

جامعة أحمد بوقرة بومرداس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة الماستر أكاديمي

تخصص:

محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس

تحت إشراف الأستاذة:
النمري نصر الدين

من إعداد الطلبة:
بوخاري شيراز
بن كروش نسرین

رقم المذكرة: 119

السنة الجامعية 2022/2021

شكر وعرفان

نشكر الله عز وجل الذي ألهمنا الصبر والثبات وأمدنا بالقوة والعزم على مواصلة مشوارنا الدراسي وتوفيقه لنا في انجاز هذا العمل المتواضع، وما التوفيق إلا به فنحمدك اللهم ونشكرك على نعمتك وفضلك ونسألك البر والتقوى ومن العمل ما ترضى وسلام على الحبيب المصطفى عليه الصلاة والسلام.

إنه من العرفان بالجميل أن أتوجه في بداية هذه الدراسة بالجزيل الشكر والتقدير على الأستاذ المشرف " النمري نصر الدين " على توجيهاته ونصائحه القيمة التي أفادنا كثيرا في إثراء معارفنا العلمية، وحرصها على تقديم يد العون والمساعدة.

كما أتقدم بالشكر إلى كل مسؤولي وعمال المديرية الولائية للضرائب لولاية بومرداس، والمؤطرة السيدة "أعراب حميدة ". وأخيرا لا يسعني إلا أن أشكر كل من ساهم في هذا العمل من قريب أو من بعيد ولو بكلمة الطيبة.

شكرا جزيلا



الإهداء

بعد الصلاة والسلام على رسول الله أهدى ثمرة جهدي المتواضع إلى:
الشمعة التي أنارت دربي وفتحت لي أبواب العلم والمعرفة، إلى الصدر الحنون والقلب الرقيق
إلى اعز ما املك في الدنيا واسأل الله أن يرعاها، "أمي الحبيبة".
والرجل الذي ناضل من أجلى لارتاح وهياً لي أسباب النجاح الذي سعى جاهداً إلى تربيتي
وتعليمي "أبي العزيز" اسأل الله أن يحفظه ويرعاه.
إلى اعز وأقرب وأحب الناس إلى قلبي إليكم أخوتي كل باسمه.
إلى جدتي أطال الله في عمرها.
إلى إخوتي اللواتي لم تنجبهم أمي "فلة" و"سارة".
إلى من شاركتني في هذا البحث "شيــــــــــــراز".
إلى رفيقي الغالية "أميــــــــــــرة".
إلى كل عائلة "بن كروش" و"قويقح" من قريب ومن بعيد.
إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

الأهـداء

بسم الله الرحمن الرحيم

اهدي ثمرة جهدي هذه الى روح ابي الغالي التي شاعت الأقدار ان لا يكون
حاضر معي

الى التي منحتني القوة والعزيمة لمواصلة الدرب وكانت سببا في مواصلة دراستي
والى من علمتني الصبر والاجتهاد إلى غالية قلبي | أمي رحمها الله التي شاعت
الأقدار ألا تكون معي.

الى من شاركوني في حياتي: هم وحزن ذكرياتي: خولة-كنزة-محمد إبراهيم
والكتكوتة الصغيرة ميلينا.

إلى أعز صديقاتي: آية-حنان-أنيسة وإلى صديقتي التي شاركتني في إنجاز
مذكرة الماستر: نسرين.

الى البعيدة عن قربي وقريبة من قلبي. جدتي العزيزة.

إلى من أراد فشلي وسقوطي.... فقد كانوا داعم لي زادوني قوة وإصرار على
التألق والنجاح.

الى كل عائلة "بوخاري" من قريب أو من بعيد.

شيراز

ملخص الدراسة

تلخص هذه الدراسة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي إستنادا على واقع الرقابة الجبائية في الجزائر والتعليمات التي يواجهها هذا النظام في ظل عدة معوقات أبرزها التهرب الضريبي الذي يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية بشكل خاص وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام، ومن خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية وهي وسائل قانونية مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة عن طريق مصالح وهيكل الإدارة الجبائية المتعددة وهي كإجراء يرمي إلى اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى تصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخل التي يحققونها وزيادة الحصيلة الضريبية. حيث تم التوصل في النهاية إلى أن الرقابة الجبائية عند التحكم فيها بشكل سليم قادرة على تفعيل التحصيل الضريبي وزيادة الإيرادات والحد من التهرب.

Résumé :

Cette étude traite le contrôle fiscal en tant que mécanisme d'activation de recouvrement de l'impôt en fonction de la réalité du contrôles fiscal en Algérie et des défis auxquels ce système est confronté à plusieurs obstacle ,notamment le phénomène de l'évasion fiscale , qui affecte négativement les recettes en particulier et les risques qu'elles engendrent au niveau de l'économie nationale en général. Une procédure visant à découvrir les violations et abus commis dans le but d'inciter les contribuables à déclarer des informations complètes et correctes sur les revenus qu'ils réalisent et augmenter les recettes fiscales.

En fin de compte, il a été conclu que le contrôle fiscal, lorsqu'il est correctement contrôlé, est capable d'activer le recouvrement des impôts, d'augmenter les recettes et de réduire l'évasion fiscale.

Mots-clés : impôts, recouvrement, contrôle fiscal, évasion fiscale.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	الشكر والتقدير
II	الإهداء
III	الإهداء
IV	الملخص
V	فهرس المحتوى
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات والرموز
أ	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
3	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها
5	المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية وأشكالها
7	المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية
8	المطلب الرابع: إجراءات الرقابة الجبائية
11	المبحث الثاني: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية
11	المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية
13	المطلب الثاني: حقوق وضمانات المكلفين بالضريبة
18	المطلب الثالث: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية
26	المطلب الرابع: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية ومسؤولياتهم
30	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: فعالية التحصيل الضريبي
32	تمهيد
33	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي

فهرس المحتويات

33	المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي
34	المطلب الثاني: طرق وضمانات التحصيل الضريبي
36	المطلب الثالث: إجراءات التحصيل الضريبي
37	المطلب الرابع: مصادر التحصيل الضريبي
38	المبحث الثاني: دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي
39	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه
42	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
44	المطلب الثالث: طرق مكافحة التهرب الضريبي
45	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس
47	تمهيد
48	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس
48	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة المستقبلية
50	المطلب الثاني: مهام واختصاصات هياكل المديرية العامة للضرائب لولاية بومرداس
56	المطلب الثالث: المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس
58	المبحث الثاني: دراسة ملف مؤسسة خاضعة لرقابة المحاسبية
58	المطلب الأول: لمحة عن المكلف محل الرقابة المحاسبية
59	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق وفحص المحاسبة
64	المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي وإعلام المكلف
68	المطلب الرابع: إحصائيات التحصيل الضريبي
70	خلاصة الفصل
72	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تحليل رقم الأعمال	60
02	الرسم على القيمة المضافة	60
03	النتائج المحققة لسنة 2018-2019	61
04	الضريبة على النشاط المهني	62
05	الرسم على القيمة المضافة	63
06	الضريبة على أرباح الشركات	64
07	إعادة تشكيل الرسم على القيمة المضافة	66
08	إعادة تشكيل الضريبة على أرباح الشركات	66
09	الحصيلة الضريبية على مستوى قباضة بومرداس لسنة 2021	68

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات	20
02	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	21
03	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب	22
04	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	24
05	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	25
06	الهيكل التنظيمي لمركز الجوازي للضرائب	26
07	الهيكل الإداري لمديرية الولائية لولاية بومرداس	55
08	المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس	56
09	الهيكل التنظيمي لقبضة الضرائب لولاية بومرداس	57
10	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب لولاية بومرداس	58

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	إشعار بالتحقيق
02	التبليغ الأولي
03	التبليغ النهائي
04	جدول إحصائيات تحصيل الضرائب والرسوم لقباضة بومرداس

قائمة الاختصارات والرموز

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصارات/ الرموز	المعنى
DT	حقوق الطابع
G50	التصريح الشهري
IRG/RCM	الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال
IRG/S	الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
TAP	الرسم على النشاط المهني
TFPC/TA	الرسم على التكوين والتمهين
TIC	الرسم على الاستهلاك
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة
TVA	الرسم على القيمة المضافة

مقدمة عامة

مقدمة عامة

يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحي، أي أن المكلفين بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي يصرح بمداخله لدى إدارة الضرائب، حيث تمنح له الحرية الكاملة في تقديم التصريح بمداخله، وفي مقابل ذلك تمتلك الإدارة الجبائية سلطة الرقابة على هذه التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص، وكذا عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة وهذا من أجل زيادة التحصيل الجبائي.

وباعتبار الجزائر من الدول المصدرة للنفط فهي تعتمد اعتمادا كبيرا على الجبائية البترولية في تمويل نفقاتها، وفي ظل تراجع أسعار النفط وجدت الجزائر نفسها مضطرة لتشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة لزيادة الجبائية العادية ورفع موارد الميزانية العامة.

وبما أن الضريبة بمثابة اقتطاع من دخول و ثروات أفراد المجتمع وذلك باعتبارها فريضة إلزامية تقرها الدولة بما لها من سلطة، فمن الطبيعي أن يلجأ بعض الأفراد إلى محاولة التخلص من أداؤها بشتى الطرق وهو ما يطلق عليه بالتهرب الضريبي، الذي تكون لديه آثار وخيمة من ناحية حصيللة الضرائب.

الإشكالية:

من خلال ما ذكرناه سابقا ارتأينا لطرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي؟

الأسئلة الفرعية:

ومن خلال هذه الإشكالية يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بالرقابة الجبائية؟
- كيف تمارس الرقابة الجبائية في الجزائر؟ وما هي المصالح المكلفة بالرقابة الجبائية؟
- ماهي الأسباب الحقيقية وراء ضعف التحصيل الضريبي في الإدارة الجبائية لولاية بومرداس؟

الفرضيات:

ولنتمكن من الإجابة على هذه الأسئلة قمنا بطرح الفرضيات التالية:

- الرقابة الجبائية هي أداة قانونية تعمل على كشف الأخطاء ومحاولات الغش في التصريحات والوثائق المحاسبية والمستندات.
- هي الأجهزة الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية المخولة من طرف المشرع الجبائي لممارسة مهمة الرقابة بطريقة منظمة.

- التهرب الضريبي وراء ضعف التحصيل الضريبي إضافة إلى نقص الثقافة والتمدن الجبائي، القوانين المعقدة والغير المفهومة.

أسباب إختيار الدراسة:

- الرغبة الشخصية في الاطلاع على هذا الموضوع.
- الموضوع ملموس في الواقع الميداني.
- ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي مما أصبح يشكل خطرا يتمثل في حرمان الخزينة العمومية من مواردها.

أهمية الدراسة:

- تكمن أهمية الدراسة في إبراز دور الرقابة الجبائية كوسيلة في تحقيق العدالة لتحمل أعباء الدولة وتمويل الخزينة العمومية.

أهداف الدراسة:

- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي والتنظيمي والقانوني؛
- الوقوف على مدى فعالية الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي؛
- معرفة طرق التهرب الحديثة ومحاولة التخلص منها؛
- إسقاط الدراسة النظرية بالجانب التطبيقي وذلك لمعرفة أهم الآليات المعتمدة لتفعيل الرقابة الجبائية.

الدراسات السابقة

من بين الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع نذكر:

- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة (1999-2003) مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004 وقد توصلت الباحثة إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرتي التهرب والغش الضريبي.
- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة 2010-2011، وتتمثل النتائج التي تم التوصل إليها إلى أن المكلفين بالضريبة يعتمدون على التهرب في دفع مستحقاتهم الضريبية بطرق وأساليب أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية.

صعوبات الدراسة:

يمكن حصر الصعوبات التي واجهتنا في:

- قلة المراجع التي تتناول الرقابة الجبائية في الجزائر.
- صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات من إدارة الضرائب بحجة السر المهني.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تتعلق هذه الدراسة بالرقابة الجبائية، حيث أجريت الدراسة الميدانية في المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس.

الحدود الزمانية: معطيات الدراسة التي تم جمعها من خلال إجراء دراسة لحالتين، الحالة الأولى كانت في الفترة من 2017-2020، والحالة الثانية لسنة 2021.

هيكله البحث:

حتى نتمكن من الإجابة على إشكالية البحث، وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعة قسمنا البحث إلى ثلاث فصول:

- الفصل الأول تطرقنا فيه إلى مختلف الجوانب النظرية ذات الصلة بالرقابة الجبائية، حيث بدوره ينقسم إلى مبحثين، تتناول ماهية الرقابة الجبائية وإجراءاتها، إضافة إلى الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية
- الفصل الثاني يتعلق بالطرف الثاني من البحث وهو التحصيل الضريبي، من خلال تقديم مفاهيم عامة حول لتحصيل الضريبي، طرق التحصيل ومصادره، وإبراز دور الرقابة في محاربة التهرب الضريبي.
- الفصل الثالث يتعلق بالدراسة التطبيقية للبحث، والتي كانت بمديرية الضرائب لولاية بومرداس وهو بدوره مقسم إلى مبحثين، الأول خصصناه لتقديم المؤسسة أي تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس وأهم مصالحها، والمبحث الثاني خصصناه لدراسة حالة مؤسسة خضعت للتحقيق المحاسبي إضافة إلى مختلف الإحصائيات التي قامت بها مفتشيات ولاية بومرداس للضرائب والرسوم.

الفصل الأول

الإطار القانوني للرقابة

الجبائية

تمهيد:

منح القانون للإدارة الجبائية أدوات مختلفة للقيام بمهامها ومن بين مهامها الرقابة الجبائية التي تعد وسيلة ناجعة وفعالة يتم من خلالها التأكد من صحة التصريحات الجبائية واكتشاف الأخطاء، إذ لها أهمية كبيرة في تحليل الوضعية الجبائية للمكلفين والاطلاع على التدلسيات والغش الضريبي ومحاربتهم، بالإضافة إلى أنها وسيلة فعالية تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسينهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكياتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

وعليه حاولنا من خلال هذا الفصل تبيان أهداف وأشكال الرقابة الجبائية وكذا مبادئها وإجراءاتها من خلال مبحثين أساسيين هما:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتكبة بهدف تصحيحها وتقويمها، معتمدة في ذلك على مجموعة من الإجراءات التي نص عليها المشرع الجزائري.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية يجدر بنا الإشارة إلى المفهوم العام للرقابة والجبائية.

1-تعريف الرقابة

تعرف الرقابة على أنها "إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات الغير أخلاقية والغير قانونية مثل الرشوة، السرقة في المؤسسات الإدارية".¹

كما عرفت بأنها "وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقيق من أن العمل يسير وفقا للأهداف المرسومة بكفاية وفي الوقت المحدد لها".²

2-تعريف الجبائية

"الجبائية هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة التي تضم الضرائب، الرسوم، الإتاوات والمساهمات الاجتماعية".³

3-تعريف الرقابة الجبائية

هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية أهمها:

التعريف الأول: هي تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.⁴

¹ ابن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2016، ص19

² بسام عوض، عبد الرحيم عابصرة، الرقابة المالية في النظام الاقتصادي المالي، دار الحامد النشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010، ص28

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص183

⁴ خديري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الغربي التبسي، تبسة، الجزائر، المجلد12، العدد02، 2019، ص323.

التعريف الثاني: كما عرفها أيضا " كولين فيليب " " colline fillipe " الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعادلة بين المؤسسات.¹

تعريف المشرع الجزائري: كما عرف المشرع الجزائري الرقابة الجبائية كما يلي: تراقب الإدارة الضريبية التصريحات والمستندات المستقلة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما مكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبة على طلبها الدفاتر المحاسبية التي تتوفر عليها.²

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف الرقابة الجبائية على أنها مختلف عمليات التحقيق والفحص التي تقوم بها الإدارة الجبائية وتختلف باختلاف نظام الذي يخضع له المكلف بالنظر إلى مجموعة المعايير أهمها: النظام الجبائي المطبق، حجم رقم الأعمال، الطبيعة القانونية، النقائص المستخرجة من خلال فحص الملف الجبائي.

وعليه الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية وقانونية التصريحات المكلفين ومقارنة ما هو مصرح به والمعلومات المحصل عليها من مصادر أخرى.

2- أهداف الرقابة الجبائية

تشكل عملية الرقابة الجبائية هدفا أساسيا بالنسبة لإدارة الضرائب والتي تعمل على مراقبة صحة التصريحات، وذلك لتحقيق أهدافها التي يمكن تقسيمها إلى نوعين:³

• الأهداف العامة:

1- قمع التلمص الجبائي: يجب أن تعمل الرقابة على اكتشاف الأشخاص المنحرفين، ومنه فكل شخص سواء كان طبيعيا أو معنوي إذا ما حقق دخل أو ربح عليه دفع الضريبة، وفي حالة عدم الانتظام فالرقابة الجبائية تقوم بتعديل وضعيته.

2- قمع التهرب الضريبي: بهدف الوصول إلى زيادة المكاسب الجبائية يلجأ المكلفون بالضريبة إلى أعمال غير شرعية، بالقيام بتصريحات كاذبة بغرض تخفيض القاعدة الخاضعة للضريبة، لهذا فالرقابة تعمل في هذا الإطار على تقويم هؤلاء الأشخاص أو المكلفين، وهذا بفضل حق الرقابة الممنوح للإدارة الجبائية.

¹ لصلة سمية، بخدوني وهيبة، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الدراسات الجبائية، مجلد 09، العدد 01، 2020، ص 75.

² الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 18-1، 2022، ص 9.

³ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص- 23-22.

3- حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة: هذا الهدف يشكل مؤشر لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي أسندت لها.

• الأهداف الخاصة:

وضعت الإدارة الجبائية الجزائرية عدد معين من الأهداف المهنية الخاصة والمتمثلة في:

1- التأكد من إيداع التصريحات الجبائية: لتحقيق هذا هدف تستعمل وسائل مختلفة سواء عن طريق تدخل مصالح المراقبة، والتي تعمل في هذا المستوى على:

- اكتشاف الأشخاص الذين يمارسون نشاطات خاضعة للضريبة ولا يصرحون بها وإرغامهم على تعديل وضعيتهم؛

- ملاحقة المكلفين بالضريبة الذي لا يودعون تصريحاتهم الجبائية في الآجال القانونية، عن طريق معرفة وتمييز المكلفين بالضريبة، أو الاتصال بمختلف الهيئات والمؤسسات.

2- التحقق من دقة وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين، وذلك بتطبيق نوعين من الرقابة:

- التحقيق في الوثائق والمستندات المحاسبية؛
- التحقيق على أساس المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي، مثل: مداخيل الأموال المنقولة، المداخيل العقارية،... الخ.

3- ضمان متابعة لمكاسب الجبائية: قدر التشريع الجبائي الجزائري عدد معين من المكاسب الجبائية والمالية في إطار ترقية الاستثمارات في الواقع، فإن الغاية المرجوة الوصول إليها في إطار تحقيق هذه الأهداف العامة والخاصة، هو ضمان تغطية الديون الجبائية المسجلة لصالح الخزينة العمومية، وكذا دفع المستحقات.

المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية وأشكالها

1- أسباب قيام الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية إضافة إلى مراقبة التشريعات الجبائية أهمها: ¹

1-1 الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

¹مراد كوشى، جمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مجلة الافاق للدراسات الاقتصادية، جامعة تبسة، العدد 02، 2017، ص 166.

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

1-2 الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي.

2- أشكال الرقابة الجبائية

تطبق مصالح الرقابة الجبائية عدة صور وأشكال الفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه التصريحات المقدمة، ويتم استعمال هذه الأشكال حسب الحالة أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه، معنوي أو طبعي، وهذه الأشكال تتمثل فيما يلي: ¹

2-1. الرقابة الموجزة:

تظهر فائدة التحقيق الموجز في أنه لا يحتاج إلى وقت طويل ولا يلزم المحقق بإجراء أبحاث خاصة أو تنقلات، بل يتم فحص الملف الجبائي على مستوى مكتب العون المحقق أو المراقب ويمكن لهذه الرقابة أن تتخذ بطريقة شكلية أو معمقة.

أ. الرقابة الشكلية: يطبق هذا النوع من الرقابة سنويا، ويقتصر على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة والمكتشفة عند الإطلاع على التصريحات، وتهتم بالتحقق من هوية المكلفين الضريبة وعنوانه وكذا الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، إذ يشمل عمل تحضير للمراقبة على الوثائق.

ب. الرقابة على الوثائق: تهتم الرقابة على الوثائق بفحص الملف الجبائي للمكلف فحصا شاملا وانتقادي، إذ يقوم المحقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات والعاجزين عن الوفاء منهم بالاعتماد على المعلومات والتبريرات الشفوية أو الكتابية المقدمة إلى الإدارة الجبائية " يراقب المفتش التصريحات ويطلب التبريرات....". تجرى 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 عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 20.

2-2 الرقابة في عين المكان (التحقيق الخارجي):

بعد القيام بعملية التحقيق الموجز، يحق لأعوان الإدارة الجبائية الانتقال إلى التحقيق المعمق، وذلك في حالة اكتشاف تهرب أو غش جبائي من طرف المكلفين وتكون المراقبة المعمقة في عين المكان أو عن طريق التحقيق في المحاسبة إذا كنا بصدد شخص معنوي أو بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إذا كنا بصدد شخص طبيعي.

المطلب الثالث: مبادئ للرقابة الجبائية

لكي تؤدي للرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية والمتمثلة في: ¹

1- إقامة نظام ضريبي محكم

يعتبر النظام الجبائي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية، حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة، فبقدر ما يتوفر لديها من خيارات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الجبائية، ولتحسين فعالية هذه الأنظمة وجب ما يلي:

1-1: تبسيط وتحسين التشريع الجبائي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون النصوص والقوانين التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب وكذلك استعمال لغة بسيطة في متناول عامة المكلفين بالضريبة.

1-2: تحقيق العدالة الضريبية من خلال وجود نظام جبائي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب قدرته التكلفية، ونشر العدالة الضريبية بالإضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

2: ترقية وتطوير الإدارة الجبائية

إن التشريع الجبائي لا يكفي محاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب وللرقابة الجبائية، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للرقابة الجبائية من أماكن عمل ملائمة وتوفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة.

¹ مجدول محمد نجيب، يوسف إسلام، الرقابة الجبائية وأثارها على التحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند اولحاج، البويرة، الجزائر، 2019، ص5.

المطلب الرابع: إجراءات للرقابة الجبائية

إن عملية الرقابة الجبائية تتم من خلال مجموعة من الإجراءات القانونية فيكلف فريق التحقيق الذي يتمتع بكفاءة وخبرة عالية من أجل إنجاز عملية الرقابة الجبائية وهذا من أجل تحقيق أهداف خاصة بمداخل الدولة.

1- التحقيق في المحاسبة

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. فيقصد بالتحقيق في المحاسبة بأنه مجموعة من العمليات تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بأربعة (04) سنوات الأخيرة، وهذا كما يلي:¹

1-1 إشعار بالمراقبة: لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الشروع في التحقيق في المحاسبة بدون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار التحقيق ويكون هذا الإشعار مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة، بحيث تقدم له مدة عشرة (10) أيام يقوم من خلالها تحضير كل المستندات والوثائق المحاسبية الضرورية لبدأ التحقيق ويتم التأكد من ذلك أول تدخل للفرقة (محققين ورئيس الفرقة).

1-2 الاستعانة بمستشار: بحيث المكلف بالضريبة يستطيع الاستعانة بمستشار جبائي، محافظ حسابات.... الخ، ويكون من اختياره.

1-3 مدة التحقيق في عين المكان: 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.

يمتد 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 مدة تسعة (09) أشهر.

يجب معاينة نهاية عملية التحقق في عين المكان عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، ص-ص 11-12.

1-4 التبليغ بالتصحيحات الجبائية الأولية: يبلغ المكلف بالضريبة النتائج الأولية للتحقيق وعليه أن يبدي رأيه بالقبول أو الرفض الكلي أو الجزئي لمجموع النواقص المسجلة من طرف أعوان الضرائب في أجل أربعين (40) يوم من تاريخ الاستلام ويقدم جواب وتبريرات لتلك النواقص.

1-5 التبليغ بالتصحيحات الجبائية النهائية: في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدلسية أو أعطي معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة.

عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدلسية أو أعطى معلومات خاطئة أو غير كاملة خلال عملية التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات المحاسبية من فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.

2-التحقيق المصوب في المحاسبة

هو عبارة عن إجراء تحقيق في المحاسبة لضريبة واحدة أو عدة ضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويمكن إجراؤه كما يلي:¹

1-2: إشعار بالرقابة: 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 مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى التحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

2-2: الاستعانة بمستشار: المكلف بالضريبة يستطيع الاستعانة بمستشار أو محافظ حسابات... الخ، من اختياره.

2-3: مدة التحقيق بعين المكان: لا يمكن تحت طائلة بطلان أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين (02). ويجب معاينة عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأثيره. وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر، ص ص 13-14.

ويمكن تمديد هذه المدة في عين المكان وفقا للأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية للرد على طلبات التوضيح أو التبرير أخطاء، ابتداء عند وجود شبه تحويل غير مباشر للأرباح حسب مفهوم المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وتتمدد مدة هذا الأجل إلى سنة (01) عندما توجه الإدارات الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة والتعاون الإداري وتبادل المعلومات.

2-4: التبليغ بالتصحيحات الجبائية الأولية: يستلم المكلف بالضريبة النتائج الأولية للتحقيق وتقدم له أجل ثلاثين (30) يوم الإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

2-5: التبليغ بالتصحيحات الجبائية النهائية: تتم بعد إتمام كل الإجراءات المتعلقة بالتحقيق وكذا عمليات الرقابة على الوثائق المحاسبية بحيث يتم تحديد بدقة النقائص محل التصحيح الجبائي من أجل استرداد الحقوق عن طريق إصدار الجدول الضريبي.

2-6: إصدار الجدول الضريبي: يتم في النهاية إرسال جدول ضريبي تستحق الضرائب الواردة فيه خلال أجل شهر (01) وإذا تخلف عن أداء تلك المستحقات يتم تطبيق غرامات جزائية.

إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق الطالب بها نتيجة لإعادة التقويم المتمم عن طريق التحقيق المصوب.

3: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة. في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى. ويمكن حصره في: ¹

3-1: إشعار بالرقابة: لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، بخصوص الضريبة على الدخل بدون إعلام المكلف بالضريبة من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، ويكون هذا الإشعار مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، فتمنح لهذا الأخير فترة خمسة عشر (15) يوم ليقوم بتحضير الوثائق الضرورية لبدأ عملية التحقيق.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21، ص-ص 14-15.

3-2: الاستعانة بمستشار: بحيث المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره خلال عملية التحقيق.

3-3: مدة التحقيق في عين المكان: لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لمدة تفوق سنة (01)، اعتبارا من تاريخ تسليم الإشعار بالتحقيق.

يمكن أن تمدد فترة التحقيق إلى:

- سنة (01) عندما توجه الإدارة الجبائية في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، طلب المعلومات من الإدارات الجبائية الأخرى.
- سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي يقوم به المكلف بالضريبة.

3-4: التبليغ بالتصحيحات الجبائية الأولية: يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كافي ومعللا، كما يتعين أيضا إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة تقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها.

بحيث يمنح للمكلف بالضريبة أجل مدته أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله، ويكون عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

3-5: التبليغ بالتصحيحات الجبائية النهائية: على إثر اختتام الاجتماع المتعلق بالتحكيم، يعلم المكلف بالضريبة بنتائج الاجتماع، يحرر محضر، يستدعى إليه المكلف بالضريبة المحقق معه للتوقيع وفي حالة رفضه يؤشر على ذلك في المحضر، تسلم نسخة من المحضر للمكلف بالضريبة المعني. وينبغي أن يبين المحضر المحرر، بصفة واضحة وبدون غموض القرار الناتج عن التحكيم.

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدد المشرع الجبائي إطار قانوني وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة، كما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات في المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة.

المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية

تتمثل الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية فيما يلي:

1- حق الرقابة

وفقا للمادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية: " تراقب التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، كما يتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".

وتشير هذه المادة إلى سلطة الإدارة في ممارسة الرقابة في إطار سلطة تنفيذ القانون الضريبي المتضمن مختلف الضرائب والرسوم ويشمل حتى المؤسسات العمومية ذات طابع إداري التي ملزمة بتسديد الضريبة على الدخل الإجمالي على المرتبات.¹

2- حق الإطلاع

هو وسيلة قانونية تسمح من خلالها للإدارة الجبائية الإطلاع وجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات والهيئات والمؤسسات الخاصة.

يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، وبتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد أدناه.²

يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61، والتي يتعين تقديمها وفق التشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة. ويترتب على هذه المخالفات، زيادة على ذلك، تطبيق تلجنة مالية قدرها 100 دج، كحد أدنى، عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العزم المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بان الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق.³

3- حق المعاينة

حسب المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية: "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة".

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 18، 2022، ص 9.

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 45، 2022، ص 26.

³ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 45، 2022، ص 30.

ولا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير.

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص، ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها؛
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبتهم وصفاتهم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته. ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.¹

4- حق التقادم

منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حق التقادم لإعادة النظر في أسس فرض الضريبة من أجل تعديلها أو فرض ضرائب أخرى في حال اكتشاف أخطاء في المعلومات التي قدمها المكلف بالضريبة.

يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب، حسب الحالة، ضمن الشروط والآجال المنصوص عليها في المادتين 106 و 107 أدانه. مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 107 يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.²

المطلب الثاني: الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة.

منح القانون الجبائي مجموعة من الحقوق في شكل ضمانات لحماية المكلف بالضريبة محل الرقابة أمام الحقوق الواسعة للإدارة الجبائية ويمكن توضيحها فيما يلي:

1- الضمانات المتعلقة بعملية التحقيق

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 35، 2022، ص 18.

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 106، 2022، ص 35.

1-1: الإعلام المسبق:

لا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً ميثاق الحقوق وواجبات المكلفين بالضريبة، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصيص، مدته عشرة (10) أيام بالنسبة للتحقيق في المحاسبة،¹ وخمسة عشر (15) يوم بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.²

1-2: الاستعانة بمستشار:

من بين الضمانات التي منحها المشرع الجزائري للمكلفين محل التحقيق، نجد حق الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء عملية التحقيق وذلك للاستشارة به أو نيابة عنه، كما يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق صراحة على هذا الحق.³

- تحديد مدة التحقيق:
- بالنسبة للتحقيق المحاسبي فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق 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 لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية.

- أ- يحدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، ويجب ألا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر.⁴
- ب- بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة حددت مدة التحقيق في عين المكان بشهرين (02).
- ت- أما بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق فوق سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.⁶

1-3: عدم تجديد فترة التحقيق:

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، الفقرة 04، 2020، ص11.

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21، الفقرة 03، 2022، ص15.

³ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة، تابع لمركز الضرائب، 2019، ص22، متوفر في الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب <http://www.mfdgi.gov.dz/indexp> اطلع عليه يوم: 2022/05/15 على الساعة 16h12.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، الفقرة 05، ص11.

⁵ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 المكرر 01، الفقرة 04، ص13.

⁶ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21، الفقرة 04، ص15.

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة خاصة بالضريبة أو رسم أو إتاوة أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدم المعلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس المادة، تعتبر المراجعة منتهية تماماً إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية.¹

2- ضمانات متعلقة بإعادة التقويم

إضافة إلى الضمانات المتعلقة بسير عملية التحقيق، يستفيد المكلف من ضمانات أخرى متعلقة بإجراءات التقويم، وتتمثل فيما يلي:

2-1: الإشعار بإعادة التقويم:

يتعين على الإدارة الجبائية إبلاغ المكلف بنتائج عملية التحقيق، وذلك بإرسال الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار مفصلاً بقدر كافي ومعللاً، بطريقة تسمح للمكلفين بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.²

2-2: حق الرد:

منح المشرع الجبائي للمكلف في إطار الرقابة الجبائية أجل مدته أربعون (40) يوماً (ثلاثون (30) يوماً في حالة التحقيق المصوب) وذلك لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، وقبل الانقضاء أجل الرد يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلفين بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.³

2-3: حق الطعن:

لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حول نتائج عملية التحقيق منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن بهدف استدراك أو تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس الضريبة أو حسابها والاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وذلك بتقديم شكاوى أو احتجاجات لدى الجهات المعنية المنازعات حسب التدرج وهي:⁴

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 46.

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، الفقرة 06، ص 13.

³ دليل الخاضع للضريبة، تابع لمركز الضرائب، ص 23.

⁴ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص 39.

- الطعن أمام إدارة الضرائب؛
- الطعن أمام لجان الطعن الإدارية؛
- الطعن أمام الجهات القضائية.

3-إلتزامات المكلفين بالضريبة

يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الإلتزامات إحداها جبائية والأخرى محاسبية.

1-الإلتزامات الجبائية

لكون النظام الجبائي الجزائري يعتمد على التصريح التلقائي للمكلفين بالضريبة، هذا ما يستوجب إلزام هؤلاء بمجموعة من التصريحات وهي:¹

1-1: التصريح بالوجود:

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي، أن يقدموا في الشهر الأول من بداية النشاط، إلى متفشية الضرائب المباشرة التابعين لي تصريحاً مطابقاً لنموذج الذي يقدم إلى الإدارة تقدمه لهم.

كما يجب أن يتم هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانوناً لشهادة ميلاد المستخرجة من المصالح المدنية للبلدية التي ولد فيها الممولون ذوي الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدو فوق التراب الوطني وخاصة الأسماء والألقاب والعناوين التجارية، وكذا العنوان في الجزائر وخارج الجزائر، إذ تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية.

إذا كان الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي وحدة أو عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود على المؤسسة إلى متفشية الضرائب المباشرة المختصة، كما يجب أن يحتوي على جل المعلومات المذكورة أعلاه في كل مكونات المؤسسة.

1-2: التصريح الشهري:

إن المكلفين بالضريبة الممارسين لنشاطات خاضعة للضريبة والرسوم المحصلة من الحسابات أو عن طريق المداخل من المصدر، وجب عليهم وضع كشف لرقم الأعمال ودفع الضرائب المستحقة على مستوى المقر الرئيسي للمؤسسة، أما المؤسسات التي يتعذر عليها تحديد رقم الأعمال لكل مؤسسة فرعية تابعة لها أو وحداتها، وذلك قبل 20 من الشهر الذي يلي حسب الحالة، الشهر الذي تحققت فيه الإيرادات المهنية.

¹ الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2019، ص 12.

كما يجب أن يرفق كل دفع بجدول إشعاري في نسختين مؤرخ وموقع من قبل القائم بالدفع، ويتضمن البيان ما يلي:

- اللقب والاسم؛
- الغرض والعنوان؛
- المهنة الممارسة؛
- رقم تعريف المادة الرئيسية الضريبة.

1-3: التصريح السنوي:

يتعين على كل شخص خاضع للرسم أن يسلم لمتفشية الضرائب المباشرة، إضافة إلى التصريح للمراقب المكتتب قبل يوم الفاتح أبريل، التصريح الخاص المطابق لنموذج تقدمه الإدارة قبل أول مارس من كل سنة، تصريح بمبلغ الإيرادات المهنية الإجمالية المحققة خلال السنة المنصرمة، ويكون مرفق بوثائق الإثبات الضرورية للالتزامات المحاسبية، لغرض الدقيق حساباتهم عند كل طلب من مفتشية الضرائب المباشرة، ويتم التصريح بالرسوم في مكان إقامة المؤسسة الرئيسية، كما يلزم كل مكلف بالضريبة أن يقدم للإدارة الجبائية المختصة تصريح سنوي للنتائج المتحصل عليها، وذلك قبل الفاتح أبريل من كل سنة مالية.

1-4: التصريح في حالة التنازل أو توقف النشاط أو الوفاة:

في حالة التخلي أو التوقف عن النشاط الممارس، يؤسس على الفور الرسم المستحق الخاص بالإيرادات التي لم تخضع للرسم، بما فيها الدين المكاسب وغير المحصلة، يتعين على المكلفين بالضريبة إرسال للمفتشية في أجل مدته 10 أيام من تاريخ التنازل عن النشاط، التصريح والمعلومات المذكورة سابقا.

أما في حالة وفجأة المكلف بالضريبة أو المستغل، يقدم ذوي حقوق الفقد المعلومات اللازمة لتأسيس الضريبة المستحقة في أجل 6 أشهر من تاريخ الوفاة والمتمثلة في مداخله العامة والخاصة.

2-التزامات ذات طابع محاسبي

يلزم المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية حسب الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة بمسك الدفاتر المحاسبية التالية:¹

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

2-1: دفتر اليومية:

دفتر مرقم موقع من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا، يفرض على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين ويمارسون نشاطات تجارية وصناعية، أما في حالة الأشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهنة الحرة فدفتر يوميتهم يوقع من طرف رئيس مفتشيه الضرائب التابعين له إقليميا.

2-2: دفتر الجرد:

على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر، القيام في كل سنة بعملية الجرد، ويتم تسجيلها في دفتر يسمى دفتر الجرد.

ينتج عن الأهمية التي يكتسبها هذا الدفتر إلزامية المسك بحيث يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل انجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية بالإضافة يجب أن يكون مؤشر من طرف قاضيا لمحكمة حتى يحمل الصيغة القانونية، ومنع الفراغ أو البياض، الكتابة في الهوامش، الشطب أو التزوير.

2-3: حفظ الدفاتر المحاسبية ووسائل الإثبات:

نصت المادة 12 من القانون التجاري أنه: "يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليهما في المادتين 09 و10 من القانون التجاري لمدة 10 سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة".

كما يتعين على المكلفين الخاضعين للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة مسك وتقديم عند كل طلب من طرف الإدارة الجبائية الدفاتر المالية:¹

- ✓ دفتر مرقم من طرف المصالح الجبائية يتضمن بالنسبة لكل سنة تفصيل مشترياتهم مدعمة بفواتير وبكل الوثائق الإثبات؛
- ✓ دفتر مرقم وموقع يتضمن تفاصيل مبيعاتهم.

المطلب الثالث: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

هي الأجهزة الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية المخولة من طرف المشرع الجبائي للممارسة مهمة الرقابة على أكمل وجه وبطريقة منظمة وفعالة.

¹ متوفر في الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php> اطلع عليه يوم، 22h45، 2022/05/18

1-الأجهزة العامة للرقابة الجبائية: تتمثل الهيئات العامة المكلفة بالرقابة الجبائية في:

1-1: مديرية البحث والمراجعات

أ-**التعريف:** أنشأت مديرية البحث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98/288 الصادر في جويلية 1998م، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998م، وهي مكلفة بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة والمصالح الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي، ولكي تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام إلى 4 مديريات فرعية منها:¹

- نيابة مديرية البرمجة؛
- نيابة مديرية الرقابة الجبائية؛
- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية؛
- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات المحاسبية.

ب-مهام مديرية البحث والمراجعات:

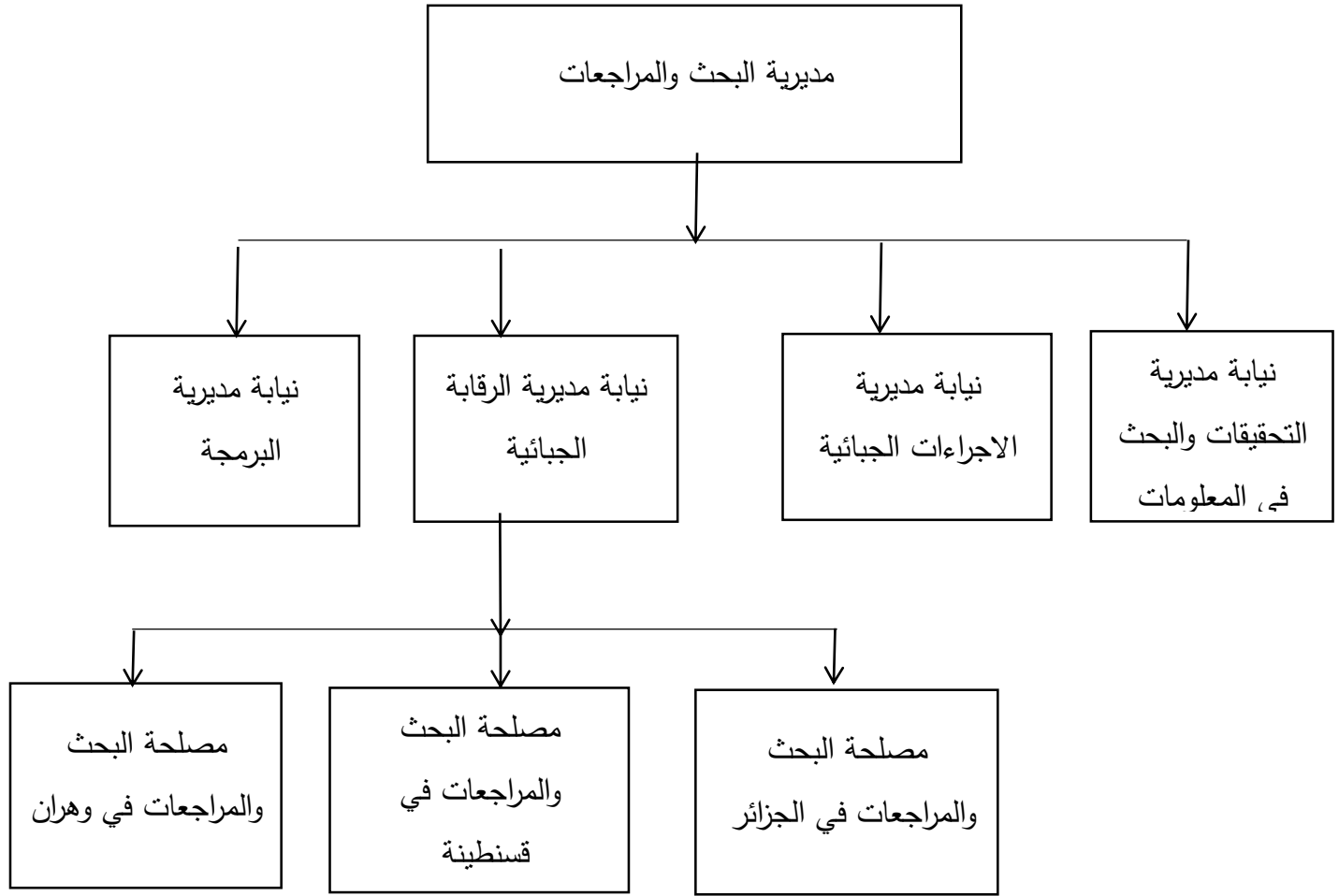
تسند لمديرية البحث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفير شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات تقدر بـ 4.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:²

- رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن؛
- تحسين نوعية الرقابة الجبائية؛
- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخل الكبرى.

¹ نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999 - 2003، رسالة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004، ص- ص 39-40.

² نوي نجا، مرجع سبق ذكره، ص- ص 39-40.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات



المصدر: نوي نجا، مرجع سبق ذكره، ص 40.

2-1: المديرية الولائية للرقابة الجبائية:

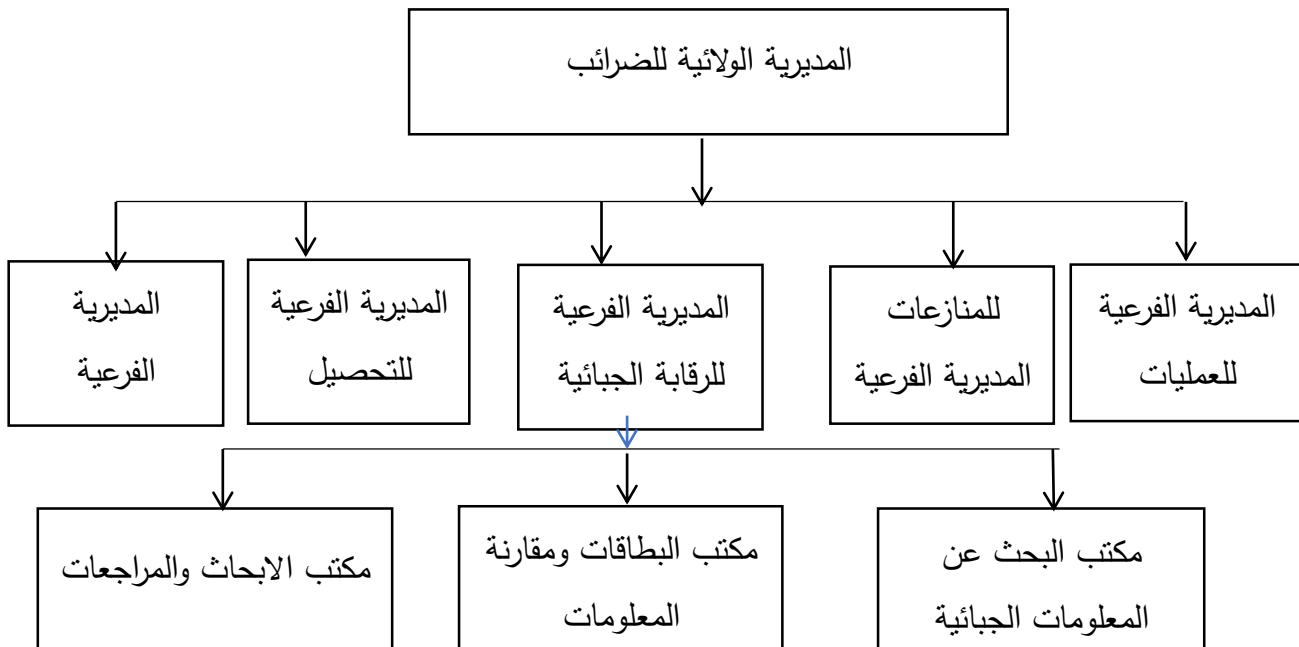
أ-تعريف: إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي، فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بقيام عملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهتمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها. كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية

الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى.¹

ب - مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

- إعداد بطاقات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي؛
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة (الضرائب، التجارة والجمارك) قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وجمع المعلومات لإعداد البطاقات ومقارنة المعلومات؛
- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها؛
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها؛
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة؛
- متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسهر على تنفيذ تدخلاتهم وفقا للنصوص قانونية معمول بها؛
- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار.²

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ص 103.

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

² الياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره: ص - ص 27-28.

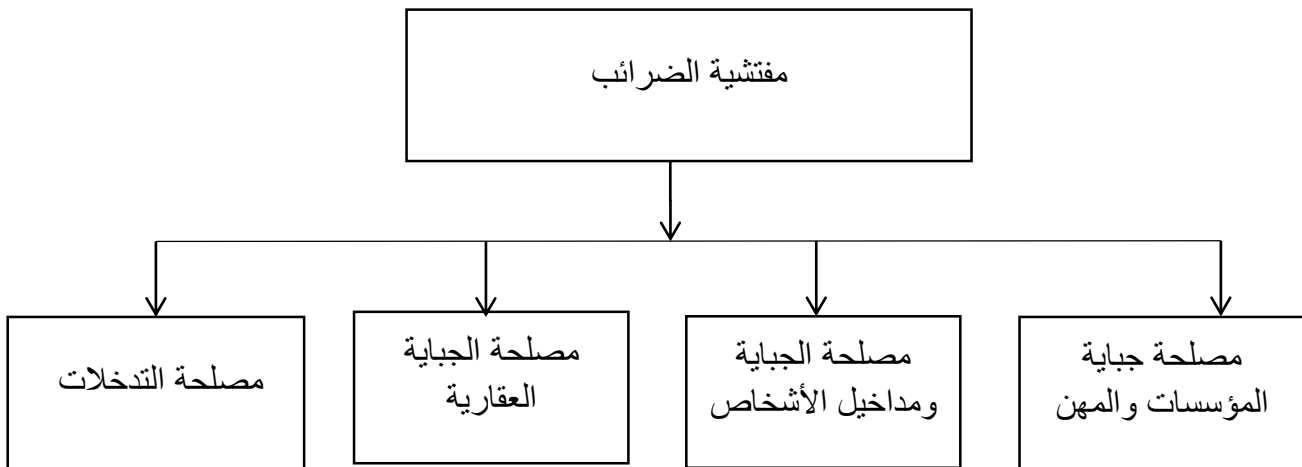
1-3: مفتشيات الضرائب:

أ-تعريف: تتولى مفتشية الضرائب على 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

ب-مهام مفتشية الضرائب:

- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية؛
- المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص الثغرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى؛
- تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به؛
- تسجيل المنازعات والطعون، وتقديم الحلول المناسب.²

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر: سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 111

¹ الجزائر، المرسوم التنفيذي رقم 91-60، العدد 09، المؤرخ في فبراير 1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 12.

² سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص 46.

2- الأجهزة المكلفة حديثا بالرقابة الجبائية

تأثرت الإدارة الجبائية باعتبارها طرف هام في القطاع المالي بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفت الجزائر، حيث تم إنشاء هيكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية تتمثل في:

2-1: مديرية كبريات المؤسسات

أ- **التعريف:** تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية. تقوم مديرية كبريات المؤسسات التي تم فتحها للجمهور بتاريخ 2 جانفي 2006، بتسيير الملفات الجبائية أساسا المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري الخاضعة للضريبة على الأرباح، والتي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري، الشركات البترولية، وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر.¹

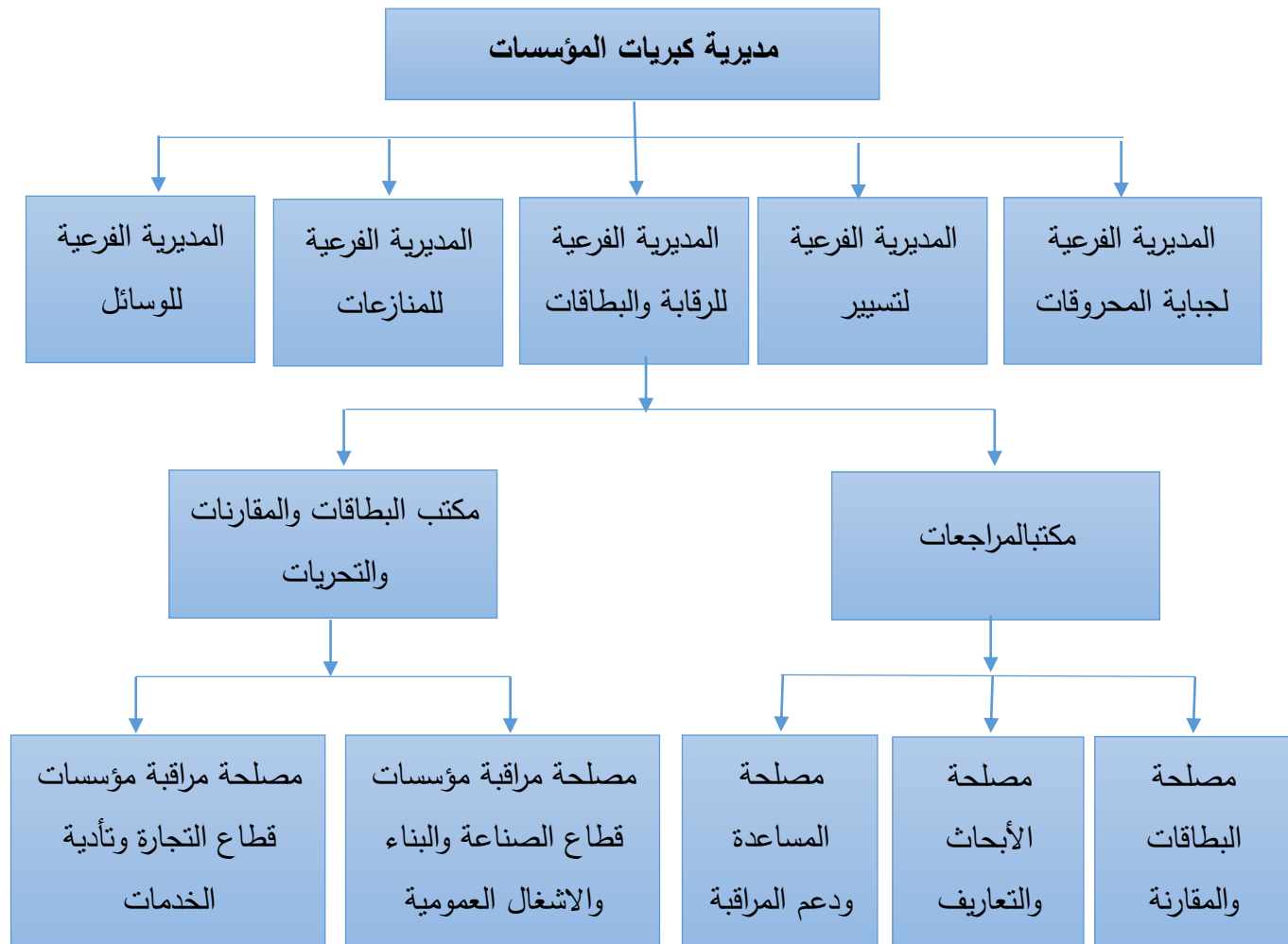
ب- مهامها: تنحصر مهامها في:

- مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛
- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التحصيل والطابع وتعابنها وتصادق عليها؛
- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- المراقبة المسبقة وتصفية حسابات التسيير؛
- التمرين ومسك محاسبتها؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتشغلها وتراقب التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضرائب وتقييم نتائجها؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- إعداد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحسينها؛
- ضمان تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد تقديرات الميزانية المكتتبه لذلك؛
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.²

¹ دانون محمد امين، للرقابة الجبائية في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، ص 56.

² مجدول محمد أمين وآخرين، مرجع سبق ذكره، ص 27.

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: دانون محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 56.

2-2: مركز الضرائب:

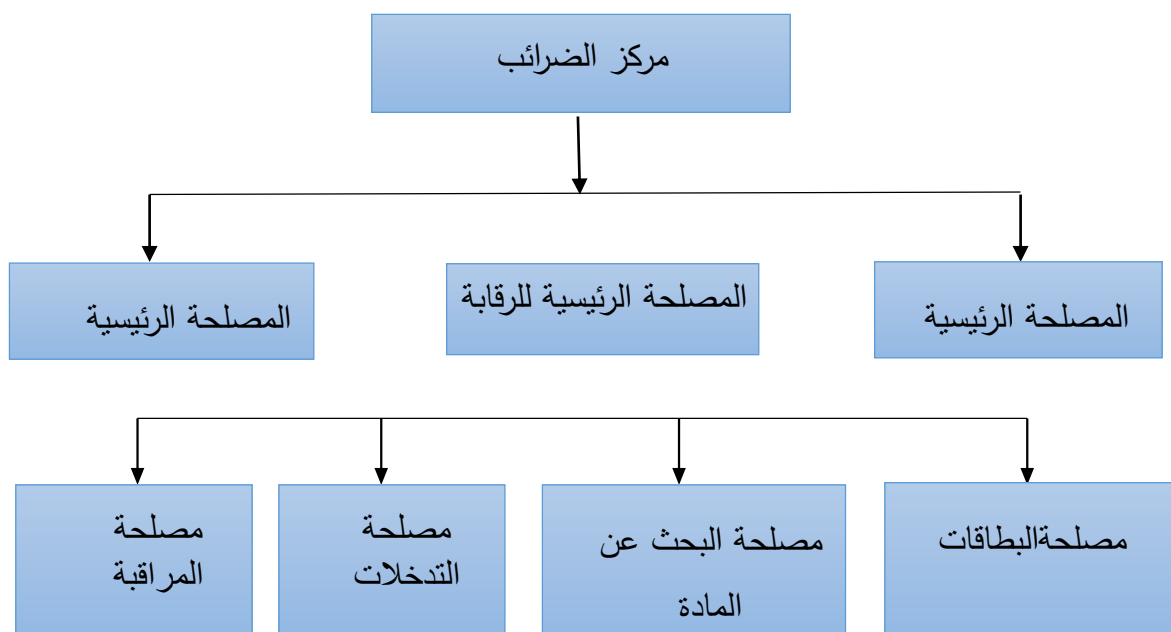
أ- التعريف: يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 100 مليون دينار جزائري، ويطمح مركز الضرائب بهدف تقديم خدمة نوعية إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة. يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحور الجبائي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لملفه.¹

¹ دانون محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 60..

ب-مهامها: تتحصر مهام مركز الضرائب في النقاط التالية:

- التسيير والتكفل الحسن الملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار لتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات؛
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها¹.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: دانون محمد امين، مرجع سبق ذكره، ص 60.

2-3: المركز الجوازي للضرائب:

أ-التعريف: يعتبر المركز الجوازي للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. يهدف إنشاء المركز الجوازي للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حاليا (المفتشيات والقابضات) إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة، وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات. على غرار الهياكل الجديدة المنشأة جديدا كمديرية كبريات مؤسسات ومركز الضرائب، يمثل المركز الجوازي للضرائب المتميز بنفس كيفية التنظيم والتشغيل لهذه الأخيرة، المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة إذ يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد مختص، يولي جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المفتشيات

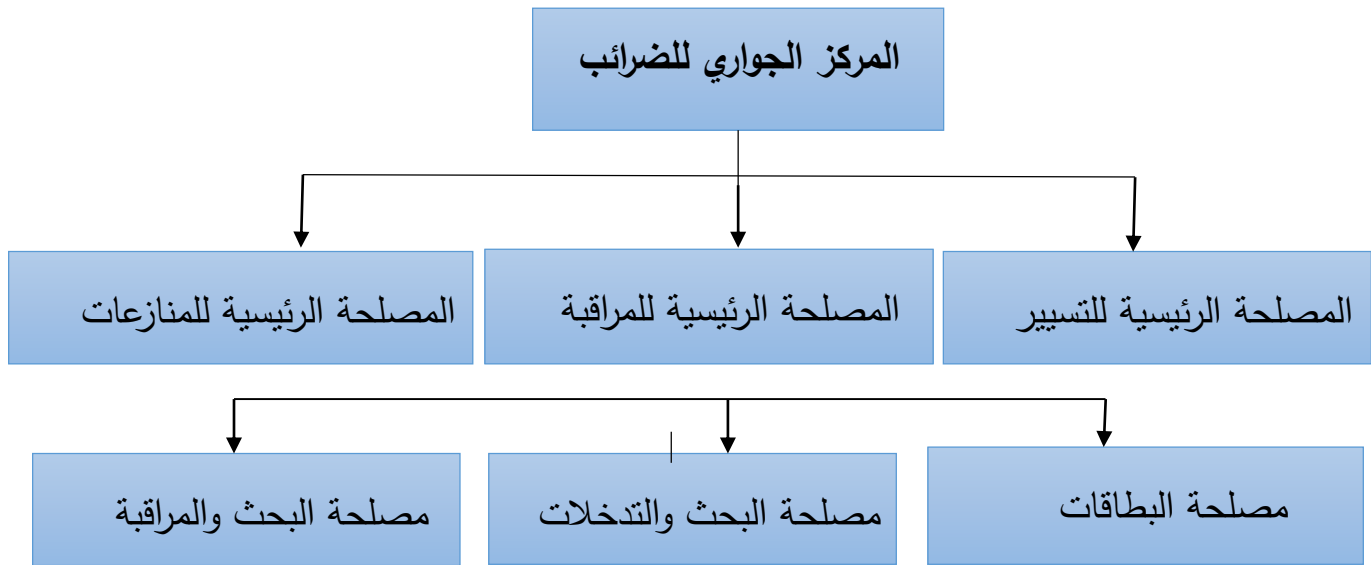
¹ مجدول محمد امين وآخرين، مرجع سبق ذكره، ص 28.

والقابضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية، كما يمثل المركز الجوّاري للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنّة الإدارة الجبائية، وإجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديريات كبريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك المراكز الضرائب¹.

ب-مهامها: تنحصر مهام المركز الجوّاري للضرائب في:

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها ونشعلها؛
- مراقبة التصريحات وتنظيم التدخلات؛
- دراسة الشكاوى ومعالجتها.²

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي المركز الجوّاري للضرائب



المصدر: دانون محمد امين، مرجع سبق ذكره، ص 65.

المطلب الرابع: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية ومسؤولياتهم

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت الإدارة الإمكانيات البشرية اللازمة لممارسة مهامها بكفاءة، كما حدد المشرع الجبائي مجموعة من المسؤوليات تجاه الإدارة الجبائية والكلفين بالضريبة.

¹ دانون محمد امين، مرجع سبق ذكره، ص 64.

² مجدول محمد امين واخرين، مرجع سبق ذكره، ص 29.

1-الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية حق شرعي للإدارة الجبائية والتي بدورها تمارس هذا الحق عن طريق أعوانها وموظفيها من خلال ممارسة إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية، كما يجب أن يمنح للعون المحقق بطاقة انتداب من طرف المديرية العامة للضرائب، تبين رتبة والوظيفة المسندة إليه، وتعد بمثابة بطاقة هوية له، ويتم سحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وتعاد له عند الاستئناف، والأعوان المكلفين بذلك هم:

1-1: رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات

إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، ونبرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولاً عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحياناً في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.¹

1-2: نائب مدير المكلف بالرقابة الجبائية

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي ويتقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثلاً للإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقاً للأسس القانونية، والسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي. بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق والتنسيق بينهم للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل، كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابع لإقليمها.²

1-3: الأعوان المحققين

حتى تستند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب وهذا التزاماً بالتشريع الجبائي: "لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية اللذين لهم رتبة مفتش على الأقل"، كما يسند إلى الأعوان المحققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتجزأ مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 32.

² سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 104.

طلب من المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع بعملية التحقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب المحققين.¹

2- مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

يتطلب من الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية احترام قواعد أخلاقيات المهنة، فبمجرد تعيين عون الإدارة الجبائية يتم إخضاعه لعدة التزامات بصفته ممثل للدولة، نذكر منها:²

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السليمة لكونه قد يكون رئيساً أو مرفوضاً؛
- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة؛
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة؛
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحيادية اتجاه المكلفين بالضريبة؛
- الالتزام بالتحفظ والنزاهة واحترام النظام الداخلي للإدارة والسر المهني؛

كما يترتب على عائق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:³

2-1: المسؤولية المدنية

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير، وهي نتيجة لخطأ عدم الانتباه أو إهمال قام به أحد الأعوان بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته، وبمقتضى أحكام المادة 129 من القانون المدني " لا يكون كل موظف أو عون عمومي، مسئولاً شخصياً عن عمله الذي أضر بالغير، إذا قام به تنفيذ الأوامر صدرت إليه من رئيسة الإداري".

2-2: المسؤولية الجزائية

يمكن اعتبار الموظف مسئولاً من الناحية الجنائية، عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون إلى الإجراء التأديبي، ومن بين الأعمال التي تعتبر جنائية:

- التعسف استعمال المنصب؛
- الرشوة؛
- استعمال النفوذ؛

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، الفقرة 02، ص 11.

² الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، ص-ص 07-13، متوفر في الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php> اطلع عليه بتاريخ:

21:00، 2022/05/29

³ دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، ص-ص 13-27.

- اختلاس الأموال.

2-3: المسؤولية التأديبية

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسئولاً من الناحية التأديبية ويتعرض بالتالي لعقوبات مصنفة حسب درجة الأخطاء المرتكبة إلى 04 درجات مختلفة، ومن بين العقوبات التي حددها القانون نجد:

- التنبيه؛
- الإنذار الكتابي؛
- التوبيخ؛
- الشطب من قائمة التأهيل؛
- التوقيف المؤقت عن العمل؛
- التنزيل من الدرجة؛
- النقل الجبري؛
- التصريح.

خاتمة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية الرقابة الجبائية في جزائر من خلال مفهومها وأهدافها وكذلك الأشكال المختلفة التي تتخذها، ولضمان سيرورة عملية الرقابة الجبائية حرص المشرع الجبائي على تأسيس الإطار القانوني لها وهذا تنظيما للعلاقة الرابطة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، حيث منح صلاحيات للأعوان المحققين لتسهيل أداء مهامهم، وفي نفس الوقت فرض على المكلف عدة التزامات ومنحت له عدة ضمانات من أجل حمايته من أي تعسف قد يتعرض له من طرف الإدارة الجبائية.

الفصل الثاني

فعالية التحصيل الضريبي

تمهيد

يعتبر التحصيل الضريبي المرحلة النهائية للإدارة الجبائية في تحويل الدين الجبائي الخاص بالمكلفين بالضريبة إلى السيولة النقدية لحساب الخزينة العمومية، وفي هذه المرحلة تصبح العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف، حيث توضع القواعد التي تضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها سواء من جانب الإدارة الضريبية المختصة أو من جانب المكلف.

تطرقنا بدراسة والتحليل من خلال هذا الفصل، إلى طرق ومصادر التحصيل الضريبي وكذا دور للرقابة في محاربة الهرب والغش الضريبي من خلال مبحثين أساسيين هما:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التحصيل الجبائي

المبحث الثاني: دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب والغش الضريبي

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي

تسعى الإدارة الجبائية لتحصيل الضرائب لأنها تعد مصدرا هاما وأساسيا لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة.

وفي حالة إخفاق الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب، لابد من وضع إجراءات وأساليب وإذا اقتضت الضرورة وضع غرامات وعقوبات للمكلف للالتزام بأداء الضريبة المفروضة والمطبقة عليه.

المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي

لقد تعددت تعاريف التحصيل الضريبي على مر الأزمنة وعلى اختلاف الاقتصاديات ورغم كل الظروف التي طرأت على العالم من حروب وأزمات اقتصادية لكن بقي التحصيل الضريبي لازما ومحل تدعيم وأولوية لدى الحكومات ومن خلال سوف نتطرق لاستعراض أهم المفاهيم الخاصة بالتحصيل الضريبي.

1- تعريف التحصيل الضريبي

هناك عدة تعريف لتحصيل الضريبي نذكر منها:

نعني بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا إطار.¹

وعرف كذلك على أنه مجموعة من القوانين الإدارية تقع على مجموع العمليات التي تظهر بموجب النصوص القانونية والتشريعية والتنظيمية المطبقة على العمليات الهادفة إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلفين إلى صناديق خزينة الدولة باعتبار خزينة الدولة جيوب رعايتها.²

2- أهمية وأهداف التحصيل الضريبي

إن للعملية الجبائية أهمية بالغة في العديد من المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وتسعى في هذا الصدد إدارة الضرائب من وراء عملية التحصيل إلى تحقيق عدة أهداف.

2-1: أهمية التحصيل الضريبي:

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2004، ص 154.

² يحيى نصيرة، تنظيم عملية التحصيل الضريبي في الجزائر، مجلة علمية محكمة، قسم العلوم الاقتصادية، العدد 16 2014، ص 386.

يمكن ذكر أهمية التحصيل الضريبي في النقاط التالية:¹

- تعد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تمويل ميزانية الدولة والجماعات المحلية؛
- تعد مرحلة التحصيل أهم مرحلة لسببين، ففيها يتم جمع الحصيلة التي تم تقديرها سالفًا، كما أنها تجعل جميع الخطوات السابقة لا قيمة لها في حالة عدم إتمام عملية التحصيل؛
- الإخفاق في عملية التحصيل ومهما كان سببه يضر بالخزينة العمومية وقد يؤدي حتى إلى العجز في الموازنة؛
- عدم لجوء الدول إلى القروض وذلك كون عملية التحصيل تساعد على تحقيق اكتفائها الذاتي؛
- نجاح عملية التحصيل تؤدي إلى لجوء الدولة إلى الاستثمارات التي تحقق تنمية الدول.

2-2: أهداف التحصيل الضريبي:

- تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة حيث تزود الخزينة العمومية بمختلف إيراداتها، ومن هنا يمكننا أن نستخلص أهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها الدولة من وراء عملية التحصيل الضريبي:²
- الحفاظ على الاقتصاد الوطني بالتمويل المتواصل لميزانية الدولة؛
- تحصيل الضريبة سنويا كونها من أهم إيرادات الدولة يساهم في تحقيق التوازن بين الإيرادات العامة للدولة ونفقاتها؛
- منع التهرب من دفعها عن طريق مختلف العقوبات التي تقررها الدولة؛
- يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية وذلك بزيادة الادخار من خلال الحد من الاستهلاك غير الضروري وذلك بفرض ضرائب مرتفعة وتحصيلها بأنجع الطرق والوسائل، وتستعمل في هذه الحالة كأداة لتشجيع الاستثمار من خلال منح الإعفاءات والتخفيضات.

المطلب الثاني: طرق وضمانات التحصيل الضريبي

إن تحصيل الضريبة هي المرحلة الأخيرة، حيث يدخل العائد الضريبي إلى خزائن الدولة وفقا للأصول والقواعد المقررة قانونيا حيث يترك للدوائر المالية أمر اتخاذ التدابير والإجراءات لجمع إيرادات الضرائب.

1- طرق التحصيل: يوجد طريقتين لتحصيل الضريبة التحصيل العادي والتحصيل الجبري فصلهما كالآتي:³

¹ حنان حافة، رقيقة حروش، هشام لبزة، انعكاسات حجم الاقتصاد الموازي على التحصيل الضريبي في الجزائر، دراسة قياسية تحليلية خلال الفترة 1995-2017، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 02، العدد 01، ص 13.

² حنان حافة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

³ قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير مطبوعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2009، ص 24.

1-1: التحصيل العادي للضريبة:

وتعتبر هذه الطريقة هي الأصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين إلى صناديق الخزينة العامة، بحيث أنه في هذه الحالة يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة. وفي هذه الحالة يتم تحصيل الضريبة وفق العديد من الطرق يمكن حصرها فيما يلي:

أ- **التسديد المباشر من قبل المكلف نفسه:** القاعدة العامة أن يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الجبائية من تلقاء نفسه، دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته، وهذه الطريقة تعد الأكثر شيوعاً وتسمى أيضاً بطريقة التوريد المباشر. وقد تأخذ هذه الطريقة عدة أشكال وهي:

- دفع قيمة الضريبة دفعة واحدة؛
- دفع قيمة الضريبة على عدة أقساط، بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محدداً بنص قانوني؛
- شراء طوابع الدمغة وإصاقها على العقود والشهادات... الخ.

ب- **طريقة التسديد مبلغ الضريبة النقدية على أقساط مسبقاً:** قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية السنة حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى الخزينة العمومية، وإنما تلزمه بدفع أقساط مقدّمة، تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنوياً، وفي نهاية السنة تتم التسوية (المقاصة).

فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة، قام المكلف بتسديد ما تبقى عليه من الضرائب. وإذا حدث العكس قامت مصلحة الضرائب بسداد مستحقاته أو قيده له ذلك كأقساط مقدّمة للسنة التالية.

ج- **طريقة الاقتطاع من المنبع (المصدر):** تعتبر من أهم طرق تحصيل الضرائب، حيث تتعدى فرص التهرب الضريبي من قبل المكلفين لأنه في الواقع يحصل على الدخل الصافي بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر. وتتميز هذه الطريقة بما يلي:

- سهولة وسرعة التحصيل؛
- لا يشعر المكلف بوقوع الضريبة وفي غالب الأحيان يجهل مقدارها؛
- انخفاض النفقات الجبائية في هذه الطريقة، لأن المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة لا يقتضي أجر نظير ذلك.

1-2: التحصيل الجبري (الطريقة الغير مباشرة)

عند استحالة استقاء الإدارة الضريبية لدين الضريبة من مال المكلف تلجأ إلى طريقة التحصيل القسري أو الإجباري، وفي هذه الحالة فإن إدارة الضرائب تقوم بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون وفي بعض الأحيان الاستعانة بالقوة العمومية وليس بإدارة المكلفين.

وهذه الطريقة لها العديد من الآليات، وتختلف من دولة لأخرى فقد تكون عن طريق أموال المدين بالضريبة وبيعها بالمزاد العلني، من أجل استفتاء دين الضريبة وكل الحقوق العامة.

كما قد تأخذ شكل حرمان المكلف بالضريبة من استخراج بعض الوثائق الإدارية وممارسة الأنشطة التجارية.

كما نشير إلى أن قيمة الضريبة المستحقة تعد دينا لا بد من استفتاء من أموال المدين عند انتقال الملكية منه إلى أشخاص آخرين (حالة التركية).

2- ضمانات التحصيل الضريبي

حتى تضمن الدولة الحصول على مستحققاتها من الضرائب، فقد منحت للخرينة العمومية العديد من الضمانات، وأهم هذه الضمانات:¹

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

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

- يجوز للنياحة العامة أن تطلع الموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبية على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين.

المطلب الثالث: إجراءات التحصيل الضريبي

من بين أهم الإجراءات المنصوص عليها فيما يخص التحصيل ما يلي:

- تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة؛²
- يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل؛

¹ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 160.

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 143، ص 52.

- ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم؛¹
- يمكن لقاطب الضرائب المختص أن يبادر بدفع الضرائب والحقوق والرسوم أو الغرامات المستحقة من المدين بالضريبة، من التعويضات أو التخفيضات أو الاسترداد من الضرائب أو الحقوق أو الرسوم أو الغرامات المثبتة لصالح هذا الأخير.
- عندما يجري قاطب الضرائب المقاصة المنصوص عليها في المادة سالفه الذكر، فإن هذا الأخير يكون ملزما بإبلاغ المدين بالضريبة عن طريق "إشعار" يحدد فيه طبيعة وقيمة المبالغ التي تم تخصيصها لدفع الديون المثبتة في كتاباته، يمكن الطعن في آثار هذه المقاصة وفق الأشكال والآجال المنصوص عليها في المادتين 153 و153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.²
- كما توجد إجراءات خاصة بالتحصيل الجبري للضريبة من خلال ممارسة المتابعات وهو ما تنص عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.³

المطلب الرابع: مصادر التحصيل الضريبي

إن اختلاف المكلفين بالضريبة يؤدي حتما إلى تنوع الأموال التي تفرض عليها الضريبة، فيمكن أن تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي، كما يمكن أن تفرض على أرباح الشركات وهذا في حالة ما إذا كان المكلف شخصا معنويا كما يمكن أن تحصل من القيمة المضافة.

1_ الضريبة على الدخل الإجمالي:

تؤسس ضريبة وحيدة سنوية على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.⁴

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف التالية:

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 144، ص 52.

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 144، المكرر 1، ص 52.

³ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 145، ص 53.

⁴ الجزائر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 01، 2022، ص 10.

- أرباح مهنية؛
- عائدات الاستثمارات الفلاحية؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية؛
- فوائد القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية، وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.¹

2_ الضريبة على أرباح الشركات:

تمثل أرباح الشركات مجموع الأرباح والمداخيل المحققة من طرف المؤسسات والأشخاص المعنوية حيث تفرض عليها ضريبة سنوية وحيدة عامة نسبية وتصريحية، ويخضع لهذه الضريبة الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أي كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته.²

3_ الرسم على القيمة المضافة:

تعرف على أنها ذلك الفرق بين قيمة السلع عند إنتاجها وقيمة هذه السلع عند تسويقها وتداولها أو استهلاكها وتعتبر هذه الأخيرة نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة، وتخضع لهذه الضريبة عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية، كما تخضع له كذلك عمليات الاستيراد.³

المبحث الثاني: دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، ألا وهي التهرب الضريبي، فالكثير من المكلفين بالضريبة لا يتوانون في إتباع وسلك كل أساليب التهرب والاحتيال واستغلال الثغرات الجبائية القانونية.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 02، ص 10.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 140، ص 33.

³ الجزائر، قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المادة 01، 2022، ص 5.

وهذه الظاهرة تؤثر مباشرة على التحصيل الضريبي مما يؤدي إلى الإضرار بالمصلحة العامة للبلاد، وذلك باستنزاف الخزينة العمومية باعتبار الضرائب أكبر مورد لها.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه

قد يختلط مفهوم التهرب الضريبي بمفاهيم أخرى مثل التملص الضريبي أو تجنب الضريبة أو الغش الضريبي إذ إننا نرى إن المصطلحات السابقة الذكر تصب كلها في خانة واحدة وهي خانة التهرب الضريبي، حيث تتفق كلها على أن الظاهرة تعني الاعتداء على القواعد المنظمة للضريبة وذلك باستعمال وسائل الغش والتدليس ولقد أعطيت تعاريف كثيرة للتهرب الضريبي، نذكر منها:

1- تعريف التهرب الضريبي

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

التعريف الثاني: هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم البيانات المضللة للدوائر المالية أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة.²

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التهرب الضريبي هو التخلص من دفع الضريبة سواء كان ذلك جزئياً وكلياً عن طريق استخدام المكلف لحقوقه الدستورية أو استغلال بعض الثغرات القانونية المتاحة له دون مخالفة أو انتهاك القانون الجبائي.

2- أنواع التهرب الضريبي

لتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وعلى هذا الأساس نميز بين نوعين من التهرب الضريبي:

1- تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي؛

2- التهرب الضريبي بانتهاك القانون الضريبي أو ما يعرف بالغش الضريبي.

1- التهرب المشروع

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 6.

² محمد خالد المهايبي، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2010، ص 10.

يمكن تسميته بالتجنب الجبائي ويقصد به: "تخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع للتهرب الضريبي المشروع:¹

1-1: التهرب الضريبي المشروع الناتج عن تغير سلوك المكلف: ويحدث ذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة مثل:

- الامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تقادي دفعها؛
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر يخضع لضريبة أقل.

1-2: التهرب الضريبي المشروع الذي ينظمه التشريع الضريبي: ويستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية واقتصادية واجتماعية، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثل:

- إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15% عوض 30% قصد تشجيع الاستثمار.

1-3: التهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي: قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي وهو ناتج عن إهمال المشرع، في هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص.

يتضح مما سبق أن التجنب الضريبي لا يعتبر تقريبا حقيقيا، وذلك نظرا لعدم التجسيد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية، لذلك يسمى المكلف استغلال هذه الأساليب حتى يتقلص العبء الضريبي، لكن نشير أن التهرب الضريبي الناتج عن وجود ثغرات في التشريع الضريبي غير المرغوب فيه، حيث لا يسعى المشرع من خلال تحقيق أي هدف عكس الحالات الأخرى، لذلك يجب معالجة هذه الثغرات لتحسين فعالية النظام الضريبي، صف إلى ذلك رغم احترام هذا التهرب الإطار الشرعي (إلا أنه يظهر نقصا في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي).

2- الغش الضريبي: وهو التملص من تسديد الضريبة ويمكن تعريفه على أنه:²

تهرب غير مشروع (الغش): هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لإحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخله، أو تقديم تصريح ناقص وبهذا يهدف هذا الأخير إلى تخفيف أساس الضريبة، ولتحقيقه توفير شرطين هما:

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص-ص 151-152.

² بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص-ص 40-41.

- **العنصر المادي:** يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية، التي يملئها التشريع الضريبي.

- **العنصر المعنوي:** يقصد به ارتكاب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المعتمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة، لأن القانون يفترض دائما حسن نية المكلفين.

2-1: مظاهر الغش الضريبي: توجد عدة مظاهر للغش الضريبي وتتمثل فيما يلي:¹

- عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة، معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر نشاطه، وفي هذه الحالة يكون التهرب كلي؛
- إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية؛
- تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب، كأن يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي، أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية؛
- المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، مما يؤدي إلى تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة؛
- إخفاء أو تهريب أموال المكلف بالضريبة حتى لا يدفع قيمة الضريبة بحيث يتعذر على إدارة الضرائب الحصول على مستحقاتها اتجاهه.

3- التهرب الضريبي الدولي

يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أنواع التهرب إذ انه يعمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير قانوني للمداخل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد التي حققت فيه أرباحا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم (المنخفض)، ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية:²

3-1: التلاعب بأسعار الصفقات التجارية:

يكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد، أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير، يستعمل هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي الدولي عادة بين الشركات التي تملك فروعاً في الخارج، حيث تقوم بتحويل أرباحها لاتجاه فروعها المتواجدة في دول رسومها أقل، كما يلجأ إلى هذا الشكل من الشركات التجارة

¹ ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مقال في مجلة الحقيقة، المجلد 09، العدد 02، جامعة البليدة، ص - ص 116-117.

² حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص - ص 41-42.

الدولية لتحويل مركز الضغط من أجل تسوية سعر منتجاتها المصنعة في بلد ثاني سعيا منها لتحقيق أقصى نسبة من إرباح البلد الذي يكون فيه العبء الحقيقي الجبائي أخف وطأة.

3-2: المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف):

يسعى مسيري الشركة للتلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين، أو بمعنى آخر تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على شكل أجور ورواتب وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص، أو مؤسسات وهمية، ومن بين الطرق الأكثر استعمالا وانتشارا نجد تكاليف المقر، إذ تفرض التكاليف من قبل الشركة الأم الموجودة بالخارج على فرع لها بالدولة المعنية من خلال تطبيق نسبة معينة أن تحددها بنفسها على رقم الأعمال هذا الفرع، ويمكن لهذه النسبة أن تقوم بامتصاص جزء كبير أو حتى كل الأرباح الخاضعة للضريبة.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

هناك جملة من الأسباب والعوامل التي تدفع جل المكلفين بالضريبة بعدم التزامهم بواجباتهم الضريبية ومن بينها:¹

1- النفسية والاجتماعية (أسباب خاصة بالمكلف): والتي غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى دوافع نفسية واجتماعية وأخلاقية حيث يلعب المحيط الاجتماعي دور هام في تأصيل فكرة التهرب الضريبي وانتشاره في المجتمع والعكس فكلما زل الوعي الضريبي والأخلاقي قل التهرب الضريبي.

- توفر الشك لدى المكلف في عدم فعالية مساهمة في تغطية أعباء الدولة يجعله يتهرب مندفع الضريبة.
- سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية ومن ثم اعتقاد المكلف بأنها خسارة شخصية لا بد من تخفيضها.
- الاعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا لا أخلاقيا استنادا لفكرة سرقة الدولة.
- الاعتقاد السائد لدى المجتمعات للضريبة باعتقادهم أنها مصدر افتقار الشعوب كشكل من أشكال الاحتجاج (حالة الاستعمار الفرنسي للجزائر) مما يدفع للسلطات الاستعمارية ولد في نفسه نوع من الرفض.
- العامل الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند إلى عقيدة وبالتالي لا تلقى قبول لدى المكلفين عكس الزكاة فهي من أركان الإسلام وجب دفعها.

2-أسباب التشريعية: حيث وجود الثغرات في التشريع الجبائي مما يسهل للمكلفين استغلالها وعدم دفع الضرائب من هذه الأسباب نذكر منها:

¹ خليفة اسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، سكرة، 2014، ص- ص41-44.

- **تعقد تشريعات الضرائب:** إن عدم استقرار النظام الضريبي للكم الهائل من النصوص القانونية من شأنها أن تجعل المكلف غير قادر على فهمه للنصوص، وتحتوي على الكثير من الغموض ومن أمثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات، الإعفاءات وإضافات فيسعر الضريبة والتي تزيد من احتمال ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

- **عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته:** نتيجة تعديلات المتوالية والمختلفة وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية فهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي مما ساعد المكلف على التهرب إذن لا بد من ضرورة توخي المشرع للحذر والحرص أثناء فرض مثل هذه القوانين.

- **الضغط الجبائي:** حيث كلما زاد معدل الضريبة وازدياد العبء على المكلف كان سببا للتهرب من دفع الضريبة، كلما زاد ضغط الجبائي إلى المكلف دفعه إلى التهرب الضريبي.

- **اعتماد النظام الجبائي على تصريحات المكلفين:** النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي حيث يقوم المكلف بإيداع تصريحات وتكون له كامل الحرية واعتقاده بالاعتماد الإدارة الجبائية بناء على التصريحات المكتتبة، ومن ثم إقرار الضريبة حسب ما صرح به من ضرائب تقوم الإدارة بجميع المعلومات للتحقق من ذلك وهذا في الحقيقة يؤدي بالمكلف إلى عدم التصريح بما هو حقيقي فلا يصح بكل رقم أعماله ومن ثم يعتبر متهرب من دفع الضرائب.

3- الأسباب السياسية والإدارية: بالنسبة للأسباب السياسية والتي تعمل على انتشار التهرب والغش الضريبي هي الاعتماد على الموارد البترولية بدل الجباية الضريبية، كما هو الحال في الجزائر اليوم حيث تمثل الجبائية البترولية 98 % وهذا سبب رئيسي ودافع للتهرب الضريبي وعدم جباية الدولة لحصيلتها الضريبية، وجد نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي، أما الأسباب الإدارية فتتمثل في:

- ضعف الإدارة الجبائية؛
- ضعف الإمكانيات المادية والبشرية من حيث نقص عدد الموظفين ونقص كفاءاتهم المهنية حيث يترتب عليه صعوبات في التحديد الدقيق للمكلفة وتقدير الوعاء الضريبي؛
- الكم الهائل للمكلفة بالضريبة وصعوبة دراسة كل ملفاتهم؛
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري وضعف التكوين في المجال الضريبي، وبعد الإدارة عن المكلفين ووجود قطاع كبير من المكلفين الأميين؛
- عدم تحقيق الضرائب للعدالة الاجتماعية المنشودة من خلال عدم الرأفة في الإنفاق العام؛
- تدني أجور موظفي الإدارة الجبائية والضغطات التي يتعرضون إليها؛
- تعدد الإجراءات الإدارية التنظيمية؛

- عدم وجود شبكة معلومات للنظام الجبائي. تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية اتجاه الضريبة.
- 4- الأسباب الاقتصادية:** لها أهمية في عملية التهرب الضريبي بالوضعية للمكلف بالضريبة لها انعكاسا أي أدائه لواجباته الضريبية (أي حسب الوضعية المالية للمكلف) والتهرب الضريبي المتأثر بالاقتصاد الوطني حيث في فترات الازدهار الاقتصادي تزداد مداخيل الأفراد وارتفاع قدرتهم الشرائية وهنا يقل ثقل العبء الضريبي على الكلف مما يقلل من التهرب الضريبي.
- أما في حالة الركود ولانكماش الاقتصادي تتخفض نسبة التبادلات الاقتصادية ويكون الطلب ضعيفا مقارنة بالعرض وتعرض في القدرة الشرائية وعدم قدرة البائعين على تحميل المشتريين للعبء الجبائي وتحمل المنتجون الخسائر مما يعد عامل مشجع للغش الضريبي.
- عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الغير رسمي يساعد على زيادة حجم التهرب.

المطلب الثالث: طرق مكافحة التهرب الضريبي

- يصنف التهرب الضريبي كأحد المعوقات الهامة أمام التنمية الاقتصادية والتي يتوجب على صناع القرار الأخذ بالخطط واتخاذ الاستراتيجيات الكفيلة للحد من هذه الظاهرة، يمكننا إيجاز بعض الحلول التي يجب إن تتخذ فيها جميع الدوائر السياسية والإدارية ومنظمات المجتمع المدني، حيث تشتمل هذه الحلول ما يلي:¹
- تحقيق مبادئ الحكم الراشد والشفافية التامة في عرض النظام الضريبي والأوعية الضريبية بشكل دوري، ونشر ذلك في تقارير يسهل الاطلاع عليها من قبل أفراد المجتمع؛
- التأكيد على مبدأ العدالة الضريبية؛
- زيادة أدوات الربط المعلوماتية بين كافة الأجهزة الإدارية للدولة وتواصلها بشكل دائم لتبادل المعلومات؛
- إنشاء محاكم ضريبية خاصة بالمتابعة القضائية للتهرب الضريبي والحد منه؛
- تبسيط النظام الضريبي ووضوح قواعده وسهولتها؛
- زيادة الكفاءات والإطارات القادرة علميا وتقنيا على مباشرة الرقابة الضريبية بشكل فعال؛
- زيادة دور منظمات المجتمع المدني في التنويه بأهمية أداء الواجب الضريبي لتغطية الخدمات التي تؤديها الدولة؛
- تقوية واسر الثقة بين المكلف بدفع الضرائب والإدارة الضريبية؛
- زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بها لتنظيم لقاءات وندوات عامة.

¹ حساني بن عودة، يمينة بن ديبية، عبد الرحمان عبد القادر، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، مجلد 02، العدد 02، 2019، ص - ص 60-61.

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال دراستنا لهذا الفصل أن التحصيل الضريبي تكمن فعاليته بالرقابة الجبائية التي تعد أداة فعالة في تحسين وزيادة التحصيل الجبائي في مختلف النشاطات الاقتصادية وذلك من خلال الكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي ومكافحته على مختلف أشكاله.

الفصل الثالث

دراسة حالة بمديرية الضرائب

لولاية بومرداس

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث، والذي تناولنا فيه الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي من خلال التحقيقات التي تتبعها الإدارة الجبائية.

وباعتبار الجانب النظري غير كافي لتحقيق هدف الموضوع، قمنا بدراسة تطبيقية بالمديرية العامة للضرائب لولاية بومرداس في مبحثين هما:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس

المبحث الثاني: دراسة ملف مؤسسة خاضعة للرقابة المحاسبية

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس

في هذا المبحث نتطرق إلى تعريف المديرية العامة للضرائب لولاية بومرداس وتقديم هياكلها التنظيمية والمهام المكلفة بها.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة المستقبلية-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 في 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 المديرية الولائية للتسيير المالي (DCF)، وهذه المصلحة تقوم بتسيير عدة إدارات تابعة للوزارة المالية المتواجدة في مقر كل ولاية.

المديرية الولائية للضرائب مكلفة بما يلي:

- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية؛
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة؛
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعانيها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها؛
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك؛
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعانيها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها؛
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك؛

- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
 - ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛
 - تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
 - إعداد برنامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها؛
 - وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك؛
 - دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
 - متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال الضريبة؛
 - تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
 - ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
 - توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
 - تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
 - تكوين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛
 - السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛
 - تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
 - نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.
- تتكون المديرية الولائية للضرائب لولاية بومرداس من خمس مديريات فرعية تتمثل في:

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

بالإضافة إلى وجود مصالح خارجية تتمثل في المفتشيات والقابضات تتمثل في:

- 14 مفتشية (13 مفتشية + مفتشية التسجيل والطابع)
- 08 قابضات

المطلب الثاني: مهام واختصاصات هياكل المديرية العامة للضرائب بولاية بومرداس

1- المصالح الداخلية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس

1-1 المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

تتمثل مهام المديرية الفرعية للعمليات الجبائية في:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار؛
- التكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعة هذه الطلبات ومراقبتها؛
- متابعة نظم الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

تتكون المديرية الفرعية للعمليات الجبائية من أربعة 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 وضمان 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 النظم الجبائية الخاصة والامتيازات؛
- نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

4. مكتب التشغيل والمساعدة: وتتمثل مهامه في:

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

1-2 المديرية الفرعية للتحصيل:

تتكفل المديرية الفرعية للتحصيل بالمهام التالية:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى؛
 - متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابض الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها لتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
 - التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛
 - مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.
- وتتكون المديرية الفرعية للتحصيل من ثلاث مكاتب هي:

1. مكتب مراقبة التحصيل: ويتكفل بالمهام التالية:

- دفع نشاطات التحصيل؛
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة 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 مدفوعات وعلى 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 لمراقبة وتنفيذها؛
- إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3. مكتب التصفية: ويكلف بالمهام التالية:

- مراقبة التكفل بالجدول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد الغير الجبائية؛
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة؛
- التكفل بجدول القبول في الإرجاء في المبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

1-3: المديرية الفرعية للمنازعات:

تتكفل المديرية الفرعية للمنازعات بالمهام التالية:

- 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 والدفع أمام الهيئات 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 المكلفون 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 الجزائية 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.

1-4: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

- تتكفل المديرية الفرعية لرقابة الجبائية بإعداد برنامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

تتكون المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أربعة 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.

1-5- المديرية الفرعية للوسائل:

تتكفل المديرية الفرعية للوسائل بالمهام التالية:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغبر 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 المستخدمين والتكوين: ويكلف بالمهام التالية:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم السريين في مجال تسيير الموارد لبشرية والتكوين؛

- انجاز أعمال ضبط التعداد وترشيده 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.

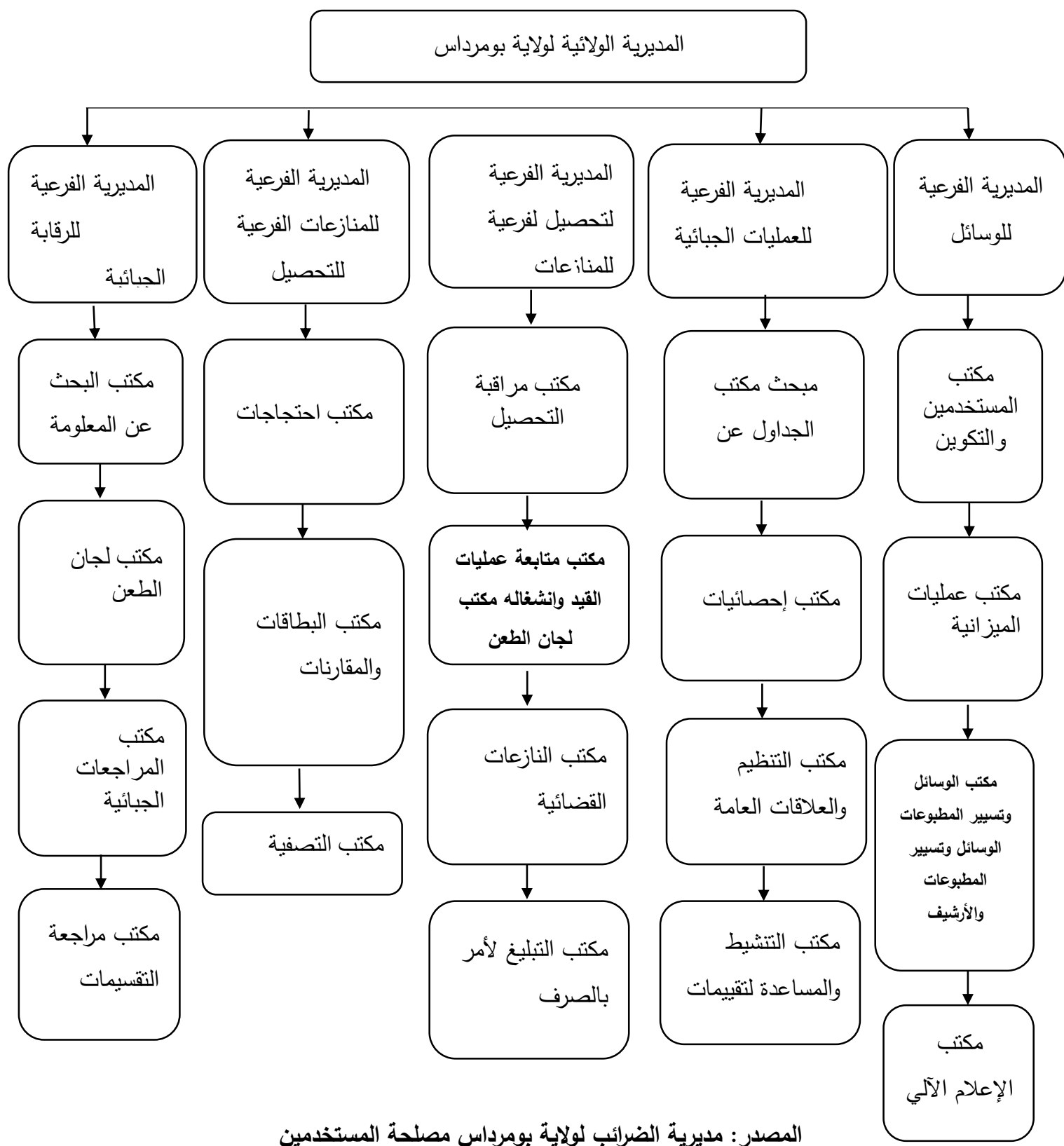
3. مكتب الوسائل وإعداد المطبوعات والأرشيف: ويكلف بالمهام التالية:

- 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:

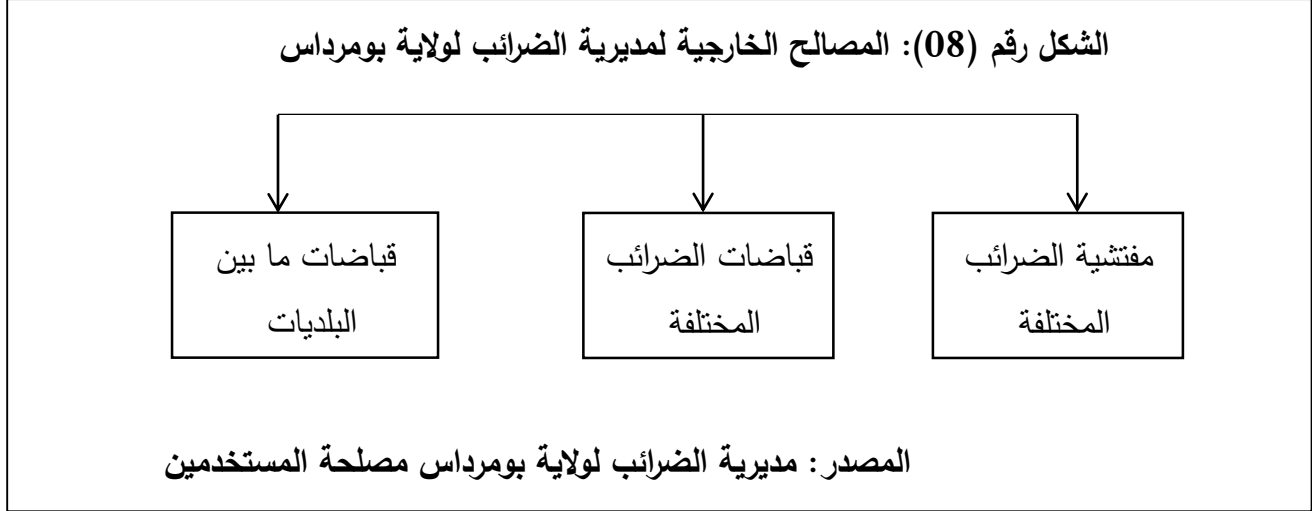
- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التكنولوجية ومواردها.

الشكل رقم (07): الهيكل الإداري للمديرية الولائية لولاية بومرداس



المطلب الثالث: المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس

تتواجد المصالح الخارجية لولاية بومرداس في مراكز الدوائر والبلديات التابعة لولاية بومرداس حيث تقوم بفرض وتحصيل الضرائب من الأشخاص المكلفين بالضريبة والتابعين لكل دائرة أو بلدية وكذلك تسيير ميزانيات البلديات التابعة لها.



أولا - قابضات ما بين البلديات:

وتهتم بتسيير وتنفيذ ميزانيات البلديات التابعة لها وتحصيل الرسم على العقارات (الرسم على العقارات المبنية، والرسم على العقارات الغير مبنية).

ثانيا - قابضات الضرائب المختلفة:

هي مصالح تهتم بتحصيل مختلف الضرائب والرسوم التي يقوم بدفعها المكلف بالضريبة.

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

قباضة الضرائب الثنية، قباضة الضرائب بومرداس، قباضة الضرائب بودواو، قباضة الضرائب يسر، قباضة الضرائب خميس الخشنة، قباضة الضرائب برج منايل، قباضة الضرائب بغلية، قباضة الضرائب دلس.

تتمثل مهام قباضة التابعة لولاية بومرداس في:

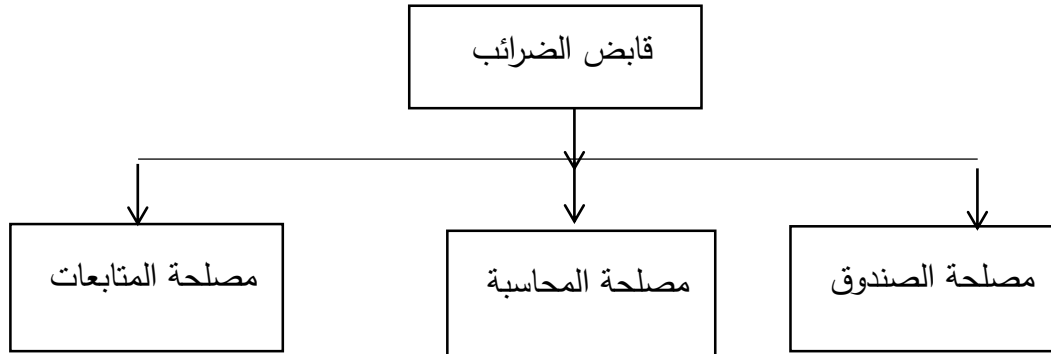
- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة برسم المدفوعات العفوية، الجداول العامة أو الفردية المتخذة ضدهم، وكذا وضعيتهم في مجال التحصيل؛

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

- وتنقسم قباضة الضرائب التابعة لولاية بومرداس إلى ثلاث مصالح هي:

- ✓ مصلحة الصندوق؛
- ✓ مصلحة المحاسبة؛
- ✓ مصلحة المتابعات.

الشكل رقم (09): الهيكل التنظيمي لقباضة الضرائب



المصدر: مديرية الضرائب لولاية بومرداس مصلحة المستخدمين.

ثانيا: مفتشيات الضرائب المختلفة:

تتكفل مفتشيات الضرائب بتسيير ومراقبة ملفات المكلفين بالضريبة التابعين لمحيطها الجغرافي، وفتح ملفات جبائية وإجراءات التصريح برقم الأعمال والأرباح.

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

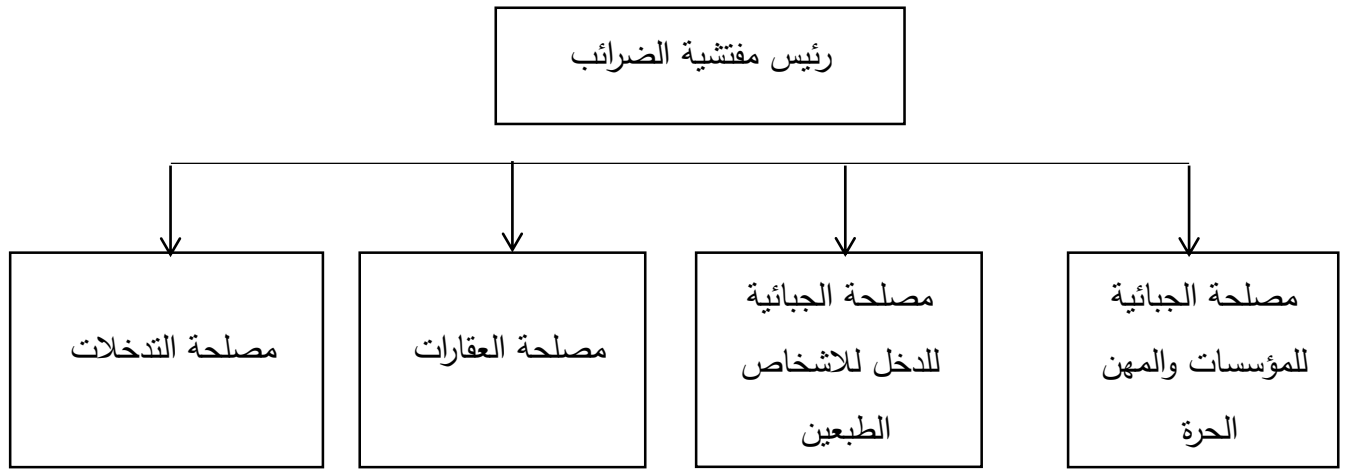
مفتشية الضرائب بومرداس فانتر فانون، مفتشية الضرائب بومرداس ابن خلدون، مفتشية الضرائب بودواو خزان الماء، مفتشية الضرائب المحطة، مفتشية الضرائب أولاد موسى، مفتشية الضرائب خميس الخشنة، مفتشية الضرائب زموري، مفتشية الضرائب الثنية، مفتشية الضرائب بني عمران، مفتشية الضرائب يسر، مفتشية الضرائب برج منايل، مفتشية الضرائب بغلية، مفتشية الضرائب دلس.

- تتمثل مهام مفتشية الضرائب التابعة لولاية بومرداس في:
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- فتح الملفات الجبائية وغلقها؛
- إنشاء مختلف الوثائق للمكلفين بالضريبة؛
- نشر المعلومات للمكلفين بالضريبة التابعين للمفتشية، لتذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية.

تضم مفتشية الضرائب التابعة لولاية بومرداس أربعة (04) مصالح هي:

- المصلحة الجبائية للمؤسسات والمهن الحرة؛
- المصلحة الجبائية للتدخل للأشخاص الطبيعيين؛
- مصلحة جباية العقارات؛
- مصلحة التدخلات.

الشكل رقم (10): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب



المصدر: مديرية الضرائب لولاية بومرداس مصلحة المستخدمين.

❖ معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس

المبحث الثاني: دراسة ملف مؤسسة خاضعة للرقابة المحاسبية

خلال هذا المبحث قمنا بتقديم المؤسسة الخاضعة لتحقيق الشامل في الوضعية المحاسبية بدا بتحديد الأحكام الجبائية الخاصة بها مروراً بالتبليغ الأولي بنتائج التحقيق من خلال عرضها في شكل جداول توضيحية.

المطلب الأول: لمحة عن المكلف محل الرقابة الجبائية

بعد جملة من الإجراءات تقوم الإدارة الجبائية باختيار المكلفين بالضريبة الذين يخضعون لعملية الرقابة، وفي هذه الحالة اختارت الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة X وهي عبارة مؤسسة ذات مسؤولية محدودة SARL، متخصصة في بيع الدقيق بالجملة، لبرنامج تحقيق يخص سنة 2021.

طبقاً للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، تم إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة وتسليمه للمؤسسة المحقق فيها مصحوباً بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة والذي تضمن ما يلي: (الملحق رقم 01 ص 01)

- اسم ولقب المكلف بالضريبة؛
 - رقم الإشعار المرسل إلى المكلف بالضريبة 1487/DIW35/SDCF/BVF؛
 - نشاط المؤسسة محل الدراسة؛
 - السنوات المعنية بالتحقيق والمتمثلة في: 2020/2019/2018/2017؛
 - الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق والمتمثلة في:
 - الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المن قولة IRG / RCM ؛
 - الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور IRG/SALAIRE ؛
 - الرسم على القيمة المضافة TVA ؛
 - الضريبة على النشاط المهني TAP ؛
 - حقوق الطابع DT ؛
 - الرسم على التكوين والتمهين TFPC/ TA ؛
 - الضريبة على أرباح الشركات IBS ؛
 - الرسم الداخلي على الإستهلاك TIC.
- بالإضافة إلى إعلام المكلف أن له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال فترة التحقيق مع إعطائه مهلة 10 أيام من أجل التحضير للتحقيق تحسب ابتداء من تاريخ إرسال الإشعار، وترسل مع الإشعار وثيقة تحتوي على قائمة بالوثائق المطلوب تحضيرها من أجل تقديمها إلى مديرية الضرائب.
- يقوم المحقق بإجراء بعض الأعمال التمهيدية التي تتمثل في:
- **فحص مختلف الوثائق والتصريحات:** يقوم المحقق بفحص الوثائق والتصريحات الجبائية المتضمنة في الملف على أساس ان وثيقة G50 تعبر عن ملخص التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.
 - **ملا كشف مقارنة حسابات النتائج:** هو الذي يسمح بالتحقق من مدي صحة وصدق التصريحات المقدمة لكل السنوات الخاضعة للرقابة، أي أن هذه المرحلة (التحضيرية) تعد خطوة هامة في التحقيق المحاسبي، حيث يتم فيها تحضير كافة الوثائق اللازمة لعملية الرقابة.

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق وفحص المحاسبة

- بعد القيام بالمرحلة التحضيرية وإرسال الإشعار إلى المكلف بالضريبة بأن التحقيق في وثائقه المحاسبية والملف الجبائي للمعني بالتحقيق تبين أن محاسبة المكلف تتضمن أخطاء ومخالفات والتي تتمثل في:
- رقم الأعمال الخاص بمادة النخالة المصرح به في الدفاتر المحاسبية يختلف على رقم الأعمال المصرح به في التصريح الشهري G50؛

- بيع دقيق للخواص (المستهلك النهائي) وصرح به ضمن مبيعات بالجملة لتهرب من دفع الرسم على القيمة المضافة TVA؛

- عدم تسديد الرسم على القيمة المضافة لمبيعات أكياس من الدقيق ذات الحجم 01 و 05 و 10 كغ؛

- خطأ في حساب ترحيل الخسارة. (مستخرجة من الملحق رقم 01 ص 4)

وعلى هذا الأساس تم اجراء تعديلات على أساس الضريبة المصرحة حيث تم تبليغ ذلك للمكلف عن طريق التبليغ الأولي مع وصل بالاستلام الذي كان مفصلا ومعللا ومصاغا بطريقة جيدة، حيث منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة مهلة (40) يوما كآجال قانونية للرد أي إرسال ملاحظاته أو قبوله، حيث تم تسوية الوضعية الجبائية كما يلي:

الجدول رقم (01): جدول يمثل تحليل رقم الأعمال لسنة 2017 (مستخرجة من الملحق رقم 01 ص 04)

البيان	السنة 2017
المبيعات المصرح بها (الوثائق المحاسبية)	31.120.250
المبيعات المصرح بها في G50 (TVA)	30.223.200
المبيعات المصرح بها في G50 (TAP)	28.661.660
المبيعات الخاضعة لـ TVA	897.050
المبيعات الخاضعة لـ TAP	2.458.5950

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن رقم الأعمال المصرح به في الوثائق المحاسبية يختلف عن رقم الأعمال المصرح به في التصريح الشهري لسنة 2017 لرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

الجدول رقم (02): جدول يمثل الرسم على القيمة المضافة الغير قابلة للخصم (مستخرجة من الملحق رقم

01 ص 04)

البيان	2017	2018	2019	2020
مبيعات للمستهلكين	16.848.000	3.014.000	/	/
مبيعات أكياس 01، 05، 10 كغ	/	/	5.169.120	28.421.690
المعدل	%19	%19	%19	%19
المجموع	3.201.120	572.660	982.132	5.400.121

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس

طبقا لأحكام المادة 01/09 من قانون الرسوم على رقم الأعمال التي توضح العمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة ومن بينها بيع الدقيق المستعمل في صناعة الخبز وتخضع كل المبيعات خارج هذا النطاق سواء كانت معبأة في أكياس ذات الحجم الصغير المعدة لاستهلاك للخواص لرسم على القيمة المضافة، حيث تبين أن المكلف باع أكياس معبأة من الدقيق ذات الحجم الصغير للمستهلكين وصرح بها على أنها مبيعات بالجملة لتهرب من دفع الرسم على القيمة المضافة لسنتي 2019-2020.

الجدول رقم (03): جدول يمثل النتائج المحققة لسنة 2018-2019 (مستخرجة من الملحق رقم 01 ص04)

البيان	سنة 2018	سنة 2019
النتائج المصرحة بها	- 6.953.485	28.734.680
النتائج المصححة	- 5.636.601	35.969.742

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس

من خلال قيام المحقق فحص جدول الميزانية الجبائية للمؤسسة السنوية تبين أن المكلف ارتكب أخطاء عند ترحيل الخسائر في سنة 2018-2019 المتمثلة في:

سنة 2018 قام بترحيل العجز المحاسبي لسنة 2017 بينما كانت النتيجة مريحة أي عجز مصحح قدره 1.316.884 وعليه:

$$5.636.601 = 1.316.884 - 6.953.485 = 2018$$

سنة 2019 قام بترحيل حسابات العجز الخاطئة لسنة 2017 بدلا من حسابات السنة المالية لسنة 2018 بقدر 11.554.770 أي أن الربح المصحح يساوي :

$$35.969.742 = 41.606.343 - 5.636.601 = 2019$$

الجدول (04): جدول يمثل الضريبة على النشاط المهني لسنة 2017 (مستخرجة من الملحق رقم 01 ص 05)

البيان	سنة 2017
المبيعات المصرحة	31.20.250
المبيعات الخاضعة لرسم	28.661.660
المبيعات المتهرب منها	2.458.59
المعدل	1%
حق الرسم	24.585
غرامة 10%	2.485
إجمالي الدفع	27043

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس

معدل الرسم على النشاط المهني المطبق 1% المنصوص عليه في المادة 222 من قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة.

الحقوق المستوجبة الدفع مصحوبة بعقوبات ضريبية تطبقا للمادة 193 من نفس القانون.

فرض الضريبة: بعدما يقوم المحقق بمعالجة الإشكالات التي وجدها في وثائق المكلف بالضريبة يقوم بفرض الضريبة على أساس النتائج المعالجة والتي كانت كالتالي:

1- الرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم (05): جدول يمثل الرسم على القيمة المضافة (مستخرجة من الملحق رقم 01 ص 05)

البيان	2017	2018	2019	2020
المبيعات	897.050	/	/	/
مبيعات للمستهلكين	16.848.000	3.014.000	/	/
مبيعات اكياس 01,05 و 10 كغ	/	/	5.169.120	28.421.690
المبيعات الخاضعة	17.745.050	3.014.000	5.169.120	28.421.690
معدل	%19	%19	%19	%19
الحقوق البسيطة	3.371.559	572.660	982.132	5.400.121
الدفع المسبق على الحساب	/	39.511.611	6.093.611	31.250.246
الدفع المسبق على الحساب	/	38.938.951	4.538.819	24.295.333
غرامة	842.889	/	/	/
إجمالي الدفع	4.214.448	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس

معدل الرسم للقيمة المضافة المطبق هو 19% وفقا للمادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال TCA، الحقوق المستوجبة الدفع التي تم استرجاعها تخضع لعقوبات بموجب المادة 116 من نفس القانون. سيتم ترحيل ضريبة الاستقطاع إلى السنة المالية 2021 بمبلغ 24.295.333 بدلا من 31.250.245، إضافة الى وجود أخطاء أخرى أثناء ترحيل استقطاع الضرائب لشهري جوان وجويلية 2018:

شهر جوان: ابلغ عن 38.757.699 بدلا من 38.382.355

شهر جويلية: ابلغ عن 38.608.250 بدلا من 38.983.355

وعليه تم تصحيح الضريبة المقتطعة لسنة المالية 2018

2- ضريبة على أرباح الشركات

جدول رقم(06): جدول يمثل ضريبة الدخل على الشركات لسنة 2019 (مستخرجة من الملحق رقم 01 ص06)

البيان	2019
الأرباح المصححة	35.969.740
الربح المصرح به أو الخاضع للضريبة	28.734.680
المبيعات المتهرب منها	7.235.060
معدل IBS	19%
حقوق الرسم	6.834.250
حقوق المعاينة	5.459.589
الحقوق المتهرب منها	1.374.661
معدل الغرامة	25%
الغرامة	343.665
إجمالي الدفع	1.718.326

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس

يتم حساب معدل الضريبة على دخل الشركات بمعدل 19%، كما تم فرض عقوبات بمعدل 25%.

المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي وإعلام المكلف

1- رد المكلف على التبليغ

بعد منح المكلف مدة (40) يوم للرد على النتائج المراقبة المدونة في التبليغ الأولي وردا من طرف المكلف بالضريبة على التحقيق في الحسابات التي خضع لها الخاصة بالسنوات من 2017 إلى 2020 وقد أجاب في النقاط التالية على:(الملحق رقم)

- الفرق الملحوظ بين رقم الأعمال المدون في الوثائق المحاسبية وG50 مصرح به في سنة 2017؛
- الرسم على القيمة المضافة على مبيعات الدقيق المعبأ في أكياس 01 و 05 و 10 كغ للخواص؛
- ترحيل التأجيل المسبق المقتطعة من ضريبة القيمة المضافة لشهري جوان وجويلية 2018.

2-التبليغ النهائي

بعد الرد من طرف المكلف بالضريبة على التبليغ الأولي واعتراضه على النتائج التي تم التوصل إليها قام المحققون بتسليم التبليغ النهائي والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج بعد فحص عميق لإجابته واعتراضه وكان رد الإدارة الجبائية كالتالي:

- نظرا لتقديم التصريح المكمل لشهر ديسمبر لسنة 2017 مختلف سيتم إلغاء الرسم على النشاط المهني،
 - وطبقا للمادة 01/09 من قانون ضريبة المبيعات المتعلقة بالدقيق المستخدم في صناعة الخبز، كما أن المطحنة هي المسؤولة عن استخدام الدقيق من خلال بيعه إلى المخازن المرخصة لها بصنع الخبز لا يمنح الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة بموجب المرسوم المذكورة سابقا.
 - إضافة إلى إعداد فواتير مجهولة لمختلف الزبائن مخالف للمرسوم التنفيذي رقم 05-468 الصادر في 2005/12/10 المنظم لشروط فرض الضريبة، لهذا الغرض يتمسك على فرض ضريبة القيمة المضافة على المبيعات لمختلف الزبائن، بينما يتم التخلي عن المتابعة لفرض الضريبة لمبيعات الدقيق المعبأة في أكياس من 01 و 05 و 10 كغ.
 - يتم تصحيح أخطاء ترحيل التأجيل المسبق، كما يتم الاحتفاظ بالرسوم التي تم الإبلاغ عنها باستثناء الرسوم المتعلقة بالرسم على النشاط المهني TAP وضريبة القيمة المضافة على مبيعات الدقيق المعبأ في أكياس 01 و 05 و 10 كغ والتي تم التخلي عنها وضريبة الاقتطاع لشهر جوان وجويلية 2018.
 - و في الأخير وفي ضوء ما سبق، قامت المديرية بإعادة التسوية استنادا على إجابة المكلف بالضريبة وقواعد الضريبة والرسوم والعقوبات الإضافية الناجمة على النحو التالي: (مستخرجة من الملحق رقم 02 ص 02)
- فرض الضريبة: حيث قام المحقق بإعادة فرض الضرائب من جديد وكانت كالتالي:

1- الرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم (07): إعادة تشكيل الرسم على القيمة المضافة (مستخرجة من الملحق رقم 02 ص 03)

البيان	سنة 2017	سنة 2018
مبيعات متهرب منها	897.050	/
مبيعات للمستهلكين	3.014.000	16.848.000
مبيعات المعبأة في أكياس 01 و 05	/	/
مبيعات خاضعة لضريبة	17.745.050	3.014.000
المعدل	%19	%19
الحقوق الرسم	3.371.559	572.660
التأجيل المسبق	/	40.261.821
لتأجيل المسبق المصحح	/	39.689.681
الغرامة	842.889	/
إجمالي الدفع	4.214.448	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس

وعليه الضريبة التي يتم ترحيلها لسنة 2021 هي 30.677.586 بدلا عن 31.250.246

2- الضريبة على أرباح الشركات

جدول رقم (08): جدول يمثل إعادة تشكيل الضريبة على أرباح الشركات (مستخرجة من الملحق رقم 02 ص

(03

البيان	2019
الربح المصححة	35.969.740
الربح الخاضع للضريبة	28.734.680
الربح المتهرب منه	7.235.060
المعدل	% 19
الحقوق البسيطة	6.834.250
الحقوق المصححة	5.459.589
الحقوق متهرب منها	1.374.661
معدل الغرامة	% 25
الغرامة	343.665
إجمالي الدفع	1.718.326

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس

من خلال الجدول نستنتج أن:

الربح المتهرب منه = الربح المصحح - الربح الخاضع للضريبة

حيث كانت النتيجة لسنة 2019 = 7.235.060 دج

إجمالي الدفع: الحقوق التي تم التهرب منها - مبلغ العقوبة

حيث كانت النتيجة = 1.718.326 دج

المطلب الرابع: إحصائيات التحصيل الضريبي

تطرقنا إلى عرض الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم التي ساهمت الرقابة الجبائية في تحصيلها لسنة 2021.

جدول رقم (09): يمثل الحصيلة الضريبية لسنة 2021 على مستوى قبضة بومرداس (مستخرجة من

الملحق رقم 03)

البيان	الحقوق المستحقة	الغرامة	مجموع الضرائب والرسوم المراقبة
الضريبة على الدخل بمختلف أنواعها	740.836.487	250.549.515	1.011.156.002
الضريبة على الدخل للأجور	26.847.749	11.498.270	38.346.019
الضريبة على التنازل على الممتلكات	277.094.541	67.797.144	344.831.686
مداخل عقارية	393.826.780	111.693.787	505.519.986
الضريبة على أرباح الشركات IBS	539.672.733	217.536.787	757.209.520
الرسم على النشاط المهني	722.997.231	517.091.306	1.240.088.537
الرسم على القيمة المضافة	6.807.253.513	6.807.253.513	6.807.253.513
استرجاع الرسم على القيمة المضافة	/	5.067.921.389	5.067.921.389
حقوق الطابع	25470	6120	31.590
غرامة المالية	/	7.423.628	7.423.628
الرسم على التكوين والتمهين	29.284.830	7.145.149	36.429.979
الرسم الشبه جبائي	61500	/	61500
الضريبة الجزافية الوحيدة	20.788.920	5.107.392	25.886.312
الضريبة الجزافية الوحيدة IFU 5%	206.170.082	72.407.393	278.577.474
الضريبة الجزافية الوحيدة IFU 12%	358.069.447	174.140.705	532.210.152
رسم السيارات الجديدة	7.200.000	1.800.000	90.000.000
رسم التبغ والتدخين	246.346.592	246.168.168	492.514.760
رسم داخلي للاستهلاك	2.471.503	617.874	3.089.377
المجموع	10.378.937.378	6.778.844.045	17.157.781.424

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس

من خلال استقراءنا لحصيلة الضرائب والرسوم بمديرية الضرائب لولاية بومرداس في الجدول أعلاه نلاحظ أن مجموع الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية المراقبة تبدو ضئيلة وغير كافية حيث كان من المفترض أن تحصل ما يقارب 17.157.781.424 إلا أن مجموع التحصيل كان 3.150.117.341 وهذا راجع إلى الوضع

الاقتصادي التي كانت تمر به البلاد بسبب جائحة كورونا، حيث صدر قرار وزاري ينص على وجوب تفهم الإدارات الجبائية لوضعية المكلفين بالضريبة وإلغاء بعض الغرامات، إضافة إلى رفض المكلفين لتسوية التزاماتهم بما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية، وصعوبة فصل الإحصائيات الخاصة بالتحصيل لهاته أنواع من الرقابة الجبائية.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب التطبيقي بمديرية الضرائب لبومرداس والتي تطرقنا فيه لدراسة حالة خاضعة لتحقيق في المحاسبة، بالإضافة إلى إحصائيات التحصيل الضريبي على مستوى قبضة بومرداس لسنة 2021، حيث استنتجنا أنه من رغم زيادة الحصيلة الضريبية ومساهمتها في التنمية الاقتصادية إلا أنه يبقى التهرب الضريبي النقطة السوداء في هذا النظام.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

انطلاقاً من دراستنا لرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي مع دراسة تطبيقية خاصة بإدارة الضرائب نستنتج أن الرقابة الجبائية تعد من أهم الوسائل لمكافحة التصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين ويتوقف نجاح هذه العملية عموماً على الوسائل المادية والكفاءات البشرية في المجال المحاسبي والقانوني، والتي تمتلك مهارات عالية تمكنها من اكتشاف الأخطاء والتلاعب من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسرية المطلوبة مع تطبيق الإجراءات اللازمة والعقوبات الردعية التي تجعل المخالفة من قبل المكلف مكلفة له مما يدفعه بالالتزام الضريبي وتحري الدقة عند الإدلاء بأي تصريحات الجبائية .

كما تم منح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية تيسيراً لأداء مهامهم الرقابية كحق الاطلاع واستدراك الخطأ وبالتالي منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تفادياً لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية كحق الإعلام المسبق للتحقيق والاستعانة بمستشار من اختيارهم.

تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تنقسم إلى الرقابة العامة والرقابة المعمقة، فالأولى تتمثل في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق وتتم على مستوى مفتشية الضرائب، أما الثانية تشمل التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وتتم على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

لكن بالرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعة والإجراءات المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية إلا أنه غير كفيل بتحقيق الفعالية المطلقة في أداء المهام الموكلة إليه، باعتبار أن الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه.

ومن خلال هذه الدراسة حاولنا الإحاطة قدر الإمكان بمختلف جوانب الموضوعي، والإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية حيث تم التوصل إلى النتائج التالية :

النتائج المتوصل إليها: من بين أهم النتائج المتوصل إليها نذكر:

النتائج النظرية:

- إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دوراً فعالاً في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها.
- إن الإدارة الجبائية لا تستطيع أن ترفع من قدراتها على التحصيل دون أن تواجه مجموعة من العراقيل والصعوبات، فالمشكل في التحصيل الضريبي قد يتسبب فيه الطرفان الإدارة الجبائية من جهة، والمكلفين بالضريبة من جهة أخرى .
- تعتبر الرقابة على الوثائق أكثر مردودية نظراً لسهولة تطبيقها.
- يسمح نظام إعلام الآلي بتحسين الرقابة الجبائية وتواصل المعلومات بالدقة والسرية المناسبة .

النتائج التطبيقية:

من خلال الحالة التي قمنا بدراستها بمديرية الضرائب لولاية بومرداس توصلنا إلى:

- ملفات المكلفين بالضريبة تخضع للرقابة على الوثائق والرقابة في عين المكان وفي حالة عدم تطابق التصريحات الشهرية والسوية مع المعلومات المتوفرة لدى مصلحة الضرائب يقوم المحقق بإعادة تشكيل الحسابات للكشف عن حالات التهرب الواردة في ملفه، وتفرض عليه غرامات جبائية.

اختبار صحة الفرضيات:

قمنا في المقدمة العامة باعتماد ثلاث فرضيات تحكم على صحتها من عدمها من خلال ما يلي:

الفرضية الأولى "مؤكدّة": إن نجاح الرقابة الجبائية يرتكز على مدى كفاءة التنظيم التقني والتشريعي فالرقابة الجبائية هي من أهم الحلول والآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبي قد تحققت وهذا ما تطرقنا إليه في الفصل الأول من خلال التنظيم القانوني والهيكل للرقابة الجبائية .

الفرضية الثانية "مؤكدّة": تجسيد العدالة الضريبية ونشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة له دور في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، وذلك من خلال نقص الوعي الضريبي للمكلف وعدم تهاونه مع الإدارة الجبائية وهذا ما تطرقنا إليه الفصل الثاني من خلال تبيان أسباب الغش والتهرب الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته.

الفرضية الثالثة "مؤكد نسبيا": التحصيل الضريبي عبارة عن مجموعة من الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية لنقل دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة العمومية في إطار النظام الضريبي المطبق، بالإضافة إلى النتائج التي حققتها الرقابة الجبائية والمتمثلة في مساهمتها في زيادة المرودية المالية، إلا أنها لا تزال بعيدة عن الطموحات المرجوة إطار السياسة الجبائية المنتهجة، والتي محورها الأساسي يكمن في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

الفرضية الرابعة "مؤكدّة": الرقابة الجبائية ليست فعالة بالقدر الكافي لكبح ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تحققت باعتبار ما توصلنا إليه في الفصل التطبيقي. وذلك بوجود الثغرات القانونية.

التوصيات:

إن النتائج التي توصلنا لها تدفعنا إلى تقديم جملة من الاقتراحات نراها ضرورية وفي نفس الوقت كفيلة بزيادة فعالية الرقابة الجبائية وتدعيم عملية التحصيل الضريبي:

- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين وهذا نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها.
- ضرورة تحديد معايير واضحة وموضوعية للانتقاء الملفات التي سيتم إخضاعها للرقابة الجبائية.

- التنسيق بين وزارة المالية ووزارة التجارة من أجل إمكانية تجديد السجلات التجارية كل سنة للمكلفين بالضريبة بغية الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.
- يجب ألا تبقى الجهود التي تبذل في مكافحة الغش والتهرب الضريبي في شكل حملات ظرفية ومؤقتة، ولكن يجب أن تكون تدخلات دائمة وبدون انقطاع وفي إطار منظم .
- ربط المصالح الضريبية المركزية والمحلية بنظام الإعلام الآلي.

أفاق الدراسة:

- إن التعرض لموضوع الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي لا يمكن إحاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة وبالتالي تعتبر هذه الدراسة مساهمة بسيطة من الباحث.
- وقد عالجت دراستنا هذه جانب مهم وهي إبراز مدى أهمية ودور الرقابة الجبائية في التحصيل الأمثل للضريبة، أمال منا أن تفتح هذه الدراسة المجال لبحوث أخرى والتعمق أكثر في الموضوع بحيث نقترح موضوعين للدراسة:
- دراسة فعالية الرقابة الجبائية في تحديد نسبة نزاهة التصريحات .
 - الرقابة الجبائية والتنسيق الضريبي في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي الدولي.

قائمة المراجع

الكتب:

- [1] بسام عوض، عبد الرحيم عابصرة، الرقابة المالية في النظام الاقتصادي المالي، دار الحامد النشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010.
- [2] بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2016.
- [3] بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- [4] عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012.
- [5] محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2010.
- [6] محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- [7] محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2004.
- [8] ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- [9] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار المطبوعات الجامعية، 2016.

الأطروحات والرسائل:

- [1] خليفة اسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، سكرة، 2013-2014.
- [2] دانون محمد امين، للرقابة الجبائية في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو.
- [3] سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.
- [4] قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إفراغات العولمة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، مطبوعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2009.
- [5] مجدول محمد نجيب، يوسف إسلام، الرقابة الجبائية واثارها على التحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، الجزائر، 2018-2019.
- [6] نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2003-2004.

[7] الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010.

القوانين والدلائل:

- [1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة، تابع لمركز الضرائب، 2019.
- [2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 1-18، 2020.
- [3] وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، المادة 01، 2022.
- [4] وزارة المالية، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المادة 01، 2022.
- [5] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2019.

المراسيم والقرارات:

- [11] المرسوم التنفيذي رقم 91-60، العدد 09، المؤرخ في فبراير 1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 12.

المجلات:

- [1] حساني بن عودة، يمينة بن ديبية، عبد الرحمان عبد القادر، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، مجلد 02، العدد 02، 2019.
- [2] حنان حافة، رفيقة حروش، هشام لبزة، انعكاسات حجم الاقتصاد الموازي على التحصيل الضريبي في الجزائر، دراسة قياسية تحليلية خلال الفترة 1995-2017، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 02، العدد 01.
- [3] خديري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الغري التبيسي، تبسة، الجزائر، المجلد 12، العدد 02، 2019.
- [4] صلعة سمية، بخدوني وهيبة، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الدراسات الجبائية، مجلد 09، العدد 01، 2020.
- [5] مراد كوشى، جمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة تبسة، العدد 02، 2017.

- [6] ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مقال في مجلة الحقيقة، المجلد 09، العدد 02، جامعة البليدة.
- [7] يحياوي نصيرة، تنظيم عملية التحصيل الضريبي في الجزائر، مجلة علمية محكمة، قسم العلوم الاقتصادية، العدد 16، 2014.

المواقع:

- [1] الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب. <http://www.mfdgi.gov.dz/indexp>

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

MINISTERE

DIRECTION

Direction des Impôts
Sous-Direction du

Référence N°:

1487

DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
A.R.

N°

Minote
Zone industrielle

Boumerdes

Le

02/11/2021

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 729 du 14/06/21, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2017, 2018, 2019, 2020, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés: IRG/RCM, IRG/Salaire, TAP, TVA, TPFC, TA, IBS, DT, et autres impôts et taxes auxquels vous êtes assujettis.

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).

الملاحه رقم (1) ص 01

Position Fiscale :

De par votre activité et vu la nature juridique de votre société, vous êtes légalement soumis aux impôts, droits et taxes, ci-après désignés :

1) Impôts Directs et Taxes Assimilées :

- ◆ A l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés (IBS) au taux de 19%, au titre des bénéfices réalisés, conformément aux articles 136 et 150 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (CIDTA).
- ◆ A la Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP) au taux de 1% sur le montant des chiffres d'affaires (CA) taxables facturés (articles 217 à 222 du CIDTA).
Les ventes de farine sont exonérées dans le respect des conditions de l'article 220 du CIDTA.
- ◆ A l'Impôt sur le Revenu Global (IRG) au titre des bénéfices distribués aux associés, conformément aux articles 01, 45, 46 et 104 du CIDTA.
- ◆ Au versement des retenues IRG sur salaires (articles 75-1, 129-1 et 130-2 du CIDTA) de par votre qualité d'employeur.

2) Droits de Timbre :

- ◆ Aux droits de timbre (DT) sur le montant des ventes facturées et réglées en espèces, conformément aux dispositions de l'article 100 du code du timbre (CT).

3) Taxes sur le Chiffre d'Affaires :

- ◆ Les ventes de SON sont exonérées au titre de la période allant du 01.01.2018 au 14.08.2018, conformément aux dispositions de l'article 9-28 du CTCA.
Ces mêmes ventes de SON ne sont exonérées de TVA, à compter du 15.08.2018, que dans le respect des prescriptions du décret exécutif n° 18-212 du 15 août 2018, relatif aux modalités d'exemption de la taxe sur la valeur ajoutée, des opérations de vente de l'orge et du maïs ainsi que les matières et produits, destinés à l'alimentation de bétail ; et ce toujours conformément à l'article 9-28 précité.
- ◆ Les ventes de SON sont soumises au taux réduit de 9%, au titre de l'année 2017 (Article 23 du CTCA).
- ◆ Les ventes portant sur les farines panifiables utilisées à la fabrication du pain, sont exonérées de TVA, en application des dispositions de l'article 9-1 du CTCA.

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

- ◆ A la taxe de formation professionnelle continue (TFPC) et à la taxe d'apprentissage (TA), conformément aux dispositions de la loi n°97-02 du 31.12.1997.

II/ Examen de la comptabilité :

A. Présentation :

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

1) Livres obligatoires :

- ◆ Journal général coté et paraphé par le Tribunal de BOUMERDES le 04/06/2012, comportant 92 feuillets.
- ◆ Livre d'inventaires coté et paraphé par le Tribunal de BOUMERDES le 04/06/2012, comportant 94 feuillets.
- ◆ Livres de paie (02) : cotés et paraphés par le Tribunal de BOUMERDES le 22/04/2012 et le 22/01/2020 et comportant 47 feuillets.
- ◆ Grand livre des comptes généraux et auxiliaires.

2) Journaux auxiliaires

- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des achats des années 2017 à 2020.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des ventes des années 2017 à 2020.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés de caisse des années 2017 à 2020.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés de banque des années 2017 à 2020.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des opérations diverses des années 2017 à 2020.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des salaires des années 2017 à 2020.
- ♦ Balances générales des comptes principaux et auxiliaires des années 2017 à 2020.

3) Autres pièces présentées :

- ♦ Factures d'achats des années 2017 à 2020.
- ♦ Factures de ventes des années 2017 à 2020.
- ♦ Factures de charges des années 2017 à 2020.
- ♦ Relevés bancaires des années 2017 à 2020.
- ♦ Déclarations de cotisations à la sécurité sociale des années 2017 à 2020.
- ♦ Copies des déclarations mensuelles (série G50) des années 2017 à 2020.
- ♦ Copies des déclarations annuelles (bilans) des années 2017 à 2020.

B. Irrégularités :

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

- 1- Différence constatée entre chiffres d'affaires relatifs au son comptabilisés et celui déclarés sur G50.
- 2- Chiffres d'affaires destinés à des particuliers échappant à l'imposition à la T.V.A
- 3- Non acquittement de la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A) pour les ventes de la farine supérieure conditionnée dans des sacs de 01Kg,05 Kg et 10 Kg.
- 4- Erreur dans le calcul des reports déficitaires.

C. Conclusion :

A la lumière de ce qui précède et compte tenu des irrégularités citées ci-dessus, l'administration fiscale ne peut accepter vos déclarations des années 2017 à 2020. Ces dernières seront de ce fait rectifiées selon la procédure contradictoire de redressement, conformément aux dispositions de l'article 42 du Code des Procédures Fiscales (CPF).

III/REGULARISATIONS :

1) Analyse des chiffres d'affaires :

De l'examen de la comptabilité et des déclarations G50, il s'avère qu'il y a des discordances entre le chiffre d'affaires comptabilisé relatif au son et celui déclaré sur G50 et qui sont retracées dans le tableau ci-dessous :

Désignations	Exercice 2017
Ventes comptabilisés	31.120.250
Ventes déclarées sur G50 (TVA)	30.223.200
Ventes déclarées sur G50 (TAP)	28.661.660
Ventes à imposer à la TVA	897.050
Ventes à imposer à la TAP	2.458.590

2) Etude de la TVA :

En entorse aux dispositions de l'article 09/1° du code des taxes sur le chiffre d'affaires qui stipule clairement quelles sont les opérations de vente de farine qui sont exemptées de la TVA : « Les opérations de vente portant sur le pain, les farines panifiables utilisées à la fabrication de ce pain », vous avez fait échapper à l'imposition à la TVA, le chiffre d'affaires destiné à des particuliers et celui relatif aux sacs de 01, 05 et 10 kg. Les chiffres d'affaires y afférents sont taxés à la TVA au taux de 19%.

Désignations	Exercice 2017	Exercice 2018	Exercice 2019	Exercice 2020
Ventes à des particuliers	16.848.000	3.014.000	/	/
Ventes des sacs de 01, 05 et 10 kg	/	/	5.169.120	28.421.690
Taux de la TVA	19%	19%	19%	19%
*Montant de la TVA	3.201.120	572.660	982.132	5.400.121

3) Résultats :

De l'examen du tableau n° 09 de la liasse fiscale, il ressort que vous avez commis des erreurs lors des reports déficitaires en reportant le bénéfice comptable au lieu du bénéfice fiscal.

Exercice 2018 : Vous avez reporté le déficit comptable de l'exercice 2017 pour 1.316.884 alors que le résultat fiscal est bénéficiaire soit un déficit corrigé de : $6.953.485 - 1.316.884 = 5.636.601$

Exercice 2019 : Vous avez reporté les déficits comptables de l'exercice 2017 pour 1.316.884 et de l'exercice 2018 pour 11.554.770 soit un bénéfice fiscal corrigé de : $41.606.343 - 5.636.601 = 35.969.742$

Désignations	Exercice 2018	Exercice 2019
Résultats déclarés	- 6.953.485	28.734.680
Résultats corrigés	- 5.636.601	35.969.742

14/10

IV/ IMPOSITIONS :

1) Taxe sur l'activité professionnelle (T.A.P) :

Désignations	Exercice 2017
Ventes comptabilisées	31.120.250
Ventes imposées	28.661.660
Ventes éluées	2.458.590
Taux	1%
Droits simples	24.585
Pénalités (10%)	2.458
Total à payer	27.043

Le taux de la taxe sur l'activité professionnelle appliqué est de 1% prévu à l'article 222 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales, en application de l'article 193 du même code.

2) Taxe sur la Valeur Ajoutée (T.V.A) :

Désignations	Exercice 2017	Exercice 2018	Exercice 2019	Exercice 2020
Ventes éluées	897.050	/	/	/
Ventes à des particuliers	16.848.000	3.014.000	/	/
Ventes de sacs de 01,05 et 10 kg	/	/	5.169.120	28.421.690
Ventes imposables	17.745.050	3.014.000	5.169.120	28.421.690
Taux	19%	19%	19%	19%
Droits simples	3.371.559	572.660	982.132	5.400.121
Précompte(31/12)	/	39.511.611	6.093.611	31.250.246
Précompte corrigé		38.938.951	4.538.819	24.295.333
Pénalités	842.889	/	/	/
Total à payer	4.214.448	/	/	/

Le taux de la TVA applicable est 19%, conformément à l'article 21 du Code des TCA. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales, en application de l'article 116 du même code.

N.B : Le précompte à reporter sur l'exercice 2021 est 24.295.333 au lieu de 31.250.246

Il vous est précisé en outre que des erreurs ont été commises lors des reports de précomptes des mois de juin et juillet 2018 :

-mois de juin : report 38.757.699 au lieu de 38.382.594

-mois de juillet : report 38.608.250 au lieu de 38.983.355

De ce fait, le précompte rectifié de l'exercice 2018 est de 39.511.611 au lieu de 40.261.821

7 A recopier

(5) Co

3) Impôt sur le Bénéfice des Sociétés :

Désignations	Exercice 2019
Bénéfice Retenu	35.969.740
Bénéfice déclaré ou imposé	28.734.680
Bénéfice élué	7.235.060
Taux IBS	19%
Droits simples	6.834.250
Droits constatés	5.459.589
Droits élués	1.374.661
Taux de pénalités	25%
Pénalités	343.665
Total à payer	1.718.326

Le taux de l'IBS applicable est de 19%, conformément à l'article 150 du CIDTA. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration, en application de l'article 193-1 du même code.

Veuillez croire, Monsieur, en l'expression de notre parfaite considération.

(6) CQ

Référence N°:

/SDCF/BVF/DIW35

Lettre avec
A.R.

N°

00 131

du 31/03/2022

Boumerdes

Le

31/03/2022

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

Madame, Monsieur,

le Gérant de la SARL MIEF

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 8 déc. 21 et du / en réponse à la notification de redressement N° 1487 du 02/11/2021 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

الملاحق رقم (2) من (1)

Par correspondance visée ci-dessus parvenue à nos services le 10/12/2021 en réponse à notre notification de redressement n° 1487 du 02/11/2021, portant sur la vérification de comptabilité de votre société, vous contestez les impositions envisagées en soulevant notamment les points ci-après :

- 1) Différence constatée entre le chiffre d'affaires comptabilisé au cours de l'exercice 2017 et celui déclaré sur G50.
- 2) TVA sur les ventes de la farine à divers clients et la farine conditionnée dans des sacs de 01kg, 05kg et 10kg.
- 3) Report du précompte TVA des mois de Juin et Juillet 2018.

Nous vous rappelons que, suite à votre demande d'être arbitré par M. Le Directeur des Impôts de la Wilaya de Boumerdes, une réunion s'est tenue à cet effet, en date du 27.03.2022, à laquelle ont assisté votre conseiller fiscal et votre comptable (un exemplaire du procès-verbal établi le même jour, a été remis en conformité avec les dispositions de l'article 20-6 du code des procédures fiscales).

- 1) Etant donné la présentation de la déclaration manquante relative au mois de décembre 2017, le redressement en matière de TAP est à abandonner.
- 2) L'article 09/01 du code des taxes sur le chiffre d'affaire parle expressément de farine panifiable utilisée dans la fabrication du pain.

Aussi, la minoterie est responsable de l'utilisation de la farine en la vendant aux diverses boulangeries, les seules habilitées à fabriquer le pain.

L'exonération en matière de TVA n'est pas accordée par le décret cité, mais par une loi de finances.

L'établissement de factures dans le bénéficiaire est « divers clients » est contraire au décret exécutif n° 05-468 du 10/12/2005 régissant les modalités d'établissement de la facture, et que la traçabilité du produit vendu n'est pas garantie étant donné que l'acheteur n'est pas identifiable.

Pour ce, l'imposition en matière de TVA pour les ventes à divers clients est maintenue alors que pour les ventes de la farine conditionnée dans des sacs de 01,05 et 10kg, l'imposition initialement notifiée est abandonnée.

- 3) Effectivement, l'erreur du report du précompte a été corrigé d'où la rectification du précompte notifié.

De tout ce qui précède, les impositions initialement notifiées sont maintenues sauf les impositions en matière de TAP et de TVA sur les ventes de la farine conditionnée dans des sacs de 01,05 et 10 Kg qui sont abandonnées, et le précompte du mois de juin et juillet 2018 n'est plus remis en cause.

IMPOSITIONS :

1) Taxe sur la Valeur Ajoutée (T.V.A) :

Désignations	Exercice 2017	Exercice 2018
Ventes éluées	897.050	/
Ventes à des particuliers	16.848.000	3.014.000
Ventes de sacs de 01 ,05 et 10 kg	/	/
Ventes imposables	17.745.050	3.014.000
Taux	19%	19%
Droits simples	3.371.559	572.660
Précompte (31/12)	/	40.261.821
Précompte corrigé	/	39.689.161
Pénalités	842.889	/
Total à payer	4.214.448	/

Le taux de la TVA applicable est 19%, conformément à l'article 21 du Code des TCA. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales, en application de l'article 116 du même code.

N.B : Le précompte à reporter sur l'exercice 2021 est 30.677.586 au lieu de 31.250.246

2) Impôt sur le Bénéfice des Sociétés :

Désignations	Exercice 2019
Bénéfice Retenu	35.969.740
Bénéfice déclaré ou imposé	28.734.680
Bénéfice élué	7.235.060
Taux IBS	19%
Droits simples	6.834.250
Droits constatés	5.459.589
Droits élués	1.374.661
Taux de pénalités	25%
Pénalités	343.665
Total à payer	1.718.326

Le taux de l'IBS applicable est de 19%, conformément à l'article 150 du CIDTA. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration, en application de l'article 193-1 du même code.

Veuillez croire, Monsieur, en l'expression de notre parfaite considération.

(Signature)

Constitution Kells Malawi and Uganda

	Amount	Penalties	Total
2011 Antic	7410 836 487	270 549 515	1011386 002 ✓
IRVIS	26242 749	11 498 270	38 346 019 ✓
UTISIV	277 634 541	67 937 144	344 831 686 ✓
UTISIV ^{مذاكى} UTISIV ^{لغاية}	333 326 780	111 653 206	505 819 916 ✓
JBS	539 612 733	217 536 787	787 209 520 ✓
TAP	722 992 231	517 054 306	1240088 537 ✓
TVA	680 720 812	—	680 720 812 ✓
PITVA	—	5067 929 389	5067 929 389 ✓
DRINK ^{سوق} Tumb	25 470	6 120	31 590 ✓
Amor de ^{موتو} Riscos	—	7 423 628	7 423 628 ✓
TAP ^{موتو}	29 284 830	7 145 149	36 429 979 ✓
TAP ^{موتو}	61 500	—	61 500 ✓
CFR ^{موتو} TAP	20 778 920	5 107 392	25 886 312 ✓
CFR ^{موتو} 12	206 130 082	72 407 393	278 537 474 ✓
CFR ^{موتو} 12	352 069 447	174 140 705	526 210 152 ✓
taxe ^{موتو} 12	7200 000	1800 000	9000 000 ✓
Taxe ^{موتو} 12	2 463 465 92	246 168 168	49 2814 760 ✓
taxe ^{موتو} 12	2472 103	617 870	3089377 ✓
Total ✓	1037293737	6778 044 045	17157 782 424 ✓

(موتو)
(موتو)
(موتو)

الماتو رفتم (و)

(Inspection +)
R
Coursio (other)
reconvenant
Recalls
3