

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:

التدقيق الجبائي ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس-

تحت إشراف الأستاذة:

- حدوش زهرة

من إعداد الطلبة:

- برو محمد

- توجي عصام عبد الملك

رقم المذكرة 145

السنة الجامعية: 2023 / 2024م

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:

التدقيق الجبائي ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس-

تحت إشراف الأستاذة:

- حدوش زهرة

من إعداد الطلبة:

- برو محمد

- توجي عصام عبد الملك

رقم المذكرة 145

السنة الجامعية: 2024/2023م

شكر وتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: (من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أهدى

إليكم معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له)

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه، ملء السموات وملء الأرض، وملء ما
شئت من شيء بعد، اهل الثناء والمجد، أحق ما قال العبد، وكلنا لك عبد، اشكرك
ربي على نعمك التي لا تعد، وألأنك التي لا تحد، احمد ربي واشكرك على ان يسررت
لنا إتمام هذا البحث على الوجه الذي نرجو ان ترضي به عنا.

نتقدم بالشكر إلى من دعمتنا في هذا البحث وقدمت التوجيهات والنصائح،

مشرفتنا الفاضلة

الأستاذة: "حدوش زهرة"، التي لها الفضل - بعد الله تعالى - علينا وعلى

البحث منذ كان الموضوع عنوانا وفكرة إلى أن صار بحثا.

فلك منا الشكر كله والتقدير والعرفان، ونسأل الله أن يجزيها عنا خير الجزاء.

كما يسرنا أن نتوجه بالشكر الجزيل والعرفان إلى المؤطران اللذان لم يبخلوا علينا

بإرشاداتهم وتوجيهاتهم القيمة ونصائحهم الغزيرة، كما نشكر لهم صبرهم علينا

وامدادهم لنا بكل ما احتجناهم

نخص بالذكر المؤطر: "رضا"، وكذلك المؤطرة: "أسيا بن منصور".

فتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

إهداء

من قال أنا لها... نالها

الحمد لله حبا وشكرا وامتنان على البدء والختام

لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها ان تكون، لم يكن الحلم قريبا، ولا الطريق كان محفوظا بالتسميلات لكنني فعلتها فالحمد لله الذي يسر البدايات وبلغنا النهايات. بعد مسيرة دراسية حملت في طياتها الكثير من الصعوبات اهدي ثمره جهدي المتواضعة وفرحة تخرجي إلى والدي رحمة الله عليه.

إلى الغالية والشمعة التي كانت نورا لي، التي ساندتني طول مسيرتي وهونتك على الطريق، إلى الإنسانية العظيمة أمي.

إلى من علموني أن ارتقي سلم الحياة بحكمة وصبر، إلى من شدت عضدي بهم فكانوا لي ينابيع ارتوي منها أخواتي الغاليات.

لكل من كان لي عوناً وسندا في هذه الطريق، للأصدقاء الأوفياء إلى من مدوا يد العون عند حاجتي.

أهديكم هذا الإنجاز الذي طالما تمنيت، وها أنا اليوم اتممت أول ثمراته بفضل الله عز وجل.

فالحمد لله على ما وهبتني.

محمد

إهداء

أهدي هذا العمل

إلى كل من ساهم في تحقيق هذا العمل.

إلى والديّ العزيزين، اللذين كانا دائماً مصدر دعمي وإلهامي. والدي الحبيب، الذي علمني معنى العمل الجاد والمثابرة، وكان مثلاً يُحتذى به في قوة الإرادة والتفاني. والدي الغالية، التي كانت دوماً حنونة ومتفانية في حبها، ولم تبخل عليّ بدعواتها ونصائحها وتوجيهاتها الحكيمة. لقد كنتم السند الحقيقي في كل لحظة، وأهديكم هذا النجاح تعبيراً عن امتناني العميق لجهودكم وتضحياتكم.

إلى أختيّ العزيزتين، اللتين كانتا دوماً بجانبني في كل خطوة، وشاركتا معي لحظات الفرح والتحديات. أنتنّ مصدر فخري واعتزازي، ووجودكنّ في حياتي كان له الأثر الكبير في دعمي وتشجيعي لتحقيق هذا النجاح. إلى أصدقائي الأعماء، الذين وقفوا بجانبني وأمدوني بالتشجيع والمساندة خلال هذه الرحلة الطويلة.

إلى أساتذتي الكرام، الذين لم يبخلوا عليّ بمعرفتهم وخبراتهم، وكانوا دائماً نموذجاً يُحتذى به في الجد والاجتهاد.

إلى كل من ساهم بكلمة طيبة أو دعوة مخلصة، شكراً من القلب لكم جميعاً.

محام محمد المالك

المخلص:

يسبب التهرب الضريبي خسائر كبيرة في إيرادات الدولة، مما يهدد قدرتها على تقديم الخدمات العامة وتحقيقها للتنمية الاقتصادية المستدامة، لذلك كان الهدف من هذه الدراسة هو اظهار الدور الذي يلعبه التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، ولبلوع هذا الهدف تمّ استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري لعرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الجبائي والتهرب الضريبي، واستخدام المنهج التحليلي لتحليل المعلومات والإحصائيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس والمتعلقة بسنوات 2020، 2021، 2022 و2023 مع عرض دراسة حالة في التحقيق المحاسبي، وتوصلت الدراسة إلى أنّ نسبة تغطية الملفات الخاضعة للتحقيق ضئيلة جدا بالنظر إلى إجمالي التحقيقات المبرمجة وإجمالي الملفات القابلة للتحقيق التابعة للنظام الحقيقي، وقلة عدد المحققين على مستوى المديرية يؤثر سلبا على سيرورة التحقيق، ممّا يؤثر بشكل كبير على تزايد ممارسات التهرب الضريبي وصعوبة اكتشافها.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، التدقيق الجبائي، الإدارة الجبائية، مديرية الضرائب بومرداس.

Résumé:

L'évasion fiscale entraîne d'importantes pertes de revenus pour l'État, menaçant sa capacité à fournir des services publics et à réaliser un développement économique durable. Ainsi, l'objectif de cette étude était de mettre en évidence le rôle de l'audit fiscal dans la lutte contre l'évasion fiscale. Pour atteindre cet objectif, une approche descriptive a été utilisée dans la partie théorique pour présenter divers concepts liés à l'audit fiscal et à l'évasion fiscale, tandis qu'une approche analytique a été adoptée pour analyser les informations et les statistiques fournies par la Direction des impôts de la wilaya de Boumerdès pour les années 2020, 2021, 2022 et 2023, incluant une étude de cas dans l'enquête comptable. L'étude a conclu que le taux de couverture des dossiers soumis à enquête est très faible par rapport au total des enquêtes programmées et au nombre total de dossiers éligibles à l'enquête relevant du régime réel, et que le faible nombre d'enquêteurs au niveau de la direction affecte négativement le déroulement des enquêtes, ce qui a un impact significatif sur l'augmentation des pratiques d'évasion fiscale et la difficulté de les détecter.

Mots-clés: Evasion fiscale, audit fiscal, administration fiscale, Direction Des Impôts de Boumerdès.

فہرست المحتویات

فهرس المحتويات

الصفحة	البيان
I	شكر وتقدير
II	الإهداء
IV	الملخص
VI	فهرس المحتويات
IX	قائمة الجداول والأشكال
XII	قائمة الملاحق
ب-هـ	مقدمة
56-02	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي والتهرب الضريبي
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي
03	المطلب الأول: تعريف التدقيق الجبائي، أهميته وأهدافه
07	المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي
12	المطلب الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني للتدقيق الجبائي
25	المطلب الرابع: مقومات التدقيق الجبائي
33	المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي
33	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأسبابه
37	المطلب الثاني: أساليب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه
41	المطلب الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي
54	المطلب الرابع: دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي
56	خلاصة الفصل
91-58	الفصل الثاني: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بومرداس
58	تمهيد
59	المبحث الأول: عرض عام للمؤسسة المستقبلية وفعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي

فهرس المحتويات

59	المطلب الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس
61	المطلب الثاني: تقديم الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس
67	المطلب الثالث: المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس
70	المطلب الرابع: فعالية مديرية الضرائب لولاية بومرداس في مكافحة التهرب الضريبي
76	المبحث الثاني: دراسة حالة في التحقيق المحاسبي
76	المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي
78	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي
83	المطلب الثالث: نهاية أشغال التحقيق وتحضير نتائج التبليغ النهائي
91	خلاصة الفصل
93	خاتمة
97	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول والاشكال

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	تطور عدد الملفات المبرمجة والمنجزة خلال 2020-2023	71
02	تطور تنفيذ برنامج الرقابة ونتائجها	73
03	تطور الحصيلة المالية للاستردادات الضريبية	75
04	المقبوضات المحصلة نقدا عن طريق المدفوعات البنكية لسنة 2020	79
05	المقبوضات المحصلة نقدا عن طريق المدفوعات البنكية لسنة 2021	80
06	تحديد رقم الأعمال لسنة 2022	81
07	تحديد رقم الأعمال المتهرب منه من مبيعات زبائن غير معروفين	82
08	تحديد الوعاء الضريبي لفرض العقوبة	82
09	استرجاع رقم الأعمال عن السنوات 2019 إلى 2022	83
10	أعباء الغير قابلة للخصم	85
01-10	إعادة تحديد النتيجة للمؤسسة من 2019 إلى 2021	85
02-10	إعادة تحديد النتيجة للمؤسسة لسنة 2022	85
11	استرجاع الرسم على القيمة المضافة لسنة 2020	86
12	الرسم على التمهين	86
13	الرسم على القيمة المضافة	87
14	الضريبة على النشاط المهني	87
15	الضريبة على أرباح الشركات	88
16	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG للسنوات 2022/2019	89
17	الرسم على التكوين المهني والتمهين	89
18	الغرامات الجبائية على رقم الأعمال المصرح به وغير مفوتر	90

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الأشكال	الرقم
11	أشكال التدقيق الجبائي	01
61	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس	02
67	المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس	03
68	الهيكل التنظيمي لقبضة الضرائب	04
69	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب	05
72	عدد الملفات المبرمجة	06
74	تطور مردودية المالية المتوسطة للعملية الواحدة والمحقق الواحد	07

فائفة الملاحق

قائمة الملاحق

الملاحق	رقم
إشعار بالتحقيق المحاسبي	1
إشعار بالتبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي	2
إشعار بالتسوية النهائية (الرد على الملاحظات)	3
محضر انتهاء أعمال التدقيق المحاسبي	4
مؤشرات تقييم فعالية التحقيق في مديرية الضرائب بومرداس للفترة بين 2020-2023	5

مقدمة

مقدمة

مقدمة:

نشأت الحاجة للضرائب في العالم منذ الظهور الأول لنظام الدولة، حيث بدأت بأشكالها البسيطة وتطورت إلى الأنظمة الضريبية الحالية المطبقة في جميع دول العالم.

فأضحت الدول، بما في ذلك الجزائر، تعتمد على جباية الضرائب كوسيلة للتسيير والتمويل الاقتصادي المستدام من جهة، وأداة لإعادة توزيع الثروة والدخل بين الأفراد من جهة أخرى. ومع ذلك، يعتمد نجاح هذه الجهود على مدى الوعي الضريبي والإلتزام لدى المكلفين، فهناك البعض منهم يلجأ إلى طرق كانت مشروعة أو غير مشروعة للتحايل أو التهرب من الدفع التلقائي للضريبة. وعليه فإن التهرب الضريبي يعد من أبرز العقبات التي تعرقل الدولة في تنفيذ وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، مما يستدعي التدخل الفوري لمعالجتها ومكافحتها حفظاً على المال العام.

وفي هذا الصدد، وبهدف الوصول إلى حلول ملموسة وفعالة لمحاربة هذه الظاهرة، اعتمدت الإدارة الجبائية في تطبيق آلياتها وإجراءاتها على التدقيق الجبائي كوسيلة للفحص الانتقادي للمعلومات المالية والسجلات المحاسبية، بالإضافة إلى التأكد من دقة التصريحات المقدمة، والعمل على كشف التجاوزات والممارسات غير القانونية في الأنشطة المالية.

❖ الإشكالية:

استناداً إلى الطرح السابق يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

ما هو دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس؟

❖ الأسئلة الفرعية:

قصد الإجابة على السؤال الرئيسي والإلمام بالموضوع أكثر سوف نطرح التساؤلات الآتية:

- هل يسمح التدقيق الجبائي بمكافحة التهرب الضريبي؟
- كيف يساعد التدقيق الجبائي في الكشف عن التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس؟

❖ فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية والاسئلة الفرعية نطرح الفرضيات التالية:

- يسمح التدقيق الجبائي بالكشف عن حالات التهرب الضريبي وردع المتهربين.
- يساهم التدقيق الجبائي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس في الكشف عن التهرب الضريبي باستخدام آلياته.

❖ أسباب اختيار الموضوع:

تعددت أسباب اختيار الموضوع والتي يمكن ايجازها وهي كالاتي:

- الرغبة الشخصية والاهتمام بالتعرف بشكل أعمق على الموضوع، من خلال الانتقال من المفاهيم النظرية إلى التطبيق العملي.



مقدمة

- الفضول الذي دفعنا للبحث والتساؤل عن أصل الحساسية التي يعاني منها المجتمع الجزائري تجاه الضريبة بشكل عام والتدقيق الجبائي بشكل خاص.

- إدراك الاهتمام المتزايد بظاهرة التهرب الضريبي وجهود السلطات المختصة في مكافحتها.
❖ أهمية البحث:

يسلط هذا البحث الضوء على أهمية التدقيق الجبائي كأداة رئيسية لحفظ حقوق الخزينة العامة وزيادة موارد الدولة المالية. إذ يقوم التدقيق الجبائي بفحص وتقييم التصريحات الضريبية المكتتبه من قبل المكلفين بشكل معمق ونقدي، مما يسمح للإدارة الجبائية باكتشاف الأخطاء والتلاعبات الموجودة ثم العمل على تحديد المادة الخاضعة للضريبة، هذا يسهم في استرداد مبالغ ضريبية هامة تم التهرب من دفعها، ويعزز الالتزام بأحكام التشريعات الضريبية والامتثال لها من قبل المكلفين خوفا من الغرامات والعقوبات المترتبة عن حالات تهرب ضريبي.
❖ أهداف الدراسة:

تتجلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة في:

- تبيان آليات التدقيق الجبائي وسيرورة العملية في الإدارة الجبائية.
- إبراز دور التدقيق الجبائي في مكافحة من التهرب الضريبي من خلال فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من صحة التصريحات.
- التعرف على ظاهرة التهرب الضريبي، وأسباب تنامي هذه الظاهرة والآثار المترتبة عنها.

❖ حدود الدراسة:

بناء على موضوعنا تم تحديد حدود الدراسة كما يلي:

- الحدود الزمنية: تم جمع معطيات ومعلومات الدراسة خلال الفترة الزمنية 2020 إلى 2023.
- الحدود المكانية: المحدد المكاني متعلق بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.
- الحدود الموضوعية: تم من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على دور التدقيق الجبائي في مكافحة من التهرب الضريبي.

❖ منهج الدراسة:

للإجابة على مشكلة البحث المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي الذي يفيد التعرف على الحقائق وتجميع المعلومات النظرية التي تخص البحث هذا في الجانب النظري.
أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي من خلال تحليل بعض المعلومات والاحصائيات المقدمة مع عرض دراسة حالة من أجل توضيح دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.

❖ صعوبات الدراسة:

ومما لا شك فيه أنه لا توجد دراسة إلا وتواجهها عراقيل وصعوبات ومن بينها:

مقدمة

- الصعوبة في إيجاد مكان لإجراء التريص، لعدم وجود تنسيق بين الجامعات والمؤسسات.
- قلة المراجع خاصة الكتب في مجال الجبائية، والتي تتناول التحقيق والتدقيق الجبائي.
- صعوبة الحصول على الملاحق والاحصائيات الدقيقة بمديرية الضرائب محل الدراسة.

❖ أدوات الدراسة:

من أهم الأدوات التي اعتمدنا عليها في دراستنا هي:

- الكتب.
- المجالات الوطنية الجزائرية.
- الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع.
- الاستعانة بالقوانين والتشريعات الجبائية.
- استخدام التحليل للوصول الى معلومات وبيانات إحصائية.

❖ الدراسات السابقة:

- الدراسة الأولى: بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي - حالة الجزائر -، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان إبراز أساليب المراجعة الجبائية وعلاقتها بالمراجعات الأخرى، وكذا إبراز طرق التهرب الضريبي، وإبراز أهم الوسائل والتقنيات في قياس ومكافحة التهرب الضريبي. وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج منها:

- وجود عدة عوامل تعيق فعالية النظام الضريبي مما ينعكس سلبا على دور وأهمية الضريبة في المجتمع، ومن أهم هذه العوامل جمود النظام الضريبي وارتفاع مستوى الضغط الضريبي وكذا الفساد الاقتصادي.
- تعتبر المراجعة الجبائية إحدى أهم الأدوات التي استحدثت مع الإصلاح الجبائي لغرض مكافحة الغش والتهرب الجبائيين وذلك من خلال إقامة العديد من الهياكل وسن القوانين والتشريعات المختلفة.
- إن للمراجعة الجبائية مجموعة كبيرة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلفين، يؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان عملية المراجعة.
- لازالت بعض أشكال المراجعة الجبائية تحتاج إلى مزيد من الإجراءات للرفع من فعاليتها من بينها المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة، والمراجعة الفهرسية.

- الدراسة الثانية: سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي -دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة-، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014،

مقدمة

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري، وإبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج منها:

- يمكن أن يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.

- تحسين العلاقة مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية، والرجوع للإدارة الضريبية لتزويدهم بالمعلومات اللازمة والمشاركة في ملتقيات متعلقة بالإدارة أو وزارة المالية لتطوير ثقافتهم الضريبية، واقتناعهم بضرورة واجبه نحو الالتزام الضريبي.

- إن افتقار الإدارة الضريبية للمراجعين وخاصة المؤهلين والمناسبين لأداء أعمال مراجعة، يكون سببا من أسباب انتشار العديد من أوجه الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي ككل، وتراجع معدلات التحصيل الضريبي.

❖ تقسيمات الدراسة:

من أجل الإحاطة بكل جوانب موضوع الدراسة تم تقسيم هذه المذكرة إلى فصلين فصل نظري وفصل تطبيقي حتى نتمكن عن طريقها من إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات التي انطلقنا منها في الدراسة كالاتي:

- **الجانب النظري:** يستعرض هذا الفصل تعريفا للتدقيق الجبائي وأهدافه وأهميته كوسيلة في مكافحة التهرب الضريبي، مع التركيز على الإطار القانوني والتنظيمي الذي ينظم عمليات التدقيق، كما يتناول هذا الفصل أيضا مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه وآثاره السلبية على الاقتصاد الوطني والجانب المالي والاجتماعي.

- **الجانب التطبيقي:** أما الفصل الثاني فهو عبارة عن دراسة ميدانية لحالة تهرب ضريبي في مديرية الضرائب لولاية بومرداس. يبدأ الفصل بتقديم عام للمؤسسة المستقبلية ومهامها المختلفة من خلال التعرف على الهيكل التنظيمي، ثم يتناول الفصل دراسة للأداء الجبائي للإدارة الجبائية والعوامل المؤثرة فيه، كما يتم تحليل حالة تهرب ضريبي لمؤسسة تجارة بالجملة لنشاط الأشغال العمومية، عن طريق تفسير البيانات المتوفرة واستخدام أدوات التدقيق الجبائي للكشف عن الأخطاء والممارسات الغير القانونية بالتالي تصحيح الوعاء الضريبي.



الفصل الأول: الاطار النظري

للسوق الجبائي والشهر الضريبي

تمهيد:

يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، فالمشروع الجزائري منح الحرية للمكلفين بالضريبة بملأ التصريحات الجبائية من تلقاء أنفسهم، وهذا ما جعله محطة استغلال أمام الكثير خاصة الذين ينعدم لديهم الوعي الضريبي، وفتح المجال أمام ظاهرة التهرب الضريبي التي تعدّ من أخطر الظواهر التي تؤثر على فعالية النظام الجبائي وتعيق من تحقيق أهدافه.

ومن أهم الإجراءات التي تستعملها الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي أو التخفيف على الأقل من حدته والمحافظة على حقوق الخزينة هو استعمال التدقيق (التحقيق) الجبائي كأداة وقائية وردعية، فمن خلاله يمكن التأكد من مدى صحة التصريحات، السجلات، الوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين.

ومما سبق سنحاول تسليط الضوء أكثر على هذا الموضوع من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي ودور التدقيق الجبائي في مكافحته.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي

لم يعد يقتصر التدقيق في المؤسسة على الجانب المحاسبي والمالي فقط، بل امتد ليشمل مجالات أخرى من أهمها المجال الجبائي، وظهر ما يسمى بالتدقيق الجبائي، فأصبح أداة فعالة في يد المؤسسة لتحسين التسيير الجبائي لها وحمايتها من الوقوع في المخاطر الجبائية، وفي نفس الوقت هو أداة فعالة في يد الإدارة الجبائية، لأنه يضمن لها حقوقها ويسمح لها بالتحقق من تصريحات المكلفين بالضريبة.

ومن خلال هذا المبحث سنتطرق في المطلب الأول إلى مفهوم التدقيق الجبائي، أهميته وأهدافه، أما في المطلب الثاني سنبين أهم أشكال التدقيق الجبائي، وفي المطلب الثالث سنحدد الإطار التنظيمي والقانوني للتدقيق الجبائي، وأخيرا في المطلب الرابع سنبرز مقومات التدقيق الجبائي.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الجبائي، أهميته وأهدافه

في هذا المطلب سنتطرق إلى مختلف التعاريف المقدمة للتدقيق الجبائي وكذلك أهمية وأهداف هذا الأخير.

الفرع الأول: تعريف التدقيق الجبائي

هناك عدة تعريفات قدمت للتدقيق الجبائي، نذكر أهمها:

يعرف التدقيق الجبائي على أنه: "أحد الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة القيود المحاسبية الواردة في دفاتر المكلف ومستنداته، للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي تسعى الإدارة إلى معرفته، وهو يتضمن فحص القوائم المالية للمكلفين التي سبقت أن تم تنظيمها وصياغتها ونشرها بما فيها الميزانية العامة والحسابات الختامية، وللمدقق الضريبي أن يطلب السجلات والمستندات للجهة المفحوصة ضريبيا، ويشمل التدقيق الضريبي المكلفين الطبيعيين والمعنويين، والهدف من التدقيق هو التأكد من سلامتها من حالات الغش والتهرب الذي يقوم بها المكلفين بقصد الوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة".¹

كما يعرفها البعض الآخر على أنها: "هي الفحص الشامل للوضع الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية".²

ويعرف على أنه: "تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة".³

¹ - عبد الرحيم لواج، فيصل بوزيان، وليد حمياني، دور التدقيق الجبائي في الكف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة -دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي-، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، 2021، ص 73.

² - بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي -حالة الجزائر-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 09.

³ - A. Hamini, l'audit comptable et financier, Ed Berti, Algérie, 2001, p172.

والتدقيق الجبائي هو: "عملية التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية لمؤسسة ما، بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية، وهذا لجعلها قادرة على تحقيق الأمان الجبائي للمؤسسة وهذا من الجانب القانوني، أما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي لها".¹

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن التدقيق الجبائي هو أداة يتم استخدامها من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تسمح لهم بالتأكد من مدى احترامها للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها حتى لا تقع في المخاطر الجبائية، وهو أيضا أداة تسمح للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الجبائي

تكمن أهمية التدقيق الجبائي في كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة معا، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له وزيادة الحصيلة الضريبية وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية.²

والتدقيق الجبائي يسمح بتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة ويسمح كذلك بوضع الخطوط العريضة للاستراتيجية الجبائية للمؤسسة واقتراح الحلول التي تجعل الأداء في التسيير الجبائي أكبر لإنقاص التكلفة الجبائية والمراقبة القانونية الجبائية وتفرض دراية ومعرفة لترجمة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات.³

كما توجد هنالك أهمية أخرى للتدقيق الجبائي والتي تتمثل في:⁴

- كل المؤسسات لديها فاعلية عند تطبيق التدقيق الجبائي بانتظام؛
- تطبيقا لمبدأ الوقاية من الخطر الجبائي فإن المؤسسات تطبق التدقيق الجبائي الذي بدوره يسمح للمؤسسة بتقاضي التقارير التصحيحية من مصلحة الضرائب؛
- في الكثير من التقارير فإن المخالفات الضريبية تنتج عن عدم احترام الإجراءات الشكلية وهو ما يمكن تجنبه بسهولة؛
- للتدقيق الجبائي القدرة على إيجاد حلول للتقليل من العبء الضريبي على المؤسسة.

¹ - سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الرابع عشر، المجلد 7، ديسمبر 2013، ص 122.

² - عماد توفيق محمد، إيمان شاكر محمد، الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم -دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب-، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 06، العدد 15، 2011، ص 5.

³ - سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 82.

⁴ - أيوب نجار، ناصر شارفي، دور التدقيق الجبائي في الحد من مخاطر الرقابة الجبائية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 11، العدد 01، جوان 2022، ص 237.

الفرع الثالث: أهداف التدقيق الجبائي

يذهب أغلب الباحثين الى صياغة أهداف التدقيق الجبائي من وجهة نظر الإدارة الجبائية فقط، والمتمثلة في الحد من التهرب الضريبي، حماية موارد الخزينة... وغيرها من الأهداف، لكن من وجهة نظر باحثين آخرين يمكن صياغة هذه الأهداف حسب القائم بعملية التدقيق الجبائي، وباعتبار أن المكلف (المؤسسة) هو محور عملية التدقيق، يمكن وضع الأهداف التالية:

أولاً: أهداف الإدارة الجبائية

تهدف الإدارة الجبائية من خلال قيامها بالتدقيق الجبائي إلى:

- 1- **الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين، 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.¹
- 2- **الهدف الإداري:** يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما للإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:²
 - يساعد التدقيق الجبائي على لفت الانتباه إلى أوجه القصور والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
 - تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي العمل على اتخاذ القرارات الصائبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛
 - إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها من خلال تحديث القوانين الجبائية وعصرنة أساليب عمل الإدارة الجبائية؛
 - تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات خاصة ما تعلق منها: بتتبع تطور ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين، معرفة درجة التزام المكلفين ومدى فعالية الإجراءات التشريعية المتعمدة في قوانين المالية.

- 3- **الأهداف المالية والاقتصادية:** حيث يهدف التدقيق الجبائي 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، ويكمن الهدف المالي للتدقيق الجبائي بصورة عامة في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، واسترجاع مبالغ مالية هامة من حقوق الضريبة المتهرب من دفعها بصفة ودية من طرف المكلفين بالضريبة، كما يعتبر وسيلة ردع

1- محمد حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، ط1، دار المسيرة، الأردن، 2000، ص 166.

2- عبد الحليم بن بادة، شول بن شهرة، الرقابة الجبائية كآلية للوقاية من جريمة الغش الجبائي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 01، 2017، ص 357.

المكلفين الذين يرغبون في القيام بعمليات التهرب بفعل تخوفهم منها، وتولد شعور لديهم بأن عملية التدقيق الجبائي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية الغش أو التهرب وما يتبع ذلك من تسليط العقوبات المالية والجزائية المناسبة.

4- الأهداف الاجتماعية: يتمثل في هدفين رئيسيين:

- منع ومحاربة انحرافات المكلفين بالضريبة بمختلف صورها مثل: الغش والتدليس والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء المبدأ الأساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.¹

ثانياً: أهداف المؤسسة

وتتعلق ب:²

1- **قياس الخطر الجبائي:** ينتج الخطر الجبائي في المؤسسة نتيجة التعقيدات التي تتصف بها القوانين الجبائية عادة، الأمر الذي ينجر عنه إما خطأ في ترجمة هذه القوانين أو عدم الالتزام بها، وفي كلا الحالتين يتشكل خطر جبائي وبالتالي تكاليف جبائية أكثر وهو ما يؤثر مباشرة في نتيجة الدورة، وعليه يلجأ المسيرون إلى اعتماد وظيفة للتدقيق الجبائي الداخلي من أجل البحث عن معلومات تدل على وجود عدم الانتظام أو عدم الدقة في التصريحات الجبائية ويسمح هذا التدقيق بقياس مدى الخطر الجبائي ومنه معرفة الوضعية الجبائية للمؤسسة وهو ما يهم أطراف خارجية غير متخذي القرار داخل المؤسسة.

2- **تقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة:** أخذت نظرة المؤسسة الى الجبائية وجهاً جديداً في الوقت الحالي، فبعد أن كانت مرتبطة بفكرة القيد المالي والالتزامات الإدارية، أصبحت تعطي للمؤسسة إمكانية تصميم وضعيتها الجبائية والمفاضلة بين الخيارات التي تتيحها التشريعات والقوانين، وبالتالي يسهل على المؤسسة قياس وتقدير ديونها الجبائية، وفي هذه الحالة فإنه بإمكان المؤسسة البحث عن الطرق الأقل خضوعاً للضريبة من أجل ضمان الفعالية الجبائية والتي تدخل ضمن التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة وهذا ما يبرر الاعتماد على مختص لتقدير فعالية التوجهات والاختيارات الجبائية وهو المدقق الجبائي.

لكن هناك من يختزل جميع هذه الأهداف في هدفين أساسيين هما:

- التدقيق الجبائي يهدف الى قياس مدى الالتزام بالإجراءات والقوانين الجبائية هذا من جهة الإدارة الضريبية؛
- التدقيق الجبائي يهدف إلى قياس الفعالية الجبائية للمؤسسة.

¹ - عبد الرحيم لواج، فيصل بوزيان، وليد عميان، مرجع سابق ذكره، ص 74.

² - سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص ص: 84-86.

المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي

تعتبر عملية التدقيق الجبائي عملية متنوعة وذلك لأنها تأخذ عدة أشكال فقد يكون تدقيقا عاما (رقابة عامة) وقد يكون تدقيقا معمقا (رقابة معمقة)، بحيث تم وضع هذه الأشكال بموجب إجراءات وقواعد قانونية، والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

أولا: التدقيق العام

عادة ما ينطوي هذا الشكل على فحص شامل لجميع المعلومات المتعلقة بدفع الضريبة الملزم بها المكلف لفترة معينة، الهدف من ذلك هو تحديد الضريبة الصحيحة الملزم بها، في بعض البلدان ينفذ التحقيق الجبائي العام كجزء من برامج التدقيق العشوائي، والذي يستخدم لجمع بيانات حسب نطاق وطبيعة المميزات الخاصة بمخاطر الالتزام الضريبي، ونظرا لاتساع نطاقه يكون التدقيق الكامل مكلف إجراؤا برنامج كبير من عمليات التدقيق يتطلب موارد كبيرة وتقليص معدل تغطية دافعي الضرائب،¹ ويتم هذا التدقيق على مستوى مفتشيات الضرائب حيث يمكن التمييز بين نوعين من التدقيق العام هما التدقيق الشكلي والتدقيق على الوثائق كما يلي:

1- التدقيق الشكلي:

يطبق هذا النوع من التدقيق سنويا، ويقتصر على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة والمكتشفة عند الاطلاع على التصريحات، وتهتم بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، إذ يشكل عمل تحضيره للمراقبة على الوثائق.²

ويتم هذا النوع من التدقيق الجبائي عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويتم القيام بها كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى لباقي أنواع التدقيق الجبائي الأخرى. وتشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى:³

- التأكد من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي، وفق ما يلي:

- **المكلف:** يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.

¹ - سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية - دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة للفترة 2009-2010، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 22.

² - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دون طبعة، دار الهدى، عين مليبية الجزائر، 2012، ص 19.

³ - آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2013/2014، ص 35.

- **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الثلاثية والشهرية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.
- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة من خلال التأكد من إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.
- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة من خلال التأكد من إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من العمليات الحسابية المدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة الصحيحة، وإن كل بيان يخص الخانة المتعلق بها دون تصحيح ما صرح به المكلف.
- كشف المعلومات أو العناصر المهمة وتكليف في حالة استحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح الأخطاء والهفوات التي تحتويها التصريحات.

2- التدقيق على الوثائق:

حيث يهتم هذا الشكل من التدقيق بفحص الملف الجبائي للمكلف فحصا شاملا وانتقاديا، إذ يقوم المحقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات والعاجزين عن الوفاء منهم بالاعتماد على المعلومات والتبريرات الشفوية أو الكتابية المقدمة إلى الإدارة الجبائية بحيث يراقب المفتش التصريحات ويطلب التبريرات.

وتجرى الرقابة على الوثائق المعمقة في مكاتب الإدارة الجبائية وهي مرفقة بمجموعة التحقيقات المتعلقة بفحص نقدي للتصريحات بمساعدة المعلومات والمستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة والمنقاة من قبل، حسب معايير موضوعة من طرف إدارة الضرائب.¹

ثانيا: التدقيق المعمق

بخلاف التدقيق العام، يتمثل التدقيق المعمق في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة (4) سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.

كما يتناول هذا النوع من التدقيق الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى نيابة المديرية الولائية للرقابة الجبائية أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الاختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة، أما التمييز بين أنواع التدقيق الجبائي يكمن في حجم الإمكانات المستعملة والأهداف المسطرة، في حين المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة فهي عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات تم الكشف عنها عن طريق التدقيق العام للفصل فيها، أما الأعوان المكلفين بهذه المهمة يجب أن لا تقل رتبهم عن مفتش ضرائب كما يتم الانتقال إلى مكان

¹ - عباس عبد الرزاق، مرجع سابق ذكره، ص 20.

مزاولة نشاط المكلف، لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، ويتمثل التدقيق الجبائي المعمق في:¹

- التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة .Vérification de comptabilité
- التدقيق المصوب في المحاسبة .Vérification ponctuelle de comptabilité
- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية Vérification approfondie de la situation fiscale
d'ensemble

1- التدقيق المحاسبي:

وهو عبارة عن مراقبة التصريحات الجبائية وكذلك الفحص النقدي للمحاسبة وهذا للتأكد من أن النتائج المحددة بصورة مطابقة للقواعد المحاسبية والجبائية. إن التحقيق المحاسبي يمكن أن يبنى على البحث عن كل النشاطات المهنية الأخرى للمكلفين بالضريبة، وتغيرات أرقام أعمالهم، وعناصر الحياة.²

2- التدقيق المصوب في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية، أثناء هذا التحقيق يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.³

3- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشعروا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة، سواء لديهم التزامات متعلقة بهاتين الضريبتين أم لا.

¹ - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية -دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011، ص 24.

² - حفيظة بربار، هجيرة بولومة، واقع ودور تطبيق آليات التدقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي في الجزائر -دراسة قياسية خلال الفترة 2010-2018-، المجلد الثامن، العدد 01، أبريل 2022، ص 254.

³ - الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية، 2024، ص 14.

يمكن كذلك أن يخضع لهذا التحقيق الأشخاص الذين ليس لديهم موطن جبائي في الجزائر عندما يكون لديهم التزامات بعنوان نفس هاتين الضريبتين. بمناسبة هذا التحقيق، يقوم الأعوان المحققون بمراقبة التطابق بين:¹

- من جهة، المداخل المصرح بها والذمة والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة البيت الجبائي.
- من جهة أخرى، العناصر المكونة لثروته.
- يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متصلة من الضريبة.

ثالثا: التدقيق عن طريق الفرق المختلطة (الرقابة عن طريق الفرق المختلطة: ضرائب - جمارك - تجارة)

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أبريل 1996 وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 1997/07/27. ومن خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.

رابعا: التدقيق الفني (الرقابة الفئوية: الرقابة على المعاملات العقارية)

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان وهو يخص المعاملات التالية:

- العقارات المبنية.
- العقارات غير المبنية.
- مراقبة المداخل العقارية.

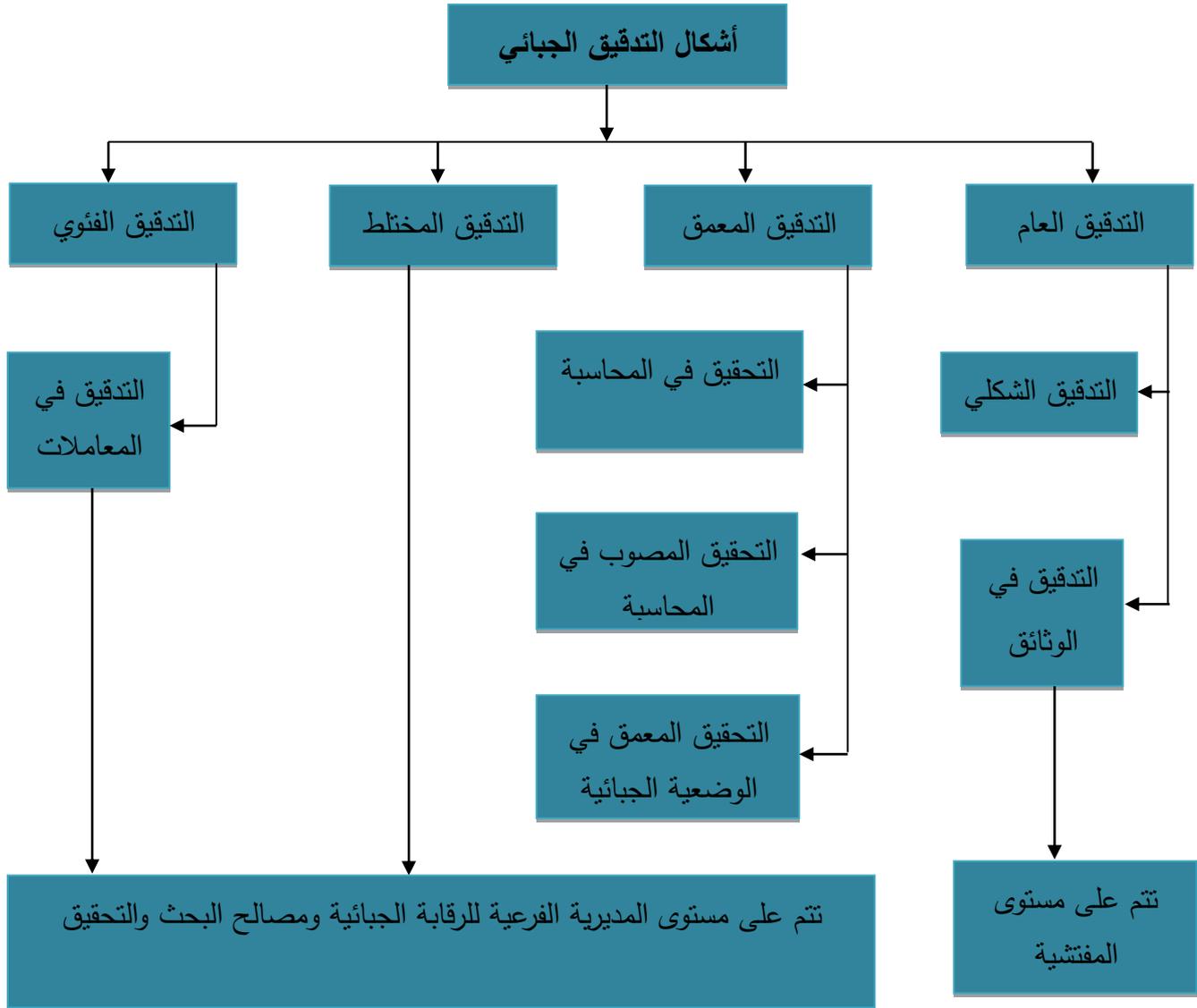
وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.²

¹ - قانون الإجراءات الجبائية 2024، مرجع سبق ذكره، ص ص: 15-16.

² - بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر -، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، أيام 20-21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص 12.

ويمكن تلخيص أشكال التدقيق الجبائي في الشكل أدناه:

الشكل رقم (01): أشكال التدقيق الجبائي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على: بوعلام ولهي، مرجع سابق ذكره، ص 5.

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني للتدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية.

الفرع الأول: التنظيم الهيكلي لمصالح التدقيق الجبائي

يتكون الهيكل التنظيمي لمصالح التدقيق الجبائي، من:

أولاً: الأجهزة المختصة حالياً بالتدقيق الجبائي

تتمثل الأجهزة المختصة حالياً بالرقابة الجبائية في كل من مديرية الأبحاث والمراجعات والمديريات الولائية للضرائب:

1- مديرية الأبحاث والمراجعات (D.R.V):

أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي 228/98، الصادر بتاريخ 1998/07/03 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، تقوم هذه المديرية بصفاتها مصلحة مركزية تابعة للمديرية العامة للضرائب، وباعتبارها صاحبة سلطة واسعة على المستوى الوطني بتسيير عملية الرقابة الجبائية على المستوى المركزي ومكافحة التهرب الضريبي، ضف إلى ذلك فإنها تتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث، والمراجعات كما أنه بحسب المادة الأولى من نفس المرسوم فإنها تستند هذه المهام إلى أربع مديريات فرعية.¹

وتسند لمديرية البحث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفير شرط مستوى رقم الأعمال لأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق على أن يتجاوز 4000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة ورقم الأعمال 1000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع استراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف للمساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:²

- رفع نوعية الأداء التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن.
- تحسين مستوى مردودية الرقابة الجبائية.
- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخل الكبيرة.

¹ - المادة 01، المرسوم التنفيذي رقم 228/98، المؤرخ في 1998/07/13، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في إدارة المالية، جريدة رسمية عدد 51، لسنة 1998.

² - نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص 47.

- تقليص حجم المنازعات والتي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.¹

2- المديرية الولائية للضرائب:

إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية وتتكفل مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تستند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.²

والمديرية الولائية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى، أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يكون رقم أعمالها أقل من 4000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها أقل من 1000.000 دج.

وفي هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي:³

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

- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.

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

- بحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبيين وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.

- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

ثانيا: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية:

تتكون من:

1- مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E):

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم رقم 303-02 المؤرخ في 28-09-2002⁴ والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005⁵ ولها صلاحيات على المستوى الوطني والمكلفة بتسيير كل المهام، وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات وتتكون من خمسة مديريات فرعية.

¹ - عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² - نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 41.

³ - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي -، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011، ص 106.

⁴ - المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002، الجريدة الرسمية، العدد 84 سنة 2002.

⁵ - المرسوم التنفيذي رقم 494/05 المؤرخ في 26/12/2005، الجريدة الرسمية، العدد 84 سنة 2005.

والمكلفون الخاضعون لهذه المديرية هم:

- الأشخاص المعنويون أو تجمعات الأشخاص المعنويين بقوة القانون أو فعليا أو العاملة في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها.
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار (100.000.000 دج).
- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج).

وتكلف مديرية كيريات المؤسسات بالمهام التالية:

1-1 - في مجال الوعاء:

- حيث تتمثل مهام هذه المديرية في مجال الوعاء فيما يلي:
- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين وتقييم نتائجها.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض للضريبة وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع والمعاينة والمصادقة عليها.
- منح الاعتمادات لصالح المكلفين المستفيدين من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم على قيمة المضافة حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
- التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.¹

1-2 - في مجال التحصيل:

تقوم بـ:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم.
- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرسم على قيمة المضافة.
- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.
- تحليل عمليات التحصيل وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

¹ - نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

1-3- في مجال الرقابة:

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات.
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.

1-4- في مجال المنازعات:

- تدرس التظلمات وتعالجها.
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.
- تعالج طلبات التخفيض الإداري.

1-5- في مجال تسيير الوسائل:

- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحسينها.
- تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك.¹

2- مراكز الضرائب:

هي من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها على كامل التراب الوطني، واقتصار وجودها على بعض المناطق وفي انتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات وقبضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب.² وهي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركز الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال التنازعية التي تتجاوز سلطة رئيسها³، حيث تقوم بأعمال التقييم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين.⁴ وتتنحصر مهامها في النقاط التالية:⁵

¹ - المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 هـ الموافق لـ 18/09/2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية المؤرخة في 01/ رمضان 1427 هـ الموافق لـ 24/09/2006، العدد 56.

² - نفس المرجع السابق، المادة 32 منه.

³ - تريش مختار، دور مفتشية الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان الحقوق والعلوم السياسية، الشعبة الحقوق، التخصص: العام للإعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2014، ص 23.

⁴ - نفس المرجع السابق، ص 23.

⁵ - آيت بلقاسم لامية، مرجع سبق ذكره، ص 50.

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيض من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتراقب التصريحات.
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.
- وتبعا لمعيار عدد الملفات قسمت مراكز الضرائب إلى ثلاث أصناف هي:
- الصنف الأول: أكثر من 8000 ملف.
- الصنف الثاني: من 4000 إلى 8000 ملف.
- الصنف الثالث: أقل من 4000 ملف.
- 3- المراكز الجوارية للضرائب:**

تقوم المراكز الجوارية للضرائب بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية بالإضافة إلى إقامة مراكز مختصة في تسيير الجبائية العقارية، والمعادن النفيسة والكحول والتبغ، وكذا الجبائية المحلية الفلاحية.¹ وفي هذا الإطار تتولى المراكز الجوارية للضرائب متابعة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المذكورين أسفله وذلك فيما يخص الوعاء التحصيل الرقابة والمنازعات، وعلى كل الضرائب والرسوم المستحقة.

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

ويقسم المركز الجوارى للضرائب مثل مركز الضرائب تماما إلى ثلاث (03) مصالح رئيسية ومصلحتين (02) وقباضة.

وتتخصص مهام مراكز الضرائب في المجالات الآتية²:

3-1- في مجال الوعاء:

- تمسك وتسيير الملف للشركات وغيرها من الأشخاص الطبيعيين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

¹- تريش مختار، مرجع سبق ذكره، ص 24.

²- سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص ص: 109-110.

- تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.

3-2- في مجال الإحصاء:

- تتكفل بالجدول وسندات الإيرادات، وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والآتاوى.
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.
- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

3-3- في مجال الرقابة:

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها.
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.

3-4- في مجال المنازعات:

- تدرس الشكاوى وتعالجها.
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.
- تدرس طلبات التخفيض الإداري.

3-5- في مجال الاستقبال والإعلام:

- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل.

- تنظيم المواعيد وتسييرها.

- تنشر المعلومات والآراء للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

4- مفتشيات الضرائب:

إن أغلب مصالح الضرائب السالفة الذكر ليست لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالضريبة مثل مفتشيات الضرائب، فهي التي تمسك ملفاتهم الجبائية وتتابع وتسلم تصريحاتهم، كما أنها تعتبر المقرر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة.

وتتولى مفتشية الضرائب على وجه الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات، وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.¹

وتشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية الساري العمل به إلى غاية هذا اليوم، وفيما يخص

¹ - المادة 12، المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23، الجريدة الرسمية، العدد 09، ص 354.

الرقابة تعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري وتنقسم إلى أربع مصالح.¹ واعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات شهرية سنوية خاصة) وفي حالة وجود خطأ أو نسيان أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوف الربط وبطاقات المعلومات.²

4- قباضات الضرائب:

تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة ويمكنها زيادة على ذلك: التسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي يحددها التشريع والتنظيم المعمول بهما.³ كما تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما:⁴

- قباضة تحصيل الضرائب.

- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

الفرع الثاني: الأعوان المكلفون بالتدقيق الجبائي

من أجل القيام بالتدقيق الجبائي قامت إدارة الضرائب بتوفير الوسائل البشرية لتمارس مهامها والموظفين المكلفين بذلك هم:⁵

أولا: نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

هو المسؤول الأول عن إعداد برنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال فرقة التدقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين الخاضعين للتدقيق الجبائي في المجلس بصفته ممثلا للإدارة حيث يحرص على إجراء التدقيق وفقا لما نص عليه القانون ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين أثناء القيام بعملية التدقيق الجبائي، إضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة وتقديم الملاحظات حول البرامج التي تم إنجازها، حيث أنه يقوم بتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات كما يعمل على نقل تقرير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب.

ثانيا: رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات

يجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش وكذلك خبرة عمل كممدق جبائي لا تقل عن 6 سنوات، حيث يكون تحت إشرافه فرق للتدقيق كونه مسؤولا عن النظام العام داخل هذه الفرق ويقوم بالسهر على حضور واجتهاد الأعوان المدققين أثناء القيام بعملهم، كما تقع تحت مسؤوليته التكفل بالقضايا

¹ - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009، ص 42.

² - نفس المرجع السابق، ص 39.

³ - المادة 11، المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ بتاريخ 23/02/1991، مرجع سابق ذكره، ص 354.

⁴ - عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 39.

⁵ - لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص ص: 31-32.

المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل في بعض الأحيان في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن والجهود المبذولة من طرف الأعوان المحققين.

ثالثا: الأعوان المدققين (المحققين)

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب:

- أن يكون حاملا لرتبة مفتش ضرائب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي الذي نص على "لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذي لهم رتبة مفتش على الأقل".
- تسلم إليهم مديرية الضرائب بطاقة إنتداب تبين صفتهم.
- تسند إليهم مهام التدخل وأعمال المراجعة بجميع مراحلها، حيث يجب أن يقوم الأعوان المدققين بأعمالهم في مقرات المكلفين باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مقر الأعوان المدققين.

الفرع الثالث: الدعائم القانونية للتدقيق الجبائي

تحتوي الدعائم القانونية للتدقيق الجبائي مجموعة من الحقوق والمسؤوليات والضمانات التي يتقاسمها كل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

أولا: الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبية

تتمثل في:

1- حق الرقابة:

في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية نص المشرع على حق الإدارة الجبائية الخاص بالرقابة على أن تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة. وبذلك فإن المشرع منح لأعوان الإدارة الجبائية الحق في القيام بكل أشكال التدقيق (الرقابة)، إضافة إلى حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. ويعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات التي منحها المشرع للإدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.

2- حق المعاينة:

من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الضريبية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة. تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته¹.

¹ - قانون الإجراءات الجبائية 2024، مرجع سبق ذكره، ص ص: 20-21.

3- حق الإطلاع:

يسمح هذا الحق للعون المكلف بعملية التحقيق بمعرفة كل الوثائق والسجلات والمستندات التي تم استعمالها من قبل المكلف وذلك من أجل الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تساعد المدقق في أداء مهمته بالإضافة إلى المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب. وهذا ما نصت عليه المواد من 45 إلى 64 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث جاء نص المادة 45 كالاتي:¹ "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات".

4- حق إجراء التحقيق:

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث، أي أن أعوان الإدارة الجبائية لهم الحق في إجراء التحقيق ويكون ذلك عن طريق التدخل المفاجئ لدى المؤسسات والأشخاص الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، وفي المقابل المكلف يكون ملزماً بتقديم كل الوثائق والسجلات التي تحدد رقم الأعمال، كما أن ممارسة هذا الحق محددة بفترة زمنية من 08 صباحاً إلى غاية 20 مساءً في المحلات ذات الاستعمال المهني، وبعد الانتهاء من التحقيق يتم تحرير محضر يذكر فيه كل الملاحظات والمخالفات التي تم إيجادها ويسجل فيه أيضاً الجرد الخاص بالوثائق والمستندات التي سلمها العون المكلف بالضريبة.²

5- حق التقادم:

يسمى أيضاً بحق استدراك الخطأ، حيث نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدد بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يلي:³

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

- القيام بأعمال الرقابة.

- قمع المخالفات المتعلقة بالقانون والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

وحق التقادم يمكن أن يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبه، وانقضاء أجل التقادم لا يعد عائقاً أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم.

ثانياً: التزامات المكلف الخاضع للرقابة

يتعين على المكلف بالضريبة:

¹ - قانون الإجراءات الجبائية 2024، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² - نفس المرجع السابق، ص 19.

³ - نفس المرجع السابق، ص 28.

1- الالتزامات ذات الطابع المحاسبي:

هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:¹

1-1 دفتر اليومية:

إن مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري فكل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوماً بيوم العمليات المقامة شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوماً بيوم.

ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سبباً كافياً لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة.

1-2 دفتر الجرد:

الزامية مسك دفتر الجرد محددة في القانون التجاري الذي ينص إلى إجراء الجرد على جميع عناصر الأصول والخصوم سنوياً وبصفة مدققة، والجرد يسمح برصد جميع الحسابات من أجل إنجاز الميزانية الختامية وكذا حساب النتيجة (ربح أو خسارة).

إن هذين الدفترين السابق ذكرهما يجب أن يكونا مؤشرين من طرف قاضي المحكمة حتى يحملا الصبغة القانونية، ويجب أن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويتمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير.

1-3 حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة:

طبقاً للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.

2- الالتزامات ذات الطابع الجبائي:

إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتتجلى هذه الالتزامات في:²

1-2 تقديم التصريحات:

في إطار تنظيم العلاقة السابقة الذكر فإن المشرع الجبائي يلزم المكلفين بالضريبة بملئ عدد من التصريحات والمتمثلة في:

1- آيت بلفاسم لامية، مرجع سبق ذكره، ص 57.

2- دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة-، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، 2014/2015، ص ص: 55-56.

أ- التصريح بالوجود:

يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة وعلى الشركات أن يقدموا لمفتش الضرائب التابعين له في ثلاثين يوما من بداية نشاطهم تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه، وهذا التصريح يجب أن يحتوي على الاسم واللقب النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي.

هذا التصريح له أهمية كبيرة لأنه يعطي للإدارة الجبائية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تعرف الإدارة مكان مزاوله النشاط وبدايته يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها.

ب- التصريح السنوي:

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمداخيله وذلك كل سنة، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية.

هذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة، وحتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له فإن الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام.

ج- التصريح الشهري للرسم على القيمة المضافة:

على كل خاضع للضريبة أن يقدم شهرياً وقبل العشرين (20) يوما الأولى من كل شهر لقابض الضرائب المختلفة المختصة إقليمياً، كشفاً يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال السابق، ومن جهة أخرى تفصيلاً بالعمليات الخاصة بالرسم، وتسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع دفع أو تقديم هذا الكشف، وفي حالة التوقف عن النشاط نهائياً أو مؤقتاً فإن الشركة ملزمة بأن تقدم تصريحاً في العشرة الأيام التي تلي التوقف لمكتب المفتش الذي يتلقى التصريح.

د- التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري، أو غير التجاري وجب عليها وفي أجل شهر على الأكثر اكتتاب تصريح بذلك، تعلم فيه مفتش الضرائب بتاريخ تنازلها أو توقفها، وكذا أسماء، ألقاب، وعناوين المتنازلين.

2-2 وضع رقم التعريف الإحصائي:

قصد دعم إجراءات محاربة الغش والتهرب الضريبيين المقننة، نص قانون المالية لسنة 2002 على مجموعة من التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاماً ومنها وضع (رقم التعريف الإحصائي)، حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي، وهو إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لذا يجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حراً أو تقليدياً، أن يسيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم وعدم تقديم رقم التعريف الإحصائي، أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق:

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة؛
- تسليم مستخرجات من جدول الضرائب؛
- التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 1-219 و 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم؛
- اكتتاب استحقاقات للدفع.

ثالثاً: الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة

يمنح للمكلف بالضريبة الضمانات التالية:

1- الضمانات المتعلقة بسير التحقيق:

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق، حيث يجب على الأعوان المحققين احترامها والإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق:

1-1 الإعلان المسبق:

لا يمكن إجراء تدقيق إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتدقيق مصحوباً بميثاق المكلف بالضريبة، فيجب أن يتضمن الإشعار السنوات التي ستكون محل التدقيق كما يجب أن يبين الإشعار ألقاب وأسماء ورتب المدققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التدقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والعوائد للأطراف المعنية، ويمنح القانون للمكلفين بالضريبة المعنيين بالرقابة عشرة (10) أيام من تاريخ الاستلام كأجل أدنى للاستعداد للتدقيق في المحاسبة قصد السماح لهم بجمع العناصر المتعلقة بمحاسبتهم، و15 يوماً على الأقل للاستعداد للتدقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة.¹

ويتم إرسال إشعار التدقيق إلى دافعي الضرائب عن طريق البريد المسجل بواسطة خطاب مسجل به إشعار استلام، إما عن طريق التسليم اليدوي عن طريق شهادة خصم وضعت في نسخ مزدوجة منها يتم إعطاء نسخة موقعة حسب الأصول إلى دافعي الضرائب، ويجب أن يتم إخطار العنوان المبين من قبل دافعي الضرائب في تصريحاتهم أو أفعالهم أو مراسلاتهم إلى إدارة الضرائب، ويعتبر بمثابة إشعار صحيح بعد تسليمه في حالة تغيير مدققي الحسابات، يتم إعلام دافعي الضرائب.

1-2 عدم إمكانية تجديد التحقيق:

عند مراجعة الحسابات لفترة محددة فيما يتعلق بالضريبة أو مجموعة من الضرائب، في حالة ما إذا كان دافع الضرائب قد استخدم الاحتيال أو قدم معلومات غير كاملة أو غير دقيقة أثناء التدقيق، لا تقوم الإدارة المختصة بإجراء تحقيق جديد فيما يتعلق بنفس الضرائب لنفس الفترة.

¹ - أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 35، سبتمبر 2013، ص 192.

1-3 تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر، فيما يخص: مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر.¹

1-4 الحق في الاستعانة بمستشار أو وكيل:

تحت طائلة بطلان الإجراء، لكل مكلف بالضريبة الحق في أن يستعين بوكيل من إختياره ويمكن أن يكون محاميا أو خبيرا محاسبيا أو محافظ حسابات كما يمكن للمكلف حضور المناقشة إلى جانب وكيله للرد على الإستفسارات وإعطاء التوضيحات.²

2- الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم:

زيادة على الضمانات المتعلقة بسير التحقيق، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة بالتقويمات تتمثل في:³

1-2 الإشعار بالتقويم:

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق، سواء كان هذا التحقيق محاسبي، أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب التقويمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلا ومعللا بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ومبيننا فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوما وقبل انقضاء أجل الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

2-2 حق الطعن:

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبة والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من

¹ - قانون الإجراءات الجبائية 2024، مرجع سبق ذكره، ص 12.

² - Omar Madani et Abdenour Rahmani, Le contrôle fiscal d'une société, mémoire de master finance et comptabilité, université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2017, PP 23-25.

³ - دليمة مسعودي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 59-60.

خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية تتمثل في:

أ- **الطعن الولائي:** يمكن للمكلف أن يقدم طعنا للمدير الولائي للضرائب المختصة إقليميا، مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب والرسوم المتنازع حولها، وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، وتقدم هذه الشكوى في مدة لا تزيد عن اليوم 31 من شهر ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحصيل الكشف.

ب- **لجان الطعون:** هي لجان على مستوى الدوائر والولايات ولجنة مركزية على المستوى الوطني، مؤهلة لتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي وفي حساب الضريبة، وقرارات هذه اللجان تكون مبررة وينفذها المدير الولائي للضرائب.

وهذه اللجان لا تقبل الفصل في الطعون إذا لجأت إلى الفرق الإدارية للمحكمة. إن كل الوسائل السابقة الذكر عبارة عن طرق أمام المكلف بالضريبة للتعبير عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده، وهذا بتقديمه كل التبريرات الضرورية.

المطلب الرابع: مقومات التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة وتحقيق العدالة المالية، وذلك من خلال الاعتماد على أسس ومقومات خولت للمصالح الجبائية للقيام بها بكفاءة ومهارة عالية لاكتشاف التهرب الضريبي.

الفرع الأول: قواعد وسلوك مهنة التدقيق الجبائي

تعد النزاهة من أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق الجبائي، فهي نقطة الارتكاز الأساسية التي يعتمد عليها العميل في إضافة المنفعة له، فالعملاء يعتمدون على المدققين في تقديم الخدمات لهم وبدرجة عالية من الدقة والقواعد الأخلاقية، والتي تتحقق من خلال استقلاليته وسلوكه المهني والأخلاقي. وذلك حسب المرسوم التنفيذي رقم 96/136 القواعد الأخلاقية المهنية.

أولاً: واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقته مع زبائنه

يجب أن يتصف المدقق بـ:

1- العناية المهنية الواجبة:

يجب على العضو أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءته وجودة خدماته، وأن يؤدي مسؤوليته المهنية على أكمل وجه ممكن، وبكفاءة وإخلاص". وقد جاء في المرسوم السابق ذكره في المواد (13/7/5/4/2) بما يتعلق بالعناية المهنية فيما يلي أن¹:

- يتحلى بدرجة عالية من الرزانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها؛

- ينفذ بعناية طبقاً للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.

¹ - سميرة بوعكاز مرجع سبق ذكره، ص ص: 95-96.

- يقوم عند ممارسة مهامه، الرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات، وفي مجلس التسيير أن يقوم بما يأتي:
- ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية؛
 - يحترم الآجال المتفق عليها؛
 - يعلم الزبون؛
 - يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا ومؤسسا.

2- الموضوعية والاستقلالية:

"تعطي الموضوعية والاستقلالية قيمة لخدمات المهني وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة، وتتطلب الموضوعية من المهني أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية وألا يكون له مصالح متعارضة، وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماته المهنية". كما تنص المواد (3 و5) من المرسوم التنفيذي من واجب المهني أن:

- تكون علاقته بزبائنه مستندة إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني؛
- يشهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا المجال مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.

3- السر المهني:

- يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيها عفيفا، صادقا، مراعيًا مصلحة المجتمع وقيمه الأخلاقية، دقيقًا في تفسير المعايير ومحافظة على سرية أعمال عملائه. وقد تضمنته المادة (6) من نفس المرسوم.
- يلتزم بسر المهنة في أداء مهنته إلا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولاسيما:

- بموجب إلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم؛
- عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم؛
- بناء على إرادة موكلهم¹.

ثانيا: واجبات تتعلق بتأطير المتدربين

- يجب على أستاذ التدريب أن يمنح المتدربين كل التسهيلات من أجل ما يأتي:
- متابعة الدروس التحضيرية لامتحانات التي تفضي إلى هذه المهنة؛

¹ - سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 96.

- المشاركة في حصص الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية؛

- التقدم إلى الاختبارات؛

- التمتع بإجازة خاصة غير مدفوعة الأجر.

ثالثاً: حقوق المهني في ممارسة مهامه

يحق للمدقق أن يطلب من زبونه أن يتعاون معه قصد القيام بمهمته ويمكنه أن يطلب على الخصوص ما يأتي:

- أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين ملف دائم؛

- أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته؛

- أن تجمع كل الوثائق اللازمة وترتب وتوضع تحت تصرفه.

وعلى المهني الذي يلاحظ تجاهل واجبات التعاون أو قصورا يعرقلان مهمته أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك. وللحصول على معلومات جيدة حول الوضعية الجبائية للمؤسسة يجب عليهم اختيار مدقق مؤهل لهذا النوع من المهام، والذي يجب أن يتمتع بحرية مادية ومعنوية وبمؤهلات وخبرة مهنية في ميدان الجبائي، لضمان أكبر قدر ممكن من المردودية أثناء ممارسته لمهمته.

ولا ننسى أيضا أن المعنيين يسطرون مع المدقق حدود مهمة التدقيق الجبائي والتي تتمثل في أهدافها، فترتها ومدى شموليتها.¹

الفرع الثاني: معايير التدقيق الجبائي

تتكون معايير التدقيق الجبائي من:

أولاً: المعايير الشخصية

يحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الجبائي ويتكون من ثلاث معايير:²

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية للمدقق

يجب أن يكون لديه:

- التأهيل العلمي والخبرة المهنية.

- الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية لتدقيق واستمرار التعلم اثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية والغير رسمية.

¹ - سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص ص: 97-98.

² - نجات بوعزة، صورية غزال، دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي -دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية سعيدة-، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، 2021/2022، ص 22.

المعيار الثاني: قاعدة الاستقلال

تتوقف على استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال، يجدر التفريق بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري كممارسة المهنة، والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية. المعيار الثالث قاعدة العناية المهنية الملائمة تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق الجبائي وعلى درجة ودقة والقيام بمهامه وبسترشد المدقق الجبائي في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية.

ثانياً: معايير العمل الميداني

وهي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانياً في تطبيق التدقيق الجبائي وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير:

المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين

تتطلب أولاً اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق الجبائي وفقاً لخطة ملائمة ومسؤولية القيام بقدر كافي من التخطيط المسبق تقع على المدقق الجبائي، ومساعديه وذلك لتوفر أساس سليم لعملية التدقيق الجبائي الفعال.

المعيار الثاني: قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات

ضرورة حصول المدقق الجبائي على قدر كافي من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساساً سليماً يركز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

المعيار الثالث: توثيق العمل

يوثق عمل التدقيق الجبائي دوماً بملفات علي يتم مسكها بغرض توثيق التدقيقات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازمات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.¹

ثالثاً: قواعد وضع التقرير

وهو يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمدقق الجبائي ونجد فيه المعايير التالية:²

¹ - سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 102.

² - نفس المرجع السابق، ص 103.

المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفق لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيها إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا.

المعيار الثاني: قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أفلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السلم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

المعيار الثالث: قادة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى تجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.

الفرع الثالث: مراحل سير مهمة التدقيق الجبائي

حتى تتم عملية التدقيق الجبائي على أحسن وأكمل وجه وتؤدي الأهداف والنتائج المرجوة منها، وضع المشرع الجبائي جملة من الإجراءات ونص على ضرورة إتباعها.

المرحلة الأولى: إعداد برامج التحقيق الجبائي

إن برمجة المكلفين للرقابة يمثل لقواعد وإجراءات ومعايير الاختيار المحددة من قبل الإدارة المركزية كما تقوم المديرية الجهوية والمصالح المركزية كالمديرية العامة للضرائب بإعداد البرنامج ومتابعة وتيرة تنفيذها.

1- إجراءات إعداد البرنامج:

إن عملية إعداد برنامج التحقيق الجبائي غير مركزية (بمشاركة مفتشي الضرائب) تؤول بموجبها للمديرية الولائية للضرائب التي تباشر بالكشف عن المكلفين الذين لا يحترمون واجباتهم الضريبية أو الذين يحاولون التهرب من التزاماتهم الضريبية.

2- وضع البرنامج:

يرسل رؤساء المفتشية في نهاية كل سنة اقتراحات بهذا الخصوص للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية تجدر الإشارة إلى أنه في حالة ما إذا كانت الاقتراحات غير مرضية، تقوم الإدارة بالاستفادة من تسجيلات المكلفين المنشورة في الشبكات المعلوماتية في المصالح الجبائية، والتي تلعب دورا هاما عند برمجة الأولويات فيما يتعلق بالرقابة الجبائية إذا أحسن استعمالها، وبذلك فالمعالجة الآلية تسمح بالاستخدام الأمثل للمعلومات والبيانات الموجودة في حوزة المصالح الجبائية، كما تسمح بالحصول على معلومات جديدة في مختلف الهيئات والمؤسسات

المالية (باستعمال حق الاطلاع المخول لها قانونيا) وهو ما يساهم في تسريع آلية البرمجة الرقابية وفق معايير موضوعية وصحيحة.

وفي إطار إعداد برنامج التحقيق مدير الضرائب بالولاية المعينة وبالتشاور مع المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، يبين البرنامج النهائي الذي يعكس من جهة معايير الاختيار وتوجيهات المصالح المركزية، ومن جهة أخرى الإمكانيات لتحقيق هذا البرنامج. وبعد الاعتماد على البرنامج، يتم إرساله إلى المديرية الجهوية ابتداء من شهر نوفمبر، حيث يجب أن تتم هذه العملية في غضون 20 يوم وغياب الرد في هذه المدة من طرف المديرية الجهوية يعادل قبولا ضمنيا، ويتم تنفيذه اعتبارا من بداية العام بعد الحصول على موافقة الإدارة المركزية.

تسهر المديرية الجهوية عن طريق المديريات الولائية على ضمان احترام معايير الاختيار المحددة من قبل الإدارة المركزية، والجدير بالذكر أنه لا يمكن إلغاء قضية مبرمجة إلا بوجود طلب قانوني مبرر وموافق عليه من الإدارة المركزية مثل (أخطاء، وفاة، سجن)، كما تستطيع الإدارة المركزية أن تطلب تسجيل مكلف جديد للرقابة المحاسبية أو الوضعية الشخصية خارج البرنامج بناء على معلومات وبيانات خاصة في حوزتها أو التي تصلها من المصالح الأخرى.¹

المرحلة الثانية: الانطلاق في عملية التدقيق الجبائي

إن البث في عمليات التدقيق الجبائي لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بإجراء التدقيق مع وصل استلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتدقيق ويترك له أجل أدنى 20 يوم لتحضير محاسبته ابتداء من استلام الإشعار الذي يجب أن يكون موقع من قبل المدقق ورئيس مجموعة التدقيق. يحتوي الإشعار على ما يلي:

- الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة.
- تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان.
- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.
- مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.
- السنوات المعنية وتعني بها السنوات غير المتقادمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول. ولقد أتاح القانون الجبائي للمدقق أن يجري تدقيق مفاجئ لمعاينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي، وعليه أن يضع مجموعة من التساؤلات لمعرفة:

- الإطار القانوني للمؤسسة.
- كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج).

¹ - ديهية وسطاني، فطمة حانوتي، دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب الجزائر- غرب-، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2022/2021، ص ص: 16-17.

- الاستثمارات الحالية ووسائل الانتاج.
 - الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة والهيئات الأخرى.
 - توضيحات متعلقة بتفصيل النظام المحاسبي المالي والإجراءات المستعملة في المؤسسة.
- ويبقى التدقيق وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي، ويحرر المدقق محضر نهاية عمليات التدقيق المادية ويمنح للمكلف أو لممثله¹.

المرحلة الثالثة: سير عملية التدقيق الجبائي

وتهدف هذه المرحلة إلى تحقيق مصداقية المنشأة محل التدقيق والتحقق من أن السجلات والأشخاص القائمين عليها يقومون بتدقيق الضريبة، أي أن الزيارة الميدانية والزيارات الأخرى التي تليها هي زيارات تأسيسية للاختبارات القادمة التي اختبرت من قبل المدقق نتيجة لتقييمه للمعلومات التي تم الحصول عليها.

المرحلة الرابعة: نهاية عملية التدقيق

حيث تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي أو النهائي وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية التدقيق التي قام بها.

- **إبلاغ المكلف بنتائج التدقيق:** تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتدقيق بنتائج التدقيق الجبائي حتى وإن لم يمكن هناك تقويم، ويتم الإبلاغ على مرحلتين:

- **الإبلاغ الأول:** يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا ومصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة، أي يقوم المدقق من خلال هذا الإبلاغ بتوضيح جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها.
- **الرد:** حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوما لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي، والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.
- **الإبلاغ النهائي:** عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما هما:

- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية (بعد 40 يوما) في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمدققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف لأنهم يعتبرونه قبولا ضمنا من المكلف.

- المكلف يرد عند الاطلاع في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق، أو اعتراضاته عن الأسس المعدلة.

وبعد دراسة هذه الملاحظات والاعتراضات من طرف المدققين، يقررون قبولها أو رفضها، في هذه الحالة يجب على المدققين أن يعلموا المكلف، وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي ويجب كذلك أن يكون مفصلا بشكل جيد،

¹ - سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص ص: 108-109.

أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات والأسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولاً صريحاً ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة.

المرحلة الخامسة: إعداد التقرير

إعداد التقرير هو العمل الذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته في التحقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج المراقبة حيث يجب أن تدون الملاحظات التالية:

- إذا كان تقرير الإشعار مرسلًا عن طريق البريد أو مسلماً للمكلف مباشرة.
- تحديد المدة أو الفترة الإضافية بالنسبة لبداية التحقيق بعين المكان وكذلك الأسباب التي منعت الأعوان من مباشرة مهامهم في الوقت المناسب.
- طبيعة المخالفات المكتشفة وكذلك العقوبات المطبقة مع النصوص القانونية والمواد المقررة، كما يجب وبصفة إلزامية أن تلتحق الملفات الآتية بتقرير التحقيق الموجه إلى مديرية البحث والمراجعات والمديرية الجهوية للضرائب والمفتشية المختصة إقليمياً.
- نسخة أو صورة عن الإشعار بالتحقيق.
- حالة أو صورة عن الإشعار بالتحقيق.
- حالة مقارنة الميزانيات.
- كشف المحاسبة.
- نسخة من التبليغ بالتقويم، نسخة من إجابة المكلف بالضريبة.
- توضيحات حول طبيعة الضرائب والعقوبات المطبقة.¹

¹ - ديهية وسطاني، فطمة حانوتي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 18-19.

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي ودور التدقيق الجبائي في مكافحته

يعتبر تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية باسم التهرب الضريبي وهذا باستخدام عدة أساليب لذا تسعى الإدارة الجبائية لمعالجة هذه الظاهرة بتحديث كل طاقاتها وإمكانياتها وإدراك الأسباب الحقيقية لها.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأسبابه

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف التهرب الضريبي وأسبابه.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

التهرب الضريبي أو ما يسمى بالغش القانوني هو ممارسة عمل خارج إطار القانون، عمل غير مشروع ويعني هذا أنه يفترض تحقق الظاهرة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً سواء من الاستفادة من ثغرات القانون والنقص الذي يعتريه، أو يتم الاستفادة من إعفاء ضريبي منحه المشرع الجبائي لتحقيق أغراض معينة، فكثيراً ما اقترن لفظ التهرب بالغش الضريبي وهذا نظراً لوجود تشابه كبير ما بين هذين المصطلحين ولهذا ارتأينا إلى تقديم مجموعة من التعاريف للتهرب الضريبي تختلف من باحث إلى آخر:

فيعرف التهرب الضريبي بأنه سعي المكلف إلى تخفيض أو التخلص من مستحقاته الجبائية باللجوء إلى وسائل تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية.¹

ويعرف كذلك بأنه سعي الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة ويسمى هذا بتجنب ويتمثل ذلك في الامتناع عن القيام بتصرف المنشئ للضريبة حتى لا يدفعها، كرفض استيراد إحدى السلع الأجنبية لتجنب أداء الضريبة الجمركية المفروضة عليه، أو برفض استهلاك السجائر أو الخمر حتى يتجنب أداء الضرائب المفروضة عليه، أو التقليل من استهلاك السلعة محل الضريبة مراعاة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية.²

والتهرب الضريبي هو محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها فالتهرب الضريبي يحصل بالمخالفة القانونية بعدم الالتزام بأداء الضريبة وفي حالة تحقيق الواقعة المنشأة للضريبة، وتناولها من قبل القانون وذلك بإخفاء السلعة أو التصرف في المنشأة للضريبة.³

كما يعرف التهرب الضريبي بأنه تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال، سواء تعلق

¹ - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وآثاره على اقتصاديات الدول النامية، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1994، ص 25.

² - سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 25.

³ - غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006، ص 341.

الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.¹

من خلال مختلف التعاريف السابقة يمكن القول بأن التهرب الضريبي هو امتناع المكلفين عن دفع الضريبة المستحقة عليهم سواء بشكل جزئي أو كلي، ومخالفة النصوص القانونية بالالتجاء إلى مختلف الأساليب الإحتيالية مستندين في ذلك إلى طرق مشروعة أو غير مشروعة، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها.

الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي

أسباب التهرب الضريبي كثيرة ومتعددة، فيمكن أن تكون هذه الأسباب متعلقة بالتشريع الضريبي والإدارة الجبائية والمكلف، ويمكن أن تكون هناك أسباب أخرى تؤدي إلى التهرب الضريبي.

أولاً: أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي والإدارة الجبائية

عادة ما تؤدي كثرة التعديلات والغموض والتعارض الموجود في أحكام نصوص التشريع الضريبي إلى فتح المجال لوجود تأويلات وتفسيرات متضاربة بين الإدارة الضريبية والمكلف، باعتبار أن التغييرات الدائمة والمستمرة التي تحدث في مجال التشريع الضريبي تجعل النظام الضريبي أكثر غموضاً، سواء تعلق الأمر بتعديلات تمس أحكام الضرائب أو معدلاتها الشيء الذي يؤدي بالمكلف إلى عدم الثقة في المشرع الضريبي وفي النصوص والقوانين التي تنظم الضريبة وبالتالي يتهرب قدر المستطاع من الضريبة المستوجبة عليه.

ولهذا تلعب الصياغة القانونية دوراً في تشجيع المكلف على التهرب، فبقدر ما تكون هذه الصياغة معقدة يكون القانون الضريبي أقل وضوحاً ويترك مجالاً أكبر لتدخل الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، وهذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه بمحاولة التهرب منها، وكذلك بقدر ما تكون الصياغة ضعيفة تكثر في القانون الثغرات مما يدفع المكلف إلى التفتيش عن وسائل للتهرب من خلال هذه الثغرات القانونية.²

كما أن التناقض في النصوص التشريعية الضريبية، يفتح المجال أمام المكلف للتهرب الضريبي، ويمكن أن يأخذ هذا التناقض شكلين اثنين:

- الشكل الأول: يطلق عليه التعارض الداخلي للنصوص، وهو الذي يقع بين نصين ضريبيين ضمن نفس القانون الضريبي ينشأ هذا نتيجة تداخل في صلاحيات هيئات الإدارة الضريبية.
- الشكل الثاني: يطلق عليه التعارض الخارجي للنصوص ويكون هذا ما بين نظامين ضريبيين مختلفين، وهذا ما يقودنا إلى ظاهرة ضريبية تدعى بالازدواج الضريبي، أي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 169.

² - دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي: دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015/2014، ص ص: 57-58.

لأكثر من إدارة ضريبية وهذا يحدث نتيجة عدم وجود تنسيق بين القوانين الضريبية لأكثر من دولة وكذا تمسك كل دولة بمبدأ السيادة الضريبية. فالازدواج الضريبي سواء أكان داخليا في نفس البلد أو خارجيا في دولتين مختلفتين يؤدي إلى ارتفاع الضريبة الواجبة وعدم وجود عدالة ضريبية الشيء الذي يكون دافعا للتهرب الضريبي.

ثانيا: الأسباب المتعلقة بالمكلف

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته، والتي تتدرج في إطار اختبارات نفسية وأخلاقية ومالية، ويمكن ايجاز هذه الأسباب فيما يلي:¹

1- ضعف المستوى الخلقي:

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

2- ضعف الوعي الضريبي:

يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء، ويتمثل الوعي الضريبي لدى المكلف بإقناعه بأن الضريبة واجبة عليه وأنها التزام اتجاه المجتمع الذي ينتمي إليه، فإن ارتفاع الوعي لدى المكلفين يؤدي بالضرورة إلى إنقاص حجم التهرب والغش والعكس صحيح.

ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.
- اعتبار أن المتهرب من الضرائب سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين.

ثالثا: الأسباب الإدارية

وجود عيوب في الإدارة هذا العامل يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير مؤهلين وغير أكفاء وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية. إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تجد من كفاءتها، ومن تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي، وتتجلى أهم هذه النقائص في:²

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص ص: 156-157.

² - سميرة بوعكاز مرجع سبق ذكره، ص ص: 33-34.

- ضعف الوسائل المادية والمالية النقل الرواتب الحوافز والتي ما زالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه.
- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة.
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي يكون جزافيا بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنويا على المكلف وقد يدفعه إلى التهرب.
- ضعف الإمكانيات المادية، من خلال نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزول عمله في منشآت موروثية من قبل الاستعمار.
- من ناحية الكفاءة من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني.
- تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة.
- نقص التوعية وضعف العلاقة بين الإدارة والمكلف.

رابعاً: الأسباب النفسية

- هناك العوامل النفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعوره بعدم الانتماء.. الخ. بالإضافة إلى:
- الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة اغتصاب الشعوب وإفقرهم، فالتهرب من دفعها في هذه الحالة هو نوع من أنواع المقاومة، وبالتالي كان هذا المفهوم حافزاً لتنامي الكراهية للضريبة، لتصبح هذه الأخيرة وكأنها جزء من التكوين الوراثي البشري.
- سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية، فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك.
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة، لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

خامساً: الأسباب السياسية

- انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سبباً لشيوع التهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي: عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية حيث تبين الدراسات أن التهرب يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب:
- زيادة الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة.

- عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوف المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.

سادسا: الأسباب الاقتصادية

إن الأسباب الاقتصادية دورا مهما في عملية التهرب، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيرا والعكس صحيح حيث أن الوضعية الاقتصادية للمكلف انعكاسا كبيرا في أداء واجبه تجاه الضريبة، إذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة، فإن ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضعفا وهذا نتيجة قدرته على التسديد، أما في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضعية مالية متدهورة فإن ميوله للتهرب عن دفع يكون أقوى. وهذا ما يبين لنا أن نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الأفراد.¹

المطلب الثاني: أساليب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه

يتقن المكلفون بالضريبة ويبتكرون أساليب عديدة لا يمكن حصرها من أجل تفادي الضريبة وذلك باستعمال مختلف الطرق الاحتمالية واستغلال الثغرات والنواقص الموجودة في القانون الجبائي الجزائري، وهذا ما ينتج عنه العديد من الآثار.

الفرع الأول: أساليب التهرب الضريبي

تتعدد أساليب التهرب الضريبي، ويمكن ابراز أهمها فيما يلي:

أولا: التهرب عن طريق عمليات محاسبية (التحايل المحاسبي)

يعد النظام المحاسبي نظام قياس واتصال يعمل على تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج نشاطها ومع افتراض جزء من تضامن المكلف اتجاه الإدارة الجبائية فإن المكلف يسعى دوما إلى إدخال تغييرات على ملفه الجبائي خاصة من الجانب المحاسبي. حيث يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا أو بطرق أخرى:

1- تخفيض الإيرادات:

تعتبر هذه الطريقة من الطرق التي يلجأ إليها المكلف، والتي يعتمد من خلالها إلى تخفيض وتقليص الوعاء الضريبي وتفاذي الإقرار أو التصريح على جزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للاقتطاع، وهي طريقة تقتصر على من يملكون أو يمسكون سجلات محاسبية، سواء كان إجباريا بموجب رقم أعماله الذي يفرض عليه الدخول في نطاق نظام التصريح الحقيقي أو اختياريا بمحض إرادته وإن لم يتوفر على الشرط السابق. مر

¹ - سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص ص: 34-35.

2- تضخيم الأعباء:

إن المكلف دائما يحاول إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة وهذه الأساليب متعددة ومتنوعة للغاية، فعلى سبيل المثال تضخيم حساب المشتريات أو التكاليف عن طريق فواتير مزورة، كذلك عن طريق الاستخدام المضاعف للفواتير، تسجيل مناصب شغل ليس لها أية وثائق تبررها، أو تسديد أجور ورواتب تخص عمالا أو مسيرين وهميين مبالغ فيها، إضافة إلى تسجيل بعض التكاليف والأعباء التي لا علاقة لها بالمؤسسة وإنما تتم الاستفادة منها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف مسيري أو مالكي هذه المؤسسة.¹

ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية

بالإضافة إلى النوع الأول الذي يعتمد على الكتابات المحاسبية لإعطاء صورة خاطئة على مقدار الربح المحقق ومنه خضوع أقل للضريبة هناك نوع آخر أرقى تقنية وأكثر تنظيما، أين يعتمد فيه المتهرب إلى ممارسة نشاط أو عمل تخضع أرباحه قانونا لضرائب معينة دون أن يكون للإدارة الجبائية علم بذلك أو أن يكون في وضعية قانونية مع إخفاء جزء من مشترياته لتحويلها لأغراض أخرى.

1- التهرب الضريبي عن طريق عمليات مادية:

من بين أكثر الإيرادات انتشارا في ميدان التهرب عن طريق العمليات المادية التي تستعمله الورشات الصناعية خاصة في ميدان الصناعات النسيجية أين يصرح بها أصحاب هذه المشروعات بمعدلات خسارة كبيرة بشأن المخلفات الصناعية، في حين أن جزء منها يكون محل صفقة بين صاحب الورشة والزيون أو تستعمل كمواد أولية في نشاطها التجاري.

2- التهرب عن طريق عمليات قانونية:

التهرب عن طريق عمليات قانونية هو خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على أثر عملية وهمية أو تكييف خاطئ لحالة ما، وتعد هذه الطريقة أكثر تنظيما وأرقى تقنية من سابقتها وتأخذ الشكلين التاليين:

أ- التهرب عن طريق عمليات وهمية وتتمثل هذه الطريقة في إعداد فواتير مزيفة لعمليات بيع أو شراء وهمية يستطيع من خلالها المتهرب بالاستفادة من حق خصم رسوم ومشتريات وهمية.

ب- التهرب عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية: قد يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملا للتهرب الضريبي وذلك بتمرير حالة قانونية خاضعة للضريبة محل حالة أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع، ويظهر ذلك غالبا في جباية حقوق التسجيل.²

¹ - عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015، ص: 34-35.

² - نفس المرجع السابق، ص 36.

الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي في الجزائر

في ظل الانتشار الواسع لظاهرة التهرب الضريبي وكذلك ضعف الإدارة الجبائية، فإن لهذه الظاهرة عدة آثار سلبية تشمل جوانب مختلفة وهي كالتالي:

أولاً: الآثار المالية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها تجاه مواطنيها. وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الإقتراض، إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.¹

ثانياً: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

بما أن الضريبة تمثل إحدى أدوات السياسة المالية، التي هي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية للدولة، فإن التهرب الضريبي يجعلها لا تتفق مع الاتجاهات الاقتصادية للدولة سواء بالنسبة لحالات الانكماش أو التضخم، أو تشجيع صناعة معينة أو الحد منها أو تشجيع الاستثمار الأجنبي أو الحد منه، فالتهرب الضريبي لا يسمح بتحقيق الأهداف الاقتصادية للبلد باستخدام الضريبة، وتتمثل الانعكاسات السلبية على الاقتصاد الوطني فيما يلي:

1- إعاقة المنافسة الاقتصادية:

حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى الحد من القدرة التنافسية للمؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، والتي تهدف إلى الرفع من أرباحها طبقا لقواعد السوق، وهذا على عكس المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب للحصول على موارد التمويل وبذلك يمكنها بيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة بالأسعار المعمول بها في السوق، وهو الأمر الذي يدعم مركزها التنافسي ويقوي مكانتها في السوق.

2- إعاقة التقدم الاقتصادي:

إن التهرب الضريبي يساهم في إبطاء وتأخير النمو الاقتصادي حيث أن التهرب الضريبي يثبط الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف فإنه لا يتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه.²

3- إعادة توجيه النشاط الاقتصادي:

¹- ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 162.

²- نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2007/2006، ص 90.

إن التهرب الضريبي يسهم في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكافين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية حسب الإعتبارات الجبائية وليس للإعتبارات الاقتصادية، فالأنشطة الاقتصادية توجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات، مثال على ذلك إطرارات المؤسسات يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي فهم ينشئون مؤسسات أخرى مستقلة تستفيد من إمكانية تكوين احتياطات معفية من الضرائب وانتهاز فرص التهرب الضريبي التي تتأتى لهم والتصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص.

4- ندرة الأموال:

إن التهرب الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال، لأن المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الإنكشاف، فالمتلمص يعمل على الاكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق المالي، وبالتالي ستكون هناك ندرة في السيولة النقدية على مستوى الإقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا على النقود الإعتبارية، لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية وخصوصا حق الإطلاع لدى المؤسسات البنكية.¹

ثالثا: الآثار الإجتماعية

لا يقتصر أثر التهرب الضريبي على الناحيتين الاقتصادية والمالية بل يتعداهما إلى النواحي الاجتماعية بترباط لا يمكن فصله.

فالضريبة تعتبر سلاحا بيد الأنظمة الاجتماعية والسياسية في توجيه الإقتصاد والمجتمع باتجاه دون آخر، كما أن المعروف من هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع ورفع المستوى المعيشي للفئات الفقيرة وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع. كذلك يهدف إلى إنقاص القوة الشرائية للفئات وتحويلها إلى الطبقات الفقيرة عن طريق الإنفاق العام والخدمات المختلفة التي تمارسها الدولة، إلا أن التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الاجتماعية.

من خلال ما سبق يمكن حصر آثار التهرب الضريبي في النقاط التالية:²

- يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية.
- يؤدي التهرب الضريبي إلى نقص في موارد الدولة وإلى إضعاف قدرتها على القيام بواجباتها المختلفة.
- اللجوء الكثيف للتهرب الضريبي يدفع بالدولة إلى الإقتراض الذي يمكن أن يزيد من حجم المديونية.

¹ - نصر رجال، مرجع سبق ذكره، ص 91.

² - نصيرة يحيوي، الضرائب الوطنية والدولية، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 181.

المطلب الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أهم التقنيات المستعملة في التشريع الجبائي الجزائري للحد من ظاهرة التهرب الضريبي والتي يمكن تقسيمها إلى مجموعات هي:

الفرع الأول: الوسائل الوقائية

تتمثل في:

أولاً: تحسين فعالية النظام الضريبي في الجزائر

إن تحسين فعالية النظام الضريبي سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي وذلك بمراعاة ما يلي:¹

1- تبسيط النظام الضريبي:

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها وبذلك يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي.

إضافة إلى أنه يجب أن تكون القوانين واللوائح المطبقة هي ذاتها على المستوى المركزي أو الجهوي حتى لا يظهر التضارب في القوانين.

ويجب فرض قوانين عادلة في الحالات الخاصة بالظن والتي تخص حل النزاعات التي قد تحدث بين السلطة الجبائية والممولين، المحافظة على الاستقرار على مستوى التشريعات الجبائية.²

2- إرساء نظام ضريبي عادل:

تعتبر العدالة الضريبية من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصادقته لدى المكلفين بالضريبة ويسعى النظام الضريبي الجديد الى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي ويتضح ذلك من خلال مراعاة ما يلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

- شمولية الضريبة.

- اعتدال معدل الضريبة.

- تجنب الازدواج الضريبي.

- إعفاءات ضريبية غير مدروسة.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي

طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية بحتة وحقيقية.

¹ - سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 28.

² - نفس المرجع السابق، ص 29.

3- تحسين التشريع الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترايط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب، ويتم ذلك عن طريق اصدار تشريعات ضريبية جديدة تتسم بالوضوح والبساطة وتخفيض معدلات الضريبة، وضع حد للتقدم الضريبي يكون من حق الدوائر المالية، تدقيق البيان والاعتراض عليه في حال الشبهة في صحته، التزام أكبر قدر من العلانية والشفافية في التعليمات والاجراءات.

ثانيا: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

إن التوتر الطاعي على العلاقة بين الإدارة والمكلفين حال دون أداء العمل الضريبي على الصورة الواجبة في كلا الجانبين وساعد على انتشار ظاهرة التهرب الضريبي. ومن أجل ذلك كان لا بد من تحسين هذه العلاقة وهذا بإتباع أساليب عملية وناجحة لها التأثير المباشر والواضح في تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف وهذا من خلال نشر الوعي الضريبي بالإضافة إلى محاولة تكوين وإعلام المكلفين.

1- نشر الوعي الضريبي:

يعد المكلف الطرف المباشر في عملية التمويل بالضرائب لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي، حتى تصبح سلوكياته أكثر عقلانية.

2- تكوين موظفي مصلحة الضرائب وإعلام المكلفين بها:

تعاني إدارة الضرائب في الجزائر بشكل عام من النقص في الكفاءة بالنسبة لليد العاملة. فرغم كثرتها من حيث الكم العددي إلا أنها تعاني من نقص فادح في المستوى التكويني والتأهيلي بالإضافة إلى التخصص في مجال الضرائب.

ومن أجل ذلك فإن الجزائر حاولت بهدف تحسين الخدمات الضريبية من خلال توفير التكوين الجيد لأعوان الإدارة الضريبية فقد أنشأت في سبيل ذلك معاهد متخصصة منها:

- المعهد الوطني للضرائب (LUF).¹

- المعهد الوطني للضرائب والجمارك (LDF).²

كما أن تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي وتزويد الإدارة الضريبية بالصحف والمنشورات والمجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي، وتفسير الإجراءات الضريبية، وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية.

ثالثا: تحسين الجهاز الإداري الضريبي في الجزائر

¹ - المادة 16، الجريدة الرسمية، العدد 41، المؤرخ في 31 مايو 1992.

² - مرسوم رقم 300/81، الجريدة الرسمية، العدد 45، المؤرخ في 10 نوفمبر 1981.

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكف وحده لمواجهة التهرب بل يجب توفير إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءات سواء من حيث التطبيق أو التنظيم "فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع"¹، كما أن الجهاز الكفاء لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة إلى الأسوأ منها مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة. ويتحقق هذا الأمر عن طريق الاهتمام بالأمر التالي:

- تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب وأجهزة متطورة وضرورة لسرعة إنجاز العمل، وذلك بإتباع الأسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب وتسليم البيانات وإقامة نظام استعلامات عصري.
- رفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية، حتى يمكنهم مواجهة الحالات الجديدة ويمكنهم تنفيذ الخطط المرسومة، مع ضرورة مراعاة حسن الاختيار من الناحيتين السلوكية والعلمية، بالإضافة إلى الخبرة العلمية.
- الاهتمام بالتدريب العملي، بحيث لا يكون مكتئبا، بل يجب ان يكون التدريب عمليا، بحيث يناط بالعاملين الفنيين القدامى تدريب العاملين الجدد.²

وفي الأخير يمكن القول أن تحسين الصورة السلبية للضريبة تمر حتما بمجهود الحوار البناء والجاد لإقناع المواطن بالنفع الاقتصادي والاجتماعي للضريبة من جهة، وبالسلوك النزيه والعاقل للإدارة اتجاه مختلف فئات المكلفين، كما ان تحسين سلوك عون الإدارة الجبائية يكون له الأثر البالغ في رفع معنويات المكلف.³

الفرع الثاني: الوسائل الرقابية

تعتبر الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد تعكس الحقيقة.

أولا: التدقيق الجبائي

تكمن فعالية التدقيق الجبائي في وضع الفروقات التي تكون على مستوى الملفات الجبائية والمعطيات المتحصل عليها من مختلف المصادر الداعمة للإدارة الجبائية للحصول على صورة واضحة لوضعية المكلفين باتخاذ الإجراءات القانونية المنصوص عليها، وسنرى الآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي فيما يلي:

1- آلية التحقيق المحاسبي:

1-1 تحضير مراقبة المحاسبة أو التحقيق المحاسبي:

¹ - سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² - سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 31.

³ - ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 35-36.

- إعداد برنامج التحقيق المحاسبي: إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التدقيق تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية فترة زمنية معينة (سداسية أو سنوية) بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب وبالتشاور مع المصلحة بتحديد القائمة النهائية والأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء (أهمية رقم الأعمال المصرح به تكرار الخسارة في النتائج أو الربح الضعيف الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف) وتوجيهات المصالح المركزية (ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان، الأنشطة المحنكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة)، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة، وبعد فحص وتحليل مختلف الاقتراحات واختيار المكلفين المعنيين بالعملية يتم إدراجهم ضمن القائمة الإسمية للبرنامج السنوي المقترح، ويرسل للمديرية الجهوية للضرائب ترسل إلى المديرية المركزية وفق الرزنامة المعمول بها، ثم تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والتدقيقات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي، الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتدقيق.

- سحب ودراسة الملف الجبائي للمكلف: يقوم العون المحقق قبل القيام بأي تحقيق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف وهذا لإحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف، كما يتضمن كل التصريحات والاتصالات والمراسلات الموجهة إليه، مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعيا أو معنويا.¹

1-2 المرحلة الميدانية لعملية التدقيق الجبائي: بعد عملية البرمجة وقبل بداية عمليات التحقيق، يقوم المحقق بمجموعة من الإجراءات التي تساعده أثناء القيام بعملية التحقيق.

- إشعار المكلف: لا يمكن البدء في إجراءات التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وموضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، ذلك من أجل منح المكلف مدة لتحضير محاسبته وهذا تحت طائلة البطلان.²

- استمارات التدقيق المحاسبي المتعلقة بالنشاط المهني: من أجل السير الحسن لعملية التدقيق المحاسبي يقوم المدقق بمأ الوثائق التقنية التالية:

✓ إعداد كشف المحاسبة؛

✓ إعداد كشف حالة المقارنة للميزانية؛

✓ المعاينة المادية للمؤسسة.

¹ - أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2013/2014، ص 33.

² - قانون الإجراءات الجبائية، 2024، مرجع سبق ذكره، ص 15

- سير عملية التحقيق في المحاسبة: يمارس التدقيق المحاسبي في عين المكان باستخدام عتاد الإعلام الآلي للمؤسسة محل التحقيق وفي حالة قبول طلب ممارسة التدقيق المحاسبي خارج المحل التجاري يتم جلب الوثائق المحاسبية والدفاتر، الأوراق الثبوتية، وكذا الفواتير وكشوف الأرصدة البنكية وكل الوثائق المتعلقة بسنوات المراقبة إلى المصلحة مع تحرير وصل بالاستلام تبقى نسخة منه لدى المصلحة.

3-1 التقييم العام لمحاسبة المكلف: في هذه المرحلة يقوم العون المدقق بتقييم محاسبة المكلف بأن يتم قبولها شكلا ومضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد والقوانين المعمول بها.

- قبول المحاسبة: إن تأكدت الإدارة الضريبية من صحة ما جاء بالإقرار من بيانات ومعلومات فنقوم بربط الضريبة على أساس ما جاء في المحاسبة دون إحداث أي تعديل أو تصحيح، إذ تنظر السلطة المالية في التقارير المقدمة لها من قبل المكلف إذا رأت أنها صحيحة فتقبلها وتقدر الضريبة بمقتضاه يمكن أن يكون صريح أو نسبي.

- رفض المحاسبة: إذا تبين للإدارة الضريبية عدم صحة ما جاء في تقرير المكلف من معلومات حول دخله الخاضع للضريبة بحيث لا يتفق والمركز المالي الحقيقي للمكلف تلجأ الإدارة الضريبية إلى التقدير اعتمادا على أسس لتحديد أرباح المكلف، ويكون هذا في الحالات التالية:¹

✓ مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون وشروط النظام المحاسبي المالي، ولا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

✓ تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة.

4-1 إعادة تشكيل رقم الأعمال (القاعدة الضريبية): عندما يتبين أن المراقبة التي أجريت على المحاسبة لا جدوى منها لأن هذه الأخيرة غير مقنعة ومنظمة، وبالتالي تكون غير مقبولة فيلجأ المحقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة انطلاقا من العناصر الكمية المقبوضات (الإيرادات)، أساس الفوترة، مصاريف الإنتاج ودراسة السعر.

5-1 نهاية التحقيق: عند الإنتهاء من عملية التحقيق والتي مست أربع سنوات متقدمة في محاسبة المكلف بالضريبة، يقوم هذا الأخير بإبلاغ المكلف بنتائج المراقبة في نهاية تحقيقه، حيث يرسل إشعار بتبليغ النتائج في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار الاستلام وهذا بمثابة تبليغ أولي، وللمكلف أجل مدته أربعين (40) يوما كحد أقصى ليرسل ملاحظاته أو قبوله لنتائج التحقيق، وبعد عدم رده في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى.

6-1 التبليغ النهائي بالنتائج: بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد، يبدأ المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة، ثم تحليلها نقطة بنقطة للتأكد من أنها مؤسسة فعلا، وهذا من أجل أخذها بعين الاعتبار عند

¹ - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص ص: 289-

تحرير التبليغ وبعد دراسة الملاحظات وحساب أسس الضريبة يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة وهذا الأخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه.

1-7 إفعال التحقيق: إفعال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد تقرير التحقيق، وذلك ببلورة نتائج الفحص والتحقيق، لهذا يجب أن يحتوي التقرير على جميع المعلومات التي تسمح بضمان احترام عملية التحقيق، التقييم والحكم على نتائج المراقبة في النهاية يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملها التحقيق.¹

2- آلية التحقيق المصوب:

تم استحداث شكل آخر من أشكال التدقيق الجبائي والمسمى بالتحقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة نوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

1-2 شروط التحقيق المصوب في المحاسبة: يجب على الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة قبل البدء في التحقيق المصوب التقيد بالشروط الآتية:²

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

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

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

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة.

- لا يمكن إجراء التدقيق المصوب في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.

- يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص.

¹- خالد بن معتوق، محمد الأمين ميلي، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016، ص ص: 28-29.

²- عبد الكريم برجى، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017/2016، ص 47.

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

- يمنح المكلف أجل ثلاثين يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار بالتقويم.
- إن ممارسة التدقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتم عند التدقيق المصوب.¹

2-2 نطاق التحقيق المصوب: يتمحور التحقيق المصوب أساساً حول:²

- المراقبة القانونية للحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة والإستردادات الملتزمة.

- مراقبة عناصر المحاسبة بناءً على التصريح بالنتيجة (أعباء الإهلاكات والمؤونات).

- مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها.

- مراقبة استرداد القروض الضريبية.

2-3 هدف التحقيق المصوب: يكمن الهدف الرئيسي للتحقيق المصوب في السماح للمصالح الجبائية بالرفع من

عدد عمليات الرقابة مع التخفيض من عدد المعاينات بعين المكان، إذ يسعى إلى تصحيح الإغفالات والأخطاء والنقائص التي يتم الكشف عنها، ويعتبر هذا الإجراء أقل الزاماً بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها، كما تقتصر مطالبة المكلف بالضريبة إلا بالوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة للرقابة.³

3- آلية التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة:

هذا النوع من التدقيق هو عبارة عن امتداد للتدقيق المحاسبي يرمي إلى التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين من خلال الكشف عن الفروقات بين المداخل المصرح بها والحالة المالية الفعلية للمكلف.

3-1 التحضير للتحقيق: تقوم هذه المرحلة على أساس قيام المحقق الجبائي من خلالها بجمع المعلومات عن

وضعية المكلف، بغرض تشكيل الملف الجبائي له، وذلك عن طريق إقامة روابط مع مختلف الإدارات ليقوم بمباشرة الأشغال التمهيدية للمراقبة، فتقوم المصلحة المكلفة بالتدقيق بإعداد برنامج سنوي للمراقبة المعمقة ومباشرة الأشغال التمهيدية للمراقبة.

¹ - بوعلام ولهي، محاضرات في مقياس الرقابة والمنازعة الجبائية، جامعة المسيلة، 2014/2015، ص 49.

² - هاجر العطاوي، مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014/2015، ص 49.

³ - جلييلة صحراوي، كمال سي محمد، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، 2015/2016، ص 19.

- مراقبة التصريحات: يجب على المحقق أن يسعى إلى مراقبة التصريحات المكتتبه خلال السنة التي يقوم فيها بالمراقبة، بالإضافة إلى السنوات التي لم يمر عليها أمد التقادم القانوني بحسب أهمية المداخل المصرح بها. ✓
 ✓ تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة.
 ✓ كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو مرتبات أو أتعابا مهما كانت طبيعتها.
 ✓ يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

- إعداد برنامج التحقيق المعمق: في خلال هذه المرحلة يتم برمجة المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون للمراقبة الجبائية، إذ يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين بالضريبة والذين من المحتمل أن يخضع للمراقبة المعمقة وهذا بعد دراسة كاملة لملفاتهم ثم ترسل قائمة بذلك إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل دراستها وهذه الأخيرة تعد قائمة نهائية وترسلها إلى رئيس مكتب المراقبة لتنفيذها، كما يتم إرسال نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، هذه الأخيرة بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية للمصادقة عليها.

- سحب الملف الجبائي للمكلف: بعدها يقوم الأعوان المراقبون المختصون بسحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها لفحص المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحصهم لمختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف، ثم يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة.¹
 3-2- مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: بعد انتهاء فترة التحضير تأتي فترة الانطلاق في أعمال التحقيق المعمق ويتم ذلك من خلال المراحل التالية:

- الإشعار بقيام أعمال التحقيق المعمق: يتم ذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه للمكلف مع إشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ومنحه أجلا أدنى للتحضير 15 يوما ابتداء من تاريخ الاستلام،
 - انطلاق البحث عن المعلومة الجبائية: بالرغم من أن المراجعة خارجية إلا أن عملية التحقيق المعمق تتم داخل مصالح الإدارة الجبائية، وذلك من أجل عدم مضايقة المكلف في حياته الخاصة، ويتم من خلال جمع المعلومات والتي تشكل هذه الخطوة دعامة أساسية لتطبيق إجراءات التحقيق المعمق، ونظرا لتنوع المعلومات ومصادرها فإن البحث يتم بشكل متعدد وعلى عدة مستويات:

- ✓ بطاقة وضعية ممتلكات المكلف؛
- ✓ طلبات التوضيح والتبرير؛
- ✓ طلبات كشوفات الربط؛
- ✓ البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان.

¹- وفاء حمومي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2017/2016، ص 119.

- فترة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية: تحت طائلة بطلان فرض الضريبة لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، وتمتد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة.

3-3- طرق إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة: يتطلب الأمر الرجوع إلى جملة من المعايير المحددة وفقاً لنمط معيشة المكلف هذه المعايير التي يتجلى هدفها في مقارنة المداخل الفعلية مع تلك المصرح بها، ويعبر الفرق عن مداخل غير مصرح بها وبالتالي إخضاعها للضريبة، وتتم كما يلي: تقييم العناصر العينية المحددة لدخل المكلف، تقييم العناصر المالية المحددة لدخل المكلف، تحليل الحسابات المالية (دائن، مدين)، تحليل الحسابات المالية باستخدام الموازين.

3-4- تبليغ النتائج وإقال الملف: بعد الانتهاء من إعادة التقييم يتم الشروع في تبليغ النتائج للمكلف، ويتم تبليغ النتائج في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بنفس الطريقة التي يتم إبلاغ النتائج بها في التحقيق المحاسبي وبنفس الخطوات.¹

ومنه نستطيع القول إن الأساليب الثلاث المستعملة في التدقيق الجبائي تساهم بشكل كبير في الكشف عن الإغفالات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة وأن كل أسلوب يعتمد على نتائج أسلوب سبقة، فلا تستطيع الإدارة الجبائية إجراء تدقيق محاسبي سواء تحقيق في المحاسبة أو تحقيق مصوب وتقف عند نتائجه دون إجراء التحقيق المعمق للوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

ثانياً: التنسيق بين الإدارات

إن رفع مستوى كفاءة الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه إذ أن مراجعة إقرارات ممولين وتتبع أوجه أنشطتهم المختلفة، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها من الإدارات كالجمارك ومديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مردود أفضل، وقد تأكد مبدأ التنسيق بصفة واضحة في قانون المالية لسنة 1997 وما بعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب جمارك، تجارة) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة² على مستوى المركزي والجهوي والمحلي والمكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش و التهرب الضريبي والممارسات المشبوهة.

الفرع الثالث: الوسائل الردعية

من أجل مكافحة التهرب الضريبي، هناك وسائل ردعية تتمثل في:

¹ - هشام لجلط، الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2007-2012،

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2013/2014، ص ص: 73-75.

² - القرار رقم 23 من مرسوم تنفيذي 431/97 المؤرخ في 13 رمضان 1417 الموافق لـ 23 فبراير 1997.

أولاً: العقوبات المترتبة على ظاهرة التهرب الضريبي

إن القوانين الجبائية تضمنت عقوبات ردية لمرتكبي التهرب الضريبي إلى عقوبات جزائية وجبائية، وبصدد الجزاء.

1- الأشخاص الخاضعين للجزاء:

وهم:

أ- **المكلف بالضريبة:** والمقصود به كل مدين للخرينة العمومية للدولة بمبالغ متمثلة في الضرائب أو رسوم والتي يحول المكلف دون تسديدها كلياً أو جزئياً وذلك عن طريق تعمدته تقديم بيانات ناقصة أثناء التصريحات الدورية مما جعل الضريبة تحسب أقل مما يجب قانوناً.¹

ب- **الشريك:** يتحمل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة في مجال التهرب الضريبي وتطبق عليه العقوبات للفاعل الأصلي وهو المكلف فارتباط عمل الشريك بالفعل الأصلي المعاقب عليه يكفي لتجريمه واعتباره موصوف بالعقوبة في القوانين الجبائية.²

ج- **الشخص المعنوي:** إن كل شخص طبيعي يخضع للمساءلة الجنائية والجبائية في حالة مخالفته للقانون الجبائي، لكن التساؤل المطروح هل الشخص المعنوي يجوز مساءلته جنائياً أو لا وفي هذا الصدد نميز نوعان:³

- أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة والبلدية والولاية والمرافق العمومية.

- كل شخص معنوي خاص يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والتجارية.

ولقد نصت المادة 303-9 من قانون الضرائب المباشرة أنه عند ارتكاب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص تقع عقوبة الحبس والعقوبات الملحقة على كل من المتصرفين والممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة، وأضافت نفس المادة أن تطبيق الغرامات الجزائية يكون على ممثليه وعلى الشخص المعنوي نفسه دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها ونفس الحكم تكرر في نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وفي المادة 36-4 من قانون الطابع وفي المادة 121-4 من قانون التسجيل.

والملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل ذكرها المشرع على سبيل الحصر، حيث تقع فقط على الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص مستبعدة بذلك الدولة والجماعات المحلية والهيئات العامة ذات الطابع الإداري.⁴

¹ - نصر رحال، مصطفى عوادي، **العش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري**، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة والمهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2010/2011، ص 14.

² - نفس المرجع السابق، ص 14.

³ - عبد الغفور هلايلي، مرجع سبق ذكره، ص 66.

⁴ - نفس المرجع السابق، ص 67.

2- العقوبات المترتبة:

إن القانون الجبائي ينص على نوعين من العقوبات عقوبات جزائية وأخرى جبائية، فالعقوبات الجزائية تتنوع إلى عقوبات أصلية وتبعية تتمثل الأولى في الحبس والغرامات والثانية تبعية في الحكم بمزاولة مهنة الخبراء والمستشارين الجبائين والمحاسبين وعند الاقتضاء صور قرار بغلق المؤسسة.

أ- **العقوبات الجبائية:** نجد نوعين من الجزاءات جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها، وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرفها، والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة وهي تختلف من قانون لآخر مضمونا ومقدارا.¹

ب- **الزيادات:** تختلف الزيادات عن فوائد التأخير وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي تكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبته وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة نبينها فيما يلي:

- النقص في تقديم التصريح.²
- التأخير في تقديم التصريح.³
- عدم التصريح.⁴

ونشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.00 دج) أو ما يعادلها وترفع إلى 200% إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ.⁵

ج- **الغرامات الجبائية:** هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالبا بنسبة معينة مما يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة "الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية".⁶

¹- نصر رجال، مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

²- المادة 193-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³- المادة 192-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴- المادة 194-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵- المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁶- عبد الغفور هلايلي، مرجع سبق ذكره، ص 68.

د- العقوبات الجزائية: إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال الغش الضريبي مثل المادة 418 منه، والتي تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب والرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن الاقتصاد الوطني والمادة 42-2 الخاصة بتعريف الشريك والمادة 53 والمتعلقة بالظروف المخففة،¹ وأيضا المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص على الإكراه البدني ونشير إلى أن العقوبات الجزائية تنفرع إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وإلى عقوبات تبعية

ثانيا: التدابير الجديدة في مكافحة التهرب الضريبي

تميز النظام الضريبي قبل التسعينات بالتعقيد والثقل لذلك أصبح نظام ضريبي صعب التحكم في تسييره ومكلف للغاية حيث تميز بزيادة في الضرائب والرسوم المتميزة بمعدلات مختلفة في ظل اقتصاد مخطط مركزي مستوحى من النظام المركزي أما بعد التسعينات فتجدر الإشارة بالمجهودات المبذولة من طرف الإدارة الجبائية في مجال مكافحة التهرب الجبائي إلا أن ما تم تحقيقه حتى الآن يبقى غير كاف، لذلك وضعت المديرية العامة للضرائب جهازا جديدا للتصدي لهذه الظاهرة من خلال إقحام مجموعة الهياكل المرتبطة مباشرة بمكافحة التهرب وإعطائها طابعا عمليا حيث تشكل هذه الأخيرة مع الهياكل الوعاء الضريبي الأدوات الأساسية لهذا العمل، وقد تمّ التطرق إليها في المطلب الثالث من المبحث الأول (مفتشية الضرائب، قبضة الضرائب ومديرية كبريات المؤسسات).

ثالثا: حدود جهاز مكافحة التهرب الضريبي ومقترحات تحسينه

كأي جهاز من أجهزة المكافحة يوجد بعض النقائص التي لا بد من تحسينها، من أجل أن ضمان السير الجيد له.

1- حدود جهاز المكافحة:

- هناك بعض النقائص التي تميز جهاز مكافحة التهرب الضريبي، نذكر منها:
- غياب إرادة سياسية واضحة في مجال محاربة الغش والتهرب الجبائي
 - غياب الصرامة اللازمة في تطبيق بعض الأحكام الردعية (إيداع شكاوى، الحجز، الغلق الإجباري للمحلات، ...).
 - التغاضي عن المعاملات التي تتم دون فاتورة.
 - الإحساس بعدم الأمان لأعوان الإدارة مما يقلص من فعالية تدخلاتهم.
 - ضعف وسوء التنسيق فيما بين مصالح مديرية الضرائب - المفتشية - القبضة والرقابة الجبائية في مجال مراقبة الوضعية التي تحوز معلومات مفيدة لعملية مراقبة ومتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين.
 - نقص وسيلة الإعلام الآلي الضرورية.
 - سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.

¹ - المادة 53 من قانون العقوبات المعدل والمتمم بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13/02/1982.

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل: العلاقات العامة لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.¹

- بعد الإدارة عن المكلفين.²

أمام هذا النقص النوعي والكمي في عمل هذا الجهاز والمشاكل التي تعاني منها فإن نظامنا الضريبي، لازال بعيدا عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي.

2- مقترحات تحسن جهاز مكافحة:

في البداية يجب تحسين عمل جهاز مكافحة التهرب الضريبي وهذا للتصدي لهذه الظاهرة بصفة أكثر فعالية لذا يجب التفكير فيما يلي:

- ضرورة حماية حقوق الدولة والمواطن معا وذلك بأن لا تحظى إدارة الضرائب بأحكام مطاطة تستعملها كما تريد، هذا يتنافى ومبدأ المساواة في المعاملات للمتعاملين الاقتصاديين الذي يؤدي إلى الهروب دول أخرى للاستثمار عوض البقاء في الجزائر.

- يجب ألا يقتصر واجب التصدي لظاهرة التهرب على الإدارات المكلفة مباشرة لهذا العمل خاصة التحصيل الضريبي ولا يجب أن تنحصر في أعوان إدارة الضرائب فقط لكن يجب أن يمتد ذلك إلى جميع الهيئات الأخرى التي لها ضلع في النشاطات الاقتصادية للكشف عن الخروقات.

- يستوجب إعادة النظر في القيمة القانونية لمحاضر إدارة الضرائب من خلال إلغاء التمييز بينها وبين المحاضر الخاصة بالإدارات الأخرى (الجمارك) مثلا، هذه الأخيرة التي لا تتطلب محاضرها تقديم الدليل والإثبات بل يقع على المخالف، بينما محاضر أعوان الضرائب لا تتمتع بالصفة الثبوتية.

- تفعيل التعاون بين إدارات الجبائية والجمارك والتجارة وكذا وزارة الشؤون الخارجية من أجل استغلال المعلومات الخاصة بالنشاطات الممارسة بالخارج من قبل المواطنين المقيمين حديثا هناك والأموال التي اكتسبوها.

- حسن اختيار القائمين على أعمال الجهاز الضريبي وإبعاد من يثبت إهماله أو مجاملة الممول أو المقصرين في عملهم.

- يجب على إدارة الضرائب أن تثبت وجودها في الواقع من خلال تدخلات دائمة وإحصاء متكرر من أجل التنقيب على النشاطات غير المصرح بها للكشف عن مصادر المداخل والخفية.

- فصل عملية تحصيل الضريبة في تحصيل الضريبة في جهاز مستقل عن الجهاز الخاص بحساب الضريبة المفروضة.

¹- ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 160.

²- سهام كردودي، مرجع سابق ذكره، ص 16.

أما على المستوى الدولي فيجب العمل للقضاء على التباين في الأنظمة الضريبية وذلك من خلال توقيع وإبرام اتفاقيات دولية لتبادل المعلومات في مجال التهرب الضريبي الدولي والتالي إعداد قائمة موحدة للشركات الحقيقية.

المطلب الرابع: دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي

يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي بشتى الطرق والأساليب المشروعة وغير المشروعة، ولمكافحة مثل هذه الظواهر تتبع الإدارة الجبائية آليات تمكنها من التأكد من صحة تصريحاتهم ومدى صدقها وصحتها، ويعتبر التدقيق الجبائي بأشكاله من أهم هذه الآليات التي تمكنها من تحقيق العدالة الجبائية، وذلك من خلال:

أولاً: التأكد من مدى التزام المكلفين بالضريبة

يسمح التدقيق الجبائي من التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وذلك من خلال فحص محاسبته، وبعد انتهاء المدقق من مراحل عملية التدقيق التي أشرنا إليها في المبحث الأول، قد يقبل محاسبة المكلف أو يرفضها إذا كانت غير مطابقة لأحكام القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي والتشريعات والقوانين المعمول بها،

1- قبول المحاسبة:

يقبل المدقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المحاسبي المالي وصحيحة من حيث المضمون، حيث يمكن تمييز نوعين من القبول:¹

- قبول صريح وهذا عند مطابقة المحاسبة لأحكام القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي والتشريعات والقوانين المعمول بها، وبذلك يتم تبليغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق دون إجراء أي تقويمات؛
- قبول نسبي وهذا عندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود انحرافات بسيطة، والتي يستنتج المدقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد للتهرب من دفع الضريبة، يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم الثنائي من خلال الاتفاق بين المدقق والمكلف مع مراعاة التزامه بتقديم تصريحاته في الآجال القانونية.

2- رفض المحاسبة:

حسب المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:

¹ - مناد محمد أمين، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بمستغانم، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2018/2019، ص 47.

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابقة لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.
- تتضمن المحاسبة أخطاء وإغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

ثانيا: الكشف عن التلاعب والتهرب الضريبي

يساعد التدقيق الجبائي الإدارة الجبائية في الكشف عن أي محاولات للتلاعب بالسجلات المحاسبية والقوائم المالية أو التهرب الضريبي، وذلك بالاعتماد على مهارات المحققين وخبراتهم وكفاءتهم باستخدام تقنيات مختلفة ومتعددة.

وعندما يتبين أن المراقبة التي أجريت على المحاسبة لا جدوى منها لأن هذه الأخيرة غير مقنعة ومنظمة، وبالتالي تكون غير مقبولة فيلجأ المدقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة انطلاقاً من العناصر الكمية، المقبوضات (الإيرادات)، أساس الفوترة، مصاريف الإنتاج ودراسة السعر، بالإضافة إلى وجود مؤشرات أخرى.¹

ثالثاً: تبليغ النتائج والسهر على تطبيق العقوبات

بعد الانتهاء من عملية التدقيق الجبائي الشكلي والضماني لمحاسبة المكلف، تأتي مرحلة إعادة تكوين أسس الضريبة التي تعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف، وهي تختلف حسب نوع ونشاط المؤسسة، ومن تمّ تبليغ نتائجها إلى المكلف.

وإذا ما تمّ اكتشاف أي تلاعب أو تهرب ضريبي بعد القيام بعملية التدقيق الجبائي سينتج عن ذلك عقوبات ردعية في حق المتلاعبين أو المتهربين وقد تطرقنا لهذه العقوبات في المطلب السابق، وتسهر الإدارة الجبائية على التطبيق الصارم لهذه العقوبات للحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

رابعاً: كونها أداة احترازية

إنّ حرص الإدارة الجبائية على تشديد العقوبات وتطبيقها يساهم في ردع المخالفين المحتملين، كونهم يعلمون جيداً بأنهم سيخضعون للتدقيق وسيعاقبون في حالة محاولتهم للتلاعب أو التهرب الضريبي، ولذلك سيجتنبون الوقوع فيها فالوقاية خير من ألف علاج، وسيشجعهم ذلك على احترام القوانين واللوائح الضريبية.

¹ - نجاة بوعزة، صورية غزال، مرجع سابق ذكره، ص ص: 44-46.

خلاصة الفصل:

التهرب الضريبي هو ظاهرة عالمية تحدث في معظم الدول مهما كان مستواها الإقتصادي، ونعني به عدم دفع الضرائب المستحقة من قبل المكلفين سواء بطريقة قانونية أو غير قانونية، ولقد تعددت الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة من أسباب متعلقة بالمكلف أسباب متعلقة بالنظام الجبائي، أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية إضافة إلى الظروف الإقتصادية السائدة في البلد، وهذا ما يؤدي إلى حدوث آثار وخيمة على اقتصاد الدولة عامة وعلى الخزينة العمومية بشكل خاص.

وهنا يكمن دور التدقيق الجبائي في وضع الفروقات التي تكون على مستوى الملفات الجبائية والمعطيات المتحصل عليها من مختلف المصادر الداعمة للإدارة الجبائية للحصول على صورة واضحة لوضعية المكلفين باتخاذ الإجراءات القانونية المنصوص عليها، وهذا حسب الآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني: دراسة حالة

بمديرية الضمير لولاية

بومرداس

تمهيد:

في الفصل السابق، تعرضنا إلى الأبعاد النظرية لظاهرة التهرب الضريبي وأهم آليات مكافحتها، وهو التدقيق الجبائي، وهذا ما أتاح لنا فهما عميقا للمفاهيم الأساسية والتحديات المرتبطة بها، وقد توصلنا إلى أن التدقيق الجبائي يلعب دورا هاما وحيويا في الكشف عن الانحرافات والإغفالات والعمليات الغير قانونية التي يقوم بها المكلفين بالضريبة والعمل على تصحيحها.

وفي هذا الفصل التطبيقي، سنبرز فعالية مديرية الضرائب لولاية بومرداس في مكافحة التهرب الضريبي، واستخدامها للتدقيق الجبائي كأداة للتحقق من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية المقدمة، وذلك من خلال التطرق إلى تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية بومرداس، وكذا الإحصائيات الخاصة بالسنوات 2023/2022/2021/2020، والتي تتضمن تطور لعدد الملفات المبرمجة للتحقيق المنجزة، وأيضا تطور الحقوق المسترجعة لنفس السنوات، وأخيرا قمنا بدراسة حالة في التحقيق المحاسبي، وأبرزنا من خلالها الآليات والتقنيات التي استخدمتها المديرية في ذلك.

ومما سبق سنحاول تسليط الضوء أكثر على هذا الموضوع من خلال تقسيم هذا الفصل إلى

مبحثين:

المبحث الأول: عرض عام للمؤسسة المستقبلية وفعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي

المبحث الثاني: دراسة حالة لمكلف خاضع للتحقيق المحاسبي

المبحث الأول: عرض عام للمؤسسة المستقبلية وفعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي

سنقوم في هذا المبحث بتقديم عام للمؤسسة المستقبلية، والتي تمّ على مستواها إجراء دراستنا التطبيقية، وهي مديرية الضرائب لولاية بومرداس، وهي تعتبر أعلى هيئة جبائية ولائية، وذلك من خلال عرض نشأتها والمهام المكلفة بها، وأيضا عرض الهيكل التنظيمي لمصالحها الداخلية والخارجية، وأخيرا سنبرز مدى فعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس

مديرية الضرائب لولاية بومرداس هي هيئة عمومية تابعة لوزارة المالية، وقد وردت عدّة مراسيم وقرارات تعرّفها، تنظمها وتبين مهامها، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إلى نشأة مديرية الضرائب لولاية بومرداس ومهامها، وهذا حسب المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 06-326.

الفرع الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية بومرداس

تأسست المديرية العامة للضرائب لولاية بومرداس بمقتضى التقسيم الإداري الذي وضع في الفاتح جانفي سنة 1985، بعدما عينت بومرداس ولاية جديدة تضاف إلى الولايات المتواجدة عبر التراب الوطني، ففي بداية الأمر كانت إدارة الضرائب لولاية بومرداس تخضع لنفس التقسيم الإداري الذي كان سائدا في ذلك الوقت، حيث كانت هذه الإدارة عبارة عن مصلحة من مصالح الولايات تخضع في تسييرها إلى المديرية الولائية للتسيير المالي (DCF)، وهذه المصلحة تقوم بتسيير عدة إدارات تابعة للوزارة المالية المتواجدة في مقر كل ولاية.

الفرع الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية بومرداس

حسب المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 06-326، فإن المديرية الولائية للضرائب تضمن ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، وبهذه الصفة، تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.¹ وتتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص ما يأتي:

أولا: في مجال الوعاء

- تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- تصدر الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- تحلل وتقوم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وتعد تلخيصا عن ذلك وتقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 17، المرسوم التنفيذي رقم 06-326 الذي يحدّد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المؤرخ في 2006/09/18، الجريدة الرسمية، العدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24، ص 10.

ثانيا: في مجال التحصيل

- تتكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- تراقب التكفل والتصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب قباضة وتتابع تسوية ذلك؛
- تتابع تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- تضمن الرقابة القبلية وتصفي حسابات تسيير القابضين.

ثالثا: في مجال الرقابة

- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها؛
- تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.

رابعا: في مجال المنازعات

- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

خامسا: في مجال الوسائل

- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تنقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- تكون رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وتضمن توزيعه وتعميمه؛
- تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.

سادسا: في مجال الاستقبال والإعلام

- تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- تنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثاني: تقديم الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس

بعد الإصلاحات فإن القانون الجزائري أعطى تنظيمًا إداريًا خاصًا بالإدارة الجبائية ومن بينها مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

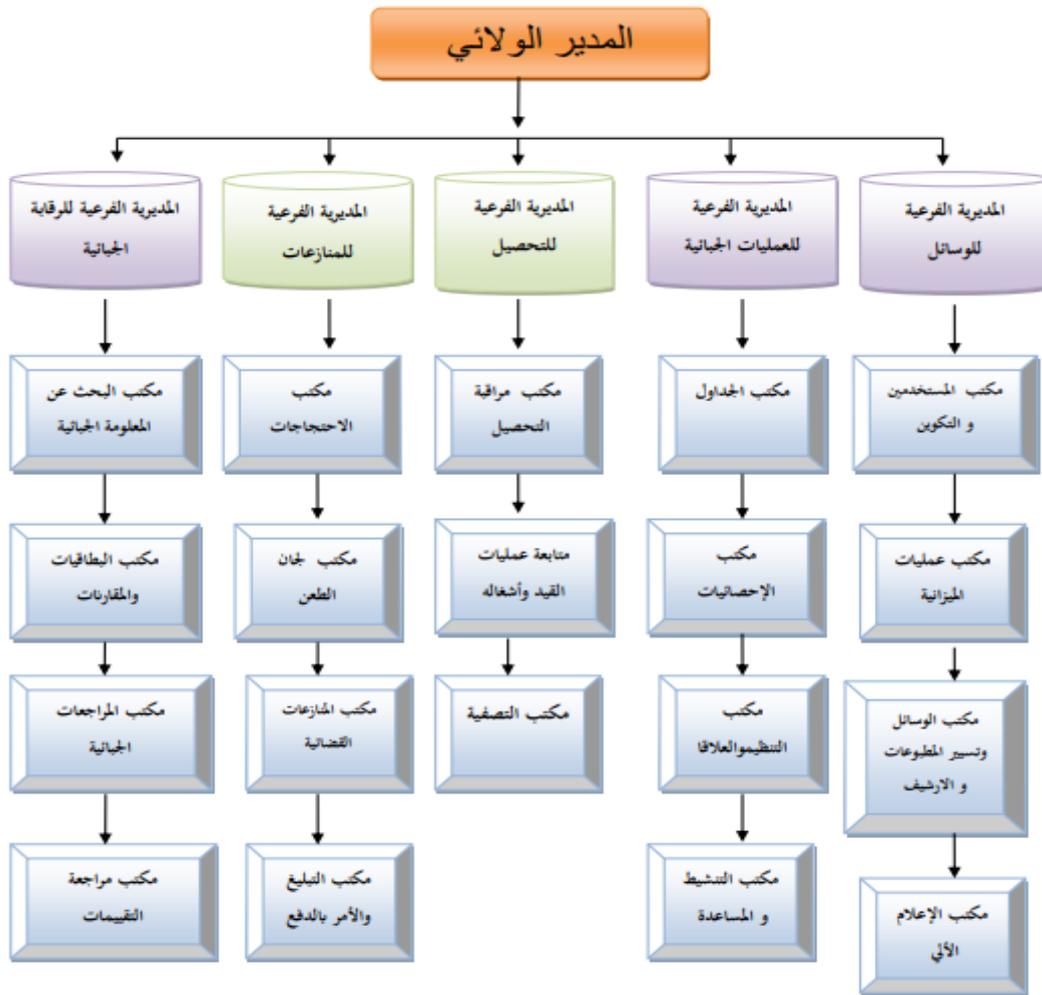
الفرع الأول: مكونات الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس

تتكون المديرية الولائية للضرائب لولاية بومرداس من خمس مديريات فرعية تتمثل في:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للتحصيل؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

ويوضح الشكل رقم (02) الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس:

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس



المصدر: معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

الفرع الثاني: شرح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس

يتكون هرم الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس من المدير الولائي للضرائب، وهو المسؤول الأول على مستوى هذه الإدارة في تنفيذ وتسيير جميع المصالح، وهو الذي يقدم الاقتراحات ويفصل في جميع المنازعات والقضايا، ويرسل جميع التقارير إلى المديرية العامة للضرائب الموجودة على مستوى وزارة المالية حسب المادة 59 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، والذي يهدف إلى تحديد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها، تنظم المديرية الولائية للضرائب (DIW) في خمس (05) مديريات فرعية والمتمثلة في:

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

تتكفل المديرية الفرعية للعمليات الجبائية بما يلي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار؛
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعة هذه الطلبات ومراقبتها؛

- متابعة نظم الإعفاءات والامتيازات الجبائية الخاصة.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب، هي:

1- مكتب الجداول:

ومهامه تتمثل في:

- التكفل بالجدول العامة وإصدارها؛
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

2- مكتب الإحصائيات:

ومهامه كالتالي:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمن إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

3- مكتب التنظيم والعلاقات العامة:

ويكلف بالمهام التالية:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء والإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ودراسة هذه الطلبات مع تسليم هذه الاعتمادات؛
- متابعة نظم الجبائية الخاصة والامتيازية؛
- نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

4- مكتب النشيط والمساعدة:

وتتمثل مهامه في:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناخ العمل وانسجامها؛
- متابعة ومعالجة تقارير التحقيق في التسيير.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل

تتكفل المديرية الفرعية للتحصيل بما يلي:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوي؛
 - متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
 - التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛
 - مراقبة القبضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قبضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.
- وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب:

1- مكتب مراقبة التحصيل:

ويكلف بالمهام التالية:

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

2- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله:

ويكلف بالمهام التالية:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛

- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛

- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛

- إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3- مكتب التصفية:

ويكلف بالمهام التالية:

- مراقبة التكلفة بالجداول العامة ويسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
- استلام المنتجات الإحصائية التي بعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
- مركز حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقه؛
- التكلفة بجداول القبول في الأجزاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات

تتكفل المديرية الفرعية للمنازعات بما يلي:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر 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.

تتكون المديرية الفرعية للمنازعات من أربعة مكاتب:

1- مكتب الاحتجاجات:

يتكفل بالمهام التالية:

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

2- مكتب لجان الطعن:

يتولى المهام التالية:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الاعفائي المختصة؛
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاع دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة.

3- المنازعات القضائية:

ويتكفل بالمهام التالية:

- إعداد وتكوين ملفات إعداد الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائرية المختصة؛

- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارة عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

4- مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف بالمهام التالية:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛

- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات بذلك.

رابعا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

تتكفل المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:

يتكفل بالمهام التالية:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة.

2- مكتب البطاقات والمقارنات:

يتكفل بالمهام التالية:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة؛

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛

- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم

نشاطات المكتب.

3- مكتب المراجعات الجبائية:

ويكلف بالمهام التالية:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛

- تسجيل المكلفين بالضريبة الخاضعين لمختلف أنواع المراقبة؛

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقديرية.

4- مكتب مراقبة التقييمات:

ويكلف بالمهام التالية:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو بالمجان؛

- المشاركة في أشغال التحين للمعايير المرجعية؛

- متابعة أشغال الخيرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل

تتكفل المديرية الفرعية للوسائل بالمهام التالية:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة التشغيل.

وتتكون المديرية الفرعية للوسائل من أربعة مكاتب:

1- مكتب المستخدمون والتكوين:

ويكلف بالمهام التالية:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم السريين في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
- انجاز أعمال ضبط التعداد وترشيح مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

2- مكتب عمليات الميزانية:

ويكلف بالمهام التالية:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الجبائية؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة وذلك في حدود اختصاص المخول له؛
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عم استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص مديرية الضرائب لولاية بومرداس؛
- الإعداد السنوي للحسابات الإداري للمديرية.

3- مكتب الوسائل وإعداد المطبوعات والأرشيف:

ويكلف بالمهام التالية:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة لمديرية الضرائب لولاية بومرداس؛
- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

4- مكتب الإعلام لآلي:

ويكلف بالمهام التالية:

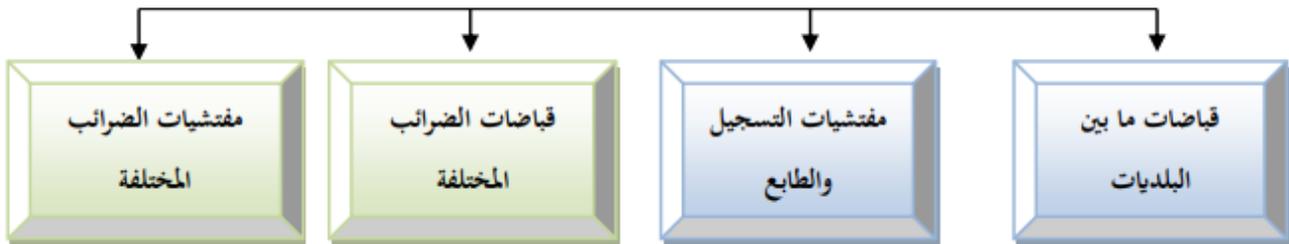
- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

المطلب الثالث: المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس

توجد المصالح الخارجية لمديرية الضرائب في مراكز الدوائر والبلديات التابعة لولاية بومرداس حيث تقوم بفرض وتحصيل الضرائب للأشخاص الخاضعين للضريبة والتابعين لكل دائرة أو بلدية وكذلك تسيير ميزانيات البلديات التابعة لها.

ويوضح الشكل أدناه الهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية التابعة لمديرية الضرائب لولاية بومرداس:

الشكل رقم (03): المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس



المصدر: معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

الفرع الأول: القباضات

القباضات هي الهيئة المسؤولة عن عملية تحصيل الضرائب، وتتبع إداريا وسلميا لمديرية الضرائب الولائية، ونجد:

أولا: قباضات ما بين البلديات

تهتم بتسيير وتنفيذ ميزانيات البلديات التابعة لها وتحصيل الرسم على العقارات.

ثانيا: قباضات الضرائب المختلفة

قباضات الضرائب هي المصالح التي تهتم بتحصيل مختلف الضرائب والرسوم التي يقوم بدفعها المكلف بالضريبة سواء تحصيل ودي أو جبري.

تضم مديرية الضرائب لولاية بومرداس ثمانية (08) قباضات، تتمثل في:

قباضة الضرائب الثنية، قباضة الضرائب بومرداس، قباضة الضرائب بوداوا، قباضة الضرائب خميس

الخشنة، قباضة الضرائب يسر، قباضة الضرائب برج منايل، قباضة الضرائب بغلية، قباضة الضرائب دلس.

وتتمثل مهام قباضة الضرائب التابعة لولاية بومرداس في:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكفون بالضريبة برسم المدفوعات العفوية، الجداول العامة أو الفردية

المتخذة ضدهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛

- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بهما والمتعلقة بتحصيل الضريبة.

وتضم قباضة الضرائب التابعة لولاية بومرداس ثلاث (03) مصالح هي:

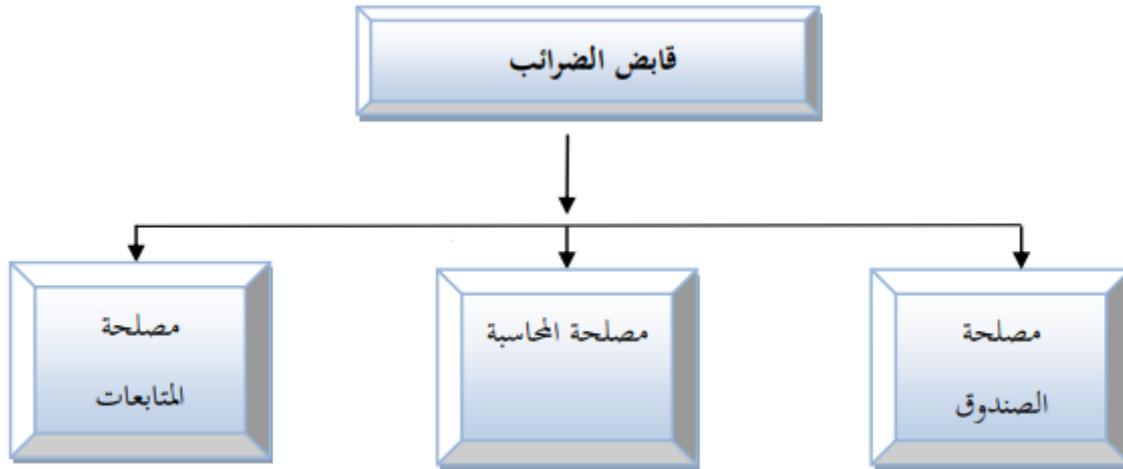
➤ مصلحة الصندوق؛

➤ مصلحة المحاسبة؛

➤ مصلحة المتابعات.

ويوضح الشكل رقم (04) الهيكل التنظيمي لقباطة الضرائب:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لقباطة الضرائب



المصدر: معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

الفرع الثاني: المفتشيات

المفتشيات هي الهيئة المسؤولة عن الوعاء (فرض الضريبة)، وهي تتبع كذلك إداريا وسلميا مديرية الضرائب

الولائية، ونجد:

أولاً: مفتشيات التسجيل والطابع

هذه المصالح تتكفل باستلام العقود المختلفة وكذا محررات المحضرين عقود إدارات الدولة من طرف الموثقين لتسجيلها وإخضاعها للرسم على الطابع لكي تأخذ الصبغة القانونية لتلك الوثيقة وكذلك الملفات المحررة من طرف مجالس القضاء لتسجيلها وإخضاعها للطابع.

ثانياً: مفتشيات الضرائب المختلفة

تتكلف مفتشيات الضرائب بتسيير ومراقبة ملفات المكلفين التابعين لمحيطهم الجغرافي، وفتح ملفات جبائية واجراءات التصريح برقم الأعمال والأرباح.

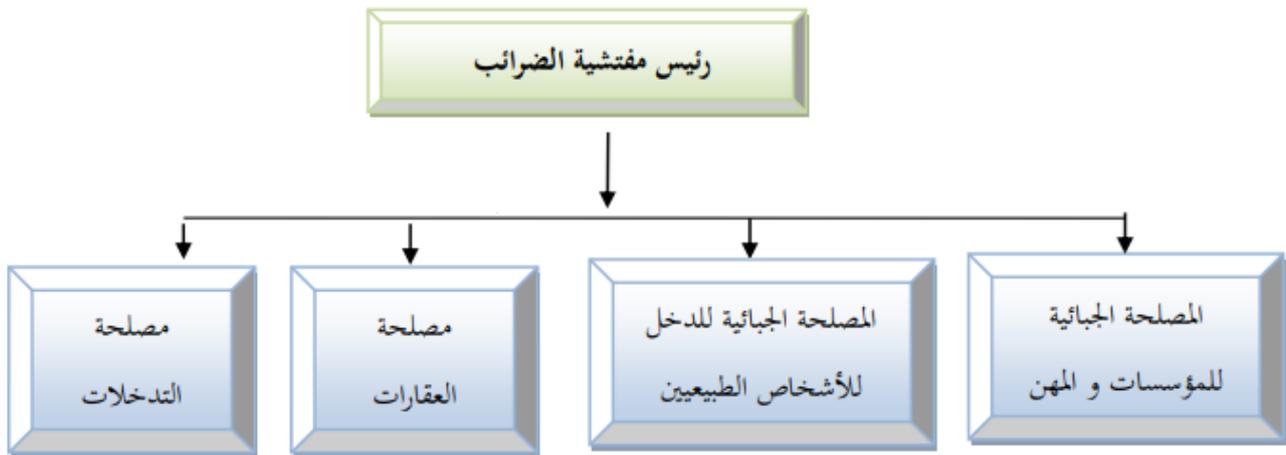
وتضم مديرية الضرائب لولاية بومرداس ثلاثة عشر (13) مفتشية تتمثل في:

مفتشية الضرائب الثنية، مفتشية الضرائب زموري، مفتشية الضرائب بني عمران، مفتشية الضرائب بومرداس ابن خلدون، مفتشية الضرائب فرانتز فانون، مفتشية الضرائب بودواو محطة، مفتشية الضرائب بودواو خزان الماء، مفتشية الضرائب ولاد موسى، مفتشية الضرائب خميس الخشنة، مفتشية الضرائب يسر، مفتشية الضرائب برج منايل، مفتشية الضرائب بغلية، مفتشية الضرائب دلس.

وتتمثل مهام مفتشية الضرائب التابعة لإقليم مديرية الضرائب لولاية بومرداس في:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
 - فتح الملفات الجبائية وغلقتها؛
 - إنشاء مختلف الوثائق للمكلفين بالضريبة والتمثلة في شهادة الوجود، شهادة إيقاف النشاط، شهادة الدخل... إلخ؛
 - إنشاء وثيقة F20 والمتعلق بطلبات الشراء الخاصة بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين الحاصلين على امتيازات جبائية؛
 - نشر المعلومات في اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين للمفتشية، لتذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية؛ وتضم مفتشيه الضرائب التابعة لولاية بومرداس أربعة (04) مصالح هي:
 - المصلحة الجبائية للمؤسسات والمهن الحرة؛
 - المصلحة الجبائية للدخل للأشخاص الطبيعيين؛
 - مصلحة جباية العقارات؛
 - مصلحة التدخلات.
- ويوضح الشكل أدناه الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب



المصدر: معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

المطلب الرابع: فعالية مديرية الضرائب لولاية بومرداس في مكافحة التهرب الضريبي

خصصنا هذا المطلب لدراسة دور آليات التدقيق الجبائي المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، وذلك من خلال تحليل المعلومات الإحصائية الخاصة بالتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق VASFE، واستغلال بعض النسب المستخدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

1- نسبة اعداد البرنامج:

توضح النسبة مستوى أداء المصالح المكلفة بإنجاز البرنامج وتوجهها الى الغاء او تأجيل الملفات المبرمجة وذلك

$$\text{لأسباب خاصة، العلاقة الحسابية:} = \frac{\text{المؤجل+الملغى}}{\text{عدد الملفات الاجمالي}} * 100$$

2- نسبة التحقيق في الملفات:

يعرض مدى مساهمة الهيئات الرقابة والقدرة على التحقيق في الملفات التابعة لمديرية الضرائب للولاية

$$\text{والخاضعة للنظام الحقيقي. العلاقة الحسابية} = \frac{\text{عدد الملفات المراقبة}}{\text{عدد الملفات التابعة النظام الحقيقي}} * 100$$

3- نسبة حالة تنفيذ البرنامج:

تدل النسبة هذه على قدرات وامكانيات الأجهزة الرقابية على متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر، حيث يظهر عدد الملفات المنجزة (المغلقة) بتاريخ 12/31/ن.

عدد الملفات المنجزة

$$\text{العلاقة الحسابية} = \frac{\text{ن-12-31}}{\text{عدد الملفات المبرمجة}} * 100$$

4- نسبة ما تبقى من البرنامج:

تعرض هذه النسبة معلومات عن العمليات التي لم يباشر التحقيق فيها وتحسب النسبة وفقا للعلاقة التالية:

$$= \frac{\text{عدد الملفات غير المنطلقة}}{\text{اجمالي الملفات المبرمجة}} * 100$$

5- عدد الملفات المحققة من طرف محقق واحد:

تبرز هذه النسبة الطاقة الاستيعابية للمحقق مقارنة بحجم الإجمالي للملفات المبرمجة في ضوء البرنامج التحقيق

$$\text{المسطر. العلاقة الحسابية} = \frac{\text{عدد الملفات المحقق فيها}}{\text{اجمالي المحققين}} * 100$$

6- النتيجة المتوسطة للعملية الواحدة:

تبين النسبة هذه مقدار الاسترداد المتأتمية من عمليات التحقيق المنجزة، حيث يعكس الأداء الجبائي للمصالح

$$\text{الضريبية والحجم التهرب الضريبي الواقع} = \frac{\text{مبالغ الاسترداد}}{\text{اجمالي الملفات المبرمجة}} * 100$$

7- النتيجة المتوسطة للمحقق الواحد:

ويعبر عن المبالغ المسترجعة من طرف المحققين ويعرض مدى قدرتهم على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها.

$$\text{وتحسب كما يلي:} = \frac{\text{مبلغ الاسترداد}}{\text{عدد المحققين}} * 100$$

الفرع الأول: تطور عدد الملفات المبرمجة للرقابة والمنجز تنفيذها

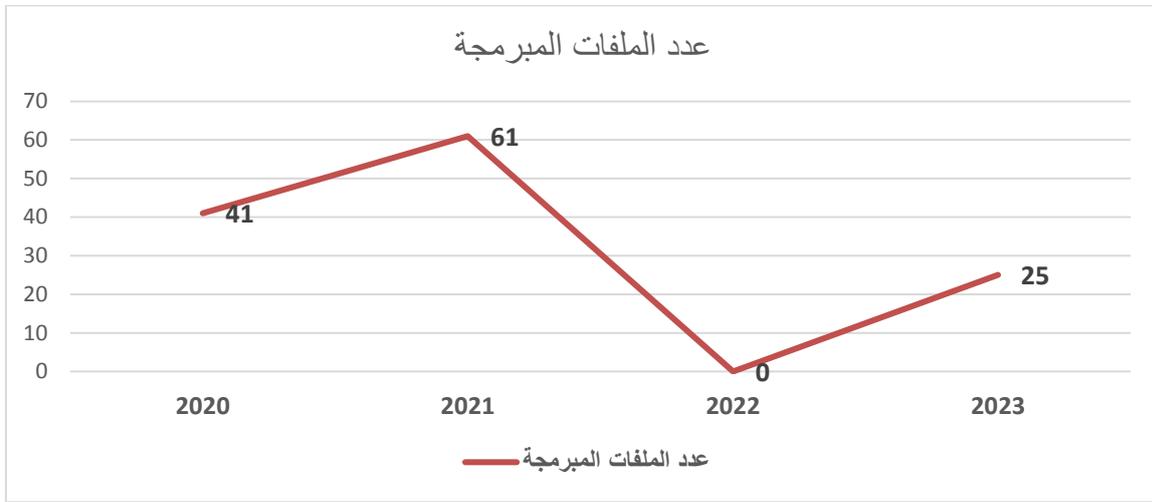
بداية نشير إلى أن عملية اختيار برنامج التحقيق تخضع إلى معيار معين، حيث تنطلق المهمة فيها بإقتراح المفتشيات للملفات الجبائية المشكوك في صحة تصريحاتها وإرساله إلى مديرية الضرائب الولائية حيث يتم مراجعته وتوجيهه إلى المديرية الجهوية ثم إلى المديرية العامة للضرائب، والتي تقر في الأخير برنامج التحقيق المسطر للسنة (ن)، كما يأخذ بعين الإعتبار عدد المحققين بالمديرية الولائية.

جدول (01): تطور عدد الملفات المبرمجة والمنجزة خلال 2020-2023

السنوات	عدد الملفات المبرمجة	عدد الملفات المنجزة	نسبة اعداد البرنامج	نسبة التحقيق في الملفات	نسبة التنفيذ بتاريخ (31-12-ن)	نسبة ما تبقى من البرنامج
2020	41	41	%43.9	%0.62	%00%	%41.46
2021	66	65	%1.52	%0.47	%27.69	%16.92
2022	--	--	--	--	--	--
2023	25	25	%00	%0.13	%00	%00

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

الشكل رقم (06): عدد الملفات المبرمجة



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على معطيات مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

نلاحظ في سنة 2020 من خلال الجدول السابق، نلاحظ ان عدد الملفات المبرمجة لسنة 2021 والمقدر بـ 66 قد زاد عن البرنامج السابق للسنة 2020، وهذا راجع الى موعد وصول البرنامج (2021) في الآجال المعتادة (ما بين مارس وافريل) والذي سمح بتدخل المحققين بما يتناسب مع البرنامج المحدد. عكس السنة التي قبلها (2020) التي شهدت تأخر البرنامج الى غاية منتصف أكتوبر تقريبا، وهذا بسبب جائحة كورونا وما خلفته من فترة توقف للأنشطة والاعمال تقريبا من مارس الى غاية سبتمبر بالتالي أثر ذلك على برنامج التحقيق الذي سجل 41 ملف للتحقيق، في حين عرفت سنة 2022 غياب لبرنامج التحقيق بسبب تحضير الإدارة الجبائية وعلى رأسها المديرية العامة للضرائب إلى رقمنة القطاع من خلال مشروع جبايتك ومساهمته، ومع مراعاة تداعيات الجائحة الاقتصادية أدى إلى تبني اقتراح برمجة التحقيقات على الوثائق فقط لتأكد من اكتتاب المكلفين للتصريحات الضريبية، بالنسبة لسنة 2023 تراجعت الملفات المبرمجة إلى 25 ملف وهذا راجع إلى نقص المحققين (09) بعد أن كان عددهم (12) محقق.

إن نسبة إعداد برنامج الرقابة الجبائية قد تأثر بتأجيل 43% منه، ويرجع ذلك إلى قلة المحققين وضيق الوقت، مما لم يسمح في تناسب البرنامج مع اعداد المحققين، وهذا ما يمكن للمكلفين الاخرين من التهرب الضريبي بالتالي يشكل خطرا في الحد من هذه الظاهرة.

في حين عرفت 2021 تراجع هذه النسبة الى 1.52%، يعني ان المديرية لم تلجأ الى الغاء او تأجيل البرنامج، مما يدل على الكفاءة والجهود المبذولة للتقييد ببرنامج التحقيق، كما نلاحظ إلغاء ملف واحد كان مبرمج في السنة 2021 ويعود السبب إلى تغيير إداري ملزم أدى بالمكلف إلى توجيه الملف الجبائي المبرمج لمديرية ضرائب أخرى، بالتالي هذا لا يلغي حق الإدارة الجبائية من إجراءات التحقيق ولا اكتماله. بينما شهدت 2023 استكمال ملفات التحقيق وهذا ما يدل على جهود المحققين في انتهاء البرنامج المسطر.

فيما يخص نسبة تغطية التحقيقات نلاحظ أنها نسب ضعيفة جدا تتراوح ما بين 0.47% و 0.63%، وتدل على عدم القدرة في تغطية أكبر للملفات التابعة للنظام الحقيقي، كما نشير هنا لارتفاع عدد الملفات التابعة للنظام الحقيقي حيث كان إجمالي الملفات 6565 ملف لسنة 2020، ووصل عدد الملفات النظام الحقيقي في 2021 إلى 9748، إلى أن قفز بحلول 2023 إلى 19468 ملف تابع للنظام الحقيقي بنسبة تغطية كانت 0.13% وهي الأضعف. وتجدر الإشارة إلى أن عملية انتقاء ملفات المبرمجة للتحقيق توكل إلى مهمات، وكل مهمة تتكون من محققين تعمل على تحقيق من 07 ملفات إلى 09 كحد أقصى للمعايير المعمول بها في التحقيق الملفات. إذن يعود سبب ضعف نسبة تغطية الملفات إلى نقص عدد المحققين المكلفين بمتابعة عدد الملفات المبرمجة للتحقيق، مما يؤدي إلى صعوبة الكشف عن التهرب الضريبي. وعليه نقول يمكن تحسين هذه النسبة بزيادة عدد المحققين والحرص على تكوينهم والاهتمام بتوفير الوسائل المادية والامكانيات.

الفرع الثاني: تطور نتائج ملفات التحقيق المبرمجة

الجدول (02): تطور تنفيذ برنامج الرقابة ونتائجها

السنة	عدد المحققين	عدد الملفات المحققة من محقق واحد	النتيجة المتوسطة للعملية الواحدة	النتيجة المتوسطة للمحقق الواحد
2020	12	3.41%	14.534.717	56.927.644
2021	11	5.91%	13.194.596	83.965.616
2022	10	--	39.358	173.176
2023	09	2.78%	6.558.101	2.186.033

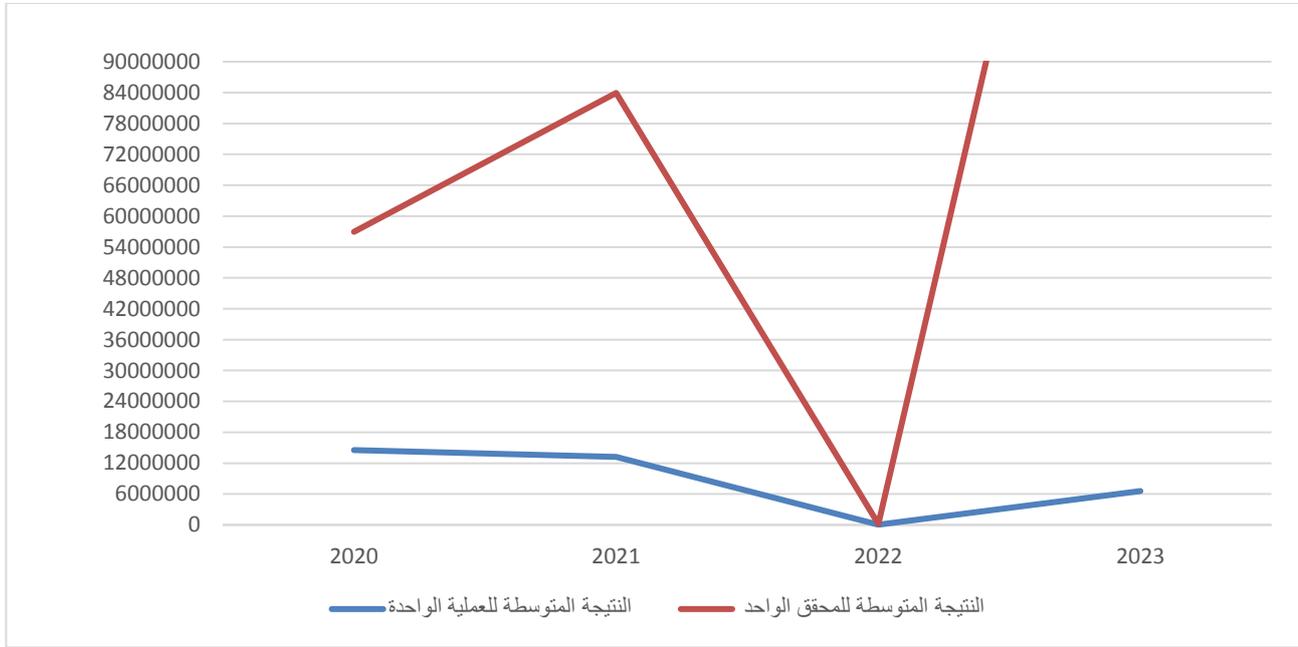
المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة تنفيذ البرنامج، التي تُبين مدى الانتهاء من أعمال التحقيق، كانت معدومة خلال السنوات 2020، 2022، و 2023. هذا يشير إلى عدم القدرة على تنفيذ برنامج التحقيق بشكل كامل، ويرجع ذلك إلى الظروف التي سبق ذكرها، مما يؤدي إلى تقويت الفرصة في اكتشاف حالات لتهرب الضريبي. اما سنة 2021 سجلت نسبة 27.69% وهي نسبة أقل من 50% من إجمالي الملفات المبرمجة. بخصوص نسبة ما تبقى من البرنامج والذي لم يتم الانطلاق في إنجازه، نلاحظ نسب مرتفعة تتراوح ما بين 41.46% بالنسبة لسنة 2020 و 16.92% بالنسبة 2021 وهذا راجع لنقص عدد المدققين مقارنة بالعدد الملفات المبرمجة مما أثر على انطلاق عملية التحقيق المهمات الأخرى.

تبين عدد الملفات المعالجة لكل محقق نسبا تتراوح بين 2.78% و 5.91% حيث بلغ عدد المحققين 12 في سنة 2020 مع معدل 3 ملفات معالجة للمحقق الواحد، وارتفع المعدل إلى 6 ملفات بحلول 2021. يرجع نقص

النسب الى نقص الكبير في الكفاءات البشرية حيث وصل عدد محققين الى 9 نهاية 2023، وايضا مع ارتفاع عدد ملفات المبرمجة من 41 في 2020 الى 66 ملف في سنة 2021.

الشكل رقم (07): تطور مردودية المالية المتوسطة للعملية الواحدة والمحقق الواحد



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

من خلال المعطيات نلاحظ انخفاض مستمر في مبالغ النتيجة المتوسطة للعملية الواحدة، نظرا الى قلة الملفات المحقق فيها. حيث قدر مبلغ الاستردادات لسنة 2020 بـ 14.534.717 دج. ليبدأ في الانخفاض ليسجل اقل قيمة بحلول 2022 بمبلغ 173.176 دج، ليشهد ارتفاعا محسوسا في سنة 2023 وهذا يدل على العلاقة الطردية بين عدد الملفات والنتيجة المحققة.

أخيرا لقد كانت اعلى مردودية لمحقق الواحد في سنة 2021 وقدرت بمبلغ 83.965.644.00 دج بزيادة معتبرة مقارنة بسنة 2020، اما اقل قيمة فكانت سنة 2022 بمبلغ 39.358.00 دج، وذلك بالنظر الى أعداد الملفات المبرمجة وقلة المحققين وكذا نسب الضئيلة في تغطية اجمالي الملفات، مما يؤدي حتما الى تأثيرات سلبية على الحصيلة الجبائية للولاية وإمكانية الإدارة الجبائية هنا في مكافحة التهرب الضريبي.

الفرع الثالث: حصيلة الاستردادات الضريبية من خلال آليات التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في

مجمل الوضعية الجبائية

إن الهدف الرئيسي وراء عمليات التحقيق بمديرية الضرائب لولاية بومرداس هو استرجاع الحقوق المتهرب من دفعها بطريقة ودية، ويتم ذلك عن طريق تصحيح التصريحات المودعة من طرف المكلفين واكتشاف الأساس الضريبي الحقيقي ثم العمل على إعادة التقييم. حيث تمكن المصالح المعنية من استدراك مبالغ معتبرة من حالات تهرب ضريبي، وتتلخص في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): تطور الحصيلة المالية للاستردادات الضريبية

السنوات	عدد عمليات التحقيق	الحقوق المسترجعة
2020	41	683.131.732
2021	66	923.621.780
2022	--	1.731.767
2023	25	19.674.303

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على معطيات بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

من الجدول أعلاه يمكننا القول ان الحصيلة المالية للاستردادات شهدت تراجعا ملحوظا خلال فترة الدراسة (ما بين 2020-2023) وهذا لظروف خاصة، فقد بدأت الحصيلة في السنتين الأوليتين باسترداد لمبالغ مهمة وكبيرة بقيمة 923.621.780 دج، ذلك من خلال رفع حجم الملفات البرمجة واختيار الذكي لملفات الجبائية المشكوك فيها، خاصة تلك التي لم تخضع من قبل للتحقيق، كما يعني ذلك وجود انحرافات مهمة عن القوانين المطبق واستخدام أساليب متنوعة للتهرب الضريبي.

في 2022 انخفضت الحقوق المستردة بدرجة كبيرة جدا، حيث سجل مبالغ ضئيلة بقيمة 1.731.767 دج، اتضح أن الإدارة قد مارست حق الرقابة الجبائية على الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين فقط. أي أن الإدارة الجبائية لم تفرض إجراءات رقابية مشددة مراعاة لتداعيات الاقتصادية على المكلفين. في سنة 2023 عرفت حصيلة الحقوق المسترجعة ارتفاعا ملموسا يرجع السبب إلى ارتفاع عدد الملفات المبرمجة والانتقاء الحسن لها، ويعكس هذا الارتفاع وجود تهرب ضريبي راجع إلى عدة أسباب:

- تدهور الأوضاع الاقتصادية أحدث ضررا بالوضع المالية للمكلف، مما دفعه إلى انتهاج أساليب لتخفيض وإخفاء الوعاء الضريبي.
- الإجراءات البيروقراطية وضعف الثقة بين المكلف والإدارة الجبائية أسهما بصورة غير مقصودة في تشكيل نظرة خاطئة للضريبة كأداة قمع للأموال، كما خلق فهما مغلوطا لمصطلح الاقتطاع الضريبي على أنه مجرد أموال ضائعة.
- الضعف الكبير للوعي الضريبي لدى المكلفين.

المبحث الثاني: دراسة حالة في التحقيق المحاسبي

بعد أن تطرقنا في المبحث السابق إلى تعريف المديرية الولائية للضرائب وأظهرنا مهامها ودورها الفعال في مكافحة التهرب الضريبي، سنقوم في هذا المبحث بدراسة حالة لمؤسسة تجارة الجملة لمواد البناء خضعت لأحد أنواع الرقابة الجبائية وهو التحقيق المحاسبي، وذلك على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

تم توكيل مهمة التحقيق المحاسبي التي نحن بصدد دراستها إلى عونين برتبة مفتش وهذا بتكليف من رئيس مكتب الرقابة الجبائية، وبعد استلامهما الملف الجبائي للمؤسسة موضوع التحقيق، والمتضمن كل المعلومات الخاصة بالمؤسسة والمتمثلة في طبيعة نشاط المؤسسة، العنوان والشكل القانوني لها، بدأت عملية التحقيق. ولا يمكن اجراء تحقيق في المحاسبة دون ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الذي ينص على حقوقه وواجباته، على ان يستفيد المكلف من مدة التحضير قدرها 10 أيام (وفقا للمادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية)، وذلك لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا المستندات والتصريحات المكتتبه التي من حق المحققين الاطلاع عليها.

وقبل المباشرة في الدراسة الميدانية لعملية التحقيق سنقدم تعريف موجزا بالمؤسسة محل التحقيق.

التعريف بالمؤسسة محل الدراسة:

• الشكل القانوني للشركة: SARL

• نشاطها: تجارة الجملة لمواد البناء

• العنوان: بومرداس

• تاريخ بداية النشاط: XX/XX/XXXX

• رقم السجل التجاري: 0000000000

• رقم التعريف الجبائي: XXXXXXXXXXXXX

وبعد أن تم التعرف على المؤسسة محل التحقيق، اتبع المحققين الخطوات التالية:

الفرع الأول: الاشعار بالتحقيق

تم اشعار المؤسسة محل التحقيق حسب الإجراءات القانونية بتاريخ 2023/09/03 تحت رقم 350 بخضوعها للتحقيق، وهذا للسنوات الأربعة السابقة 2022/2021/2020/2019 في الضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- الضريبة على أرباح الشركات؛
- الضريبة على النشاط المهني؛
- حق الطابع؛

- الرسم على التكوين المهني؛

- الرسم على التمهين.

بالإضافة إلى الضرائب والرسوم الأخرى التي تخضع لها المؤسسة.

وتم منح المكلف مهلة 10 أيام لتحضير نفسه وتحضير الوثائق المحاسبية الضرورية، كما تضمن الاشعار كل المعلومات طبقا لنصوص أحكام المادة 20-4 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، الاسم واللقب، نشاط المكلف، العنوان، رقم الاشعار، تاريخ وساعة التدخل، سنوات التحقيق والضرائب والحقوق والرسوم المعنية، الوثائق الواجب الاطلاع عليها مع ذكر بأن للمكلف الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره، وتسليم ميثاق المكلفين بالضريبة.

بالإضافة الى ذكر أسماء المحققين والقابهم ورتب المحققين، وأخيرا امضاء كل من المحققين ورئيس فرقة التحقيق.

الفرع الثاني: الهيكلية الجبائية للمكلف

يتمثل نشاط المكلف في التجارة بالجملة، وهو يخضع للضرائب والرسوم التالية:

❖ الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CIDTA):

● الضريبة على أرباح الشركات (IBS): بمعدل 26% وفقا للمادة 136 و 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

● الرسم على النشاط المهني (TAP): بمعدل 2 % للسنوات 2019، 2020، 2021 وبمعدل 1.5% سنة 2022 مع تخفيض 30% على رقم الاعمال الخاضع للضريبة TAP المفوتر طبقا للمواد 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

● الضريبة على المداخل الاجمالية (IRG): فيما يتعلق بالأرباح الموزعة على الشركاء 15%.

❖ حق الطابع (DT):

● حق الطابع على مبلغ المبيعات المفوترة والمدفوعة نقدا طبقا لأحكام المادة 100 من قانون الطابع.

❖ الضرائب على المبيعات (CTCA):

● الضريبة على القيمة المضافة: 19% على مبلغ المبيعات الخاضع للضريبة وفقا لأحكام المادة 21 لقانون الرسوم على رقم الاعمال.

❖ الرسم على التكوين المهني والتمهين (TFPC):

● الرسم على التكوين المهني (TFPC) والرسم على التمهين (TA): طبقا لأحكام المواد من 196 مكرر الى 196 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا القانون رقم 02-97 المؤرخ في 31.12.1997.

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي

بعد اتباع مختلف المراحل القانونية التي تسبق البدء في عملية التحقيق انطلاقا من الاشعار بالتحقيق ومراجعة الملف الجبائي للمكلف وهذا خلال المهلة الممنوحة له، وبعد الإجراءات التمهيدية التي قام بها المحققان من اعداد وملئ استمارة كشف الميزانيات المقارنة وكشف المحاسبة (جدول حساب النتائج) المقارن الذي كان على أساس مختلف التصريحات المقدمة من المكلف، وبعد مقارنة وثيقة D29 والتي تحتوى على مختلف التصريحات G50 مع رقم الأعمال الحقيقي، وهذا خلال المدة الممنوحة له، وبعد انقضائها تمّ الشروع في عملية التحقيق المحاسبي كما يلي:

الفرع الأول: بداية التحقيق وفحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون

بعد ارسال الاشعار بالتحقيق للمكلف بتاريخ 2023/09/03 وبعد انقضاء المهلة القانونية (عشرة أيام من بعد ارسال الاشعار بالتحقيق) كان التدخل الميداني الأول ومباشرة عملية التحقيق، وتمّ دراسة محاسبة المكلف من:

أولا: الناحية الشكلية

بحيث تم تقديم الوثائق المحاسبية التالية:

1- الدفاتر المحاسبية:

- دفتر اليومية العامة: يحتوي على سجل واحد مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة بومرداس بتاريخ 2023/09/11 يحتوي على 98 ورقة. ودفتر اليومية الأول مؤشر عليه بتاريخ 2017/05/14 من طرف محكمة بومرداس ويحتوي على القيود المحاسبية للسنوات 2019 الى 2022.
- دفتر الجرد: يحتوي على سجل مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة بومرداس بتاريخ 14.05.2017 ويحتوي على 95 صفحة.
- دفتر الأجور: مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة بومرداس بتاريخ 14.05.2017 يتضمن 45 ورقة.

● دفتر الأستاذ للحسابات العامة والمساعدة.

2- اليوميات المساعدة:

وتتضمن يوميات مساعدة محوسبة: (يومية المشتريات، يومية المبيعات، يومية الصندوق، يومية البنك، يومية الأجور، يومية العمليات المختلفة، اليومية العامة للحسابات الرئيسية والمساعدة).

3- الوثائق الأخرى:

- فواتير البيع والشراء للسنوات من 2019 الى 2021، والتي تم الوقوف عليها والتأكد من وجودها والعمل بها.

- الكشوف البنكية للأعوام 2019 الى 2022.

- التصريحات لاشتراكات الضمان الاجتماعي للأعوام من 2019 الى 2022.

-التصريحات الشهرية G50 للسنوات من 2019 الى 2022.

-التصريحات السنوية G50 للسنوات من 2019 الى 2022.

ومن خلال عملية التحقيق تبين أن محاسبة المكلف ممسوكة بشكل مقبول وفقا للمواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري الجزائري، ووفقا للنظام المحاسبي المالي.

ثانيا: ناحية المضمون

بعد التحقق من شكل المحاسبة والتي كانت مطابقة للقواعد القانونية، توجه المحققون الى التحقيق في مضمون المحاسبة والتي من خلالها تم الكشف عن الانحرافات ومختلف الأخطاء في مضمون محاسبة المكلف.

الفرع الثاني: الانحرافات والأخطاء المتضمنة في محاسبة المكلف

بعد الإطلاع على المستندات والدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة، تبين ما يلي:

أولاً: تطبيق تخفيض 30% على رقم الأعمال المفوتر والمحقق نقدا

بعد الاطلاع على الفواتير والتحقق منها تبين أنها مدفوعات بنكية يقوم المكلف بدفعها نقدا في الحساب الجاري، وهي لا تعتبر وسيلة من وسائل الدفع الكتابية المنصوص عليها في المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 15-153 المؤرخ في 2015/06/16 والذي يحدد الحد المطبق على عمليات الدفع التي يجب أن تتم بوسائل الدفع الكتابية عن طريق القنوات البنكية والمالية.

ولذلك فإن الفواتير المدفوعة نقدا لا تخول للمكلف الحصول على تخفيض بنسبة 30% طبقا لأحكام المادة

219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CIDTA).

وسنقوم بالتفصيل في العمليات كما يلي:

1- بالنسبة لسنة 2020:

رقم الأعمال المحقق عن طريق الدفعات البنكية = 759.000 دج، والجدول أدناه يوضح ذلك:

الجدول رقم (04): المقبوضات المحصلة نقدا عن طريق المدفوعات البنكية لسنة 2020

المبلغ	رقم وصل الدفع	التاريخ
230.000	5298240	2020/01/16
20.000	5537531	2020/02/17
17.000	5727560	2022/03/18
150.000	5820469	2020/04/21
22.000	6017948	2020/06/17
62.000	6047503	2020/06/24
6.000	6049726	2020/06/24
4.000	6049865	2020/06/24
60.000	6203987	2020/07/28
38.000	6412522	2020/09/17

108.000	6566533	2020/09/19
2.000	6567053	2020/10/19
28.000	6716845	2020/11/19
12.000	6844862	2020/12/17
759.000		

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

ومنه يصبح رقم الأعمال الخاضع للضريبة TAP ومبلغ الضريبة بعد إعادة 30%:

- رقم الأعمال الغير خاضع للتخفيض TTC = 759.000 دج

- رقم الأعمال الغير خاضع للتخفيض HT = 1,19/759.000 = 637.815,12 دج

- رقم الأعمال الغير الخاضع للتخفيض المصرح به في G50 = 00 دج

رقم الأعمال المخفض بنسبة 30% دون وجه حق = 637.815,12 دج

رقم الأعمال (30%) المتملص منه والخاضع لضريبة TAP:

رقم الأعمال المتملص منه = 0,3×637.815,12 = 191.345,00 دج

-الضريبة على رقم الأعمال TAP = 191345 × 2% = 3827 دج

2- بالنسبة لسنة 2021:

رقم الأعمال المحقق عن طريق دفعات بنكية = 265.000 دج

الجدول رقم (05): المقبوضات المحصلة نقدا عن طريق المدفوعات البنكية لسنة 2021

المبلغ	رقم وصل الدفع	التاريخ
107.000	7001489	2021/01/19
1.000	5005332	2021/01/19
115.000	7435903	2021/04/18
42.000	7586093	2021/05/19
265.000		

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب.

إذن:

رقم الأعمال الغير الخاضع للضريبة TTC = 265.000 دج

رقم الأعمال الغير خاضع للتخفيض HT = 222.689,07 دج

رقم الأعمال الغير خاضع للضريبة المصرح به في G50 = 00 دج

رقم الأعمال المخفض بنسبة 30% دون وجه حق = 222.689,07 دج

رقم الأعمال (30%) المتملص منه والخاضع للضريبة TAP = 66.806 دج

الضريبة على رقم الاعمال TAP = 66.806 * 2% = 1.337 دج

ثانيا: استهلاك غير مصرح به يخص سنة 2022

بعد تقرير الجرد المادي للبضائع المحتفظ بها، والذي تم اعداده بحضور المكلف بتاريخ 2023/10/08، تبين أن المخزون المصرح به بتاريخ 2022/12/31 في آخر التصريحات لعام 2022، معدوم. وبالفعل، فإن المنتجات التي تم جردها في الموقع، موضوع التقرير المذكور، تم الحصول عليها جميعها خلال عام 2023، وذلك بعد التأكد من الفواتير الشراء المقدمة الى المحققين.

وبالتالي تبين أن المخزون المصرح به بقيمة 9.378.528,40 دج قد تم بيعه دون أي تصريح، وبدون فاتورة البيع.

ونظرا لعدم تقديم المكلف أي تفسير لهذا الوضع، تم تطبيق هامش ربح إجمالي قدره 25% لإعادة تكوين رقم الأعمال المتهرب منه.

كما يتم تحديد النتيجة لعام 2022 من خلال تطبيق إجمالي حجم المبيعات على هامش الربح قدره 15%. وتم تسجيل أيضا تكاليف الموظفين للعام 2022 بقيمة 1.335.600 دج وتكاليف ايجار بقيمة 740.000 دج، دون التصريح أو الاعتراف بأي رقم عمال أو دخل آخر، وبالتالي سيتم تطبيق معدلات الهامش المذكورة أعلاه والتي يتم قبولها بشكل عام في الأنشطة المشابهة لنشاط المكلف.

بناء على ما سبق تم تحديد رقم الأعمال المتهرب منه 2022 وهو موضح في الجدول أدناه، مع العلم ان المكلف لم يقدم أي تصريحات بالنسبة لسنة 2022.

جدول رقم (06): تحديد رقم الأعمال لسنة 2022

السنوات	2022
مخزون البضاعة (مبيعات غير مصرح بها)	9.378.507 دج
هامش الربح	25%
رقم الأعمال المتهرب منه (المتخلص) لسنة 2022	2.344.626 دج
رقم الأعمال المصرح به	00 دج
رقم الأعمال المعاد تأسيسه	11.723.133 دج

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب ووفقا لأحكام المادة 3-192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثالثا: رقم الأعمال مصرح به وغير مفوتر (مبيعات لصالح زبائن مجهولين غير معرفين جبائيا)

تضمن رقم أعمال المكلف لسنة 2019 سجل مبيعات لمختلف الزبائن، منهم زبائن غير معروفين جبائيا وهذا مخالف لأحكام المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعليه تقرر تطبيق هامش تجزئة بنسبة 10% إضافية على حجم المبيعات المصرح بها، فيجب أن يكون كل بيع سلع أو تأدية خدمات بين الأعوان الاقتصاديين موضوع فاتورة والتي يجب أن تحتوي على كل بيانات البائع والمشتري، وهذا بمقتضى المرسوم

التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 2005/12/10 الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك، والجدول أدناه يوضح ذلك:

الجدول رقم (07): تحديد رقم الأعمال المتهرب منه من مبيعات زبائن غير معروفين

المبيعات	السنوات
رقم أعمال غير مفوتر مصرح به	2019
هامش الزيادة	8.988.502 دج
رقم الأعمال المتهرب منه (المتلمص)	10%
	898.850 دج

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

وتطبيقا لأحكام المادة 194-4 على المبيعات الغير مفوترة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يعاقب المكلف أيضا بغرامة جبائية قدرها 50% من مبلغ كل عملية مصرح بها بمقتضى المادتين 176 و 224 من القانون نفسه، وهي مبينة في الجدول رقم 05.

الجدول رقم (08): تحديد الوعاء الضريبي لفرض العقوبة

العقوبة	السنوات
رقم الأعمال HT مبيعات لزبائن مجهولين	2019
رقم الأعمال TTC مبيعات لزبائن مجهولين	8.988.502
العقوبة	10.696.317
	50%

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

رابعا: حساب 46700 منتوجات استثنائية (الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة)

في 2019/12/31 تم تسجيل في الطرف الدائن حساب 7700 (المنتوجات الاستثنائية) بمبلغ 2.900.000 دج ويقابله في الجانب المدين الحساب 46700، وإذا ما تم إدراج هذا المبلغ بالفعل في نتيجة سنة 2019 فهو تهرب ضريبي عن الرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA. ولذلك طلب المحققون من المكلف تبرير أصل هذا المبلغ 2.900.000 دج، وتوضيح اعتباره كمنتج استثنائي، وفي الأخير تم اعتباره كمبيعات غير مصرح بها.

إذن مما سبق يمكن تلخيص رقم الأعمال المعاد تأسيسه في الجدول أدناه:

الجدول رقم (09): استرجاع رقم الأعمال عن السنوات 2019 إلى 2022

2022	2021	2020	2019	البيان
0	5.395.210	3.425.63	31.231.910	رقم الأعمال المصرح به
-	66.806	191.345	-	رع المتملص منه (تخفيض TAP 30%)
11.723.133	-	-	-	رع المتهرب منه (بضائع مباعه غير مصرح بها) 2022
-	-	-	898.850	رع متملص منه (مبيعات لزبائن غير معروفين جبائيا)
-	-	-	2.900.000	مبيعات غير مبررة
11.723.133	5.462.016	3.616.979	35.030.760	رع الحقيقي
11.723.133	66.806	191.345	3.798.850	إجمالي رع المتهرب

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب.

المطلب الثالث: نهاية أشغال التحقيق وتحرير نتائج التبليغ النهائي

بعد مراجعة المحققون للملف الجبائي للمكلف، والتحقق من محاسبته من الجانب الشكلي والتأكد من الامتثال للقواعد القانونية المعمول بها وكذا من حيث المضمون، وذلك بالتحقيق في مختلف الوثائق الثبوتية والمستندات والدفاتر المحاسبية الممسوكة، يقومون باختتام أعمال التحقيق كالآتي:

الفرع الأول: محضر نهاية الأشغال بعين المكان

تطبيقا لأحكام المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية يجب معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

وبعد إجراءات الفحص بعين المكان ومراجعة محاسبة المكلف بالتحقق الميداني من مختلف المعلومات الذي يسمح للمحققين من اكتشاف الأخطاء والانحرافات، تمّ تحرير محضر نهاية الأشغال بتاريخ.../.../.... تحت الرقم....، والذي أعلم المكلف بانتهاء أشغال التحقيق، وقد قمنا بطلب محضر نهاية الأشغال لكن تمّ رفض إعطائه لنا.

الفرع الثاني: التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي

طبقا للمادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على وجوب تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقييم، وبعد اكتشاف المحققون لانحرافات والتجاوزات المرتكبة من طرف المكلف، تم ارسال اشعار بإعادة التقييم الأولى بتاريخ 2023/11/26، وعليه طبقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية تمّ منح المكلف الحقوق التالية:

- الحق في فترة (40) اربعون يوما لصياغة ملاحظاته والتعبير عن قبوله لها، في حين يشكل عدم الرد خلال هذا الموعد موافقة ضمنية من جانب المكلف.
- الحق في طلب أي تفسيرات شفوية مفيدة متعلقة بالتحقيق وذلك خلال الآجال القانونية.
- الحق في الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.
- الحق في طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع والقانون، حسب الحالة، من السيد مدير مركز الضرائب.

وتضمن التبليغ الأولي بإعادة التقويم 11 صفحة، وهو يوضح كيفية تحديد رقم الأعمال الحقيقي وتشكيل أسس فرض الضريبة، والعقوبات الجبائية المدفوعة وفقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وبناء على التحقيق والفحص ومراجعة المستندات والدفاتر المحاسبية، تبين وجود تجاوزات وانحرافات على مستوى محاسبة المكلف وجرى تقييمها كما يلي:

أولا: تقييم محاسبة المكلف

ومن خلال التحقيق تم اكتشاف ما يلي:

- 1- تطبيق تخفيض 30% على رقم الأعمال المفوتر والمحقق نقدا وذلك (خلافا لأحكام المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)
 - 2- تصريح خاطئ لمخزون البضائع المصرح به بتاريخ 2022/12/31، تم استهلاك المخزون بالكامل دون التصريح به.
 - 3- رقم الأعمال المصرح به غير مفوتر (مبيعات لصالح زبائن مجهولين).
 - 4- تسجيل منتجات استثنائية بقيمة 2.900.000 دج خلال سنة 2019 دون تقديم وثائق توضيحية.
 - 5- استرجاع غير قانوني للرسم على القيمة المضافة على الفواتير المدفوعة نقدا، عندما تتجاوز 100.000 دج TTC بموجب المادة 30 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
 - 6- أعباء استثنائية بقيمة 23.076 دج تم ادراجها وتميرها في حساب 657 (أعباء غير قابلة للخصم) تعتبر استردادات.
 - 7- لم يتم إدراج ضريبة التمهين بمبلغ 15.077 دج الخاصة بسنة 2019 ومبلغ 10.121 دج الخاص بسنة 2020.
 - 8- الرسم على التكوين المهني مبني على قاعدة ضريبية غير دقيقة للسنتين 2019 و 2020، ولم يتم اکتتاب التصريحات في السنوات 2021 و 2022.
- وعلى ضوء ما تقدم ومع مراعاة المخالفات المذكورة، سيتم تصحيح بعض أسس التصريحات المكتتبة للسنوات من 2019 الى 2022 وفقا لإجراءات الاسترداد طبقا لأحكام المادة 42 لقانون الإجراءات الجبائية (CPF).

ثانيا: إعادة التقييم

1- إعادة تعديل النتائج:

لتحديد نتائج المؤسسة وجب ذكر بعض الأعباء الغير قابلة للخصم وغير معفاة من الضريبة وتعتبر كاسترداد، وهي ملخصة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (10): أعباء الغير قابلة للخصم

السنة	البيان	المبلغ	السبب
2019	عدم التصريح بالرسم على التمهين	15.077 دج	غير معفاة من الخصم (استردادات)
2020	عدم التصريح بالرسم على التمهين	10.121 دج	غير معفاة من الخصم (استردادات)
2021	أعباء استثنائية ح/ 657	23.076 دج	أعباء شخصية (غير معفاة من الخصم)

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

وبناء على ما سبق يمكن إعادة تحديد نتيجة المؤسسة من سنة 2019 إلى 2022، وهي موضحة في

الجدول أدناه:

الجدول رقم (01-10): إعادة تحديد النتيجة للمؤسسة من 2019 الى 2021

السنوات	2019	2020	2021
نتيجة محاسبية مصرح بها	131.684	2.148.383 (-)	2.229.862 (-)
رع المتهرب منه	898.850	-	-
أعباء غير قابلة للخصم	15.077	10.121	23.076
النتيجة الحقيقية	1.045.611	2.138.262 (-)	2.206.786 (-)
رع المتهرب منه	913.927	10.121	23.076

الجدول رقم (02-10): إعادة تحديد النتيجة للمؤسسة لسنة 2022

السنوات	2022
رع الحقيقي	11.723.133
النتيجة المحاسبية الحقيقية (15%) من رع	1.758.470
النتيجة المصرح بها	2.108.542 (-)
النتيجة المتهرب منها	1.758.470

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

2- دراسة الرسم على القيمة المضافة / المشتريات:

اتاحت مراقبة الضريبة على القيمة المضافة على المشتريات اكتشاف الحالات التالية:

- استرجاع الرسم على القيمة المضافة على الفواتير المدفوعة نقدا والتي تزيد عن 100.000 دج. (المادة 30 من قانون الضرائب على رقم الاعمال).

والجدول أدناه يلخص استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (11): استرجاع الرسم على القيمة المضافة لسنة 2020

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	HT (المشتريات)	TVA	G50	البيان
45	22/06/2020	مجيد	172.540	32.782,60	10/20	وصل رقم 5213799
46	24/06/2020		172.540	32.782,60	10/20	وصل رقم 5113843
47	26/06/2020		160.807,28	30.553,38	10/20	وصل رقم 5113856
						وصل رقم 5113877
			إجمالي TVA المسترجع واجبة الدفع		96.118,58	

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

3- الرسم على التكوين المهني والتمهين:

بتطبيق المواد 55 و 56 للقانون 97-02 المؤرخ في 31/12/1997 الذي يحمل قانون المالية لسنة 1998، المرسوم التنفيذي رقم 98-149 المؤرخ في 13/05/198 والمرسوم التنفيذي رقم 09-262، الكتلة الأجرية السنوية تخضع إلى الرسم على التكوين المتواصل بمعدل 01%، وأيضا إلى الرسم على التمهين بمعدل 01%. وبما أن المؤسسة موضوع التحقيق لا تنطبق عليها الحالة الأولى وهي المؤسسات التي توظف عدد العمال يساوي أو يزيد عن عشرين (20) عاملا، فهي تخضع إلى الرسم على التمهين، ولقد صرحت المؤسسة عن قاعدة الضريبة غير دقيقة وغير كافية مقارنة باللوائح المعمول بها، وهو مبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم (12): الرسم على التمهين

السنوات	2019	2020	2021	2022
القاعدة الخاضعة للرسم	1.630.395	1.098.100	1.086.000	1.086.000
القاعدة الضريبية المصرح بها	1.507.700	1.012.100	--	--
القاعدة المتهرب منها	122.695	86.000	1.086.000	1.086.000

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

رابعا: الضرائب الواجبة التحصيل

بعد تحديد المخالفات من طرف المحققين، فيما يلي الضرائب التي يجب تحصيلها من المكلف:

1- الرسم على القيمة المضافة:

الرسم على القيمة المضافة المطبق هو 19%، وهذا طبقاً لأحكام المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال، أما تنفيذ العقوبات الجبائية فهي وفقاً للمادة 116 من نفس القانون، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (13): الرسم على القيمة المضافة

السنوات	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المعترف به	35.030.760	3.425.635	5.395.211	11.723.133
رع المصرح به	31.231.914	3.425.635	5.395.211	0
رع المتهرب منه	3.798.850	-	-	11.723.133
الحقوق البسيطة	6.655.844	-	-	2.227.395
الحقوق الثابتة	5.934.063	-	-	-
الحقوق المتهرب منها	721.781	-	-	2.227.395
رقم على المشتريات المعاد إدماجه	-	96.118	-	-
تذكير بمجموع الحقوق	721.781	96.118	-	2.227.395
معدل الغرامة	25%	15%	-	25%
الغرامة	180.445	110.535	-	556.848
إجمالي الدفع	902.226	110.535	-	2.784.243

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

2- الرسم على النشاط المهني TAP:

معدل الرسم على النشاط المهني هو 02%، وهذا طبقاً للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والحقوق المسترجعة تمت بناءً على المادة 193 من نفس القانون، ويبين الجدول أدناه ذلك:

الجدول رقم (14): الضريبة على النشاط المهني

السنوات	2019	2020	2021	2022
رع المصرح به الخاضع للرسم	24.558.891	2.397.945	3.776.648	-
رع المتهرب منه	3.798.850	191.345	66.806	11.723.133
رع الخاضع للرسم المعترف به	28.357.741	2.589.290	3.843.454	11.723.133
معدل TAP	2%	2%	2%	1.5%
الحقوق البسيطة	567.154	51.785	76.869	175.846
الحقوق الثابتة	491.177	47.958	75.532	-

175.846	1.337	3.827	75.977	الحقوق المتهرب منها
15%	10%	10%	15%	معدل الغرامة
26.376	133	382	11.396	الغرامة
202.222	1.470	4.209	87.373	إجمالي الدفع

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

3- الضريبة على أرباح الشركات:

معدل الضريبة المطبق على المؤسسة هو 26%، وهذا طبقا للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أما الحقوق المسترجعة الناتجة عن نقص التصريحات فقد تم تطبيق المادة 193-1 من نفس القانون، ويوضح الجدول أدناه ذلك:

الجدول رقم (15): الضريبة على أرباح الشركات

2022	2021	2020	2019	السنوات
1.758.470	(-)2.206.786	(-)2.138.262	1.045.611	النتيجة المعترف بها
175.846	-	-	75.977	تخفيض الرسم المهني TAP
1.582.624	-	-	969.667	النتيجة الخاضعة للرسم
-	(-) 2.229.862	(-) 2.148.383	131.684	النتيجة المصرح بها
1.582.624	23.076	10.121	837.983	النتيجة المتهرب منها
411.482	-	-	252.113	الحقوق البسيطة
-	-	-	34.237	الحقوق الثابتة
411.482	-	-	217.876	الحقوق المتهرب منها
25%	-	-	25%	معدل الغرامة
102.870	-	-	54.469	مبلغ الغرامة
514.352	-	-	272.345	إجمالي الدفع

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

4- الضريبة الدخل الإجمالي IRG:

معدل الضريبة على الدخل الإجمالي 15 %، وهذا طبقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أما العقوبات فهي طبقا لأحكام المادة 194 من نفس القانون، ويوضح الجدول أدناه طريقة حساب مبلغ الضريبة المسترجع:

الجدول رقم (16): الضريبة على الدخل الإجمالي IRG للسنوات 2022/2019

السنوات	2019	2022
النتيجة المتهرب منها	837.983	1.582.624
(-) أعباء غير قابلة للخصم	15.077	-
(-) الضريبة على أرباح الشركات	213.955	411.482
الأرباح الموزعة	608.951	1.171.142
معدل IRG	15%	15%
مبلغ الحقوق	91.342	175671
معدل العقوبة	15%	15%
مبلغ العقوبة	13.701	26.350
إجمالي الدفع	105.043	202.021

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

5- الرسم على التكوين المهني:

تطبيقا للمادتين 55 و56 من القانون رقم 97-02 المؤرخ في 31/12/1997 متعلق بقانون المالية لسنة 1998، وكذلك احكام المرسومين التنفيذي رقم 98-149 بتاريخ 31/12/1998 ورقم 09-262 لسنة 2009/08/24، يخضع اجمالي الرواتب لضريبة التكوين المهني 1%.

الجدول رقم (17): الرسم على التكوين المهني والتمهين

السنوات	2019	2020	2021	2022
القاعدة الضريبية الخاضعة	1.630.395	1.098.000	1.086.000	1.086.000
القاعدة الضريبية المصرح بها	1.507.000	1.012.100	--	--
القاعدة المتهرب منها	122.695	86.000	1.086.000	1.086.000
الحقوق البسيطة	16.303	10.981	10.860	10.860
الحقوق الثابتة	15.077	10.121	-	-
الحقوق المتهرب منها	1.226	860	10.860	10.860
معدل الغرامة	10%	10%	25%	25%
مبلغ الغرامة	122	86	2.715	2.715
إجمالي الدفع	1.348	946	13.575	13.575

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

6- الغرامات الجبائية عن المبيعات غير المفوترة:

الغرامة المدفوعة منصوص عليها في المادة 194-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعليه ستدفع المؤسسة المبلغ الموضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (18): الغرامات الجبائية على رقم الأعمال المصرح به وغير مفوتر

السنوات	2019
رقم الأعمال المصرح به TTC الغير مفوتر	10.696.317
معدل الغرامة	% 50
الغرامة الواجبة الدفع	5.348.158

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

الفرع الثالث: التبليغ النهائي (رد المكلف)

بعد ارسال النتائج الأولية لعملية التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، عن طريق الاشعار بإعادة التقييم بتاريخ 2023/11/26 وبعد مرور 40 يوما والذي صادف 2023/01/05 جاء رد المكلف بالضريبة عن اجراء إعادة التقييم بتاريخ 2023/01/08، وقد أخذت الإدارة الجبائية الملاحظات التي أبدأها المكلف والتي تتضمن ما يلي:

-مراجعة الوعاء الضريبي للسنوات 2019 و2022 مع الإشارة على وجه الخصوص إلى النقاط التالية:

- ❖ الهامش المقتطع 25% عن رقم الأعمال لسنة 2019.
- ❖ الغرامة المطبقة 25 %
- ❖ طلب التحكيم.

وكان رد الإدارة الجبائية كما يلي:

على الرغم من استلام رسالتك بعد فترة 40 يوما، وطبقا لأحكام المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يتم الاحتفاظ بالقواعد الضريبية التي تم فرضها في البداية.

ومع ذلك فان تحليل النقاط المطروحة يقدم توضيحات:

1- يتم قبول اجمالي الهامش المحتفظ به بشكل عام في الأنشطة المشابهة لنشاطك، وتم تطبيقه بنسبة ثابتة

بعد تقرير الجرد الفعلي الذي تم اعداده بحضورك بتاريخ 2023/10/08، ما أدى إلى تقييم المخزون بـ

9.378.507 والذي اعتبر أنه مبيعات غير مصرح بها.

2- الغرامة البالغة 50% فطبقت وفقا لأحكام المادة 194-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3- بالنسبة لطلب التحكيم، ونظرا لعدم الرد على اخطارنا بالتعديل، فمن المستحيل أن يتم الموافقة على الطلب.

وبالتالي فإن الإخضاع الضريبي بإعادة التقييم تبقى دون تغيير.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في فصل الدراسة التطبيقية التي كانت على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، إلى تقديم عام عن المؤسسة المستقبلة وهيكلها التنظيمي مع الأدوار التي تقوم بها كل مصلحة منها، ودرسنا فعالية المديرية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تحليل الأداء الجبائي للإدارة والعوامل المؤثرة عليه، كما تعرفنا على الدور التي تلعبه في المحافظة على المال العام من الضياع، حيث قمنا بتسليط الضوء على دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتحقيق المحاسبي وإبراز أهمية عملية التحقيق في الكشف عن التجاوزات والانحرافات وكل الأعمال الغير قانونية.

ومن خلال التريص، توصلنا الى إدراك الدور الذي يلعبه التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، اذ يعتبر وسيلة مهمة وقائية وردعية تهدف الى ترسيخ المبادئ وتصحيح السلوكيات الخاطئة للمكلفين باحترام النصوص والتشريعات الضريبية المعمول بها من جهة والحفاظ على مداخل الخزينة العمومية من جهة أخرى.

خاتمة

الخاتمة:

إن جباية الضرائب ممول رئيسي للخزينة العمومية للدولة، لذلك إن أي محاولة لتملص والتهرب من دفعها سيؤدي إلى حرمان المالية العامة من مبالغ كبيرة، مما يسبب اثرا سلبيا بالغا على تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

من خلال دراسة موضوع دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي حاولنا الإجابة على طرحنا للإشكالية التالية: ما هو دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي؟ وهذا من خلال التركيز على أهم الجوانب الجوهرية في البحث.

حيث تكشف لنا أن التهرب الضريبي ظاهرة معقدة تعقيد الأسباب والدافع، حيث يلجأ المكلف إلى التملص من أداء الواجب الضريبي عن طريق أساليب قانونية وغير قانونية وهذا ما يخفض من حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها.

كما يظهر الدور الجلي للتدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الآليات المعتمدة من الإدارة الضريبية، التي تعمل على التحقق والتأكد من صدق الاقرارات الضريبية المودعة إليها، والكشف عن التلاعبات والأخطاء مع اجراء التصحيحات اللازمة في الوعاء الضريبي، مما يسمح باسترجاع الأموال المتملص عنها. ومما سبق سنتحقق من صحة الفرضيات التي صرحنا بها سابقا ثم نستخلص النتائج المتوصل إليها للخروج بتوصيات مقترحة:

❖ اختبار صحة الفرضيات:

ومما سبق سنتحقق من صحة الفرضيات التي صرحنا بها سابقا ثم نستخلص النتائج المتوصل إليها والخروج بتوصيات مقترحة:

- **الفرضية الأولى: (صحيحة)**، التدقيق الجبائي لا يمنع من حدوث التهرب الضريبي ولا يحد منه، لكنه يساهم في مكافحة التهرب الضريبي من خلال إجراءات الرقابة والفحص التي تؤدي إلى الكشف عن المخالفات والتلاعبات، مما يسهل اتخاذ الإجراءات اللازمة ضد المتلاعبين عن طريق فرض العقوبات الجبائية والجنائية.
- **الفرضية الثانية: (صحيحة)**، يساعد التدقيق الجبائي مديرية الضرائب لولاية بومرداس في الكشف عن التهرب الضريبي من خلال آلياته الثلاث: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية (vasfe)، تسمح هذه الآليات باكتشاف الانحرافات والأخطاء الواقعة في الدفاتر المحاسبية والتصريحات الضريبية، مما يتيح إعادة التقويم الضريبي واسترجاع الأموال التي تم التملص منها.

الخاتمة

❖ نتائج الدراسة:

- من خلال دراستنا النظرية والميدانية على مستوى مديرية الضرائب بولاية بومرداس، توصلنا للنتائج الآتية:
- يسمح التدقيق الجبائي بإجراء فحص انتقادي للتصريحات المكتتبه.
- تتبنى الإدارة الجبائية آليات متنوعة تتركز على التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية. وتسهم هذه الآليات في كشف الممارسات غير القانونية والتلاعبات التي تؤدي إلى حالات التهرب الضريبي، كما تمكن من استرداد واسترجاع الأموال المتهرب منها.
- يحقق التدقيق الجبائي العدالة الضريبية بإلزام الجميع بالامتثال للقوانين وتقديم تصريحاتهم بدقة، كما يسمح بفرض عقوبات مالية وجنائية على المخالفين، مما يجعله أداة صارمة وحاسمة.
- يلعب التدقيق الجبائي دورا هاما في مكافحة التهرب الضريبي، وعلى الرغم من أنه قد لا يقضي تماما على الظاهرة، إلا أنه يظل وسيلة فعالة لحماية أموال الدولة.
- من خلال دراسة الأداء الجبائي لإدارة الجبائية، خاصة نسب تغطية الملفات الخاضعة للتحقيق بالنسبة للإجمالي، أن هذه النسبة ضئيلة جدا، هذا يؤثر بشكل كبير على تزايد ممارسات التهرب الضريبي وعدم اكتشافها.
- الملفات المعالجة والمنجزة على مستوى مديرية الضرائب كانت من قبل محققين يساهم الواحد منهم في تسيير حتى 6 ملفات جبائية في الموسم، وهذا راجع إلى قلة عدد المحققين مما يؤثر سلبا على سيرورة عملية التحقيق.

❖ اقتراحات وتوصيات الدراسة:

- بعد النتائج المتواصل إليها يمكننا وضع الاقتراحات والتوصيات التالية:
- وضع استراتيجية متكاملة المعالم على مستوى المديرية لتمكن من القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي.
- نشر الوعي الضريبي بين المكلفين، وتبيان أن الضريبة حق من حقوق الدولة وليست عبئ على المكلفين.
- يجب الحرص على زيادة المحققين والاهتمام بتكوينهم وتوفير لهم الإمكانيات اللازمة بغية تحقيق الأهداف المرجوة.
- رقمنة القطاع يسهم بشكل كبير في مكافحة التهرب الضريبي، فهو يسجل ويحفظ العمليات في أنظمة بيانات خاصة سيساعد حتما في المقارنة واكتشاف النقائص والاعفالات.

الخاتمة

❖ آفاق الدراسة:

- في ضوء الدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل إليها فقد تجلّى لنا آفاق جديدة للبحث، مما جعلنا نقترح أن تركز البحوث المستقبلية على المواضيع التالية:
- علاقة التحصيل الضريبي بالرقابة الجبائية.
 - دور الرقمنة في مكافحة التهرب الضريبي.
 - نجاعة عمل الفرقة المختلطة (تجارة، جمارك، ضرائب) في تبادل المعلومات الرقابية ومكافحة التهرب الضريبي.
 - كفاءة التدقيق الجبائي في حصر المخاطر الجبائي في المؤسسة.

قائمة المصادر والمراسم

قائمة المصادر والمراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

I. الكتب:

- 1- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وآثاره على اقتصاديات الدول النامية، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1994.
- 2- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دون طبعة، دار الهدى، عين مليلية الجزائر، 2012.
- 3- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 4- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009.
- 5- غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006.
- 6- محمد حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، ط1، دار المسيرة، الأردن، 2000.
- 7- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 8- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
- 9- نصر رجال، مصطفى عوادي، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة والمهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2011/2010.
- 10- نصيرة يحيوي، الضرائب الوطنية والدولية، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.

II. ملتقيات ومجالات:

- 1- أحمد فنيدس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 35، سبتمبر 2013.
- 2- أيوب نجار، ناصر شارفي، دور التدقيق الجبائي في الحد من مخاطر الرقابة الجبائية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 11، العدد 01، جوان 2022.
- 3- بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر-، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، أيام 20-21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس، سطيف.
- 4- حفيظة بربار، هجيرة بولومة، واقع ودور تطبيق آليات التدقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي في الجزائر - دراسة قياسية خلال الفترة 2010-2018-، المجلد الثامن، العدد 01، أبريل 2022.
- 5- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الرابع عشر، المجلد 7، ديسمبر 2013.
- 6- عبد الحليم بن بادة، شول بن شهرة، الرقابة الجبائية كآلية للوقاية من جريمة الغش الجبائي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 01، 2017.

قائمة المصادر والمراجع

7- عبد الرحيم لواج، فيصل بوزيان، وليد حمياني، دور التدقيق الجبائي في الكف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكافين بالضريبة -دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي-، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، 2021.

8- عماد توفيق محمد، إيمان شاكر محمد، الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكافين بحساباتهم -دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب-، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 06، العدد 15، 2011.

III. القوانين والمراسيم:

1- الجريدة الرسمية، العدد 41، المؤرخ في 31 مايو 1992.
2- القرار رقم 23 من مرسوم تنفيذي 431/97 المؤرخ في 13 رمضان 1417 الموافق لـ 23 فبراير 1997.
3- المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002، الجريدة الرسمية، العدد 84 سنة 2002.
4- المرسوم التنفيذي رقم 494/05 المؤرخ في 26/12/2005، الجريدة الرسمية، العدد 84 سنة 2005.
5- المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 هـ الموافق لـ 18/09/2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحايتها، الجريدة الرسمية المؤرخة في 01/01 رمضان 1427 هـ الموافق لـ 24/09/2006، العدد 56.

6- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ بتاريخ 23/02/1991، الجريدة الرسمية، العدد 09.
7- المرسوم التنفيذي رقم 98/228، المؤرخ في 13/07/1998، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في إدارة المالية، جريدة رسمية عدد 51، لسنة 1998.
8- قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2024، ص 14.
9- قانون العقوبات المعدل والمتمم بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13/02/1982.
10- مرسوم رقم 81/300، الجريدة الرسمية، العدد 45، المؤرخ في 10 نوفمبر 1981.

IV. الأطروحات والرسائل الجامعية:

1- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2014/2013.
2- آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014/2013.
3- بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي -حالة الجزائر-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.

قائمة المصادر والمراجع

- 4- تريش مختار، دور مفتشية الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان الحقوق والعلوم السياسية، الشعبة الحقوق، التخصص: العام للإعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2014/2013.
- 5- جليلة صحراوي، كمال سي محمد، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، 2016/2015.
- 6- خالد بن معتوق، محمد الأمين ميلي، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016.
- 7- دليلة مسعودي، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015/2014.
- 8- دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي: دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015/2014.
- 9- ديهية وسطاني، فطمة حانوتي، دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب الجزائر-غرب-، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2022/2021.
- 10- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011.
- 11- سمية قحوش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية -دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة للفترة 2009-2010-، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
- 12- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي -دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة-، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.
- 13- عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015.
- 14- عبد الكريم برجى، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017/2016.

قائمة المصادر والمراجع

- 15- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية -دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011.
- 16- مناد محمد أمين، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بمستغانم، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2018/2019.
- 17- نجاة بوعزة، صورية غزال، دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي -دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية سعيدة-، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، 2021/2022.
- 18- نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2006/2007.
- 19- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003/2004.
- 20- هاجر العطاوي، مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014/2015.
- 21- هشام لجلط، الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2007-2012، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2013/2014.
- 22- وفاء حمومي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2016/2017.

V. محاضرات:

- 1- بوعلام ولهي، محاضرات في مقياس الرقابة والمنازعة الجبائية، جامعة المسيلة، 2014/2015.

ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- A. Hamini, l'audit comptable et financier, Ed Berti, Algérie, 2001.
- 2- Omar Madani et Abdenour Rahmani, Le contrôle fiscal d'une société, mémoire de master finance et comptabilité, université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2017.

الملاحق

ملحق رقم (1)

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Strle.0.n°1

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

RÉPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTÈRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R
N°

A

Le

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.

Veuillez 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.

Envoi par messagerie

فبراير 2023

Imprimer le formu
Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTÈRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
Sous-Direction du Contrôle Fiscal

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: 861/DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
A.R.

N°

M. Le Gérant de la SARL A
BOUMERDES
Commerce de gros de matériaux de construction
Route de la mer, Section

Boumerdes

Le

26 nov. 23

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

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 350 du 3 sept. 23, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2019, 2020, 2021, 2022, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TVA, IRG, IBS, TAP, DE, DT, TFPC, TA et autres droits et taxes auxquels vous êtes soumis.

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 wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

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

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

La présente notification comporte 11 feuillets y compris celui-ci.
Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

(Inspecteur Divisionnaire)

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(Inspecteur Central)

Envoyer par messagerie

(2)

Imprimer le f

Série O n° 21 sexes

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des impôts de la wilaya de Boumerdes
Sous direction du contrôle fiscal

ارة المالية
بديرة العامة للضرائب

Référence N°: 53/DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
A.R.
N°

M.le Gérant de la SARL ^A BOUMERDES
Commerce de gros de matériaux de construction
Route de la mer, Section Boumerdes

Boumerdes

Le 11 févr. 24

Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 08/01/2024 et du / en réponse à la notification de redressement N° 861 du 26/11/2023 et la notification complémentaire / rectificative N° / du /

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

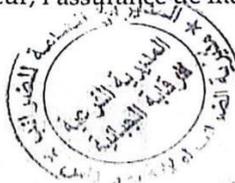
En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article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

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

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

Chef de brigade

Inspecteur Divisionnaire



Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

Inspecteur Central

الملحق رقم (04)

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 32

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Procès Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés.

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise exerçant

l'activité de

Sise au , conformément aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N° du

Fait à le

L'intéressé a signé : Oui Non

Nom/prénom/qualité du signataire vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)

**DIRECTION DES IMPOTS DE
LA WILAYA DE BOUMERDES
SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL**

**INDICATEURS DE GESTION
SITUATION DE L'ANNEE 2020**

TABLE D'INDICATEURS		RESULTAT /2020
X	C1 = Qualité de la Programmation : $\frac{(Annulation + Reports) \times 100}{\text{Nombre total des Affaires programmées}}$	= \Rightarrow $\frac{(1 + 17) \times 100}{41} = 43,90 \%$
X	C2 = Couverture en V/C : $\frac{\text{Nombre de dossiers vérifiés} \times 100}{\text{Nombre de dossiers suivis au réel}}$	= \Rightarrow $\frac{41 \times 100}{6\ 565} = 0,62 \%$
	C3 = Couverture en C/E : $\frac{\text{Nombre de transactions vérifiées} \times 100}{\text{Nombre de transactions enregistrées (1)}}$	= \Rightarrow $\frac{400 \times 100}{3\ 746} = 11 \%$
	C4 = Taux de réévaluation : $\frac{\text{Nombre de transactions réévalués} \times 100}{\text{Nombre de transactions enregistrées (1)}}$	= \Rightarrow $\frac{595 \times 100}{3\ 746} = 16 \%$
	C5 = Taux de couverture (revenus locatifs) $\frac{\text{Nombre d'actes vérifiés} \times 100}{\text{Nombre d'actes enregistrés}}$	= \Rightarrow $\frac{10\ 103 \times 100}{10\ 087} = 101 \%$
	C6 = Taux de réévaluation (revenus locatifs) $\frac{\text{Nombre d'actes réévalués} \times 100}{\text{Nombre d'actes enregistrés}}$	= \Rightarrow $\frac{5\ 566 \times 100}{10\ 087} = 56 \%$
X	C7 = Niveau d'achèvement du programme VC + VASFE $\frac{\text{Nombre d'affaires clôturées (au 31.12.20)'}}{\text{Nombre d'affaires programmées}}$	= \Rightarrow $\frac{0000 \times 100}{41} = 00, \%$
X	C8 = Taux de reliquat : $\frac{\text{Nombre d'affaires non lancées} \times 100}{\text{Nombre d'affaires programmées}}$	= \Rightarrow $\frac{17 \times 100}{41} = 41,46 \%$
X	C9 = Nombre de dossiers vérifiés par vérificateur : $\frac{\text{Nombre de dossiers vérifiés}}{\text{Nombre de vérificateurs}}$	= \Rightarrow $\frac{41}{12} = 3,41 \%$
X	C10 = Etat d'exécution du programme : $\frac{\text{Nombre d'affaires non achevées (au 31.03.21)} \times 100}{\text{Nombre total des affaires programmées de l'année 2020}}$	= \Rightarrow $\frac{25 \times 100}{41} = 60,97 \%$

Nombre de transactions contrôlées par évaluateur :

$$\frac{\text{Nombre des transactions prises en charges}}{\text{Nombre total des agents affectés au contrôle}} = \frac{400}{04} = 100$$

C12 = Résultat moyen par affaire :

$$\frac{\text{Montant des redressements D1 (S1 + S2)}}{\text{Nombre d'affaires vérifiées}} = \frac{683\,131\,732}{47} = 14.534.717$$

C13 = Résultat moyen par vérificateur :

$$\frac{\text{Montant des redressements D1 (S1 + S2)}}{\text{Nombre de vérificateurs}} = \frac{683\,131\,732}{12} = 56.927.644$$

C14 = Moyenne des rappels par acte réévalué :

$$\frac{\text{Montant des rappels}}{\text{Nombre d'actes régularisés}} = \frac{475\,055\,064}{595} = 798.412$$

C15 = Gestion des recoupements :

$$\frac{\text{Recoupements exploités} \times 100}{\text{Nombre global de recoupements}} = \frac{14.170 \times 100}{18\,862} = 75,12 \%$$

C16 = Suivi des bénéficiaires d'avantages fiscaux :

$$\frac{\text{Nombre de dossiers contrôlés} \times 100}{\text{Population concernée}} = \frac{323 \times 100}{1\,698} = 19,02 \%$$

C17 = Taux de dossiers régularisés :

$$\frac{\text{Nombre de dossiers régularisés} \times 100}{\text{Population contrôlée}} = \frac{64 \times 100}{323} = 19,81 \%$$

C18 = Niveau des dégrèvements :

$$\frac{\text{Dégrèvements cumulés} \times 100}{\text{Constatations de l'année considérée (N-3)}} = \frac{54.827.579 \times 100}{493.669.878} = 11,10 \%$$

C19 = Niveau de recouvrement :

$$\frac{\text{Recouvrement cumulé} \times 100}{\text{Montant des droits et pénalités rappelées (N-3)}} = \frac{191.636.802 \times 100}{438.842.299} = 43,66 \%$$

C20 = Exploitation des listes clients :

$$\frac{\text{Listes clients exploitées} \times 100}{\text{Listes clients reçus y compris le reliquat}} = \frac{916 \times 100}{1.454} = 62,99 \%$$

**DIRECTION DES IMPOTS DE
LA WILAYA DE BOUMERDES
SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL**

**INDICATEURS DE GESTION
SITUATION DE L'ANNEE 2021**

TABLE D'INDICATEURS	RESULTAT /2019
C1 = Qualité de la Programmation : <u>(Annulation + Reports) X 100</u> Nombre total des Affaires programmées	= >=> $\frac{1 \times 100}{66} = 1,52 \%$
C2 = Couverture en V/C : <u>Nombre de dossiers vérifiés x100</u> Nombre de dossiers suivis au réel	= >=> $\frac{46 \times 100}{9728} = 0,47 \%$
C3 = Couverture en C/E : <u>Nombre de transactions vérifiées x 100</u> Nombre de transactions enregistrées (1)	= >=> $\frac{615 \times 100}{5\ 200} = 11,82 \%$
C4 = Taux de réévaluation : <u>Nombre de transactions réévalués x 100</u> Nombre de transactions enregistrées (1)	= >=> $\frac{385 \times 100}{5\ 200} = 7,40 \%$
C5 = Taux de couverture (revenus locatifs) <u>Nombre d'actes vérifiés x 100</u> Nombre d'actes enregistrés	= >=> $\frac{7\ 201 \times 100}{8\ 134} = 88,52 \%$
C6 = Taux de réévaluation (revenus locatifs) <u>Nombre d'actes réévalués x 100</u> Nombre d'actes enregistrés	= >=> $\frac{3\ 1851 \times 100}{8\ 134} = 47,34 \%$
C7 = Niveau d'achèvement du programme VC + VASFE <u>Nombre d'affaires clôturées (au 31.12.21)</u> Nombre d'affaires programmées	= >=> $\frac{18 \times 100}{65} = 27,69 \%$
C8 = Taux de reliquat : <u>Nombre d'affaires non lancées x 100</u> Nombre d'affaires programmées	= >=> $\frac{11 \times 100}{65} = 16,92 \%$
C9 = Nombre de dossiers vérifiés par vérificateur : <u>Nombre de dossiers vérifiés</u> Nombre de vérificateurs	= >=> $\frac{65}{11} = 5,91 \%$
C10 = Etat d'exécution du programme : <u>Nombre d'affaires non achevées (au 31.03.22) x 100</u> Nombre total des affaires programmées de l'année 2021	= >=> $\frac{12}{65} = 18,46 \%$

C11 = Nombre de transactions contrôlées par évaluateur : <u>Nombre des transactions prises en charges</u> Nombre total des agents affectés au contrôle	= >>>	$\frac{615}{04}$	= 153,75
C12 = Résultat moyen par affaire : <u>Montant des redressements D1 (S1 + S2)</u> Nombre d'affaires vérifiées	= >>>	$\frac{923.621.780}{70}$	= 13.194.596
C13 = Résultat moyen par vérificateur : <u>Montant des redressements D1 (S1 + S2)</u> Nombre de vérificateurs	= >>>	$\frac{923.621.780}{11}$	= 83.965.616
C14 = Moyenne des rappels par acte réévalué : <u>Montant des rappels</u> Nombre d'actes régularisés	= >>>	$\frac{282\ 137\ 347}{385}$	= 732 824
C15 = Gestion des recoupements : <u>Recoupements exploités x 100</u> Nombre global de recoupements	= >>>	$\frac{36\ 968 \times 100}{62\ 561}$	= 59,09 %
C16 = Suivi des bénéficiaires d'avantages fiscaux : <u>Nombre de dossiers contrôlés x 100</u> Population concernée	= >>>	$\frac{339 \times 100}{2770}$	= 12 %
C17 = Taux de dossiers régularisés : <u>Nombre de dossiers régularisés x 100</u> Population contrôlée	= >>>	$\frac{58 \times 100}{339}$	= 17 %
C18 = Niveau des dégrèvements : <u>Dégrèvements cumulés x 100</u> Constatations de l'année considérée 2018 (N-3)	= >>>	$\frac{34.020.256 \times 100}{630.978.673}$	= 5,69 %
C19 = Niveau de recouvrement : <u>Recouvrement cumulé x 100</u> Montant des droits et pénalités rappelées 2018 (N-3)	= >>>	$\frac{273.476.208 \times 100}{596.958.417}$	= 45,81%
C20 = Exploitation des listes clients : <u>Listes clients exploitées x 100</u> Listes clients reçus y compris le reliquat)	= >>>	$\frac{1\ 422 \times 100}{1435}$	= 99 %

**DIRECTION DES IMPOTS DE
LA WILAYA DE BOUMERDES
SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL**

**INDICATEURS DE GESTION
SITUATION DE L'ANNEE 2022**

TABLE D'INDICATEURS		RESULTAT /2022
C1 = Qualité de la Programmation : <i>(Annulation + Reports) X 100</i> Nombre total des Affaires programmées	= >=>	= 0 %
C2 = Couverture en V/C : <i>Nombre de dossiers vérifiés x 100</i> Nombre de dossiers suivis au réel	= >=>	= 0 %
C3 = Couverture en C/E : <i>Nombre de transactions vérifiées x 100</i> Nombre de transactions enregistrées (1)	= >=>	$\frac{702}{5357} \times 100 = 13 \%$
C4 = Taux de réévaluation : <i>Nombre de transactions réévalués x 100</i> Nombre de transactions contrôlés (1)	= >=>	$\frac{694}{702} \times 100 = 99 \%$
C5 = Taux de couverture (revenus locatifs) <i>Nombre d'actes vérifiés x 100</i> Nombre d'actes enregistrés	= >=>	$\frac{10559}{13746} \times 100 = 77 \%$
C6 = Taux de réévaluation (revenus locatifs) <i>Nombre d'actes réévalués x 100</i> Nombre d'actes contrôlés	= >=>	$\frac{4670}{10559} \times 100 = 44 \%$
C7 = Niveau d'achèvement du programme VC + VASFE <i>Nombre d'affaires clôturées (au 31.12.22)</i> Nombre d'affaires programmées	= >=>	= 0 %
C8 = Taux de reliquat : <i>Nombre d'affaires non lancées x 100</i> Nombre d'affaires programmées	= >=>	= 0 %
C9 = Nombre de dossiers vérifiés par vérificateur : <i>Nombre de dossiers vérifiés</i> Nombre de vérificateurs	= >=>	= 0 %
C10 = Etat d'exécution du programme : <i>Nombre d'affaires non achevées (au 31.03.23) x 100</i> Nombre total des affaires programmées de l'année 2022	= >=>	= 0 %

C11 = Nombre de transactions contrôlées par évaluateur : <u>Nombre des transactions prises en charges</u> Nombre total des agents affectés au contrôle	= >>>	$\frac{201 \times 100}{04} = 50 \%$
C12 = Résultat moyen par affaire : <u>Montant des redressements D1 (S1 + S2)</u> Nombre d'affaires vérifiées	= >>>	$\frac{1\,731\,767}{44} = 39\,358$
C13 = Résultat moyen par vérificateur : <u>Montant des redressements D1 (S1 + S2)</u> Nombre de vérificateurs	= >>>	$\frac{1\,731\,767}{10} = 173\,176$
C14 = Moyenne des rappels par acte réévalué : <u>Montant des rappels</u> Nombre d'actes régularisés	= >>>	$\frac{254\,786\,913}{694} = 367\,128$
C15 = Gestion des recoupements : <u>Recoupements exploités x 100</u> Nombre global de recoupements	= >>>	$\frac{17\,810 \times 100}{25904} = 69 \%$
C16 = Suivi des bénéficiaires d'avantages fiscaux : <u>Nombre de dossiers contrôlés x 100</u> Population concernée	= >>>	$\frac{267 \times 100}{1709} = 16 \%$
C17 = Taux de dossiers régularisés : <u>Nombre de dossiers régularisés x 100</u> Population contrôlée	= >>>	$\frac{114 \times 100}{331} = 35 \%$
C18 = Niveau des dégrèvements : <u>Dégrèvements cumulés x 100</u> Constatations de l'année considérée (N-3)	= >>>	$\frac{23\,639\,905 \times 100}{1\,495\,831\,971} = 1.58 \%$
C19 = Niveau de recouvrement : <u>Recouvrement cumulé x 100</u> Montant des droits et pénalités rappelées (N-3)	= >>>	$\frac{426\,207\,455 \times 100}{1\,219\,038\,136} = 34.96 \%$
C20 = Exploitation des listes clients : <u>Listes clients exploitées x 100</u> Listes clients reçus y compris le reliquat)	= >>>	$\frac{1328 \times 100}{1497} = 89 \%$

DIRECTION DES IMPOTS DE
LA WILAYA DE BOUMERDES
SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

INDICATEURS DE GESTION
SITUATION DE L'ANNEE 2023

TABLE D'INDICATEURS	RESULTAT /2023
C1 = <u>Qualité de la Programmation :</u> <u>(Annulation + Reports) X 100</u> Nombre total des Affaires programmées	$= \Rightarrow \frac{(0 + 0) \times 100}{25} = 00,00 \%$
C2 = <u>Couverture en V/C :</u> <u>Nombre de dossiers vérifiés x100</u> Nombre de dossiers suivis au réel	$= \Rightarrow \frac{25 \times 100}{19\ 468} = 0.13 \%$
C3 = <u>Couverture en C/E :</u> <u>Nombre de transactions vérifiées x 100</u> Nombre de transactions enregistrées (1)	$= \Rightarrow \frac{317 \times 100}{5\ 912} = 05 \%$
C4 = <u>Taux de réévaluation :</u> <u>Nombre de transactions réévalués x 100</u> Nombre de transactions enregistrées (1)	$= \Rightarrow \frac{294 \times 100}{317} = 93 \%$
C5 = <u>Taux de couverture (revenus locatifs)</u> <u>Nombre d'actes vérifiés x 100</u> Nombre d'actes enregistrés	$= \Rightarrow \frac{12\ 937 \times 100}{16\ 749} = 77 \%$
C6 = <u>Taux de réévaluation (revenus locatifs)</u> <u>Nombre d'actes réévalués x 100</u> Nombre d'actes enregistrés	$= \Rightarrow \frac{4\ 083 \times 100}{12\ 937} = 32 \%$
C7 = <u>Niveau d'achèvement du programme VC + VASFE</u> <u>Nombre d'affaires clôturées (au 31.12.2023)</u> Nombre d'affaires programmées	$= \Rightarrow \frac{00 \times 100}{25} = 0 \%$
C8 = <u>Taux de reliquat :</u> <u>Nombre d'affaires non lancées x 100</u> Nombre d'affaires programmées	$= \Rightarrow \frac{00 \times 100}{25} = 0 \%$
C9 = <u>Nombre de dossiers vérifiés par vérificateur :</u> <u>Nombre de dossiers vérifiés</u> Nombre de vérificateurs	$= \Rightarrow \frac{25}{09} = 2,78 \%$
C10 = <u>Etat d'exécution du programme :</u> <u>Nombre d'affaires non achevées (au 31.03.24) x 100</u> Nombre total des affaires programmées de l'année 2023	$= \Rightarrow \frac{03 \times 100}{25} = 12 \%$

C1 = **Nombre de transactions contrôlées par évaluateur :**

$$\frac{\text{Nombre des transactions prises en charges}}{\text{Nombre total des agents affectés au contrôle}} = \Rightarrow \frac{300}{04} = 75$$

C12 = **Résultat moyen par affaire :**

$$\frac{\text{Montant des redressements D1 (S1 + S2)}}{\text{Nombre d'affaires vérifiées}} = \Rightarrow \frac{19\,674\,303}{03} = 6\,558\,101$$

C13 = **Résultat moyen par vérificateur :**

$$\frac{\text{Montant des redressements D1 (S1 + S2)}}{\text{Nombre de vérificateurs}} = \Rightarrow \frac{19\,674\,303}{09} = 2\,186\,033$$

C14 = **Moyenne des rappels par acte réévalué :**

$$\frac{\text{Montant des rappels}}{\text{Nombre d'actes régularisés}} = \Rightarrow \frac{509\,674\,138}{294} = 1\,733\,586$$

C15 = **Gestion des recoupements :**

$$\frac{\text{Recoupements exploités} \times 100}{\text{Nombre global de recoupements}} = \Rightarrow \frac{16\,828 \times 100}{24\,651} = 68 \%$$

C16 = **Suivi des bénéficiaires d'avantages fiscaux :**

$$\frac{\text{Nombre de dossiers contrôlés} \times 100}{\text{Population concernée}} = \Rightarrow \frac{228 \times 100}{1\,177} = 19 \%$$

C17 = **Taux de dossiers régularisés :**

$$\frac{\text{Nombre de dossiers régularisés} \times 100}{\text{Population contrôlée}} = \Rightarrow \frac{52 \times 100}{228} = 23 \%$$

C18 = **Niveau des dégrèvements :**

$$\frac{\text{Dégrèvements cumulés} \times 100}{\text{Constatations de l'année considérée (N-3)}} = \Rightarrow \frac{121\,352\,615 \times 100}{833\,355\,292} = 14,56 \%$$

C19 = **Niveau de recouvrement :**

$$\frac{\text{Recouvrement cumulé} \times 100}{\text{Montant des droits et pénalités rappelées (N-3)}} = \Rightarrow \frac{235\,497\,410 \times 100}{712\,002\,677} = 33,08 \%$$

C20 = **Exploitation des listes clients :**

$$\frac{\text{Listes clients exploitées} \times 100}{\text{Listes clients reçus y compris le reliquat}} = \Rightarrow \frac{1\,267 \times 100}{1\,397} = 91 \%$$