصر الخارجية كالدفاتر المحاسبية وتطبق خصوصا على أرباح الشركات، الأرباح الغير تجارية، الأرباح التجارية والصناعية، الرسم على القيمة المضافة¹.

2-2- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:

وهي الرقابة التي تقوم بمراقبة الشخص الطبيعي والتأكد بأن تطور ونمو أملاكه وأمواله تتوافق مع المداخل المصرح بها، وتعرف على أنها مجموع العمليات والأبحاث التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود والمتوقع بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي بمقارنة مدى الانسجام بين مداخل المكلف بالضريبة فيما بينها وبين حالته المادية.

2-3- التحقيق المصوب :

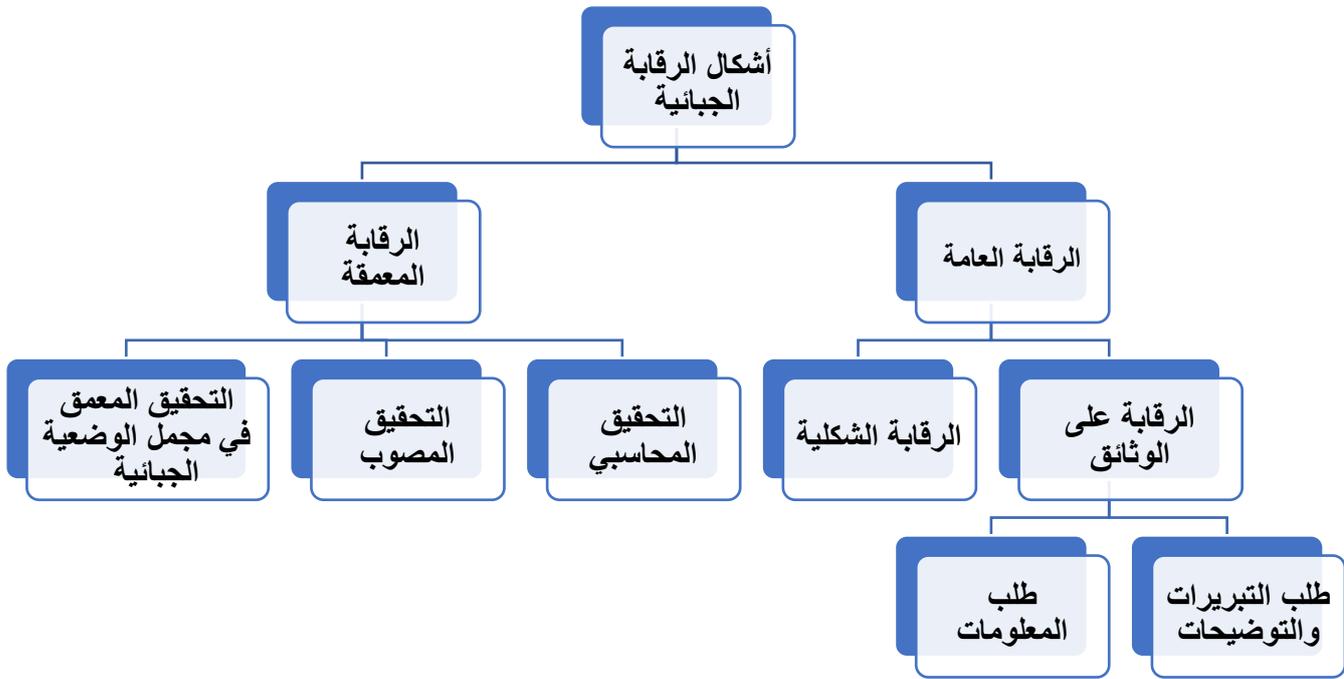
التحقيق المصوب في المحاسبة تم استحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2010، ولقد نصت المادة 20 مكرر الفقرة 01 على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم

¹ مغاري عبد الرحمان، د. شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة دراسات جبائية، العدد 02/جوان 2013، ص33.

إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.¹

من خلال ما سبق يمكن تلخيص أشكال الرقابة الجبائية في المخطط التالي :

شكل رقم 1-1-مخطط يبين أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالب.

* حيث أنه تجدر الإشارة إلى أن الرقابة العامة (الشاملة) تتم على مستوى المفتشية، أما بالنسبة للرقابة العميقة فهي تتم على مستوى مديرية الضرائب (نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية).

¹المادة 20 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009، ص12.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

هناك عدة أهداف للرقابة الجبائية وفي نواحي مختلفة، إدارية، مالية، اقتصادية وغيرها، ومن أهم هذه الأهداف نذكر ما يلي:¹

1-الهدف القانوني :

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

2-الهدف الإداري :

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي يقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

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

-تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

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

3-الهدف المالي و الاقتصادي :

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الهدف الاقتصادي للرقابة الجبائية موجود ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

4-الهدف الاجتماعي :

تتمثل الأهداف الاجتماعية للرقابة الجبائية فيما يلي:

-منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة، الإهمال أو التقصير في أداء مهامه وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

¹سايج فايز، مرجع سبق ذكره،ص23.

-تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

يعتبر الإطار التنظيمي وتحديد الهياكل الإدارية، القاعدة الأساسية لأي نظام رقابي، حيث يوجد أربعة أجهزة للرقابة الجبائية وهي كما يلي:¹

1-مصالح البحث والمراجعة التابعة لمديرية البحث والمراجعات المتواجدة حاليا في الجزائر العاصمة، وهران وقسنطينة، تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى التراب الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم.

2-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية.

3-المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية التابعة لمركز الضرائب.

4-مديرية المؤسسات الكبرى.

وبناء على ذلك يمكن التمييز بين نوعين من المصالح الجبائية المختصة في أعمال الرقابة.

-هياكل داخلية تتمثل في مديرية البحث والتحقيقات، ولها صلاحيات على المستوى الوطني.

-هياكل خارجية تتمثل في المديرية الجهوية للضرائب، المديرية الولائية للضرائب، مفتشيات الضرائب، قابضات الضرائب والفرق المختلطة، وهي مستقلة عن الإدارة المركزية وعملها محدد إقليميا (جهوي أو محلي) بالإضافة إلى مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب.

أولا-الهياكل الداخلية :

تتمثل في مديرية البحث والتحقيقات DRV تم إنشائها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288-98 المؤرخ في 12 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية تماشيا مع التزايد المستمر والمختلف للنشاطات في الميدان الصناعي والتجاري.

¹مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، حالة ولاية المسيلة، خلال الفترة 2004-2008، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2009-2010، ص96.

تتقسم مديرية البحث والتحقيقات إلى ثلاث مصالح للبحث والتحقيق وأربعة مديريات فرعية، أما المديريات الفرعية الأربعة لمديرية البحث والتحقيقات فهي:¹

1-المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية :

مكلفة أساسا بمتابعة المعلومات الجبائية المنجزة من طرف المصالح الجبائية المحلية، من خلال جمعها، استغلالها، والاحتفاظ بها واستخدامها كمصدر للرقابة الجبائية.

2. المديرية الفرعية للبرمجة:

حيث تقوم هذه المديرية الفرعية ببرمجة ملفات الأشخاص الطبيعيين والمعنويين للرقابة الجبائية بناء على معايير دقيقة وبطريقة مدروسة وتماشيا مع القطاعات التي تعرف انتشارا أكبر للتهرب الضريبي، والقيام بالإحصائيات اللازمة.

3. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

تتمثل المهام الأساسية لهذه المديرية في متابعة عمل الفرق المختصة في تحقيق برامج المراقبة المسطرة وتقييم المردودات، وتعمل على مراجعة التقارير النهائية للرقابة الجبائية وتحرص على احترام القوانين والإجراءات أثناء عملية التحقيق.

كما تقوم بمتابعة وتنشيط وتنسيق أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي، وكذا السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة.

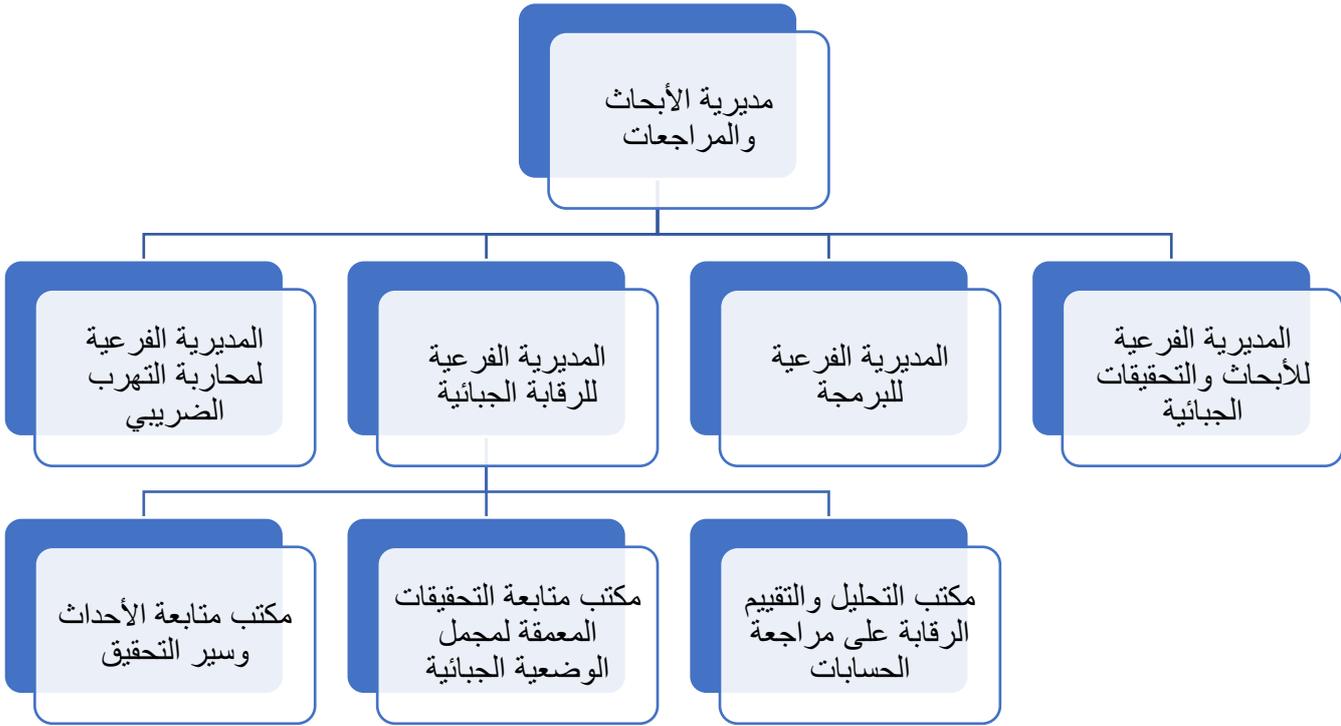
4-المديرية الفرعية لمحاربة التهرب الضريبي:

تقوم هذه المديرية بإعداد المناهج والمعايير والإجراءات اللازمة لمختلف التحقيقات الجبائية والتي تقوم بها مصالح البحث والتحقيقات والمديرية الفرعية الولائية للرقابة الجبائية، كما أنها تتسق مع الإدارات والهيئات الأخرى للحد من التهرب الضريبي.

ولتوضيح فروع ومكاتب مديرية الأبحاث والمراجعة نستعرض الشكل التالي :

¹شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص21

الشكل رقم 02 الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات.



المصدر: شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره ص 22.

ثانيا-الهيكل الخارجية:

1-المديرية الجهوية للضرائب:

تم إنشاؤها بموجب المرسوم رقم 60/91 المؤرخ بتاريخ 23/02/1991، وتتوزع المديريات في تسع ولايات هي: الجزائر، وهران، قسنطينة، سطيف، عنابة، البليدة، الشلف، بشار، ورقلة، تتكون كل مديرية جهوية من أربع مديريات فرعية هي:

المديرية الفرعية للتكوين؛

المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل؛

المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهي المسؤولة عن عملية التحقيق.¹

2 - المديرية الولائية للضرائب:

تتقسم المديرية الولائية للضرائب في خمس (05) مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية المنازعات؛

¹شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 22.

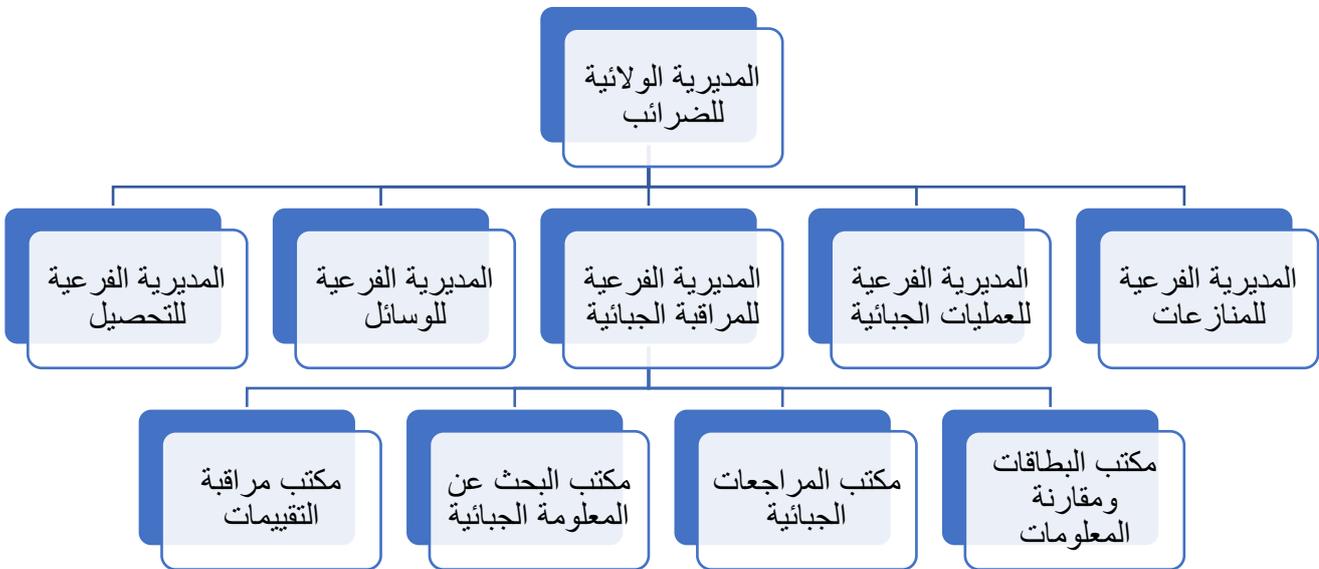
-المديرية الفرعية التحصيل؛

-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

-المديرية الفرعية للوسائل؛

-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، هذه الأخيرة هي المسؤولة عن الرقابة والتحقيقات معين المكان ولها ثلاث مكاتب، مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، مكتب البطاقات والبيانات (الكشوف)، ومكتب التحقيقات الجبائية، حيث تشرف هذه المديرية الولائية للضرائب على عمل مفتشيات وقابضات الضرائب المتواجدة على مستوى اختصاص الإقليمي.¹

الشكل رقم 03 الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 ماي 2009، الجريدة الرسمية للعدد 20 الصادرة بتاريخ 29/03/2009، ص19.

3 -مفتشيات الضرائب:

تم إنشاء مفتشيات الضرائب بموجب المرسوم رقم 60 91 المؤرخ بتاريخ 23/02/1991، والتي تتكون من (04) مكاتب هي:

¹قارة ساعد هاجر، دور الرقابة الجبائية في التقليل من حدة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2017، ص52.

- مكتب جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛
- مكتب جباية المؤسسات؛
- مكتب الجباية العقارية؛
- مكتب التدخلات.

4- قابضات الضرائب:

يمكن التمييز بين نوعين من القابضات، قابضات تحصيل الضرائب، قابضات التسيير المالي للبلديات والمصالح الطبية والتي تقوم بتصفية جميع الضرائب والرسوم التي تتكفل بها، إضافة إلى التحصيل السريع لمجمل الضرائب والرسوم المحسوبة من عمليات التقويم والتسوية المدرجة في الجداول الضريبية.

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

تم تأسيسها وفق المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997، وتشمل ممثلين من مديرية الضرائب الجمارك والتجارة، حيث تقوم هذه الفرق برقابة عمليات الاستيراد والتجارة بالجملة أو التجزئة الخاصة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين من أجل التأكد من مدى صحة تنفيذ هذه العمليات حسب ما تنص عليه مختلف قوانين الضرائب والجمارك والتجارة.¹

6. مديرية كبريات المؤسسات La Direction des Grandes Entreprises DGE:

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات من طرف المديرية العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 الصادر في 28 نوفمبر 2002 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 61-91 الصادر في 23 فيفري 1991 المتضمن تحديد وتنظيم صلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الضريبية.²

وتتمثل مهام كبريات المؤسسات كالاتي:

- التسيير والرقابة الميدانية على المستندات، ملفات المؤسسات البترولية "تحديد قوات تأسيس الوعاء والتصفية والتحصيل وقواعد المنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة إلى الرسم على المنتجات البترولية
- بالإضافة إلى تحصيل الضرائب والرسوم والرقابة المحاسبية والمتابعة القضائية؛
- الرقابة الجبائية الخارجية لملفات المؤسسات الخاضعة لجباية القانون العام؛

¹ خديري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفى محاربة التهرب الضريبي وتنمية الإيرادات الجبائية، دراسة حالة الجزائر 2011-2018، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 2، 2009، ص 323-324.

² شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

- معالجة الطعون وطلبات التخفيضات الودية للغرامات.

بينما لا يدخل ضمن مهام مديرية كبريات المؤسسات كل ما يتعلق بحقوق التسجيل الرسم الجبائي، ورسم التطهير.

7- مراكز الضرائب :

تم إنشاء مراكز الضرائب تلبية لحاجة تحسين تسيير رقابة المكلفين متوسطي الأهمية، وهي تمثل كذلك لهذه الفئة من المكلفين المخاطب الوحيد، وهي تقوم تحت سلطة رئيس المركز بأعمال الترقيم، متابعة واجبات التصريح والدفع، حساب الحصيلة، الرقابة وإجراءات التحصيل.

كما تهتم مراكز الضرائب بتسيير مجمل المكلفين التابعين لها، استنادا إلى ملف وحيد يجمع كل المعلومات المتعلقة بالمكلف باستثناء الرسم العقاري الذي سيبقى من صلاحيات المفتشيات.¹

¹ مغني ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 101.

المبحث الثاني: مدخل لدراسة التحصيل الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي.

يعني بتحصيل الضريبة مجموعة الإجراءات والقواعد المتبعة لنقل الضريبة من المكلف بها إلى الخزينة العمومية على أساس الواقعة المنشأة لها، بعد اختيار المادة الخاضعة، تقديرها وحساب مبلغها، نصل إلى آخر عملية وهي تحصيل الضريبة.¹

كما عرفت أنها "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضوع التنفيذ، وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة."² يقصد بالتحصيل الضريبي "مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار."³

ومن خلال التعاريف السالفة الذكر يمكن حصر تعريف شامل للتحصيل الضريبي كما يلي:

هو عبارة عن مختلف العمليات والإجراءات التي تقوم بها الجهات المختصة في الإدارة الجبائية والتي تهدف إلى نقل قيمة الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية وهذا وفقا للقواعد والقوانين التي وضعها المشرع في هذا الإطار.

المطلب الثاني طرق وقواعد التحصيل الضريبي.

الفرع الأول : طرق التحصيل الضريبي.

تتبع الإدارة الجبائية طرق عديدة ومتنوعة لتحصيل الضريبة بحيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل الملائمة التي تحقق هدفها المبتغى فيما يلي نتطرق إلى طرق التحصيل المتعارف بها والمتمثلة في:

¹ خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 34 حي لابروربار، بوزريعة، الجزائر، 2014، ص198.

² علي زغدو، المالية العامة. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 230.

³ محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب" الطبعة 3. دار هومة للنشر، بوزريعة، الجزائر، 2003، ص 156.

أولاً-التحصيل العادي للضريبة (التحصيل الودي):

تعتبر هذه الطريقة هي الأصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين إلى صناديق الخزينة العامة، بحيث أنه في هذه الحالة يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة.¹ وفي هذه الحالة يتم التحصيل تبعاً لمختلف الطرق يمكن حصرها كما يلي:

أ-التوريد المباشر:

الأصل العام هو أن يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها، وحسب هذه الطريقة عندما يتم تحديد دين الضريبة تخطر إدارة الضرائب الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه وميعاد الدفع والإجراءات التي يجب إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب).²

وبتبيين لنا من هذا أن التوريد المباشر قد يتم دفعة واحدة على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محدداً بنص قانوني، كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع الممول على عدد ومقدار الأقساط. وقد يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلال قيام الممول بلسق طوابع الدمغة، إذ بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة يقوم الممول بالوفاء مباشرة بدينه عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود والشهادات والمحركات.

ب-الأقساط المقدمة:

وفقاً لهذه الطريقة، يكون للممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية، ويكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط (شهرياً أو كل ثلاثة شهور) مقدماً تحت حساب الضريبة.³

ومن ثم، تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة، ثم تقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه من أقساط خلال السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة، أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة.

¹قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البويرة، الجزائر 2014/2015، ص 23.

²خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص 200.

³حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 36.

يتميز هذا الأسلوب من أساليب التحصيل بالميزات التالية:

- يخفف من وقع الضريبة على الممول، ويجعل أداءها سهلاً وميسوراً، بعكس الحال لو انتظر الممول نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحايل والتهرب.

- يضمن للخزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة، بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية.

ج-الحجز من المنبع:

حسب هذه الطريقة يلزم القانون جهة معينة أو شخصاً ما بتحصيل الضريبة من الممول وتوريدها إلى الخزينة العامة.

تتميز هذه الطريقة من طرق تحصيل الضريبة بـ:

-سهولة وسرعة التحصيل.

-استحالة التهرب من الضريبة حيث تحصل قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة.

-لا يشعر الممول بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها.

-انخفاض النفقات الجبائية في ظل هذه الطريقة، خاصة وأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة لا يتقاضى في الغالب أجراً نظير ذلك.

-يضمن هذا الأسلوب تدفق الإيرادات للخزينة بصفة مستمرة على مدار السنة.¹

ثانياً-التحصيل الجبري (القسري):

تلجأ الإدارة الجبائية إلى هذا النوع من التحصيل في حالة عدم قدرتها على تحصيل قيمة الضريبة الموجودة في ذمة المكلف ودياً، ويشمل التحصيل الجبري العناصر التالية:

أ-الإنذار:

يعتبر الإنذار سلوكاً قانونياً سابقاً لكل الإجراءات الجبرية، بحيث يرسل قابض الضرائب إنذاراً إلى كل مكلف بالضريبة مسجلاً في جدول الضرائب، ويتضمن هذا الإنذار قيمة مبلغ الضريبة المطلوب أدائها وكذا شروط

¹حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص37.

استحقاقها وتاريخ الشروع في التحصيل وإرسالها للمكلف في ظرف محترم، وفي حالة عدم رد المكلف يمكن لإدارة الضرائب اللجوء إلى إجراءات أخرى.¹

ب- الغلق المؤقت للمحلات التجارية:

عندما لا يمكن تسوية الضريبة وديا تبدأ عملية التحصيل الجبري لها باستعمال كل الوسائل المتاحة من التنبيه والذي يخول لقابض الضرائب المختص من استعمال الإجراءات الردعية، ويتضمن هذا التنبيه بعض البيانات وهي:

- اسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، إمضاء قابض الضرائب، وفي حالة عدم نفع الوسيلة يلجأ قانون الضرائب إلى إجراء الغلق المؤقت للمحلات التجارية كأحد الوسائل الردعية.²

وهذا الأمر هو من بين الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع للإدارة الجبائية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العمومية وذلك بمقتضى قانون المالية لسنة 1998 والتي عدل بموجبها المادة 392 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة والمتعلقة بالغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة من المدير المكلف بالمؤسسة الكبرى، ومدير الضرائب بالولاية حسب اختصاصه بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر، حيث يبلغ هذا القرار من طرف عون المتابعة الموكل قانونا، وإذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني بدينه الجبائي أو لم يدون سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في غضون 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، ويقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.³

ج- الحجز الإداري:

هي الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بوضع المال تحت يدها وبيعها لاستيفاء حقوقها بموجب قرار يصدر من المدير الولائي، وتعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاما خاصا وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها المسلوبة من طرف المكلف بالضريبة، ومن خلال ذلك تكون السلطة العامة خصما

¹ العيد صالح، الوجيز في قانون الإجراءات الجبائية الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، الطبعة 3، دار هومة الجزائر، 2008، ص 139.

² بودرو زأبوب، أسام تشريفي، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و جباية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييج، 2021/2020، ص 27.

³ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، قانون المالية، 2006، المادة 146 معدلة بموجب المادة 39.

وحكما في نفس الوقت فهي الدائن، ومع ذلك يظل للقاضي الإداري الاختصاص للنظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري أو إلغائها.

د-بيع المحجوزات في المزاد العلني:

في حالة لم تأتي حالة الغلق للمحلات التجارية والمهنية والحجز على الأشياء المملوكة للمكلف بنتيجة في تحصيل دين الضريبة، فإن إدارة الضرائب تلجأ إلى عملية البيع لهذه الأملاك طبقا للأسعار المعمول بها، وذلك بإتباع الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث يجب تنفيذها تنفيذا صحيحا كون عملية البيع لأملاك المكلف معقدة.

الفرع الثاني: قواعد التحصيل الضريبي.

تتمثل قواعد التحصيل الضريبي في مختلف القواعد القانونية الموضوعية من طرف المشرع الجبائي بغرض تحصيل الضريبة، وعليه تنحصر هذه القواعد فيما يلي:

1-الملائمة في التحصيل الضريبي:

تتصرف هذه القاعدة إلى ضرورة أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة وإجراءات التحصيل ملائمة للمكلف، وذلك بتسيير إجراءات وعاء ومقدار الضريبة ودفعتها بأقل مشقة لتجنب إرهاق المكلفين بها واللجوء إلى التهرب منها. ويتجلى ذلك في النظام الضريبي الجزائري من خلال الضرائب على الأجور والمرتببات التي تقتطع من الأجر في آخر الشهر بعد دفع المرتب وهو الوقت المناسب للموظفين.¹

إذن في هذا السياق يجب أن يكون التحصيل الضريبي في وقت مناسب يخدم كلا الطرفين، فلا يضر المكلف بالضريبة ولا يترتب عنه أضرار بالخزينة العمومية، ولتحقق ذلك يستدعى توفر الشروط التالية:

-يجب أن يتصف النظام الجبائي بالشفافية، مما يسمح للمكلف بالضريبة التعرف على الضريبة التي هو مطالب بدفعها وتحديد قيمتها إذا لم يكن حسابها معقدا.

-بالنسبة للضرائب غير المباشرة تتميز باندماجها في سعر السلعة، لهذا يعتبر وقت الشراء أحسن الأوقات ملائمة للمكلف بالضريبة، بحيث يكون قادرا على الدفع لأنه سيختار وقت الشراء الذي يناسبه.

-أما بالنسبة للضرائب المباشرة لا بد من إتباع طريقة الدفع بالتقسيط على فترات تتلاءم مع فترات السيولة النقدية التي يتوفر عليها المكلف بالضريبة.

¹ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة الجزائر، 2003، ص92.

2-قاعدة الاقتصاد في التحصيل:

تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبقى ضرورة ملحة ولازمة على الإدارة الضريبية، بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما تحصله الإدارة الضريبية أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في نفقات الضريبة سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي وبالتالي إيرادات الخزينة العمومية، أو بتعبير آخر من الضروري للدولة اختيار الطريقة الجبائية المثلى التي تكلفها أقل نفقة ممكنة.¹

3-الفعل المولد للضريبة:

تحدده نصوص التشريع الجبائي، ويعني المناسبة أو السلوك الموجب والمؤدي إلى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الإدارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة، ويحدد التشريع الجبائي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة على كل مكلف إذا ما توفرت فيه شروط خضوعه للضريبة، إذن هذا النوع المولد للضريبة يختلف باختلاف نوع وطبيعة الضريبة، فيما يخص الضرائب المباشرة نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب قيم الدخول المنقولة مثلا الفعل المولد لهذه الضريبة يتمثل في توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه، أما فيما يخص الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية فهو يتمثل في تحقيق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة أو الشركة، وفيما يتعلق بالضرائب الغير مباشرة فيعتبر مرور السلعة للحدود الإقليمية للدولة هو الفعل المولد للضريبة بالنسبة للاستيراد والتصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الفعل المولد للإنتاج وانتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها وتداولها هو الفعل المولد للضريبة فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال.²

المطلب الثالث: ضمانات التحصيل الضريبي والعقوبات المنصوص عليها لتحسينه.

الفرع الأول: ضمانات التحصيل الضريبي.

كما هو معلوم فإن التحصيل الضريبي يعني جباية المحصول الضريبي وإدخال الإيرادات الجبائية إلى خزينة الدولة هذه الأخيرة لديها التزامات تتمثل في تغطية النفقات العامة، وحتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب، فقد حدد التشريع الجبائي للخزينة العمومية العديد من الضمانات، ومن أهم هذه الضمانات:³

¹ناصري ياسمين، عبوة أمينة، مساهمة التحصيل الضريبي في تمويل الإيرادات العامة للدولة، -دراسة حالة قباضة الضرائب بوداوا، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة بومرداس، 2019/2018، ص ص 6-7.

²الداودي محمد، الادارة الجبائية والتحصيـل الضريبي في الجزائر، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان الجزائر، 2006/2005، ص ص 16-17.

³محمد عباس محرزوي، مرجع سبق ذكره، ص 160.

-النص على حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى، حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيره من الديون الأخرى، ويكون للخزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل.

-تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين بالضريبة الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة، ويعتبر الحجز هنا حجزا تحفظيا ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب.

-منح المشرع الجزائري للموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبية حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر المحاسبية الموجودة لدى المكلف بالضريبة أو الغير، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة، بل ويجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أية دعوة مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين، وقد وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الإلتلاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق إدارة الضرائب.

-تقرض قاعدة "الدفع ثم الاسترداد" وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة، ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى استردادها. والغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة خزينة الدولة، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون بذلك عن دفع دين الضريبة.

الفرع الثاني: العقوبات المنصوص عليها لتحسين التحصيل الضريبي.

أولا: غرامات عدم تقديم التصريح بالوجود.

وذلك يترتب عن عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة، وهذا طبقا للقانون إذ تنص المادة 194 من قانون الضرائب لمباشرة والرسوم المماثلة على "يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون".¹

ثانيا: غرامات عدم تقديم التصريح السنوي.

وذلك يترتب عن عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة، وهذا طبقا للقانون، إذ تنص المادة 192 من قانون الضرائب لمباشرة والرسوم المماثلة على تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة التي لم يقدم التصريح

¹ خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، خلال الفترة، 2010-2014، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 5، العدد 1، جوان 2019، ص 199-200.

السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%، تخفض هذه الزيادة إلى 10% و 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره (30 يوما) اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موسى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35%.

ثالثا: عقوبة الدفع المتأخر للحقوق.

زيادة 10% على المبالغ المصرح بها قبل انتهاء الشهر الذي تكون فيه الحقوق مستحقة، ثم تضاف غرامة تقدر بـ 3% كل شهر دون تجاوز العقوبة 25%، أما فيما يخص الإيداع المتأخر للتصريح G50 و G50A، بعلامة لا شيء وحسب نص المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فتفرض عقوبة تقدر بـ 500دج. بالرغم من كل هذه العقوبات التي نص عليها التشريع الجبائي والتي تهدف إلى تحسين التحصيل، إلا أنه يوجد بعض التلاعبات والانحرافات من قبل المكلفين بالضريبة والتي يطلق عليها مصطلح التهرب أو الغش الضريبي والذي لا بد من وجود إجراءات رقابية للحد من هذه الظاهرة، وعليه سوف نتطرق إلى مفهوم وأثار التهرب الضريبي في حدود ما يلي:

1- مفهوم التهرب الضريبي:

يعرف التهرب الضريبي على أنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة.¹

كما يعرف أنه تخلص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً، ويتم التهرب قبل بدئ فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة.²

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004، ص 06.

² أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص نقود مالية، جامعة العربي التبسي، باتنة، 2017، ص 21.

2- أسباب التهرب الضريبي:

2-1- عوامل تتعلق بالتشريع الضريبي:

من هذه العوامل التي تتعلق بالتشريع الضريبي نجد تعقد التشريعات الضريبية مما يؤدي على المكلفين بالضريبة صعوبة فهمها، وكثرة الضرائب وتعددتها، حيث أنه إذا كان التشريع الضريبي يحتوي على العديد من الضرائب وكثرة معدلاتها فإن المكلف سوف يتهرب من دفعها خاصة إذا كانت ذات أسعار مرتفعة.

2-2- عوامل تتعلق بالإدارة الضريبية:

أي ضعف الإدارة الضريبية في الأحكام بزماء الأمور في إطار جباية الضرائب، هذا الضعف الذي ينعكس في شكل صعوبة تقدير الوعاء وعدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في حالة التطبيق، ومع ضعف الإدارة الضريبية فإن هذه الأخيرة تتبع إجراءات تحصيلية معقدة مما يولد النفور من الضريبة والتهرب منها.

2-3- عوامل نفسية تتعلق بالمكلف:

ويعود ذلك إلى نقص الوعي المالي والنظر إلى الضريبة على أنها ظلم وإجحاف من الدولة، والاستناد إلى حجة أن دفع الضريبة لا يعود بأي فائدة على دافعها وبالتالي يجب التهرب منها بأي الطرق كانت. ¹

2-4- وفرة المداخل:

كنتيجة لعائدات الصادرات من المواد الأولية والخام وما توفره من إيرادات ضريبية على هذه المداخل كان السبب في اعتبار المداخل الضريبية ثانوية، نتيجة لذلك فقد أهملت بعض الدول الإيرادات الضريبية ولم تسطر لها برامج فعالة للمراقبة والتأطير والتكوين الخاص بالإدارة الضريبية.

2-5- اعتبار فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت شخص معنوي، وهذا نتيجة نقص الوعي الضريبي.

2-6- عدم تحقيق الضريبة للعدالة الاجتماعية كنتيجة لعدم الرشادة في الإنفاق العام. ²

¹ إيمان بن عمار، كنزة ترياقي، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي، دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بومرداس، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجباية معقدة، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2020/2019، ص4.

² حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص44.

3- آثار التهرب الضريبي:

يترتب عن ظاهرة التهرب الضريبي آثار ضارة بمالية الخزينة، حيث يقلل من حصيلة الضرائب، فيؤدي ذلك إلى عجز الدولة عن تنفيذ المشروعات وحرمان المواطنين من خدمات نافعة لهم، وتتمثل هذه الآثار فيما يلي¹:

3-1- الآثار الاقتصادية:

تتمثل آثار التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية في :

3-1-1- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها:

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

3-1-2- إعاقة المنافسة الاقتصادية:

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في غالب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية، أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب للحصول على موارد للتمويل وبذلك تتبع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيراتها، أي المؤسسات الأخرى التي تسعى إلى تحسين وضعيتها الاقتصادية والمالية عن طريق الزيادة في الإنتاجية أو تحسين مستوى الإنتاج.²

3-1-3- إعاقة التقدم الاقتصادي:

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب عليها التهرب الضريبي، يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم فيه.

3-2- الآثار المالية:

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 50-52.

² دحمانى زينة، عرار أسماء، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة تطبيقية بالمديرية الولائية للضرائب لولاية البويرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسة، المركز الجامعي العقيد أكلي محند أولحاج، البويرة، 2012/2011، ص 39.

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكدس من طرف المكلفين المتمصلين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.¹

3-3- الآثار الاجتماعية

يعمل التهرب الضريبي على إحداث الآثار الاجتماعية التالية:

- عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة ومن ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي .
- انتشار الفساد الأخلاقي مثل ظاهرة الرشوة بين موظفي القطاع .
- تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية .
- إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع.²

4- دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي:

تعتبر الإدارة الجبائية هي 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 الضريبي:³

4-1- خلق الوعي الضريبي بين الممولين :

مع مراعاة وتنظيم وتفسير التشريع الضريبي وتحقيق مزيج من الرقابة على حركة رؤوس الأموال عند دخولها وخروجها.

4-2- حق الاطلاع:

¹إيمان بن عمار، كنزة ترياقي، مرجع سبق ذكره، ص08.

²ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 2008، ص08، ص156.

³- بويطة أميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها، دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت للفترة 2011-2014، مجلة المقالاتية والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 01، 2021، ص59.

يعني أنه يجوز لموظفي إدارة الضرائب الاطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة.

4-3- الإقرار المؤيد باليمين:

مطالبة المكلف بتقديم إقرار ضريبي مؤيد باليمين لكي تطبق عليه أحكام العقوبات المتعلقة باليمين الكاذب، إضافة إلى العقوبات الضريبية في حالة ثبوت سوء النية في تقديم بيانات غير صحيحة أو ناقصة في الإقرار الضريبي.¹

¹ - ساسي ابتسام، بشبش أمال، دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجباية معقدة، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2019-2020، ص37.

المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية لزيادة التحصيل الضريبي.

المطلب الأول :التحقيق المحاسبي.

الفرع الأول : مفهوم التحقيق المحاسبي.

بعد التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية، ويكون بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، وقد عرفه DANIEL RICHER بأنه: "مجموع العمليات التي لها عرض الفحص في عين المكان المحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية يهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة.¹

يسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية، أو في إجراء مقارنة بين تصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبية، قصد التأكد من صحة و مصداقية التصريحات.²

ووفقا لقانون الإجراءات الجنائية بعني التحقيق في المحاسبة "مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقييمه المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

كما يعرف التحقيق المحاسبي على أنه مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما، ومقارنة النتائج مع المعطيات ومراقبة مدى دقة التصريحات المكتتبه، ووضع التعديلات اللازمة إذا اقتضى الأمر.³

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة.

- صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية.

¹- نوي نجاه،فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،فرع مالية ونقود،جامعة الجزائر،2003/2004،ص64.

²- وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة،ص85.

³- بن صفي الدين احلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه،جامعة الجزائر 2013،1/2014،ص29.

الفرع الثاني :خطوات التحقيق المحاسبي.

أولاً-التحضير لعملية التحقيق.

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استنادا إلى بعض الأسس والمقاييس والتي من بينها:¹

-أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.

-تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاول.

-ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول.

-استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.

-الزيادة السريعة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهنة الحرة دون تطابق ذلك مع تصريحاته.

خلال هذه المرحلة يقوم المحقق بمنح أجل للمكلف من أجل السماح له بتحضير محاسبته وفي المقابل يقوم في مكتبه الأعمال التمهيدية لإجراء مراقبة المحاسبة وهي دراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للضريبة و دراسة الوثائق ببعض التقنية لنشاط المكلف، وتتجدد أهم الإجراءات فيما يلي:

1 سحب وفحص الملفات الجبائية :

حيث يقوم المحقق في كل عملية بمراقبة للمحاسبة بفحص ما يلي:²

الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني والأرباح الصناعية والتجارية وأرباح المهن غير تجارية والملف الشخصي للمستغل أو المسيرين الأساسيين في الشركة.

إن فحص هذه الملفات في غاية الأهمية حيث يسمح بمعرفة:

-الدخل الإجمالي المصرح به مقارنة مع الدخل الصافي المصرح به من طرف المكلف.

¹ - سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009، ص106.

² - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة الزوار، الجزائر، 2009 ، ص55-56.

-عناصر نمط المعيشة ومقارنتها مع الدخل المصرح به.

-الممتلكات العقارية المكتسبة خلال الفترة الخاضعة للمراقبة.

-القيم المنقولة ومقارنتها مع فوائد القيم المنقولة المصرح بها.

-القروض المبرمة بصفة شخصية.

وانطلاقاً من هذه المؤشرات الملحوظة في الملف الشخصي للمكلف، يمكن للمحقق أن يقدر درجة مصداقية التصريحات المكتتبه.

2-إبلاغ المكلف بالضريبة:

ويتم ذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق إلى المكلفين مع إشعار باستلامهم ذلك، وفي هذا الإطار يستفيد المكلف المعني بالتحقيق من أجل لا يقل عن 10 أيام للتحضير ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.¹

3-الرقابة المفاجئة:

وهذا في حال ما إذا تبين من خلال الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف أن هناك احتمال شبه أكيد لوجود تجاوزات كبيرة أو إخفاء لبعض المعلومات المحاسبية الهامة.

4-استمارات التحقيق:

فاستناداً للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف، الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق بملاً جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استسلامها، وأهمية رأس مال الشركة وتطوراتها، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في كشف المحاسبة والحالة المقارنة للميزانيات.²

ثانياً-سير التحقيق:

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها، لأنه قانونياً لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك نظراً لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التحقيق داخل المؤسسة وهذا

¹ - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم

الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص 129.

² - نوي نجاه، مرجع سبق ذكره، ص 66.

بتقديمه لطلب موقع ومقدم لمدير الإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية، وإرجاعها بعد عملية فحصها.

وتتجسد عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة، ويكون عبر مرحلتين:

-الأولى تكون بالفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها.

-الثانية تتمثل في فحص الوثائق من ناحية المضمون وهذا بما تحويه من تسجيلات.

أ-فحص المحاسبة من حيث الشكل:

إن الرقابة الجبائية الشكلية لمحاسبة المكلف تتمثل في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعية تحت تصرف العرف المدقق والخاصة بسنوات محل التدقيق، للتأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المحاسبية الملزمة قانونيا والتي حددها القانون التجاري الجزائري في مواد 9 و 12.¹

وحتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب أن تحترم المعايير التالية:²

-يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة؛

-كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة وممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية؛

-يجب مسك الدفاتر بعناية ودون تحريف؛

-يجب أن تمسك بالعملة الوطنية، مع احترام مبدأ المحاسبة المزدوجة.

ب-فحص المحاسبة من حيث المضمون:

يقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة، بغرض التأكد من صحة البيانات المحاسبية برقابة مزدوجة الأولى تمس الرقابة على الوثائق المحاسبية لمختلف عمليات المؤسسة و الثانية تمس مراجعة الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير.

¹ - الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 65.

² - نوي نجاه، مرجع سبق ذكره، ص 70.

ثالثاً-نتائج التحقيق :

بعد الفحص للمحاسبة يعمل المحقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها من خلال إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات قبول أو رفض المحاسبة وإجراء تقويم وتسوية ضريبية في حالة تسجيل تجاوزات أو أخطاء.

يقوم المحقق بإعداد الإعلان الأولي للتعديلات ويسلمه للمكلف الذي كلف مدة 40 يوم ليقدم ملاحظاته وتوضيحاته، بعد تقديم التوضيحات يقوم المحقق بإعداد الإبلاغ النهائي والذي يبين فيه الحقوق الضائعة والتي يجب أن تسترجع للخزينة العمومية.¹

عندما تثبت الإدارة وجود نقائص وأخطاء أو إغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة، تقوم إما بالتصحيح بإتباع الإجراءات التناقضية لفرض الضريبة، أي المحقق يناقش كل خطأ محاسبي أو جبائي مع المكلف بالضريبة بحضور مستشاره وجب إقناعه بالأدلة لتلك النقائص أو الأخطاء، وإما يفرض الضريبة المحددة بصفة تلقائية وهي²:

-**التصحيح الحضورى:** يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة وله في حالة انعدام أي تقويم ويجب أن يكون الإشعار بالتقويم مفصلاً يقدر كاف ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بتقديم ملاحظته أو الإفصاح عن قبوله لها.

-**التصحيح التلقائي:** يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في حالة :

رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.

أو عندما لا يصرح في الآجال المحدد قانونياً بالمدخيل والتصريحات بالضرائب .

المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة.

أولاً-مفهوم التحقيق المصوب

التحقيق المصوب في المحاسبة تم استحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2010، و لقد نصت المادة 20 مكرراً للفقرة 01 على أنه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية

¹-مغني ناصر، مرجع سبق ذكره، ص119.

²- بن عمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص26-27.

لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية".¹

ويعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة آلية من آليات المراجعة الجبائية التي تساهم في استرجاع حقوق الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب الضريبي واكتشاف الأخطاء والإغفالات التي يرتكبها المكلفين بالضرائب وتصحيحها، بهدف دعم النظام الجبائي الجزائري الذي يعتبر تصريحي يعطي للمكلفين الحرية في تقديم تصريحاتهم الجبائية الدورية والسنوية.²

ثانيا- شروط التحقيق المصوب:

وضع المشرع مجموعة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها وهي كالاتي:³

- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق .

- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا .

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار .

- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها .

¹ - المادة 20، مكرر الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، ص12.

² - بلحداد الياس حسام الدين، بن ضيف ياسين، التحقيق المصوب وأثره على التحصيل الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معقدة، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة برج بوعريريج، 2020 / 2021، ص07.

³ - المادة 20 مكرر، مرجع سبق ذكره، ص ص12-13.

-لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

-يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بإعادة التقويم.

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

المطلب الثالث:التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

الفرع الأول:مفهوم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

يقوم هذا التحقيق بمراقبة المكلف بالضريبة للتأكد من أن تصريح المكلف لمداخيله تتوافق مع وضعية ثروته ونمو أملاكه، حيث تقوم على مراقبة الأشخاص الذين يمارسون نشاط مهني غير تجاري (المهن الحرة) وتسمح بمتابعة تطور ونمو أملاك وأموال المكلف ومقارنتها مع المداخيل المصرح بها، حيث تسمح باستخراج فارق دخل المكلف بين المصرح به والدخل الحقيقي له ومدى انسجامه والحالة المادية والمظاهر الخارجية (الثراء) للمكلف¹ وعرف أيضا بأنه مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات، مما بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي)وما بين المداخيل المحققة فعلا،²

يهدف هذا التحقيق إلى مراقبة مدى انسجام الحاصل بين المداخيل من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف من جهة أخرى.³

¹ - بوزيد سفيان، التهرب الضريبي، مفهوم وقياس، العدد رقم 15، جوان 2016، ص151.

² - ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص7.

³ - Jacques duhem et michel jammes ,audit et gestion fiscale de l'entreprise, edition EFE, Paris ,1996, p26.

الفرع الثاني: خطوات سير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

أولاً-التحضير لعملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

أ-فحص ملف المكلف:

يقوم المراقب بسحب الملف الذي سيخضع للتحقيق المعمق بعد اختيار الملفات من المفتشية التابع لها وذلك لإلقاء نظرة على وضعية المكلف وطبيعة المداخل والمصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، حيث يسمح فحص الملف الجبائي للمراقب بما يلي:

- معرفة نشاط المكلف وطبيعة مداخله والذمة المالية له.

- تقييم السلوك العادي للمكلف تجاه التزاماته الجبائية، من خلال الاطلاع على وضعيته الجبائية.

-فحص عدم التجانس بين المداخل المصرح بها، ومقارنتها مع ممتلكات المكلف بالضريبة والمصاريف المصرح بها.

-منح المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية الشاملة مهلة 15 يوماً، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، وذلك بغرض التحضير المركز للتحقيق المعمق.¹

ب-البحث عن المعلومات الجبائية:

تشكل المعلومات الجبائية الأساس الذي يعتمد عليه لتنفيذ التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية على أكمل وجه، حيث يقوم المحقق بجمع المعلومات سواء بالتداخل في عن المكان باستغلال حق الاطلاع أو الاتصال بجمع المؤسسات التي لها علاقة بالمكلف، خاصة المؤسسات المالية منها، وذلك عن طريق إرسال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات، وبحصول المراقب على المعلومات اللازمة وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها ومقارنتها مع التصريحات، بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.

ج: إعداد الميزانية الشكلية:

بعد فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المحقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصلة لتحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من أجل إظهار الدخول غير المصرحة.

¹- بشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 143.

ثانيا- سير التحقيق المعمق:

بعد المرحلة التحضيرية وإعداد الميزانية الشكلية وبانتهاء المدة المحددة للتحضير تأتي عملية التحقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبة إلا في حالة طلب المكلف أن تجري في بيته أو في مكتب استشارته حيث يقوم المراقب باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية البريدية، وكذا جميع الحسابات الأخرى التي من الممكن ممارستها.

وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فإن المراقب يخوض في حوار مع هذا الأخير ليبين له أن هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية وبحصول المراقب على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات.¹

ثالثا- نتائج التحقيق:

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة فإن مصلحة التحقيق تشرع في تحضير اقتراحات تبليغ النتائج، وقد يتوصل المحقق إلى نتيجتين إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم أو رفضها إذا علم أن ما مصرح به كمداخل هي ليست حقيقة وغير مطابقة للواقع فيقوم بإعادة تكوين المداخل التي بحوزة هذا المكلف، هذه التسويات المقترحة يتم إبلاغها للمكلف كتابيا وبشكل مفصل ودقيق ثم تمنح له مهلة 40 يوم للرد على هذه المقترحات، وفي الأخير يكون هناك التبليغ النهائي من طرف الإدارة حيث تبين للمكلف مجمل التسويات المهملة وسبب إهمالها وتلك المحتفظ بها وبالتالي تظهر له وضعيته النهائية اتجاه كل الضرائب والرسوم.²

¹ - بشار مروى، مرجع سبق ذكره، ص 42.

² - سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 124.

خلاصة الفصل

بناء على ما تطرقنا له في هذا الفصل، نستنتج أن الرقابة الجبائية من أبرز الإجراءات المخولة قانوناً للإدارة الجبائية قصد التأكد من صحة وصدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تسعى من خلالها استرجاع حقوق الخزينة العمومية المسلوية منها إثر تهرب هؤلاء المكلفين من دفع مستحقاتهم أو تصريحهم بشكل ناقص.

ولهذا، فقد قام المشرع الجبائي بوضع جملة من القوانين والآليات التي تخدم الإدارة الجبائية لضمان رفع تحصيل ضرائبها والمكلفين في نفس الوقت بتقديمهم ضمانات وحقوق، حيث تم إسناد مهمة الرقابة الجبائية إلى أجهزة مختصة تتمتع بالكفاءة والنزاهة لأداء هذا العمل بأحسن وجه.

الفصل الثاني

دراسة حالة ميدانية بـمديرية الضرائب

لبومرداس

تمهيد

إن الرقابة الجبائية تلعب دورا بالغ الأهمية من خلال آلياتها لمكافحة التهرب الضريبي بثتى أنواعه والذي يعتبر السبب الرئيسي لنشأة الرقابة، وهذا بغية المساهمة في الرفع من مستوى التحصيل الضريبي.

وقصد تسليط الضوء على مساهمة ودور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي، سنقوم بعرض الجانب التطبيقي من خلال دراسات حالات خاضعة للرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، ومن ثمة تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس؛

المبحث الثاني: دراسة حالة لملف خاضع للتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب؛

المبحث الثالث: دراسة حالة لملف خاضع للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

تعتبر مديرية الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، تتمتع بالشخصية المعنوية، وهي أعلى هيئة جبائية ولائيا، كما تمارس وظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي وتطبيق تشريعه أثناء القيام بعملها أو مراقبة عمل مصالحها لضمان تحقيق الأهداف المسطرة.

المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

تأسست مديرية الضرائب لولاية بومرداس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 12 فيفري 1991، بنزل المالية ببلدية بومرداس، وهي إحدى المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وهي الهيئة التي تقوم بمراقبة ومتابعة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها ومراقبة كافة المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية، ومن الأسباب التي أدت إلى نشأة هذه المديرية تقرب الإدارة الجبائية من المواطن بالفصل في المنازعات الجبائية المعروضة وتحصيل حقوق الخزينة العمومية من الضرائب وزيادة الأنشطة الصناعية، التجارية والخدمية على مستوى الولاية، وتشمل المديرية الولائية نفسها القباضات ومراكز الضرائب المقامة في مجال الاختصاص الإقليمي لكل منها¹، تتولى المديرية الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديرية الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنشيطه وتقويمه ومراقبته.

تهتم المديرية الولائية خصوصا بما يلي:²

*تنظيم جميع المعلومات الجبائية واستغلالها؛

*تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛

*السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها؛

*تحليل وتقويم دوريا لعمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا لذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها؛

*إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛

*مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك؛

¹ - المادة من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23 و

² - المديرية الولائية للضرائب (mfdgi.gov.dz)

*متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛

*ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛

*إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها؛

*دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛

*تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية، المادية، التقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛

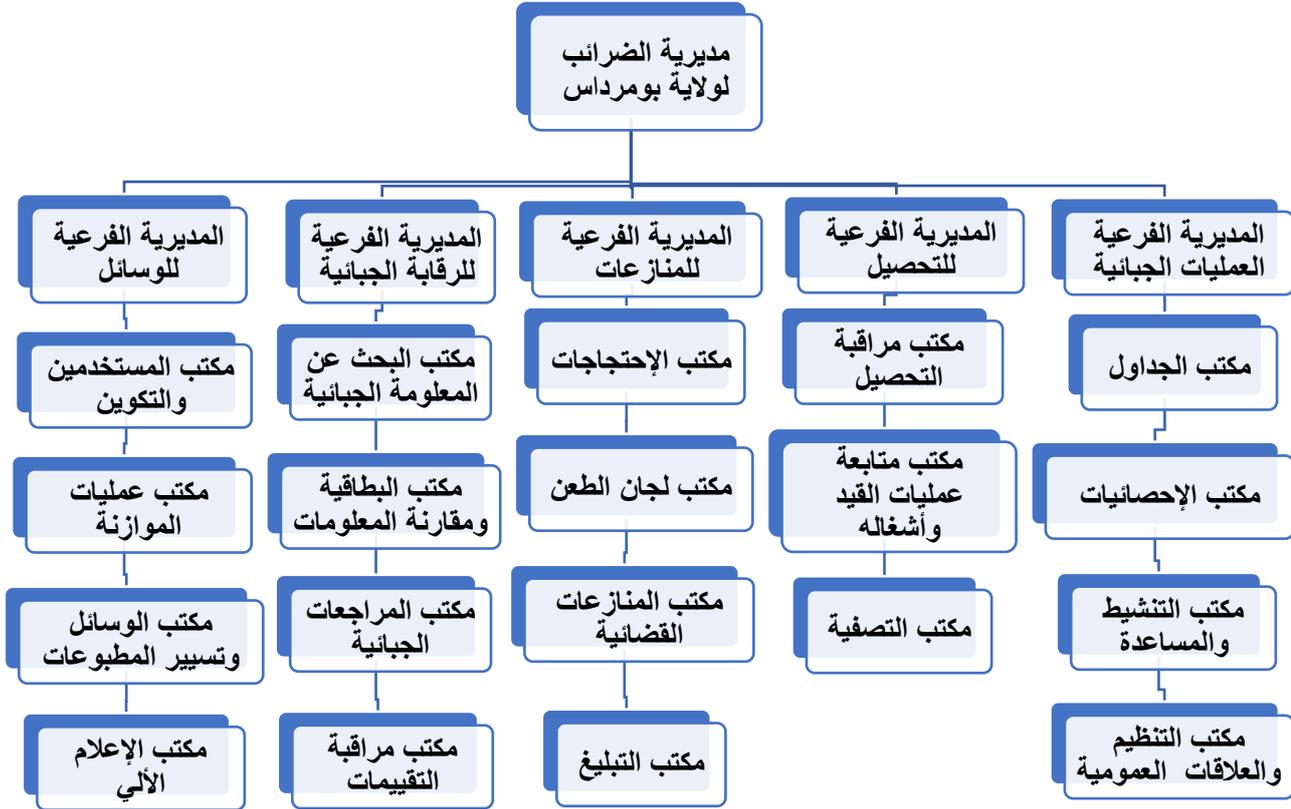
*ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛

*تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

يتمثل الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لبومرداس في المديريات الفرعية أي المصالح الداخلية لها والتي نمثلها بالشكل التالي:

شكل رقم 2-1: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.



المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: حيث تهتم هذه المديرية بـ:

-تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها.

-التكفل بمتابعة ومراقبة طلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

-متابعة نظم الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب وهي:

• **مكتب الجداول:** يقوم هذا المكتب بالمهام الموالية:

-المصادقة على جداول الضرائب والرسم.

-التكفل بسندات التحصيل.

*مكتب الإحصائيات: تتحصر مهامه في:

- استلام إحصائيات مختلف هياكل المديرية الولائية.
- مركزية المنتجات الإحصائية الدورية فيما يخص الوعاء والتحصيل.
- مركزية الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان توصيلها للمديرية الجهوية للضرائب.

*مكتب التنظيم والعلاقات العامة: والذي تتمثل مهامه في:

- استقبال ومعالجة طلبات الموافقة على نظام الشراء المعفى من ضريبة القيمة المضافة وإصدارها.
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة بالإمتمانية.
- نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

*مكتب التنشيط والمساعدة:

- التكفل بالاتصال بالهيكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها من أجل تحسين مناهج العمل وانسجامها.
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

2-المديرية الفرعية للتحصيل: تسعى هذه المديرية الفرعية إلى:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر.

- متابعة العمليات والقيود المحاسبية، المراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.

وتتكون المديرية الفرعية للتحصيل من المكاتب التالية:

*مكتب مراقبة التحصيل: تتمثل مهمته في :

- دفع نشاطات التحصيل.
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة، وعند إرجاع فائض المدفوعات.
- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

***مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله:**

- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيود غير النشطة.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية المتأخرين عن الدفع.

***مكتب التصفية:**

- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.
- التكفل بجدول القبول في الإرجاع للمبالغ المعتذر تحصيلها وداول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل.
- مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالعقوبات والغرامات المالية.
- تركيز حسابات الخزينة والمستندات الملحقة.

3-المديرية الفرعية للمنازعات الجبائي: تكلف هذه المديرية الفرعية بما يلي:

- معالجة الاحتياجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة، وكذا الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
- 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.

حيث تضم هذه المديرية أربع مكاتب تتمثل في :

***مكتب الإحتجاجات :** يقوم بالمهام الموالية:

-إستلام الطعون ودراستها.

-استلام ودراسة استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

***مكتب لجان الطعن:** يتكفل بالمهام التالية:

-دراسة طلبات واحتجاجات المكلفين بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي.

*** مكتب المنازعات القضائية:** وتتمثل مهمته في:

-إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئة القضائية الجزائرية المختصة.

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

* مكتب التبليغ: وتتمثل مهمته في:

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

-الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

4-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

تختصر مهمتها على إعداد برامج البحث والمراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وتتكون هذه الأخيرة من أربع مكاتب هي:

*مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: يقوم هذا المكتب بما يلي:

-تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعنى بوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.

-تنفيذ برامج التدخلات والبحث وحق الإطلاع والزيارة، بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

*مكتب البطاقات والمقارنات: وتتمثل مهمته في:

-تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.

-التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

*مكتب المراجعات الجبائية: تتمثل مهمته في:

-متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.

-تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

-إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

*مكتب مراجعة التقييمات: تتمثل مهمته في :

-استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.

-المشاركة في الأشغال ومتابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

5-المديرية الفرعية للوسائل: تكلف بالمهام التالية:

-تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.

-السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها.

-السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

حيث تتكون المديرية الفرعية للوسائل من أربع مكاتب وهي :

*مكتب المستخدمين والتكوين: يقوم بالمهام التالية:

-السهر على احترام التشريع والتنظيم السارية المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.

-المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتجديد معارف الأعوان.

-المشاركة في تنظيم الخدمات الاجتماعية للمستخدمين.

*مكتب عمليات الميزانية: يقوم بالمهام التالية:

-القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية.

-الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

-القيام بعمليات الالتزام بنفقات تجهيز المديرية وتصفيتها.

*مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات: يقوم بالمهام التالية:

-تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.

-تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

*مكتب الإعلام الآلي: يقوم بالمهام التالية:

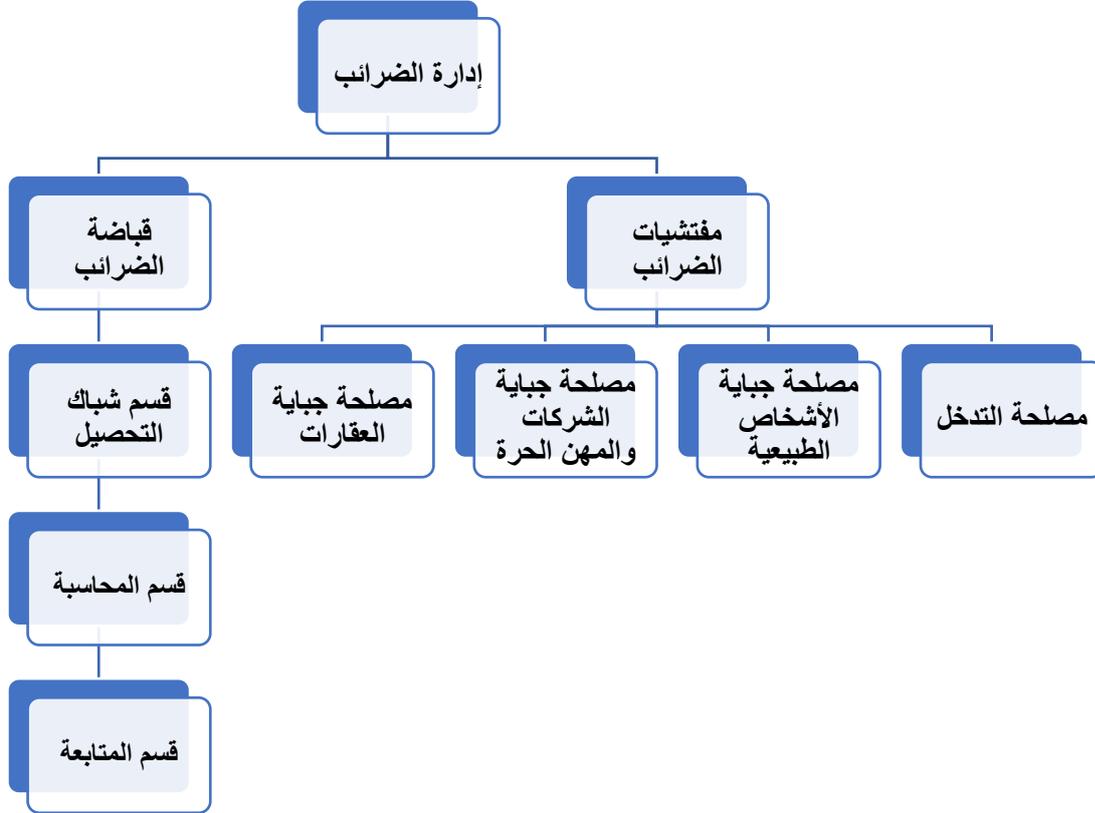
-التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على المستويين المحلي والجهوي.

-المحافظة في حال شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية لإدارة الضرائب.

الهيئات أو المصالح الخارجية تتمثل في كل من القباضات والمفتشيات والتي يتم توضيحها بالشكل أدناه:

شكل رقم 2-2: الهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية لإدارة الضرائب.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما تم تقديمه من معطيات من مديرية الضرائب.

مفتشيات الضرائب المختلفة:

تتولى المسك الجبائي الخاص لكل خاضع التابع لمحيطهم الجغرافي، وذلك بالبحث عن معلومات جبائية واستغلالها لتسيير ومراقبة ملفاته وتصريحاته، وتتمثل مهامها في:

* استقبال التعليمات والجرائد الرسمية؛

* تسجيل التصريحات السنوية للمكلفين بالضريبة؛

* التنسيق بين مختلف المصالح بالمفتشية؛

* استقبال الموظفين وتزويدهم بالمعلومات الضرورية.

قباضة الضرائب: تهتم بإعداد جداول الضرائب وتسديدات القبض من أجل تحصيل مختلف الضرائب والرسوم من المكلف بالضريبة، وتتمثل مهامها في:

*التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات العفوية المنجزة أو الجداول العامة أو الفردية المتخذة ضدهم، وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛

*تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بهما والمتعلقة بالتحصيل القصري للضريبة؛

*مسك محاسبية مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة لمجلس المحاسبة.

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية لمؤسسة X.

سنتطرق في هذا المبحث لدراسة الحالة الميدانية وكيف تتم عملية التحقيق الشامل في المحاسبة.

المطلب الأول: دراسة حالة لملف خاضع للتحقيق المحاسبي.

1- الإجراءات الأولية للتحقيق:

تم اقتراح من طرف المفتشية ملف شركة ذات المسؤولية المحدودة X ببومرداس في برامج التحقيق المحاسبي العام لسنة 2021 لسنوات 2015/2016/2017/2018 والتي حققت رقم الأعمال والنتائج التالية:

جدول رقم -1-: رقم الأعمال والنتائج المحققة.

السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال	118 787 449	111 731 752	109 690 425	52 520 225
النتيجة المحاسبية	1 431 115	1236391	974546	382 382
النتيجة الجبائية	983 718.00	1 084 255.00	974 546.00	290 832.00

المصدر: من إعداد الطالب، انطلاقا من كشف المحاسبة المقدم من طرف مديرية الضرائب.

تم انتقاء هذا الملف من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي بدورها اقترحت على مديرية التحقيقات و الأبحاث الجبائية على مستوى الوزارة والذي تم انتقاؤه في البرامج النهائي.

بعد حصول فرقة التحقيق أمر بمهمة التحقيق من طرف المدير الفرعي للرقابة الجبائية قاموا بسحب الملف الجبائي المعني بالتحقيق فيه يقوم الأعوان المحققون كبداية للتحقيق باستدعاء المكلف بالضريبة لإبلاغه بضرورة الحضور إلى المصلحة لاستلام الإشعار.

الفرع الأول: تسليم الإشعار بالتحقيق والقيام بالأعمال الأولية.

بتاريخ 2021/09/12 قامت المصلحة بإعلام المكلف بالضريبة من خلال تقديم إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق المكلف بالضريبة مع وصل بالاستلام، وحددت المصلحة تاريخ أول تدخل في عين المكان بتاريخ 2021/09/26 من أجل إعداد أو تحضير لمحاسبة وجميع الوثائق الثبوتية، في هذه الحالة صرح المكلف بالضريبة بعدم امتلاكه لمكتب مهني مهياً لاستقبال فرقة التحقيق المحاسبي وبالتالي قدم طلب بإجراء تحقيق على مستوى المديرية مكتب التحقيقات الجبائية، (أنظر الملحق 01).

بعد التطلع على نشاط المكلف والطبيعة القانونية لشركته، فإنه يخضع للضرائب والرسوم التالية:

- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

*ضريبة الدخل الإجمالي (IRG): وهذا وفقا لأحكام المادتين 01 و 11 من ق ض م ر م.
 *ضريبة النشاط المهني (TAP) بمعدل 2%(من 2015 إلى 2018) وبتخفيض بنسبة 25% (اعتبارا من جويلية 2015) على مبلغ رقم الأعمال (المقبوضات) (المواد من 217 إلى 224 من ق ض م ر م).
 *الضريبة على الدخل الإجمالي على الرواتب و الأجور (salaire/IRG) حسب المواد 1-75 و 1-129 و 130-2 من ق ض م ر م) بسبب وضع المكلف كصاحب عمل.

- حقوق الطابع DT:

حقوق الطابع على مبلغ المبيعات المفوترة والمدفوعة نقداً (المادة 100 من ق ط).
 الرسوم على رقم الأعمال: الضريبة على القيمة المضافة (TVA) بمعدل 7% و 17% لنشاط السنوات 2015 و 2016، ومعدلات 9% و 19% لنشاط السنوات 2017 و 2018 وهذا على رقم الأعمال المحقق (المقبوضات) (المادة 21 و 23 من ق ر ع أ).
 الرسم على التكوين المهني المتواصل و الرسم على التمهين: وفقا لأحكام القانون 97-02 الصادر في 31/12/1997 المتضمن قانون المالية لسنة 1998، وكذا أحكام المرسوم التنفيذي رقم 09-262 بتاريخ 24/08/2009 بمعدل 1% بكل رسم على الكتلة الأجرية الخام.

الفرع الثاني: دراسة الملف الخاص بالمكلف بالضريبة.

1- دراسة الملف الجبائي.

خلال الفترة 10 أيام الممنوحة لتحضير المحاسبة قام المحققون بمعرفة النظام الجبائي للشركة والتغيرات في الشكل القانوني للشركة وتحديد جميع أنواع الضرائب الخاضعة للتحقيق وكذلك إجراء مقارنات بين نتائجها ورقم أعمالها.

2- إعداد كشف المحاسبة:

يسمح كشف المحاسبة بمراقبة و مقارنة رقم الأعمال القيمة المضافة والنتائج بحيث لوحظ تحقيق خسائر متفاوتة (ملحق)

جدول رقم 2-2-2- كشف محاسبة المكلف.

2018	2017	2016	2015	الحسابات	السنوات
52 520 225	109 690 425	111 731 752	118 787 449	الهامش الخام	دائن مدين الربح الخام(دائن-مدين)
47 809 299	102 391 965	102 578 567	108 927 513	بيع السلع	
4 710 926	7 298 460	9 153 185	9 859 936	السلع المستهلكة	
8.97%	6.65%	8.19%	8.30%	نسبة الخام=ربح خام×100/المبيعات	
				القيمة المضافة	دائن مدين الربح الخام(دائن-مدين) نسبة الخام= ق م × 100 المنتج المباع
				المنتج امباع	
				المنتج المخزن	
				منتج المؤسسة لذاتها	
				مواد ومستلزمات مستلزمة	
				الخدمات	
1 250 823	1 157 799	3 119 316	3 529 109	المجموع المدين	
1 250 823	1 157 799	3 119 316	3 529 109	الربح الخام(دائن-مدين)	
-1 250 823	-1 157 799	-3 119 316	-3 529 109	نسبة الخام= ق م × 100	
				المنتج المباع	
				نتيجة الإستغلال	
3 460 103	6 140 661	6 033 869	6 330 827	ربح خام إجمالي	دائن مدين منتجات مختلفة(منتجات عملياتية أخرى) منتجات مالية
				منتجات مالية	
3 460 103	6 140 661	6 033 869	6 330 827	مجموع الدين	مدين إهلاكات أعباء مالية
1 376 663	2 316 546	1 951 817	1 846 255	مصاريف العمال	
813 916	1 543 045	1 606 737	2 004 701	ضرائب ورسوم	
65 611	-	1 347	-	أعباء عملياتية أخرى	
829 264	1 167 940	1 511 538	1 367 940	إهلاكات	
83 808	132 962	152 432	116 100	أعباء مالية	

3 169 262	5 159 647	5 223 871	5 334 996	المجموع المدين
290 841	981 014	809 998	995 831	النتيجة الصافية العملياتية
-	-	-	-	رصيد نتيجة الإستغلال
290 841	981 014	809 998	995 831	منتجات مالية
-	-	-	-	مجموع الدائن
-	-	-	-	رصيد نتيجة الإستغلال
290 841	981 014	809 998	995 831	أعباء أخرى
-	-	-	-	مجموع المدين
				ربح صافي (دائن-مدين)
				نسبة صافية = ربح صافي × 100 / رقم الأعمال
382 382	974 546	1 236 391	1 431 115	النتيجة الجبائية

إنطاقا من كشف المحاسبة أعلاه، نلاحظ أن النتيجة الجبائية تتناقص من سنة لأخرى، ففي سنة 2015 كانت مقدرة ب 1 431 115.00 دج، بينما في سنة 2018 انخفضت إلى 382 382 دج.

المطلب الثاني: التحقيق الميداني في المحاسبة.

بعد انتهاء المهلة المحددة للمكلف بالضريبة الضرائب لإعداد المستندات المحاسبية اللازمة لبدء عملية التحقيق، بدأ فريق التحقيق عمله والذي يمر بعدة مراحل.

1- بداية التحقيق:

وقع على هذا التقرير في نفس اليوم الذي تم استلام الوثائق المحاسبية للتحقيق.

تتم هذه العملية من خلال التحقيق من شكل ومضمون المحاسبة: (أنظر ملحق 02)

1-1- التحقيق من ناحية الشكل:

التحقيق في المحاسبة من ناحية الشكل يتم بعد سحب المكلف بالضريبة الوثائق المحاسبية التالية:

أ- الدفاتر الإجبارية:

-الدفاتر المساعدة تحتوي على معلومات مشتريات السنوات من 2015 إلى 2018.

-الدفاتر المساعدة تحتوي على معلومات المبيعات السنوات من 2015 إلى 2018.

- الدفاتر المساعدة تحتوي على معلومات الخزينة السنوات من 2015 الى 2018.
- الدفاتر المساعدة تحتوي على معلومات البنك السنوات من 2015 الى 2018.
- الدفاتر المساعدة تحتوي على معلومات العمليات المختلفة السنوات من 2015 الى 2018.
- الدفاتر المساعدة تحتوي على معلومات الاستثمارات السنوات من 2015 الى 2018.

ب-الوثائق الأخرى :

- فاتورة المشتريات للسنوات من 2015 إلى 2018.
- فاتورة المبيعات للسنوات من 2015 إلى 2018.
- فاتورة الأعباء للسنوات من 2015 إلى 2018.
- كشوفات البنكية للسنوات من 2015 إلى 2018.
- التصريحات الجبائية للسنوات من 2015 إلى 2018.

1-2-النحقيق من حيث المضمون:

بعد التحقيق في المحاسبة من ناحية الشكل والتي تكون مماثلة لأحكام القانون ومنعدمة من الأخطاء، وبعدها تباشر فرقة التحقيق البدء في عملية التحقيق في المحاسبة من حيث المضمون، وفي هذه العملية تتمكن من اكتشاف الأخطاء والانحرافات والنقائص والتهرب التي يمكن أن يقوم بها المكلف بالضريبة، حيث تم اكتشاف المخالفات التالية:

المخالفات:

- مدفوعات غير مسجلة محاسبيا.
- مشتريات غير مصرح بها.
- رصيد إئتماني مرتفع غير طبيعي.
- عدم دفع الرسم على التمهين.
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة غير انتظامية.
- خصم الضرائب غير قابلة للخصم.
- عدم تطبيق تخفيضات على المبيعات النقدية المحصلة.

استنتاج: على ضوء ما سبق ونظرا للمخالفات المذكورة أعلاه، الإدارة الجبائية لا يمكنها قبول تصريحاتكم للسنوات من 2015 إلى 2018.

ومنه هذه الأخيرة سوف يتم تعديلها حسب الإجراءات الإنتقادية لاستعادة الخصومة، طبقا لأحكام المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية، (أنظر الملحق 03).

المطلب الثالث: نهاية عمليات التحقيق وإرسال التبليغ الأولي بالنتائج.
الفرع الأول: التسويات:

من خلال قيام فرقة التحقيق بعملية التحقيق في المحاسبة من ناحية المضمون اتضحت بعضا لأخطاء والانحرافات وهذا ما أجبر الفرقة إلى إجراء تعديلات في الأسس الخاضعة للضريبة بالنسبة لسنوات 2016/2017/2018 وتم تلقي النقاط التالية:

1- تحليل رقم الأعمال:

-رصيد دائن بصفة غير عادية مستخرج من حسابات الصندوق في سنة 2015 للمبالغ التالية:

مدين=3 769 232.26	}	2015/05/02
دائن=3 895 384.62		
الفرق=126 152.36		
مدين=3 907 843.21	}	2015/12/02
دائن=4 196 590.27		

الفرق=288 747.06

أي مجموع بـ 126 152.36 + 288 747.06 = 414 899.42 مبلغ متضمن الرسم.

-خلال استغلال الكشف البنكي الخاص بDL في 2017، سمح لنا باكتشاف أن العائدات المدفوعة بتاريخ 2017/01/26 بمبلغ يقدر بـ 242 000.00 دج لم يتم تسجيلها محاسبيا وتم التصريح بها خارج الرسم بقيمة 203 361.00 دج.

-فاتورة الشراء المقدمة رقم 034 بتاريخ 2016/10/04 متضمنة مبلغ خارج الرسم قدره 122 800.00 دج للمورد CMA لم تكون محتسبة، ومنه سوف يتم تحويلها إلى رقم أعمال غير مصرحة بتطبيق هامش خام منسوج من تصريحاتكم إلى عمليات الشراء الغير مصرحة وهذا كما يلي:

122 800.00 دج * 1.0892 = 133 840.00 دج.

المبالغ خارج الرسم المذكورة تعتبر كأرقام أعمال مخفأة خاضعة للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، يتم اعتبارها كمنتوج خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

- خسارة التخفيض بنسبة 30 % على المبيعات بالجملة المحققة نقدا خلال السنة 2018 (دفع بنكي) طبقا لأحكام المادة 8 و 10 من قانون المالية لسنة 2018 .

رقم الأعمال بالتخفيض مصرح في G50 = 52 520 226.00 دج.

رقم الأعمال مدفوع بالصك = 14 805 097.00 / 1.19 = 12 441 257.00 دج.

رقم الأعمال بدون تخفيض خاضعة = 40 078 969.00 * 0.3 = 12 023 690.00 دج.

2- تعديل النتائج:

تم الحصول على نتائجكم بالإضافة إلى ما صرحتم به، رقم الأعمال المخفي والمبين أعلاه، وكذا العناصر الموضحة في الجداول أدناه (رسوم ضريبية غير قابلة للخصم).

سنة 2015:

* التسجيل و الاعتراف بالضريبة على السيارات الجديدة كعبء (cpt 64510) عوض عن الاعتراف بها وتسجيلها كجزء من الثمن وهذا بمبلغ 300 000.00 دج محتسب على فاتورة رقم 08837/15 بتاريخ 2015/07/02، أصدرها المورد SARL EMIN AUTO.

* إهلاك مطبق غير قابل للإسترجاع:

إهلاك سيارة سياحية محتسب على أساس يفوق عتبة 1 000 000.00 دج. وهذا تطبيقا لأحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة.

جدول 2-3- جدول اهلاك السنة 2015 :

فاتورة رقم	التاريخ	السيارة	ثمن الشراء	الإهلاك المطبق	الإهلاك المدمج	الإهلاك الواجب اعادته
C37181	04/10/12	LEON 2.0 TDI 315217-00-16	1 760 683	352 130	200 000	152 130.00
F0212934	14/09/29	CLIENT/EXP	1 113 247	222 649	200 000	22 949.00
المجموع						174 779.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

سنة 2016:

الإهلاك غير قابل للخصم:

إهلاك سيارة سياحية محتسب على أساس يفوق عتبة 1 000 000.00 دج، وهذا تطبيقا لأحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة.

جدول 2-4- جدول اهلاك السنة 2016 :

فاتورة رقم	التاريخ	السيارة	ثمن الشراء	الإهلاك المطبق	الإهلاك المدمج	الإهلاك الواجب اعادته
C37181	04/10/12	LEON 2.0 TDI 315217-00-16	1 760 683	352 130	200 000	152 130.00
F0212934	14/09/29	CLIENT/EXP	1 113 247	222 649	200 000	22 949.00
المجموع						174 779.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

سنة 2017:

-عدم وجود عقد إيجار المرأب بمبلغ يقدر ب 144 000.00 دج.

-عبي تحت اسم السيد.....، فاتورة رقم SR015ATVF00209. بتاريخ 2017/07/13 بمبلغ قدره خارج الرسم 65 309.89 دج.

*إهلاك مطبق غير قابل للاسترجاع:

إهلاك سيارة سياحية محتسب على أساس يفوق عتبة 1 000 000.00 دج، وهذا تطبيقا لأحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة

جدول 2-5- جدول اهلاك السنة 2017 :

فاتورة رقم	التاريخ	السيارة	ثمن الشراء	الإهلاك المطبق	الإهلاك المدمج	الإهلاك الواجب اعادته
C37181	04/10/12	LEON 2.0 TDI 315217-00-16	1 760 683	352 130	200 000	152 130.00
F0212934	14/09/29	CLIENT/EXP	1 113 247	222 649	200 000	22 949.00
المجموع						174 779.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

سنة 2018:

-عدم وجود عقد إيجار المرأب بمبلغ يقدر بـ144 000.00دج.

-غرامة جزاء غير مسترجعة للنتيجة الجبائية بمبلغ 65 611.00 دج.

*إهلاك مطبق غير قابل للاسترجاع:

إهلاك سيارة سياحية محتسب على أساس يفوق عتبة 1 000 000.00دج، وهذا تطبيقا لأحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة

جدول 2-6-جدول اهلاك السنة 2015 :

فاتورة رقم	التاريخ	السيارة	ثمن الشراء	الإهلاك المطبق	الإهلاك المدمج	الإهلاك الواجب اعادته
F0212934	14/09/29	CLIENT/EXP	1 113 247	222 649	200 000	22 949.00
المجموع						174 779.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

لم يتم دمجها في النتيجة الجبائية للرسم على النشاط الصناعي من 2016 إلى 2018.

ومنه، تكون مجاميع الأعباء المرفوضة بالسنة كما يلي:

جدول رقم 2-7: الأعباء المرفوضة لكل سنة.

التعيين	2015	2016	2017	2018
عقد الإيجار	00	00	144 000.00	144 000.00
أعباء لا تخص المؤسسة	65 309.00	00	31 520.00	00
الرسم على السيارات الجديدة	300 000.00	00	00	00
إهلاك غير قابل للإسترجاع	174 779.00	174 779.00	174 779.00	22 649.00
غرامة وجزاء غير مسترجعة	00	00	00	65 611.00
	00	12 131.00	4 462.00	9 105.00
مجموع غير مسترجع	540 088.00	186 910.00	354 761.00	241 365.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

الفرع الثاني: تحديد الأسس الخاضعة للضريبة

تبعاً للمراسلة المشار إليها أعلاه، الموجهة لمصالحنا في 16/09/2019، طلبتم بمراجعة القواعد الضريبية

الناجمة عن مراجعة محاسبتكم للنشاطات من 2015 إلى غاية سنة 2018 بالإشارة بشكل أساسي النقاط التالية:

-أعباء غير قابلة للخصم جبائياً.

-استرجاع الرسم على القيمة المضافة غير عادي.

ومنه، ردا على طلبكم نعلمكم بأن بعد فحص النقاط المذكورة سابقا، لنا الشرف بأنه تم التوصل إلى ما يلي:

1-بعد تقديم لعقد الإيجار لتبرير هذا العبء المعاد في الأول بسبب عدم وجود العقد.

1- تصحيح النتائج

جدول رقم 2-8: ملخص النتائج المعترف بها:

التعيين	2015	2016	2017	2018
النتائج المصرح بها	983 718.00	1 084 255.00	974 546.00	290 832.00
الزيادة على رقم الأعمال	354 614.00	133 840.00	203 361.00	00
أعباء غير قابلة للاسترجاع	540 088.00	186 910.00	354 761.00	241 365.00
النتيجة الجبائية المعترفة	1 878 420.00	1 405 005.00	1 532 668.00	532 197.00
أرباح مخفية	894 702.00	320 750.00	558 122.00	241 365.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

2-دراسة الرسم على القيمة المضافة/مشتريات:

ر ع ق م على المشتريات المالية المخصوصة من تصريحاتكم متأثرة بمخالفات كالتالي:

سنة 2015:

-الرسم على القيمة المضافة مخصص من فاتورة رقم SR015ATVF01194 المصاغة باسم السيد.....خارج الرسم بمبلغ 65 309.89 دج و ر ق م بمبلغ 11 102.68 دج.

-رسم على القيمة المضافة للاسترداد مسترجعة على الأعباء ليست متأتية من عمليات خاضعة للضريبة(المادة 41-1 من قانون الرسم على رقم الأعمال):

رقم الفاتورة	التاريخ	المنتج	Ht	Tva	G50
080/2015	2015/11/16	Accessoires auto	80 000.00	13 600.00	2015/12
088/2015	2015/12/19	//	65 000.00	11 050.00	2015/12

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

استرداد الرسم على القيمة المضافة على أصول مالية، المبالغ هي كالتالي:

6 701.43+ 3681.18+2875.12+7238.80+6287.62+3619.40+2906.01 +2906.01
+6763.21

+562.29 64-9959.47+2430.42+ 5812.02+3381.60+

أي مجموع خلال سنة 2015 314.00 100 دج.

سنة 2016:

استرداد الرسم على القيمة المضافة على فاتورة الائتمان المالية للمبالغ التالية :

+10017.27+13229.14+2650.14+10780.61+5660.39+6117.96+6991.68+2484.41
.69252.00=5660.39

أي مجموع خلال سنة 2016 بمبلغ 69252.00 دج.

سنة 2017:

استرداد رع ق م: فيما يخص سيارة سياحية.

رقم الفاتورة	التاريخ	السيارة	Ht	Tva	التعيين	G50
FVA1H03585	17/05/02	LEON 2.0 TDI 315217-00-16	7000.00	1330.00	صيانة وتصليح	17/05

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

أي مجموع خلال سنة 2017 بمبلغ 1330.00 دج.

سنة 2018:

الرسم على القيمة المضافة الواجبة الاسترداد:

المورد SARL LAHOUZI BROTHER

فاتورة رقم FV004/18 بمبلغ خارج الرسم 52100.83 دج، الرسم على القيمة المضافة 9899.16 دج غير

مدفوعة، مسترجعة على G50 لشهر 2018/10. (المادة 30 من الرسم على رقم الأعمال).

G50	التعيين	TVA	HT	السيارة	التاريخ	رقم الفاتورة
18/09	صيانة وتصلح	4062.72	21377.45	LEON 2.0 TDI	2018/09/12	FVAA1103132
18/12	//	1567.50	8250.00	//	2018/12/23	FVAA1104551
18/07	//	3477.79	18304.14	//	2018/06/24	FVVA1101979

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

أي مجموع خلال سنة 2018 هو 19006.00 دج.

الرقابة على الضريبة على الدخل الإجمالي/فئة الأجور:

حيث أثناء القيام بالرقابة الجبائية على هذا الصنف من الضرائب لم يتم ملاحظة أي نقص أو خلل خاص.

الرقابة على حقوق الطابع:

تختتم هذه الرقابة بالتذكير بالالتزامات الغير مدفوعة والمقدرة بقيمة 3469.46 دج في عام 2016.

الرسم على التمهين:

الأجور المدفوعة للموظفين خلال سنة 2015 لم تخضع للرسم على التلمذة الصناعية، وتطبيقا للمواد 55،56

للقانون 96-02 بتاريخ 1997/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1998، وكذا أحكام المراسيم التنفيذية رقم

98-149 بتاريخ 1998/05/13 ورقم 09-262 بتاريخ 2009/08/24، الكتلة الأجرية الخام تخضع للرسم

على التمهين بمعدل 01%.

الفرع الثالث: تصفية الحقوق..

1- الرسم على القيم المضافة:

جدول رقم 2- 9: تسوية الرسم على القيمة المضافة

التعيين	2015	2016	2017	2018
الزيادة في رقم الأعمال	354614.00	133840.00	203361.00	00
الحقوق العادية %17.%19	60284.00	22752.00	38638.00	00
Tva قابلة للإسترداد	100314.00	69252.00	1330.00	19006.00
مجموع الحقوق	160598.00	92004.00	39968.00	19006.00
معدلات الغرامة	%15	%15	%10	%10
الغراملات	24089.00	13800.00	3996.00	1900.00
المجموع الملزم تحصيله	184687.00	105804.00	43964.00	20906.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.
معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق هو 17%، 19% طبقا للمادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الحقوق التي تم استدعاؤها تخضع لعقوبات جبائية طبقا للمادة 115 من نفس القانون المذكور سابقا.

2- الرسم على النشاط المهني: TAP

جدول رقم 2-10: تسوية الرسم على النشاط المهني.

التعيين	2015	2016	2017	2018
الزيادة في رقم الأعمال	354614.00	133840.00	203361.00	00
رقم الأعمال المختزل	00	00	00	12023690.00
المجموع الخاضع للضريبة	354614.00	133840.00	203361.00	12023690.00
الحقوق العادية 2%	7092.00	2676.00	4067.00	240473.00
معدل الغرامة	%10	%10	%10	%25
الغرامة	709.00	267.00	406.00	60118.00
مجموع الواجب الدفع	7801.00	2943.00	4473.00	300591.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.
معدل الرسم على النشاط المهني المطبق هو 2% طبقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الحقوق التي تم استدعاؤها تخضع لعقوبة جبائية تطبيقا للمادة 193 من نفس القانون.

3-الضريبة على الدخل الإجمالي:

جدول رقم 2-11-تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي:

التعيين	2015	2016	2017	2018
أرباح معدلة	1878420.00	1405005.00	1532668.00	532197.00
أرباح مصرحة	983718.00	1084255.00	974546.00	290832.00
أرباح مخفية	894702.00	320750.00	558122.00	241365.00
الحقوق العادية	525447.00	361501.00	404433.00	99659.00
الحقوق الملحوظة	235115.00	265276.00	262363.00	34166.00
حقوق تهرب	290332.00	96225.00	142070.00	65493.00
معدل الغرامة	%25	%15	%15	%15
الغرامة	72583.00	14433.00	21310.00	9823.00
المجموع الملزم الدفع	362915.00	110658.00	163380.00	75316.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي كما هو منصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الحقوق التي تم استدعائها تخضع لعقوبة جبائية طبقا لأحكام المادة 193 من نفس القانون. هذه التسوية تكون من طرف المفتشية الإقليمية (تفتيش تسييري لملفكم ض د إ.) وهذا طبقا لأحكام المادة 08 من ق ض م و ر م.

4-الرسم على التمهين:

طبقا للمواد 55 و 56 من قانون رقم 96-02 بتاريخ 1997/12/31 متضمن قانون المالية لسنة 1998، وكذا أحكام المراسيم التنفيذية رقم 98-149 بتاريخ 1998/05/13 ورقم 09-262 بتاريخ 2009/08/24، الكتلة الأجرية الخام تخضع للرسم على التمهين بمعدل 1% .

الحقوق التي تم استدعائها تخضع لعقوبة جبائية تطبيقا للمادة 193 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

جدول رقم 2-12-تسوية الرسم على التمهين.

التعيين	2015	2016	2017	2018
الأجر الخاضع للضريبة	1846255.00	1951817.00	2316546.00	1376663.00
الأجور المفروضة	00	1213100.00	446200.00	910500.00
الأجر الغير خاضع	1846255.00	738717.00	1870346.00	466163.00

المعدل	%1	%1	%1	%1
الحقوق العادية	18462.00	7387.00	18703.00	4661.00
الغرامة 10 %	00	738.00	1870.00	466.00
الغرامة 25 %	4615.00	00	00	00
المجموع الملزم الدفع	23077.00	8125.00	20573.00	5127.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس. يتم احتساب هذه الأسس بقسمة الرسوم المدفوعة على معدل هذه الضريبة وذلك في حالة عدم وجود المبالغ في الإقرارات الشهرية G50 .

تم استلام الجواب للمكلف بالضريبة بتاريخ 2019/09/16 بحيث لم يتضمن أي عناصر تبرير جديدة وبالتالي تم تسليم التصحيح النهائي والذي تضمن الاحتفاظ بالأسس التي تم تبليغها في التصحيح الأولي

5- حقوق الطابع: جدول رقم 2- 13: يمثل الرسوم الغير المدفوعة.

التعيين	2016
رسوم غير مدفوعة	3 469.00
غرامة 25 %	346.00
المجموع الملزم الدفع	3 815.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

المطلب الرابع: أثر التحقيق المصوب والرقابة على التحصيل والصعوبات والحلول المقدمة لها.

الفرع الأول: أثر التحقيق المصوب على التحصيل الضريبي

إن التحقيق المصوب كما أشرنا له سابقا أنه يكون أقل شمولية بالنسبة للتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، إلا أنه قد يؤثر بنسبة أكبر على الحصيلة الضريبية، ومن خلال هذا قدمت لنا المعلومات الخاصة بإيرادات المتأتية من عملية الرقابة والتي تبين في الجدول أدناه:

جدول رقم 2-14- الإيرادات المتأتية بعد عميلة الرقابة .

السنة	المبرمجين	الخاضعين	المبالغ المحصلة
2015	12	12	20 786 065.00
2016	11	11	33 804 811.00
2017	10	10	4 223 598.00
2018	15	15	13 795 097.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

يمثل هذا الجدول عدد الملفات المبرمجة والخاضعة لعملية الرقابة الجبائية في إطار التحقيق المصوب حيث نلاحظ من خلال هذا الجدول أن في سنة 2016 قدرت المبالغ المالية المحصلة بـ 33 804 811.00 دج وهي أعلى حصيلة مقارنة بالسنوات السابقة مما يبين لنا أن زيادة التحصيل ليس مرتبط بعداد الملفات الخاضعة، وفي سنة 2017 كانت الحصيلة الضريبية في أدنى مستوياتها بمبلغ 4 223 598.00 دج مقابل برمجة 10 ملفات للتحقيق.

وعليه، نستنتج أن للتحقيق المصوب في المحاسبة دور بارز للمساهمة في تحسين وزيادة التحصيل الضريبي وباعتباره أحد آليات الرقابة الجبائية التي اتخذتها الإدارة الجبائية لاستعادة حقوق الخزينة العمومية المتملصة من قبل المكلفين بالضريبة إثر تهريبهم عن دفع مستحقاتهم.

الفرع الثاني: أثر الرقابة الجبائية على زيادة التحصيل الضريبي:

من خلال ما سبق من مختلف أنواع التحقيقات، ومن خلال المعلومات والإحصائيات المقدمة لنا من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس بمصلحة الإحصائيات يمكن إدراج الجدول التالي:

جدول رقم 2-15: إحصائيات حول المبالغ المحصلة.

التعيين	السنوات	2018	2019	2020	2021
التحصيل الجبري	2 430 342 435	2 335 417 037	1 900 206 105	3 150 117 341	
التحصيل الودي	22 476 506 410	23 818 527 630	23 850 656 812	24 702 647 093	
المجموع	24 906 848 845	26 535 944 667	25 750 862 917	27 852 764 434	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات المقدمة على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، مصلحة الإحصائيات.

من خلال الجدول أعلاه والإحصائيات التي يحتويها، نلاحظ أن مستوى التحصيل الضريبي يتزايد ويتحسن من عام لآخر، الأمر الذي يبين أنه للرقابة الجبائية دور هام في زيادة التحصيل. إلا أنه في عام 2020 وكما هو مبين في الجدول مستوى التحصيل منخفض بالنسبة لباقي السنوات، وهذا راجع ربما حسب المصلحة المكلفة بالإحصائيات إلى انتشار وباء كورونا والوضعية الصحية التي أثرت على المكلفين بالضريبة وكذا مديرية الضرائب وعدم تصريحهم في الوقت المحدد أو عدم التصريح كليا. ومنه نستنتج أن هناك ظروف مختلفة قد تعرقل عملية التحصيل الضريبي والتي تسعى الإدارة الجبائية إلى التقليل من أثارها السلبية بشتى الطرق القانونية.

الفرع الثالث: صعوبات الرقابة الجبائية والحلول المقترحة لها :

أولا- صعوبات الرقابة الجبائية: إن عملية الرقابة الجبائية دائما ما تواجه صعوبات تعرقل مهمة الأعوان المكلفين بها ومن بين هذه الصعوبات ما يلي:

- نقص الوعي الضريبي من طرف المكلف بالضريبة وذلك من خلال عدم تعاونه مع الإدارة الجبائية بتقديم المعلومات والتصريحات اللازمة.
- نقص الإمكانيات والوسائل المادية على مستوى الإدارة الجبائية والتي يجب توفرها لتساعدتهم في أداء وظائفهم
- عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والهيئات الأخرى بحجة السر المهني.
- صعوبة تقييم المخزون السلعي للمكلف.
- صعوبة برمجة الملفات الجبائية قصد إخضاعها للرقابة على الوثائق.
- صعوبة الفصل بين المعاملات التجارية الخاصة بالحساب البنكي للمكلف والمعاملات الشخصية الخارجة عن نطاق نشاطه التجاري .
- صعوبة الكشف عن التدليس في فواتير الشراء.
- ثانياً:-الحلول المقترحة:** ومن بين الحلول المقترحة التي يمكن أن تساهم في تقليص هذه الصعوبات وتحسين أداء الإدارة الجبائية لعملية الرقابة الجبائية ما يلي:
- نشر وتعميم ثقافة جبائية سواء كانت بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة كالصحف والمنشورات أو وسائل الإعلام السمعية والبصرية، لاطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الخاصة بالنظام الجبائي
- تأطير العمال وجلب الكفاءات وزيادة أجورهم ومنح تحفيزات لهم.
- يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التنظيم والتطبيق من خلال التحسين النوعي والكمي لإمكانياتها المادية والبشرية.
- خلق تعاون بينهما وبين الإدارات والهيئات المحلية الأخرى وهذا بالتنسيق فيما بينهما بتبادل المعلومات.
- تسهيل إجراءات العمل على نحو يكفل لها الوقوف على أحداث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة. في الحقل الضريبي.
- رفض كل الفواتير المقدمة من طرف المكلفين والتي يكون مصدرها من القائمة الاسمية الوطنية للمتهربين جبائياً .
- جبر كل المكلفين بتبرير الأعباء المشكوك فيها.
- تفعيل آلية الرقابة الجبائية.
- تنظيم الملفات الجمالية وترتيبها حسب النظام، وحسب طبيعة النشاط من أجل تسهيل عملية البحث وإجراء الرقابة الجبائية.
- يجب الفصل بين الحساب البنكي للمكلف وباقي حساباته الشخصية.

خلاصة الفصل

للإدارة الجبائية دور هام لدفع عجلة التنمية الاقتصادية إذ تعتبر أداة ربط بين الخزينة العمومية والمكلفين بالضريبة، إذ تسعى هذه الأخيرة إلى استرجاع الحقوق المالية للخزينة المسلوقة نتيجة تهرب المكلفين بكل الطرق الممكنة سواء كانت بحسن النية أو بسوء النية من دفع ما عليهم من ضريبة اتجاه الإدارة الضريبية.

ومن خلال دراستنا في هذا الفصل للجانب التطبيقي الذي تضمن دراسة ميدانية أجريت على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، تعرفنا على مختلف هياكل المديرية لاسيما المديرية الفرعية للتحصيل والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي خولت لأعاون ذو كفاءة للقيام بها من خلال الإطلاع على الوثائق والسجلات المحاسبية المصرح بها من أجل التأكد من صحتها ومصداقيتها، مع توضيح آليات الرقابة الجبائية والمتمثلة في التحقيق المصوب، التحقيق المحاسبي وكذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف ومدى فعاليتها والتي تساهم في زيادة التحصيل الضريبي.

الخاتمة العامة

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي منحها المشرع الجزائري للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، واكتشاف الأخطاء والانحرافات المسجلة لتقويمها وتصحيحها، هذا بغرض استرجاع أموال الخزينة العمومية وتسديد نفقاتها.

ومن جهتها، تقدم الإدارة الجبائية مجموعة من الضمانات والصلاحيات لأعوان الرقابة من أجل تيسير أداء مهامهم مثل حق الإطلاع واستدراك الخطأ، كما تعمل دوما جاهدة لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي بشتى أشكاله، عن طريق وضع ومنح ضمانات للمكلفين بالضريبة متمثلة في حقوق وواجبات لتسهيل عملية التحصيل الضريبي وتقريب المكلفين للإدارة، وبالتالي زيادة مستوى الحصيلة الضريبية، حيث يرى المكلفون أن دفع الضريبة يشكل عبئ عليهم.

وحتى تكون هناك إجابة للإشكالية المطروحة سابقا، قمنا بدراسة نظرية شاملة تضمنت جميع جوانب الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي متبعة بالعلاقة بينهما، ولتدعيم هذا البحث أجرينا دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس للوقوف على نتائج حقيقية لمدى فعالية آليات الرقابة الجبائية وتبيان أهميتها عند محاسبة المكلفين، و إبراز دور هذه الرقابة في زيادة التحصيل الضريبي.

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمديرية الفرعية للتحصيل الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس، والتي تطرقنا فيها إلى دراسة ملفين خاضعين للتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب توصلنا إلى النتائج التالية:

- يتهرب المكلفون بالضريبة عن دفع ما عليهم من مستحقات لاعتبارهم أنها تشكل عبئ عليهم، مما يؤثر سلبا على الخزينة العمومية، لذا لجأت الإدارة الجبائية من خلال الرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وهذا ما يؤكد الفرضية الأولى.

- وضعت الإدارة الجبائية آليات وإجراءات فعالة للرقابة الجبائية لتحقيق أهدافها وتحصيل مستحقاتها، وخولتها لأجهزة مختصة وأعوان يتمتعون بالكفاءة العالية والمصدقية لإجراء التحقيق اللازم فيما يخص التصريحات الجبائية، وهذا ما يؤكد الفرضية الثانية.

- من خلال إخضاع المكلفين للرقابة الجبائية والتأكد من تصريحاتهم ومدى صحتها، فإن الإدارة الجبائية تمنع كل عملية تدليسية وانحراف أو تجاوز ناتج عن المكلف بالضريبة، وبالتالي مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منه وعليه المساهمة في زيادة التحصيل الضريبي، وبهذا قد أثبتنا صحة الفرضية الثالثة.

-للضريبة أهمية بالغة بالنسبة للدولة باعتبارها أهم مصدر لزيادة إيرادات الخزينة العمومية لتغطية النفقات العامة وتنمية الاقتصاد الوطني.

-تسعى الإدارة الجبائية إلى تقريب المكلفين منها وتسهيل عملية الدفع عن طريق منحهم ضمانات.

-تعقد التشريعات والأنظمة الضريبية أدى بتهرب المكلفين من دفع الضرائب الواجبة عليهم اتجاه الإدارة الجبائية ولهذا فقد تم وضع عقوبات صارمة وغرامات تلجأ لها الإدارة لتحسين وزيادة الحصيلة الضريبية.

-هناك طريقتين أساسيتين تعتمد عليهما الإدارة الجبائية لتحصيل الضريبة والمتمثلة في التحصيل الودي أي بالتراضي مع المكلفين بمنحهم تسهيلات مثل دفع مستحقاتهم وفق جدول زمني، والتحصيل الجبري والذي تلجأ له الإدارة في حالة نفاذ كل الطرق الودية المتاحة للمكلفين والتي قد تكون بالحجز الإداري أو الغلق الفوري للمحلات التجارية أو المهنية.

-تعمل الرقابة الجبائية على فحص ومراقبة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة واكتشاف مواطن الخطأ والتجاوزات قصد تصحيحها واسترجاع المال العام وبالتالي المساهمة في زيادة التحصيل الضريبي.

-نظرا للصعوبات التي تواجهها الإدارة الجبائية فهي تعمل على بذل أقصى جهد للتخلص من أي عائق يؤثر على عملية الرقابة الجبائية وعملية التحصيل لرفع مردود ضرائبها

الاقتراحات والتوصيات:

بعد النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة دفعنا إلى تقديم الاقتراحات والتوصيات في النقاط التالية:

-ضرورة نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وتحسيسهم لأهمية التصريح الصادق وأثره على الخزينة العمومية لكونها حق من حقوق الدولة.

-وضع نظام معلوماتي مركزي على المستوى الوطني يحتوي ويعالج المعلومات الضرورية الخاصة بالمكلف بهدف تضيق مساحة التهرب الضريبي.

-محاولة إيجاد طرق وأساليب فعالة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منه والذي يعتبر العائق الرئيسي لعملية التحصيل الضريبي.

-ضرورة تحديد معايير تتسم بالوضوح والموضوعية لانتقاء الملفات الجبائية التي سوف تخضع للرقابة الجبائية.

-العمل على سن تشريعات جبائية خالية من كل تعقيد لضمان سهولة فهمها من طرف المكلفين.

أفاق الدراسة:

من خلال هذا البحث والدراسة التي قمنا بها، نقترح بعض المواضيع لدراستها مستقبلا انطلاقا مما توصلنا له وذلك كما يلي:

- مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.
- ترقية الإدارة الجبائية في ظل التغيرات الإقتصادية.
- واقع الرقابة الجبائية في ظل التصريحات الجبائية الإلكترونية وفق الاصلاحات الجبائية الجديدة.
- مدى فعالية وكفاية آليات الرقابة الجبائية في تنمية وتحسين التحصيل الضريبي.

قائمة المراجع.

أولاً-المراجع باللغة العربية:

أ-الكتب والمطبوعات

- 1-بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
 - 2-حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.
 - 3-خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 34 حي لابروريار، بوزرية، الجزائر، 2014.
 - 4-زغدو علي المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
 - 5-سايج فايز، مطبوعة محاضرات في مقياس المراجعة الجبائية "موجهة إلى طلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص محاسبة وجباية بقسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة امحمد بوقرة بومرداس.
 - 6-شعباني لطفي، مطبوعة في المراجعة الجبائية، السنة الثالثة ليسانس تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم المالية والمحاسبة.
 - 7-صالح يالعيد، الوجيز في قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، الطبعة 3، دار هومة الجزائر، 2008.
 - 8-صباح عبد الرحمان، مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير، التقييم، التصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
 - 9-الصحن عبد الفتاح، سرايا محمد السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر، مصر، الإسكندرية، 2004.
 - 10-عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
 - 11-قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البويرة، الجزائر، 2014/2015.
 - 12-محززي عباس محمد، "اقتصاديات الجباية والضرائب" الطبعة 3، دار هومة للنشر، بوزريعة، الجزائر، 2003.
 - 13-ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004.
 - 14-ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
- ب-مذكرات الماستر وأطروحات الدكتوراه

- 1-بلحداد الياس حسام الدين، بن ضيف ياسين، التحقيق المصوب وأثره على التحصيل الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة برج بوعرييج، 2020/2021.
- 2-بن صفي الدين احلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر 1، 2013/2014.
- 3-بن عمار إيمان، ترياقي كنزة، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي، دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بومرداس، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2019/2020.
- 4-بودرواز أيوب، شريفي أسامة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييج، 2020/2021.
- 5-بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية و بنوك كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة تلمسان، 2009.
- 6-بولخوخ عيسى، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع اقتصاد التنمية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2003-2004.

- 7- الداودي محمد، الادارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان الجزائر، 2006/2005.
- 8- عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
- 9- قارة ساعد هاجر، دور الرقابة الجبائية في التقليل من حدة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2017.
- 10- قلاب ذبيح الياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
- 11- كرايمية أسماء، سلامة الجمعي، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص نفود مالية، جامعة العربي التبسي، باتنة، 2017.
- 12- كردودي سهام، لمعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009.
- 13- مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، حالة ولاية المسيلة، خلال الفترة 2004-2008، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة بومرداس، 2009-2010.
- 14- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003/2004.
- ج- القوانين والوثائق الرسمية**
- 1- المادة 20 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009.
- 2- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، قانون المالية، 2006، المادة 146 معدلة بموجب المادة 39.
- 3- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة.
- 4- المادة 20، مكرر الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب.
- 5- المادة من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، الجريدة الرسمية، العدد 09، 1991.
- د- المقالات والدوريات والمجلات**
- 1- بوزيد سفيان، التهرب الضريبي، مفهوم و قياس، العدد رقم 15، جوان 2016.
- 2- خذيري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدف محاربة التهرب الضريبي وتنمية الإيرادات الجبائية، دراسة حالة الجزائر، 2011-2018، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 2009، 02.
- 3- خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، خلال الفترة، 2010-2014، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، جوان 2019.
- 4- مغاري عبد الرحمان، د. شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جوان 2013.
- 5- ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 08، 2008.

ثانيا-المراجع باللغة الفرنسية

1-Jacques duhem et michel jammes, audit et gestion fiscale de l'entreprise, edition EFE, Paris, 1996.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R
N°

A

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

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

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

**Nom, prénom et grade
des vérificateurs**

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

الملحق 02: وثيقة بداية أعمال التحقيق.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série Q n° 23

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Fiche de début des travaux
de Vérification

..... Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale.....

Nom / Prénom ou raison sociale.....

Activité.....

Adresse.....Tel.....

Avis de vérification N°.....du.....

Remis-le.....

Période à vérifier duau.....

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :
.....
.....

Date de début des travaux préparatoires.....

Date du contrôle inopiné (1).....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond).....

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

Série Q n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Notification 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 :

En conséquence , nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposez, 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 willaya, 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.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Position fiscale :

De par l'activité exercée de vente en gros de matériaux de construction, et vue la nature juridique de votre entreprise, vous êtes légalement soumis aux impôts, droits et taxes ci-après :

1) impôts directs et taxes assimilées :

- A l'impôt sur revenu globale (IRG) au titre des revenus réalisés conformément aux dispositions des articles 1,11 et 104 du C.I.D.T.A.
- A la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) au taux de 2% sur le montant des chiffres d'affaire réalisés conformément aux articles 217 à 222 du code des impôts directs et taxes assimilées (CID).
- Aux versements des retenues IRG sur salaires (articles 75-1 ; 129-1 et 130-2 du C.I.D) de par votre qualité d'employeur.

2) Droits de timbre :

- Aux droits de timbre sur le montant des factures établies et réglées en espèce (Art 100 du code du timbre).

3) Taxes sur les chiffres d'affaires :

- A la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au taux de 17%, 7% pour l'exercice 2015 et 2016, et 19%,9% pour l'exercice 2017, et 2018 et ce sur le montant des chiffres d'affaires réalisés (articles 21 du code des taxes sur le chiffre d'affaires).

4) Taxe d'apprentissage et taxe de formation professionnelle continue :

- A la taxe de formation professionnelle et à la taxe d'apprentissage, conformément aux dispositions des articles 55 et 56 de la loi n°97-02 du 31.12.1997 portant loi de finances pour 1998, ainsi que les dispositions du décret exécutif n°09-262 du 24.08.2009, aux taux de 1 % par chaque taxe sur la masse salariale brute.

I. Examen de la comptabilité :

A. Présentation :

La comptabilité présentée est tenue suivant le système centralisateur et réunit les documents suivants :

1- Journaux et livres auxiliaires :

- Journaux auxiliaires informatisés des achats des années 2015 à 2018.
- Journaux auxiliaires informatisés des ventes des années 2015 à 2018.
- Journaux auxiliaires informatisés de la caisse des années 2015 à 2018.
- Journaux auxiliaires informatisés de la banque des années 2015 à 2018.
- Journaux auxiliaires informatisés des opérations diverses des années 2015 à 2018
- Journaux auxiliaires informatisés des investissements des années 2015 à 2018.

2- Autres pièces Présentées:

- Factures d'achats des années 2015 à 2018.
- Factures de ventes des années 2015 à 2018.
- Factures de charges des années 2015 à 2018.

ب. ق

- Relevés Bancaires des années 2015 à 2018.
- Déclarations fiscales et parafiscales des années 2015 à 2018.

B. Irrégularités :

L'examen de votre comptabilité et de votre dossier fiscal a permis de relever les irrégularités listées ci – dessous :

1. Encaissements non comptabilisés.
2. Achats non déclarés.
3. Solde anormalement créditeur de la caisse.
4. Non acquittement de la taxe d'apprentissage.
5. Récupération de la TVA irrégulières.
6. Déduction de charges fiscalement non déductible.
7. Défaut d'application de réfaction sur chiffres d'affaires encaisse en espèces « Versement » en matière de TAP.

C. Conclusion :

A la lumière de ce qui précède et compte tenu des irrégularités citées ci-dessus, l'Administration Fiscale ne peut accepter vos déclarations des années 2014 à 2017.

Ces dernières seront de ce fait rectifiées selon la procédure contradictoire de redressement, conformément aux dispositions de l'article 42 du code des procédures fiscales.

III. Régularisations :

1) Analyse des chiffres d'affaires

- Solde anormalement créditeur dégage du compte caisse en 2015, pour les valeurs suivantes :

- 02/05/2015 :	$\left\{ \begin{array}{l} \text{Débit} = 3\,769\,232.26 \text{ DA} \\ \text{Crédit} = 3\,895\,384.62 \text{ DA} \end{array} \right.$
	Déférence = 126 152.36 DA
- 02/12/2015 :	$\left\{ \begin{array}{l} \text{Débit} = 3\,907\,843.21 \text{ DA} \end{array} \right.$

Crédit = 4 196 590.27 DA

Déférence = 288 747.06 DA

Soit un total de : $126\ 152.36 + 288\ 747.06 = 414\ 899.42$ TTC, converti en HT = 354 614.00 DA

- L'exploitation de votre relevé bancaire BDL en 2017, a permis de relever que la recette encaissée le 26/01/2017 d'un montant de 242 000.00 DA n'a pas été comptabilisée et déclarée soit en HT = 203 361.00 DA
- La facture d'achat présentée n°034 du 04/10/2016 d'un montant en HT = 122 800.00 DA du fournisseur « CMA » n'a pas fait l'objet de comptabilisation, et ce fait ça « achat » sera converti en chiffre d'affaires non déclarée par application d'une marge brute tissée de vos déclaration aux achats non déclarées et ce comme suit : $122\ 800.00\ DA * 1.0892 = 133\ 840.00\ DA$

Les montants hors taxes suscités, sont considérés comme des chiffres d'affaires éludés imposables à la TAP et à la TVA et repris comme produit imposable à L' IRG

- Perte de la réfaction de 30% sur les ventes en gros réalisées en espèces au cours de l'année 2018 « Versement bancaire » conformément aux dispositions des articles 8 et 10 de la loi finance 2018
CA avec réfaction déclaré sur G50 = 52 520 226.00 DA
CA encaissé par chèque = $14\ 805\ 097.00 / 1.19 = 12\ 441\ 257.00\ DA$
CA sans réfaction imposable = $40\ 078\ 969.00\ DA * 0.3 = 12\ 023\ 690.00\ DA$

2) Réajustement des résultats :

Vos résultats sont obtenus par l'addition à ceux déclarés, les chiffres d'affaires dissimulés déterminés ci-haut, ainsi que les éléments illustrée dans les tableaux désignés ci-après : « charges fiscalement non déductibles » :

Année 2015

- La comptabilisation de la taxe sur véhicule neuf comme charge (cpt 64510) au lieu de la considérés comme élément de Prix et ce pour un montant de 300 000.00 DA calculé sur la facture n°08837/15 du 02/07/2015, établie par le fournisseur SARL EMIN AUTO
- Amortissement pratiqué non déductible :

- Amortissement sur véhicule de tourisme calculé sur une base dépassant le plafond le seuil admis de 1 000 000,00 DA et ce en application des dispositions de l'article 141 du code des impôts directs et TA.

N° Facture	Date	Véhicule	Prix d'acha	Amor pratiqué	Amor Admis	Amortissement à Réintégré
C37181	04/10/12	Leon 2.0 TDI 315217-00-16	1 760 683	352 130	200 000	152 130.00
F0212934	29/09/14	Client/EXP	1 113 247	222 649	200 000	22 649.00
TOTAL						174 779.00

Année 2016 :

- Amortissement pratiqué non déductible :
- Amortissement sur véhicule de tourisme calculé sur une base dépassant le plafond le seuil admis de 1 000 000,00 DA et ce en application des dispositions de l'article 141 du code des impôts directs et TA.

N° Facture	Date	Véhicule	Prix d'achat	Amor partiqué	Amor Admis	Amortissement à Réintégré
C37181	04/10/12	Leon 2.0 TDI 315217-00-16	1 760 683	352 130	200 000	152 130.00
F0212934	29/09/14	Client/EXP	1 113 247	222 649	200 000	22 949.00
TOTAL						174 779.00

Année 2017 :

- Manque contrat de location de parc pour un montant de 144 000.00 DA.
- Charge au nom de monsieur....., facture n°SR015ATVF00209 du 13/07/2017 pour un montant de HT = 65 309.89 DA.
- Amortissement pratiqué non déductible :

Amortissement sur véhicule de tourisme calculé sur une base dépassant le plafond le seuil admis de 1 000 000,00 DA et ce en application des dispositions de l'article 141 du code des impôts directs et TA.

N° Facture	Date	Véhicule	Prix d'achat	Amor partiquè	Amor Admis	Amortissement à Réintégrée
C37181	04/10/12	Leon 2.0 TDI 315217-00-16	1 760 683	352 130	200 000	152 130.00
F0212934	29/09/14	Client/EXP	1 113 247	222 649	200 000	22 949.00
TOTAL						174 779.00

Année 2018 :

- Manque contrat de location de parc pour un montant de 144 000.00 DA.
- Amende et Pénalité non réintgrée au résultat fiscal pour un montant de 65 611.00 DA
- Amortissement pratiqué non déductible :

Amortissement sur véhicule de tourisme calculé sur une base dépassant le plafond le seuil admis de 1 000 000,00 DA et ce en application des dispositions de l'article 141 du code des impôts directs et TA.

N° Facture	Date	Véhicule	Prix d'achat	Amor partiquè	Amor Admis	Amortissement à Réintégrée
F0212934	29/09/14	Client/EXP	1 113 247	222 649	200 000	22 949.00
TOTAL						174 779.00

- Non réintgrée au résultat fiscal de la taxe d'apprentissage en 2016 à 2018

Ainsi les totaux des charges rejetées par année comme suit

Désignations	2015	2016	2017	2018
Contrat de location	00	00	144 000.00	144 000.00
Charges ne concernant pas l'entreprise	65 309.00	00	31 520.00	00
Taxe sur véhicule neuf	300 000.00	00	00	00
Amortissements non déductibles	174 779.00	174 779.00	174 779.00	22 649.00
Amende et Pénalités non déductibles	00	00	00	65 611.00
Taxe d'apprentissage	00	12 131.00	4 462.00	9 105.00
Total non déductibles	540 088.00	186 910.00	354 761.00	241 365.00

Récapitulation des résultats reconnus :

Désignations	2015	2016	2017	2018
Résultats déclarés	983 718.00	1 084 255.00	974 546.00	290 832.00

Rehaussements sur chiffre d'affaires	354 614.00	133 840.00	203 361.00	00
Charges non déductibles	540 088.00	186 910.00	354 761.00	241 365.00
Résultat fiscal reconnu	1 878 420.00	1 405 005.00	1 532 668.00	532 197.00
Bénéfice dissimulé	894 702.00	320 750.00	558 122.00	241 365.00

3) Etude de la TVA/Achats :

La TVA sur achats suivantes déduite sur vos déclarations est touchée d'irrégularités suivantes :

- Année 2015 :

- TVA déduite sur facture N°SR015ATVF01194 libelle au nom de monsieur, HT = 65 309.89 DA et une TVA = 11 102.68 DA.
- Tva à Reverser récupérée sur charges ne générant pas d'opération imposable (Article 41-1 de TCA) :

N° Facture	Date	Produit	HT	TVA	G50
080/2015	16/11/2015	Accessoires Autos	80 000.00	13 600.00	12/2015
088/2015	19/12/2015	//	65 000.00	11 050.00	12/2015

- Récupération de la TVA sur des avoirs financiers les montant suivants :

6 701.43+ 3681.18+2875.12+7238.80+6287.62+3619.40+2906.01 +2906.01 +6763.21
+3381.60+5812.02 +2430.42+9959.47=64 562.29.

Soit un total en 2015 =100 314.00

- Année 2016 :

- Récupération de TVA sur factures d'avoir financiers pour les sommes suivantes :

2 484.41+6 991.68+6 117.96+5 660.39 + 5 660.39+10 780.61+2 650.14 +13 229.14 +10 017.27 +
5 660.39=69.252.00.

Soit un total en 2016= 69 252.00.

- Année 2017 :

TVA à reverser : véhicule de tourisme

N° Facture	Date	Véhicule	HT	TVA	Désignation	G50
FVA1H03585	02/05/17	Leon 2.0 TDI 315217-00-16	7 000.00	1 330.00	Entretien et Réparation	05/17

Soit un total en 2017 = 1 330.00

- Année 2018 :

*TVA à reversé :

- Fournisseur SARL LAHOUAZI BROTHER

Facture n° FV004/18 pour un montant en HT = 52 100.83 DA, TVA = 9 899.16 DA, non réglée, récupérée sur G50 de mois 10/2018. (Article 30 du TCA).

N° Facture	Date	Véhicule	HT	TVA	Désignation	G50
FVAA1103132	12/09/18	Leon 2.0 TDI 315217-00-16	21 377.45	4 061.72	Entretien et Réparation	09/18
FVAA1104551	23/12/18	//	8 250.00	1 567.50	//	12/18
FVVA1101979	24/06/18	//	18 304.14	3 477.79	//	07/18

Soit un total en 2018 = 19 006.00 DA

4) Contrôle de l'IRG/salaires:

Ce contrôle n'appelle aucune remarque particulière

5) Contrôle du droit du timbre :

Ce contrôle est soldé par le rappel des droits non acquittés de 3 469.46 DA en 2016.

6) Taxe d'apprentissage :

Les salaires versés aux personnels en 2015, n'ont pas soumis à la taxe d'apprentissage, et en application des articles 55 et 56 de la loi n°96-02 du 31.12.1997 portant loi de finances pour 1998, ainsi que les dispositions des décrets exécutifs n° 98-149 du 13/05/1998 et n°09-262 du 24.08.2009, la masse salariale brute est soumise à une taxe d'apprentissage de 1%.

IV/ IMPOSITIONS :

1) Taxe sur la valeur ajoutée (TVA):

Désignation	2015	2016	2017	2018
Rehaussement sur chiffres d'affaires	354 614.00	133 840.00	203 361.00	00
Droits simples (17%,19%)	60 284.00	22 752.00	38 638.00	00
TVA à Reverser	100 314.00	69 252.00	1 330.00	19 006.00
Total des droits	160 598.00	92 004.00	39 968.00	19 006.00
Taux de Pénalité	15%	15%	10%	10%
Pénalité	24 089.00	13 800.00	3 996.00	1900.00
Total exigible	184 687.00	105 804.00	43 964.00	20 906.00

Le taux de la taxe sur la valeur ajoutée applicable est de (17%,19%) conformément à l'article 21 du code des taxes sur chiffre d'affaires. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales, en application de l'article 115 du code des taxes sur chiffre d'affaires.

2) Taxe sur l'activité Professionnelle (TAP) :

Désignation	2015	2016	2017	2018
Rehaussement sur chiffres d'affaires	354 614.00	133 840.00	203 361.00	00
CA « Réfaction »	00	00	00	12 023 690.00
Total imposable	354 614.00	133 840.00	203 361.00	12 023 690.00
Droits Simples (2%)	7 092.00	2 676.00	4 067.00	240 473.00
Taux de Pénalité	10%	10%	10%	25%
Pénalité	709.00	267.00	406.00	60 118.00
Total à payer	7 801.00	2 943.00	4 473.00	300 591.00

Le taux de la taxe sur l'activité Professionnelle applicable est de 2% conformément à l'article 222 du code des impôts directs et taxes assimilées, Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales en application de l'article 193 du même code.

3) Impôts sur le revenu Global :

Désignations	2015	2016	2017	2018
Bénéfices rectifiés	1 878 420.00	1 405 005.00	1 532 668.00	532 197.00
Bénéfices déclarés	983 718.00	1 084 255.00	974 546.00	290 832.00
Bénéfices dissimulés	894 702.00	320 750.00	558 122.00	241 365.00
Droits simples	525 447.00	361 501.00	404 433.00	99 659.00
Droits constatés	235 115.00	265 276.00	262 363.00	34 166.00
Droits éludés	290 332.00	96 225.00	142 070.00	65 493.00
Taux de Pénalités	25%	15%	15%	15%
Pénalité	72 583.00	14 433.00	21 310.00	9 823.00
Total exigible	362 915.00	110 658.00	163 380.00	75 316.00

L'Impôt sur le Revenu Global est calculé tel que prévu à l'article 104 du à l'article104 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales, en application des dispositions de l'article 193 du même code.

Cette régularisation se fera par l'inspection territorialement compétente « inspection gestionnaire de votre dossier IRG » et ce conformément aux dispositions de l'article 08 du CIDTA.

4) Taxe d'apprentissage :

En application des articles 55 et 56 de la loi n°96-02 du 31.12.1997 portant loi de finances pour 1998, ainsi que les dispositions des décrets exécutifs n° 98-149 du 13/05/1998 et n°09-262 du 24.08.2009, la masse salariale brute est soumise à une taxe d'apprentissage de 1%.

Les droits rappelés sont assortis d'une pénalité fiscale, en application de l'article 193 du code des impôts directs et taxes assimilées.

Désignations	2015	2016	2017	2018
Salaires imposables	1 846 255.00	1 951 817.00	2 316 546.00	1 376 663.00
Salaires imposés*	00	1 213 100.00	446 200.00	910 500.00
Salaires non imposés	1 846 255.00	738 717.00	1870 346.00	466 163.00
Taux	1%	1%	1%	1%
Droits simples	18 462.00	7 387.00	18 703.00	4 661.00
Pénalité (10%)	00	738.00	1 870.00	466.00
Pénalité (25%)	4 615.00	00	00	00
Total Exigible	23 077.00	8 125.00	20 573.00	5 127.00

Ces bases sont calculées par division des droits payés sur le taux de cette taxe et ce en l'absence des montants sur les déclarations mensuelle G 50.

5) Droit du timbre :

Désignation	2016
Droits non acquitté	3 469.00
Pénalité (25%)	346.00
Total Exigible	3 815.00

Chef de brigade

Nom et grade des Vérificateurs

الملحق 04: الجدول الفردي للمكلف الذي يبين مختلف الضرائب المدفوعة.

IMPOI	Année	Base imposable	Base Déc	Réhausse	Taux	Droit impos	Droit Déc	Montant	Taux	Pénali	Total
Tva aRéversée	15a18					189 902		189 902			189 902
Tva sur Vente	2015			354 614	17%	60 284		60 284			60 284
	2016			133 840	17%	22 752		22 752			22 752
	2017			203 361	19%	38 638		38 638			38 638
Penalité	15a18									43 785	43 785
TAP	2015			354 614	2%	7 092		7 092	10%	709	7 801
	2016			133 840	2%	2 676		2 676	10%	267	2 943
	2017			203 361	2%	4 067		4 067	10%	406	4 473
	2018			12 023 690	2%	240 473		240 473	25%	60 118	300 591
IRG	2015	1 853 770	983 718	870 052		516 819	235 115	281 704	25%	70 426	352 130
	2016	1 405 005	1 084 225	320 750		361 501	265 276	96 225	15%	14 433	110 658
	2017	1 387 338	974 546	412 792		356 201	232 364	123 837	15%	18 576	142 413
	2018	379 090	290 832	88 258		53 727	34 166	19 561	10%	1 956	21 517
Dt	2016					3 469		3 469	25%	346	3 815
T App	2015	1 846 255	-	1 846 255	1%	18 462		18 462	25%	4 615	23 077
	2016	1 951 817	1 213 100	738 717	1%	19 518	12 131	7 387	10%	738	8 125
	2017	2 316 546	446 200	1 870 346	1%	23 165	4 462	18 703	10%	1 870	20 573
	2018	1 376 663	910 500	466 163	1%	13 767	9 105	4 662	10%	466	5 128
						1 932 514	792 619	1 139 895		218 711	1 358 606