الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبية التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

فعالية الرقابة الجبائية ومساهمتها في تفعيل التحصيل الضريبي

دراسةحالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم

مقدمة من طرف الطلبة :

- تواتي شنقان

- غوارعبد القادر

تحت اشراف الاستاذ :

- برياطي حسين

أعضاء لجنةالمناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن زيدان ياسين	استاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم
مقررا	برياطي حسين	استاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	استاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2020/2019

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبية التخصص : التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

فعالية الرقابة الجبائية ومساهمتها في تفعيل التحصيل الضريبي

دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم

مقدمة من طرف الطلبة :

- تواتي شنقان

- غوار عبد القادر

تحت اشراف الاستاذ:

- برياطي حسين

أعضاء لجنةالمناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن زيدان ياسين	استاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم
مقررا	برياطي حسين	استاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	استاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2020/2019

الاهداء

أهدي عملي هذا الى من اوصاني بهما ربي برا و احسانا

الى المراة التي تصعب الكلمات والعبارات على وصفها من أفاضت علي

بسيل غير منقطع من الحب و الاحسان و الرعاية ومن كانت دوما سندا

ودعما لا ينقطع ولا يسأم ولا يبخل علي بالدعاء ومن غيرها

"أمي الغالية"

الى من علمني الاخلاق الكريمة ورباني على قول الصدق ومن كان دوما

سندا لي في هذه الحياة ولم يبخل علي او يردني خائبا يوما

"والدي الغالي"

الى اعز الناس لدي "اخي واخواتي" أدامكم الله في قلبي

الى كل الاهل والأقارب

الى احب اصدقائي"هشام ، امين ، الغالي، عبد القادر"

الى جميع الزملاء بدفعة ماستر-2- تخصص تدقيق و مراقبة التسيير

الى كل من دم لي يد المساعدة والنصح.

شكر وتقدير

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك ومجدك على توفيقك إيانا لإنجازنا لهذا العمل المتواضع.

إنه من العرفان بالجميل أن أتوجه في بداية هذه الدراسة بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي المشرف "برياطي حسين"

والذي بالرغم من الصعوبات و الظروف و اضطرارنا للتواصل عن بعد في اغلب الفترات ، لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته لمساعدتي في تقديم هذا العمل المتواضع ، فجازاه الله خيرا.

كما أخص بالشكر لجنة المناقشة على قبولها تقييم هذه المذكرة و مناقشتها ، نسأل الله خيرا و علما نافعا منها.

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من أسهم برأيه وشجعني ولو بكلمة طيبة و قدم لي يد العون لإخراج هذا البحث إلى حيز الوجود.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الاهداء	
التشكرات	
فهرس المحتويات	I
قائمة الاشكال	I
قائمة الجداول	I
قائمة المختصرات	I
المقدمة العامة	**4-1**
الفصل الاول : الاطار العام للرقابة الجبائية	**35-05**
تمهيد	**06**
المبحث الاول : عموميات حول الرقابة الجبائية	**07**
المطلب الأول: ماهية الجباية	**07**
المطلب الثاني:مفهوم الرقابة الجبائية واشكالها	**12**
المطلب الثالث: أسباب اجراء الرقابة الجبائية واهدافها	**16**
المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر	**18**
المطلب الأول : حقوق الإدارة الجبائية	**18**
المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة	**20**
المطلب الثالث: حقوق المكلفين بالضريبة	**23**
المبحث الثالث:الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية فبي الجزائر	**26**
المطلب الأول : الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية	**26**
المطلب الثاني: الهيئات المختصة حديثا بالرقابة الجبائية	**30**
المطلب الثالث : الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية	**33**
خلاصة الفصل	**35**
الفصل الثاني :مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي	**67-36**
تمهيد	**37**
المبحث الاول: مدخل الى التحصيل الضريبي	**38**

فهرس المحتويات

المطلب الاول:ماهية التحصيل الضريبي	38
المطلب الثاني: طرق التحصيل الضريبي وضماناته	39
المطلب الثالث: اجراءات التحصيل الضريبي	44
المبحث الثاني: تفعيل اليات الرقابة الجبائية في كشف التهرب الضريبي	46
المطلب الاول:تعريف التهرب الضريبي وانواعه	46
المطلب الثاني :مظاهر التهرب الضريبي واثاره	48
المطلب الثالث: تفعيل اليات الرقابة الجبائية	52
المبحث الثالث: اسهامات الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي	59
المطلب الاول: مساهمة الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية	59
المطلب الثاني: الاجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية	63
المطلب الثالث: العقوبات الجنحية والغرامات لزيادة التحصيل الضريبي	64
خلاصة الفصل	67
الفصل الثالث: مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي بمركز الضرائب لولاية مستغانم	87-68
تمهيد	69
المبحث الاول : تقديم عام لمركز الضرائب لولاية مستغانم	70
المطلب الاول : التعريف بمركز الضرائب لولاية مستغانم	70
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	71
المطلب الثالث: مهام مركز الضرائب	74
المبحث الثاني : دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي	75
المطلب الأول : خطوات وإجراءات عملية التحقيق	75
المطلب الثاني : النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف	76
المطلب الثالث : تحديد الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية	77
المبحث الثالث : اهم النتائج المتوصل اليها	84
المطلب الأول : أساسيات في عملية الرقابة الجبائية	84
المطلب الثاني : نماذج التهرب الضريبي في مركز الضرائب مستغانم	85
المطلب الثالث : الصعوبات و العراقيل التي تواجه الرقابة الجبائية و اجراءات تحسينها	86
خلاصة الفصل	87
الخاتمة العامة	90-88
قائمة المراجع	93-91
الملخص	

الرقم	العنوان	الصفحة
I– 1	اشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	15
I–2	الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث و المراجعات	27
I–3	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	28
I–4	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب	29
I–5	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	31
I–6	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	32
II– 1	علاقة الرقابة الجبائية بجودة التصريحات الجبائية	62
III-1	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم	71
III- 2	حقوق (TAP) المحصلة و المسترجعة	79
III- 3	تمثل حقوق (TVA) المحصلة و المسترجعة	80
III- 4	تمثل حقوق (IBS) المحصلة و المسترجعة	81
III- 5	نسب الضرائب و الرسوم (IBS/TVA/TAP) المسترجعة في كل سنة	83

الرقم	العنوان	الصفحة
I– 1	اوجه التشابه والاختلاف بين الضريبة والرسم	11
I– 2	اجال فترة الرقابة الجبائية للتحقيق في المحاسبة بعين المكان	24
II– 1	نطاق و اهداف التحقيق المصوب	56
II – 2	العقوبات الاصلية لجريمة الغش و التهرب الضريبي	66
III-1	اعادة تشكيل رقم الأعمال	77
III- 2	اعادة تشكيل اللأرباح	78
III- 3	اعادة تسوية الرسم على النشاط المهني (TAP) لرقم الأعمال المحقق	78
III- 4	اعادة تسوية الرسم على القيمة المضافة (TVA)لرقم الأعمال المحقق	79
III- 5	اعادة تسوية الضريبة على ارباح الشركات (IBS)	80
III- 6	المجموع الكلي للحقوق و الغرامات المحصلة	82

الاختصار	التفسير
ق.ا.ج	قانون الاجراءات الجبائية
ق.م	قانون المالية
ق.ض.م .ر.م	قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
ق.ت	القانون التجاري
ق.ض.غ.م	قانون الضرائب الغير مباشرة
IBS	Impot Sur Bénéfices Des Société
IRG	Impot Sur Revenue Global
TAP	Taxe Sur Activité Professionnel
TVA	Taxe Sur Valeur Ajouté
VC	Vérification comptable
VPC	Vérification Ponctuel comptable
VASFE	Vérification Approfondie De Situation Fiscle D'Ensemble

تعتبر الضرائب من اهم الادوات التي تلجا اليها الدولة لتنفيذ سياستها المالية وتحقيق الاهداف التي ترجوها سواء كانت اقتصادية او اجتماعية او تنموية ، فلم تعد الضريبة وفقا لذلك غاية بحد ذاتها ، وانما وسيلة تسعى الدولة من خلالها تحقيق غاياتها الاجتماعية و اهدافها الاقتصادية، ولكن تفعيل هذا المفهوم مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية، وكذا تواجد نظام فعال قادر على تحصيل تلك الضرائب.

إن المتتبع لطبيعة النظام الضريبي الجزائري الراهن يرى أنه نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين لتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخليهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم ، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة و غير صادقة نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن سهو أو بسوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي، الذي اصبح ظاهرة تفشت و تعددت صورها بشكل سريع و خطير و أصبحت تكتسب مناعة من خلال تكيفها مع كل التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي ، وهي تعد أحد أهم العراقيل التي تقف في وجه التحصيل الضريبي التام ، فهو تحد عويص تواجهه الإدارة الجبائية امام هدفها المتمثل التحصيل الفعال للضرائب، نظرا لما ينجم على هذه الظاهرة من أثار تؤثر على الخزينة العمومية.

منح المشرع الجزائري للادراة الجبائية للحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية، كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة بهدف تحسن مردودية التحصيل الضريبي والتاكد من استرجاع الدولة لكامل حقوق المال العام ومكافحة التهرب الضريبي او على الاقل التخفيف من حدته، ومن اهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها ادارة الضرائب،نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها و الياتها التي تسعى جاهدة من اجل الرقابة على التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، و ذلك باعتبارها اداة وقائية وردعية في ان واحد تسعى الادارة الجبائية من خلالها الى زيادة التحصيل الجبائي و كبح نزيف التهرب الذي ينخر الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة يمكن ان تستفيد الدولة منها تنمويا.

اشكالية البحث :

من خلال ما سبق يمكن طرح الاشكالية التالية :

فيما تتمثل مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي؟

و على اساس هذه الاشكالية ، يمكن طرح الاسئلة الفرعية التالية:

_ماذا نقصد بالرقابة الجبائية ؟ وكيف تمارس في الجزائر؟

_ما علاقة الرقابة الجبائية بالتحصيل الضريبي ؟

_ما اهم التحديات التي تواجهها الرقابة الجبائية من اجل زيادة التحصيل الضريبي؟

فرضيات البحث :

للاجابة على مجموعة الاسئلة الفرعية السابقة ، قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

_الرقابة الجبائية من الاليات التي تستخدمها الادارة الجبائية لتفعيل التحصيل الضريبي ، وقد حدد التشريع الجبائي الجزائري كل الحقوق والواجبات و الوسائل المادية والبشرية من اجل ممارستها.

_تفعيل التحصيل الضريبي وزيادته مرتبط بالرقابة الجبائية.

_ظاهرة التهرب الضريبي من اهم التحديات التي تعمل الرقابة الجبائية على الحد منها .

اهمية البحث :

يستمد البحث اهميته من المكانة التي اصبحت تحتلها الضريبية في الاقتصاد الوطني بصفة عامة وتمويل الخزينة العمومية بصفة خاصة ، وياتي هذا تزامنا مع الازمات التي يواجهها الاقتصاد الوطني و انخفاض مداخيل الجباية البترولية ، الامر الذي دفع بالدولة للبحث عن موارد مالية اخرى تعوضها من اهمها زيادة ايرادات الجباية العادية من خلال التفعيل الناجع للتحصيل الضريبي ، ولكن استفحال ظاهرة التهرب الضريبي اعاق هذا المسعى، حيث نجد اموالا هائلة تفقدها الخزينة العمومية لهذا السبب، مما دفع بالدولة الى اتخاذ كل السبل والاجراءات لمجابهة هذه الظاهرة . وهنا يبرز دور الرقابة الجبائية والياتها باعتبارها اداة رقابية و ردعية في ان واحد تستطيع من خلالها الادراة الجبائية محاربة المكلفين الذين يحاولون التملص من واجباتهم الضريبية و التقليل من اثارها و الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية .

اهداف البحث :

تتمثل الاهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع في :

_تغيير النظرة السلبية الشائعة حول الضريبة بنشر الوعي الضريبي و التاكيد على اهميتها ودورها التنموي.

_التعرف عن قرب على الرقابة الجبائية من خلال التطرق الى اطارها المفاهمي و القانوني و التنظيمي.

_ابراز الاجهزة والوسائل المادية و البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، واهم الاليات و الاجراءات المتخذة للمساهمة في تفعيل التحصيل الضريبي وزيادته .

اسباب اختيار الموضوع :

ترجع اسباب اختيارنا لهذا الموضوع الى :

_ ارتباط موضوع البحث بالتخصص وهو التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير.

_نظرا لاهمية الضرائب باعتبارها احد الموارد المالية المحلية و الهامة للدولة في تنمية النفقات العامة .

_استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ، و التي اصبحت تحرم الخزينة العمومية من موارد مالية هامة.

_البحث عن اليات الرقابة الجبائية التي تستخدمها الادراة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من اجل رفع مستوى التحصيل الضريبي.

الدراسات السابقة :

1- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر اكاديمي في شعبة العلوم الاقتصادية تخصص- محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر، 2010 /2011 .

درس الباحث اشكالية مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا الى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات ابرزها التهرب الضريبي وما يفرزه من مخاطر على الاقتصاد الوطني بشكل عام و حقوق الخزينة العمومية بشكل خاص لكون الموارد التي تعتمد عليها الدولة في رسم وتنفيذ سياستها التنموية يوجد ما ينصب منها في قنوات مجهولة.

2_عتير سليمان ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير اكاديمي في علوم التسيير تخصص-محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012/2011.

تطرق الباحث الى العلاقة الموجودة بين جودة المعلومات المحاسبية و دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، واستنتج عدة نقاط اهمها ان المصالح الجبائية تعتمد في تحديد و حساب مختلف الضرائب و الرسوم الواجب تسديدها من قبل المكلفين وخاصة التابعين للنظام الحقيقي، على الرقابة الجبائية على العناصر و المعطيات التي يتم استخراجها من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحاتهم.

3_اسماء كرايمية-الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم الاقتصادية تخصص- نقود ومالية ، جامعة العربي تبسي، تبسة، الجزائر، 2017/2016.

هدف الباحث في هذه الدراسة الى اكتشاف العلاقة بين الرقابة الجبائية ومساهمتها في تحسين مردودية التحصيل الضريبي، حيث ان الرقابة الجبائية تعمل على اكتشاف المخالفات و التجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين الى التصريح بالمعلومات الكاملة و الصحيحة عن المداخيل التي يحققونها ، وتم التوصل الى ان الرقابة الجبائية لها دور كبير في زيادة الايرادات و الحد من التهرب الضريبي.

المنهج المتبع:

من أجل الاجابة على مختلف التساؤلات المطروحة التي تعكس إشكالية البحث ، و اختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه ، قمنا باختيار المنهج الوصفي التحليلي في البحث ، وذلك بتطرقنا إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالتحصيل الضريبي والرقابة الجبائية و كذلك التهرب الضريبي بغرض فهم الاطار النظري لموضوع البحث .و تطرقنا كذلك الى دراسة تطبيقية تخص موضوع البحث تجسيدا لماتم وصفه على ارض الواقع بهدف التحليل

حدود اطار البحث:

يرتكز البحث على توضيح فعالية الرقابة الجبائية و مساهمتها في زيادة التحصيل الضريبي بما يتوافق مع التشريع الجزائري ،و كذاك ابراز الدور الذي تلعبه الهيئات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي . اما الدراسة الميدانية فتمت على مستوى مركز الضرائب لولاية مستغانم، وقمنا بفحص الفترة الممتدة من 2015-2018

صعوبات البحث:

_اهم عائق واجهنا هي الاجراءات الاستثنائية التي فرضتها الدولة نظرا للظروف الراهنة على جميع المؤسسات كمنع التربص في مصالحها اضافة الى قطع شبكة المواصلات والنقل مما جعل تنقلنا لاجراء التربص و التعمق في بحثنا اكثر بمطابقة الفصل النظري مع التطبيقي مستحيلا في تلك الفترة .

_معظم الدراسات السابقة نسخ طبق الاصل عن بعضها في الافكار و المحتويات ، وبالتالي لم نستطع الاستفادة منها بشكل جيد.

_ ندرة البحوث و الدراسات التي تتناول دراسة إحصائية و تطبيقية لواقع التحصيل الضريبي في ظل الرقابة الجبائية في الجزائر.

تقسيمات البحث:

للوصول الى دراسة علمية تحيط بجوانب الاشكالية المطروحة، سوف نقسم بحثنا الى ثلاث فصول، وتسبق هذه الفصول مقدمة عامة.

_**الفصل الاول :** تطرقنا فيه الى "الاطار العام للرقابة الجبائية" من خلال الاحاطة بعموميات الرقابة الجبائية في المبحث الاول ، و الاطار القانوني للرقابة الجبائية في المبحث الثاني ،وفي المبحث الاخير تحدثنا فيه على الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر.

_**الفصل الثاني :** يتعلق ب "مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي" ، خصصنا المبحث الاول لمدخل تعريفي للتحصيل الضريبي، و من ثم تطرقنا الى تفعيل اليات الرقابة في كشف التهرب الضريبي في المبحث الثاني، اما المبحث الاخير فهو يخص اسهامات الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي.

_**الفصل الثالث :** خصصناه لدراسة تطبيقية حول "مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي بمركز الضرائب لولاية مستغانم"، يتطرق المبحث الاول فيه الى تقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم، اما المبحث الثاني قفمنا فيه بدراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي ، أما المبحث الأخير فهو يخص اهم النتائج المتوصل اليها .

الفصل الاول

الاطار العام للرقابة الجبائية

تمهيد:

تعتبر الضرائب من الوسائل الفاعلة في اقتصاد أي دولة، فهي أداة فعالة تتمكن هذه الاخيرة من خلالها بالتدخل في الحياة الاقتصادية، وذلك نظرا لكونها من اهم الموارد التي تعتمد عليها في تمويل الخزينة العمومية، لكن هذا مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الضريبية.

ان النظام الضريبي الجزائري مبني على مبدا التصريح العفوي، وعلى هذا الاساس فان المكلفين بالضريبة يعتبرون متصفين بحسن نية، حيث تعد تصريحاتهم مبدئيا صادقة وحقيقية، واثبات و تبيان صحة هذه التصريحات من عدم يقع على عائق الادارة الجبائية التي تتمتع بصلاحية رقابتها بهدف التاكد من دقتها ونزاهتها وفقا لما ينص عليه القانون والتشريع الجبائي وهذا ما يسمى بالرقابة الجبائية.

ونظرا لاهمية الرقابة الجبائية، حدد لها المشرع الجبائي اطارا مفاهميا وقانونيا وتنظيميا دقيق وواضح ينظم يسير مختلف اجراءاتها و مراحلها، وعليه سنتطرق في هذا الفصل الى المباحث التالية:

- **المبحث الاول:** عموميات حول الرقابة الجبائية
- **المبحث الثاني:** الاطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر
- **المبحث الثالث:** الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر

المبحث الاول: عموميات حول الرقابة الجبائية

لطالما إرتبطت الغاية من أية عملية رقابة إلى التعرف على نقاط الضعف لتقويضها و الاخطاء من اجل

تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف لتفاديها مستقبلا، وما الرقابة الجبائية إلا نوع من أنواع الرقابة، إلا أنها تختص باهداف وانواع وهياكل خاصة بها دون غيرها من أنواع الرقابة سنراها في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية الجباية

تحظى الجباية في جميع السياسات المالية بأهمية بالغة، فهي تنظم في اطار قانوني محكم ومضبوط وهذا باعتبارها الممول الرئيسي لنفقات ميزانية الدولة، وهي تشمل كل أنواع الضرائب و الرسوم وجميع الاقتطاعات المالية الأخرى وتعتبر الجباية العامة في عصرنا الحالي من اهم ايرادات الخزينة العمومية.

اولا/مفهوم الجباية:

_تعرف على انها الاقتطاعات الاجبارية المفروضة من الدولة والتي تضم كل من الضرائب و الرسوم والاتاوات والمساهمات الاجتماعية، ومن التعريف يتضح ان مفهوم الجباية أوسع من مفهومي كل من الضرائب والرسوم، علما أن الضرائب تاخذ حصة الأسد من الجباية من حيث المداخيل ومجال فرضها.[1]

_الجباية هي ذلك النظام التشريعي الموضوع حيز التطبيق لضمان إجراءات فعالة من اجل تحصيل إلايرادات الضريبية لتغطية نفقات الدولة بصفة مباشرة .[2]

ثانيا/مفهوم الضريبة:

أ-التعريف: من بين اهم تعاريف الضريبة نجد ما يلي:

-الضريبة هي "فريضة اجبارية غير جزائية تؤدي لنقل الموارد من القطاع الخاص الى القطاع العام وتفرض بمعايير محددة مسبقا بدون مقابل وذلك لتحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية معينة" .

-الضريبة هي "اقتطاع مالي الزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق اهداف عامة" .[3]

_ كما يمكن تعريفها على انها إقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل و بصفة نهائية تفرضه الدولة وفقا لقواعد قانونية مبينة ،هذا الاقتطاع يكون من أموال الاشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب قدراتهم التكليفية،بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة.

[1]-رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية ، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص64

[2]-العياشي عجلان ، "واقع إشكالية تطبق الجباية المحلية في الجزائر،صعوبات الاقتطاع و افاق التحصيل"، مجلة الدراسات القانونية،العدد الأول الجزائر، 2013، ص5

[3]-حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص08

وبصفة عامة،يمكن ان نقول ان الضريبة هي "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدرتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الاموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل نحو تحقيق الاهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".[1]

ب-خصائص الضريبة :

1-الضريبة اقتطاع نقدي: وهذا تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي كون ان كل المعاملات تقوم على استخدام النقود بما في ذلك النفقات العامة التي تكون في صورة نقدية، ومنه لا بد ان تحصل الضرائب كذلك بالنقود.

2- الضريبة فريضة إلزامية من قبل الدولة : أي أن المكلف ليس حرا في دفع الضريبة، بل أن السلطات العامة هي التي تحدد مقدارها و كيفيتها وموعد دفعها وفقا لقواعد قانونية تحكمها.

3- **الضريبة تفرض بدون مقابل**: ان الفكر المالي الحديث يرى أن الضريبة هي تضامن اجتماعي أي تفرض على كل الأفراد بغض النظر على المنافع التي تعود عليهم، أي ليس لها مقابل مباشر لدافعها.

4- **تدفع لتحقيق النفع العام** :ان الضريبة لا تفرض مقابل نفع خاص لدافعها كما ذكرنا من قبل، بل الدولة تلتزم بتخصيص حصيلتها لتحقيق المنفعة العامة، فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة وهو الهدف الاساسي للضريبة.[2]

ج-تصنيف الضرائب:

يمكن تصنيف الضرائب بالاعتماد على عدة معايير وهي :

1-من حيث تحمل العبئ الضريبي: وفق هذا المعيار يمكن التمييز بين :[3]

1-1-ضرائب مباشرة: وهي ضرائب تورد الى الخزينة العمومية من قبل المكلف بها، يمعنى ان العبئ الضريبي يستقر على المكلف بها نفسه، ولا يستطيع تحميل عبئها الى طرف اخر مهما كانت صفته، مثلا الضريبة على الدخل الاجمالي هي ضريبة مباشرة فلا يقدر المكلف نقل عبئها الى أي طرف اخر.

1-2-ضرائب غير مباشرة: وهي عكس الضرائب المباشرة،كون العبئ الضريبي فيها ينقل من المكلفين بها قانونيا الى المستهلك الاخير،ويلعب المكلف قانونيا دور الوسيط بين الخزينة و المستهلك. مثل الرسم على القيمة المضافة ، اذ ان البائع يتحمل الرسم في تكلفة البيع بالاضافة الى ثمن الشراء والمصاريف.

---

[1]-محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، الطبعة الاولى ، دار هومة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2006، ص13

[2]-بوزيد خديجة ، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر اكاديمي في شعبة العلوم المالية والحاسبية تخصص-تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير،جامعة عبد الحميد بن باديس،مستغانم ، الجزائر، ص32.

[3]-رضا خلاصي ، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص18-20

2-من حيث المادة الخاضعة للضريبة: وتصنف فيه الضرائب الى:

2-1-الضرائب على الاموال: اساس هذه الضرائب هو ما يملكه الشخص، وليس الشخص في حد ذاته،وهذا الاخير قد يملك دخلا او راس مال او قيم منقولة كالاسهم و السندات او قيم عقارية، وبالتالي فان اساس فرض هذا النوع من الضرائب هو امتلاك دخل او راس المال او القيم المالية الاخرى.

2-1-الضرائب على الاشخاص: ان هذا النوع من الضرائب هو من اقدم الانواع، حيث تفرض الضرائب على الاشخاص المقيمين في اقليم معين، كم تدفع حسب الانتماء الاجتماعي لهؤلاء الاشخاص، وتعرف هذه الضريبة في النظام الاسلامي بالجزية.

3-من حيث المصدر: حسب هذا المعيار فان الضريبة تنقسم الى:[1]

3-1-نظام الضرائب الوحيدة : وفق هذا المعيار يتم تجميع كل الانشطة مهما كان نوعها (تجارية، صناعية، زراعية،مالية..الخ) واخضاعها الى ضريبة وحيدة. بعبارة اخرى يجمع ما يحصل عليه المكلف من الدخل الخاضع على انها وعاء واحد.

3-2-نظام الضرائب المتعددة: هذا النظام يعتمد على تخصيص ضريبة لكل نشاط، ونتيجة لهذا النوع نجد انواعا مختلفة ومتعددة من الضرائب باختلاف وتعدد الانشطة.

4-من حيث معدل او سعر الضريبة: يتم التفريق وفق هذا المعيار بين:

4-1-الضرائب النسبية: هي تلك الضريبة المحسوبة على اساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة، أي ذلك الاقتطاع النقدي الذي يفرض بنسبة واحدة على مجموع المداخيل.

4-2-الضريبة التصاعدية: نجد في هذا النوع علاقة طردية بين الدخل والمعدل، فكلما زاد الدخل زاد المعدل المطبق، وتفرض هذه الضرائب بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي، وهذا الأسلوب واسع الانتشار، وهناك أشكال مختلفة للضرائب ا لتصاعدية فمنها:

- **التصاعدية بالطبقات:** التي ترتب طبقات الممولين تصاعديا بالنسبة للثروة والدخل ثم تفرض الضريبة بنسبة متزايدة كلما انتقلنا إلى طبقة أكثر ثراء .
- **التصاعدية بالشرائح:** حيث يتم تقسيم دخل الممول إلى عدة أقسام أو شرائح ، ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى ، وتعتبر هذه الطريقة أكثر عدالة من الأولى كونها تراعي الشرائح السابقة للشريحة التي يقع فيها الدخل.

[1]- اسماء كرايمية-الجمعي سلامة،الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر اكاديمي في شعبة العلوم الاقتصادية- تخصص نقود و مالية، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير،جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، 2017/2016 ،ص07

د-اهداف الضريبة:

تصبو الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها كالأتي:

- **الأهداف المالية:** يقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزماتها تجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع ، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة و على استثمارات الإدارة الحكومية.[1]
- **الأهداف الاقتصادية:** تتمثل في تشجيع بعض انواع المشاريع لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا او جزئيا، استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على اصحاب الدخل المرتفع لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك،وبالتالي رفع الطلب الكلي و تحقيق التشغيل العام، بالاضافة الى حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.[2]
- **الاهداف الاجتماعية:** تعمل الضريبة على تخفيف حدة التفاوت بين ا لمداخيل و الثروات ، حيث تقوم بإعادة توزيعها على أصحاب الدخول المنخفضة، و يتم ذلك من خلال التصاعدية في الضرائب، بالاضافة الى تخفيض نسبة الضريبة على المنتجات ذات الاستهلاك الواسع.[3]
- **الاهداف السياسية:** تستطيع الدولة عن طريق الضرائب التعبير عن موقفها السياسي اتجاه الدول الاخرى، اذ تعمل على فرض رسوم جمركية متنوعة وعالية على الدول المخالفة لها سياسيا وتقوم بالعكس مع الدول الموافقة لها.[4]

ثالثا/تعريف الرسم:

_الرسم هو اقتطاع نقدي يدفعه الفرد الى الدولة او غيرها مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له يترتب عليها نفع خاص. كما يمكن تعريفها على انها اقتطاع نقدي بواسطة الدولة او الهيئات المحلية يدفعه الفرد جبرا اذا وفقط كان مقابل نفع خاص يحصل عليه، كالرسوم القضائية ورسوم تسيير سيارة للانتفاع بالطرق العامة.[5]

_ان الرسوم لها نقاط تشابه عديدة مع الضرائب من حيث الدفع وتحقيق المنفعة كما تختلف معها في اخرى ويمكن تحديد اهم نقاط التشابه والاختلاف وفق الجدول ادناه:

[1]-محمد عباس محرزي ، مرجع سبق ذكره، ص16

[2]-حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص12

[3]--اسماء كرايمية-الجمعي سلامة،مرجع سبق ذكره ،ص05

[4]-**خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، مرجع سبق ذكره، ،ص22**

[5]-حميدة بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص17

الجدول رقم (ا– 1) : اوجه التشابه والاختلاف بين الضريبة والرسم:

اوجه التشابه	اوجه الاختلاف
النقدية: كلاهما يدفع نقدا لا عينيا من قبل الاشخاص الطبيعيين والمعنويين وهذا حسب الاقتصاديات النقدية المعمول بها. **الالزامية:** كلاهما يدفعان جبرا (الرسم للحصول على منفعة عكس الضريبة) ويفرضان من قبل الدولة. **الحكومية:** يفرضان ويحصلان من قبل الدولة بموجب نص قانوني واضح. **تحقيق منفعة:** كلاهما يحققان منفعة للمكلف سواء كانت خاصة عن طريق الرسم او عامة عن طريق الضريبة.	**بالنسبة للمقابل:** الرسم يستحق اذا حصل دافعه على اي مقابل، اما الضريبة فتدفع دون أي مقابل أي حسب المقدرة المالية للمكلف. **بالنسبة للنهائية:** نهائية الرسم غير مطلقة حيث يجوز استردادها عند عدم الحصول على مقابل، اما الضريبة فهي غير مستردة. **بالنسبة للجبر:** ان الفرد لا يدفع الرسم الا للحصول على خدمة او مقابل، أي هو حر في الحصول عليها من عدمها، على عكس الضريبة التي تدفع جبرا وبالزامية تامة.

المصدر: رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية،مرجع سابق،ص72-73

رابعا/الغرامة:

هي مبلغ مالي تفرضه الدولة على اي شخص يخالف القانون مثل مخالفة التاخر في دفع الضرائب او مخالفة القواعد والقوانين بصفة عامة، فهو اقتطاع مالي قانوني يلزم الافراد بشكل جبري.[1]

خامسا/الاتاوى:

تاخذ الدولة بمبدا الاتاوة نتيجة تقديمها لعمل عام له مصلحة عامة، فهو مبلغ من المال يساهم به ملاك العقارات جبرا لانه يعود بمنفعة خاصة الى فئة معينة من المواطنين كارتفاع القيمة الراسمالية للعقارات نتيجة انشاء الدولة لمشاريع جديدة بجانبها كتوصيل المياه او الكهرباء.[2]

[1]-رضا خلاصي، النظام الجبائي الحديث، مرجع سبق ذكره، ص70

[2]-العياشي عجلان ، مرجع سبق ذكره، ص 25

المطلب الثاني:مفهوم الرقابة الجبائية و اشكالها

الرقابة الجبائية هي احد اهم الاجراءات التي تسعى من ورائها الادارة الجبائية للمحافظة على المال العام من الضياع، وسنحاول في هذا المطلب ايضاع كل من تعريف الرقابة الجبائية و اشكالها.

اولا/مفهوم الرقابة الجبائية:

قبل التطرق الى تعريف الرقابة الجبائية ينبغي اولا ان نفهم مصطلح الرقابة اكثر.

أ-تعريف الرقابة:

تعتبر الرقابة احدى الوظائف الاساسية التي تقوم بها اجهزة متعددة بغية التاكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة المقررة له، وقد عرف المفكر الاقتصادي "هنري فايول " الرقابة على انها "عملية تقوم على التحقيق فيما اذا كان التنفيذ يتم طبقا للخطة المقررة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة لها، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف او الاخطاء وذلك من اجل تقويمها و منع تكرارها" [1]

و كتعريف شامل للرقابة يمكن ان نقول انها عملية اشراف و فحص و مراجعة تكون من جانب سلطة اعلى

لها الحق في التعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدات وكشف نقاط الضعف والانحرافات وتصحيحها.

ب-تعريف الرقابة الجبائية:

_عرف التشريع الجزائري الرقابة الجبائية كما يلي: " تراقب الادارة الجبائية التصريحات والمستندات لفرض كل ضريبة او اتاوة، كما يمكنها ان تمارس الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر والتي تدفع اجورا او مرتبات مهما كانت طبيعتها". [2]

_ الرقابة الجبائية هي فحص التصريحات و كل السجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواءا كانو ذو شخصية طبيعية او معنوية، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، اي هي تشخيص لمحتوى التسجيلات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي و التاكد من هذا المحتوى مع الاثباتات و التصريحات المقدمة . [3]

[4]وبشكل عام نقول عن الرقابة الجبائية بانها " مجموعة من الاجراءات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد التحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و تقييمها قانونيا بهدف القضاء على التجاوزات الجبائية وعدم تكرارها للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية وتحقيق العدالة الضريبية".

[1]-رضا خلاصي ، شذرات النظرية الجبائية ، مرجع سيق ذكره، ص 212

[2]- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، قانون الاجراءات الجبائية، طبعة 2020 ،المادة 18، ص08

[3]-رضا خلاصي، شدرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره ،ص 213

[4]-بوزيد خديجة، مرجع سبق ذكره، ص09

ثانيا/اشكال الرقابة الجبائية:

تنقسم الرقابة الجبائية الى عدة انواع على وهذا اساس طبيعة الدور الذي يختص به كل نوع منها، ونميز شكلين هما:

1-الرقابة الجبائية العامة او الشاملة:

وتكون على مستوى مفتشيات الضرائب، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين ، وتكون هذه الرقابة على شكل فحص تمهيدي و تتم بمكتب الرقابة على مستوى ملف المكلف بالضريبية ، حيث تنجز من غير تنقل او اجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب،. و يتم فيها التمييز بين نوعين من الرقابة هما الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق.

1-1-الرقابة الشكلية:

تعد عملية الرقابة الشكلية الخطوة الأولى التي تباشرها إدارة الضرائب في عملية الرقابة الجبائية، حيث يتم فيها الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والتصحيح المادي للاخطاء المرتكبة فيها مع عدم اجراء أي تقدير او مقارنة بين التصريحات والمعلومات التي تمتلكها إدارة الضرائب . وتتمثل الرقابة الشكلية للتصريحات الضريبية في تحليل كل الوثائق المحررة من قبل المكلفين بهدف تجنب الأخطاء المادية المرتكبة من الناحية الشكلية فقط اثناء تقديم التصريحات، وهذه المرحلة لايتم فيها تعديل الأرقام المصرح بها او حتى النظر فيها. ويقوم المراقبين الجبائيين بالتأكد من مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي وفق لما يلي:[1]

- **بالنسبة للمكلف:** يجب ان يشمل كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق و المستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة اثبات الهوية، شهادة الإقامة ،شهادة التصريح بالوجود ،البطاقة الإحصائية ، فضلا على كل مرسلات المكلف والادارة الضريبية.
- **بالنسبة للنشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي ، التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب و كذا ملخصات الارقام لكل سنة.
- **بالنسبة للاخطاء المادية :** التأكد من ان إيداع التصريحات الشهرية و الثلا ثية كانت في اجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من ان العمليات الحسابية المدونة في التصريحات تكون بدون وجود أخطاء وأيضا البيانات المشار اليها تكون صحيحة وكل بيان يخص الخانة المتعلقة به.

[1]- سرار فاطيمة، فعالية الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر اكاديمي في شعبة العلوم الاقتصادية-تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ،الجزائر، 2018/2017، ص17

1-2-الرقابة على الوثائق :

تهتم باجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الضريبي للمكلف الذي بحوزة إدارة الضرائب وكذلك مجمل المعلومات التي يتم الحصول

عليها من مصادر اخرى كالبنوك وغيرها...ولكن دون إجراءات تحريات بعين المكان.

_ ان الرقابة على الوثائق (الرقابة المستندية) تبقى رقابة بسيطة ،فهي فحص أولي للتصريحات الذي يكون متميزا عن التحقيق المعمق ، يقوم فيها المراقب بتحليل دراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة للوصول الى اكتشاف الأخطاء المرتكبة،وتتم هذه الرقابة في الغالب دون اخطار المكلف بالضريبة .[1]

_ الهدف من الرقابة على الوثائق هو النحقق من مصداقية التصريحات ومقارنتها مع ما هو متوفر من معلومات لديها (الادارة الضريبية)، اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات ، التاكد من التطبيق السليم لاسس التشريع الجبائي (المبالغ الخاضعة، المعدلات..الخ)، المساعدة في اختيار الملفات للرقابة المعمقة لما ترى ادارة الضرائب ضرورة لذلك، وتحليل المعلومات و ربطها بالحالة المالية للمكلف لكل سنة.[2]

في حالة وجود بعض الغموض بامكان المراقب طلب توضيحات من المكلف بالضريبة، و في حالة رفضه للطلب فيعيد المراقب كتابة طلب اخر للمكلف يوضح فيه النقاط التي يراها ضرورية للحصول على تبريرات و توضيحات اذا لزم الامر، لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة او بعض الأعباء المخصصة ويتم ذلك عن طريق :[3]

- **طلب المعلومات:** يتمثل هذا الاجراء في سعي إدارة الضرائب الى إزالة الغموض او الشك في التوضيحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وذلك عن طريق تقديم طلب من طرف المصلحة المحققة الى المكلف سواءا كان شفويا او كتابيا ، حيث نصت المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية "يراقب المفتش التصريحات. وتطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة."
- **طلب التوضيحات و التبريرات :** في حالة عدم رد المكلف او رده بالرفض وعدم رغبته في تقديم المعلومات، يقوم المحقق باعادة المراسلة مرة اخرى مع اضفاء طابع الالزامية على الطلب هذه المرة، ويتعين على المكلف تقديم رده في اجل ثلاثين (30) يوما ، وفي حالة امتناعه يتم تقدير الضريبة بطريقة تلقائية، واذا وجد المحقق ان هذا الاجراءات غير كافية فانه يقوم بتحويل الملف الى الرقابة المعمقة.

[1]-حداد زكرياء، الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر اكاديمي في شعبة العلوم التجارية-تخصص مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2017/2016، ص13

[2]-رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص 220

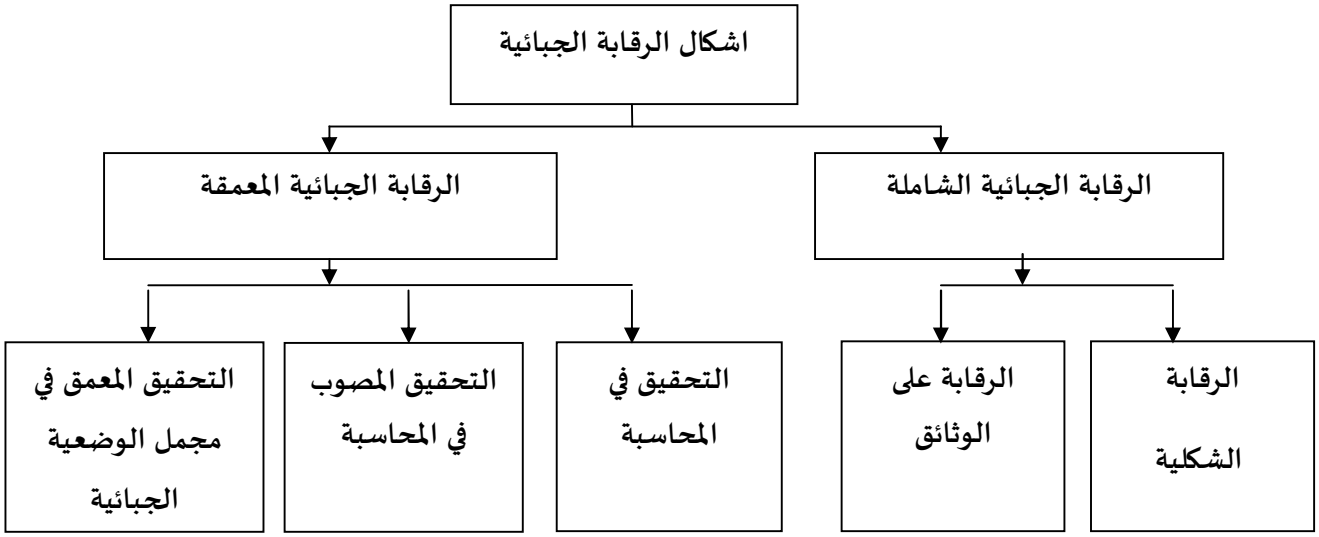
[3]-قانون الاجراءات الجبائية، المادة 19 الفقرة 1-2، مرجع سبق ذكره ، ص09

2-الرقابة الجبائية المعمقة:[1]

تعتبر الرقابة الجبائية رقابة خارجية ،لانها تتطلب تنقل المراقبين الى اماكن مزاولة المكلفين لانشطتهم و قيامهم باجراء تدخلات و تحقيقات هناك، والتي تهدف الى التاكد من صحة المعلومات المصرح بها من خلال الفحص الميداني لمختلف لدفاتر والوثائق المحاسبية للمهني. وتعتبر الرقابة الجبائية المعمقة اهم ألية تملكها الادراة الضريبية من اجل كشف التهرب الضريبي والحد منه، وهي تتكون من ثلاثة انواع هي والتي سنراها بشكل مفصل في المبحث الثاني من الفصل الثاني من هذا البحث وذلك لارتباطها بموضوع كشف التهرب الضريبي باعتبارها الية جد فعالة في كشفه والحد منه وهذه الاليات هي :

- التحقيق المحاسبي .
- التحقيق المصوب في المحاسبة.
- اضافة الى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

الشكل رقم (I–1) :اشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر: سرار فاطيمة، مرجع سبق ذكره، ص16

[1]-حداد زكرياء ، مرجع سبق ذكره، ص13

المطلب الثالث: أسباب اجراء الرقابة الجبائية و اهدافها

تنوعت الاسباب التي ادت الى ايجاد نظام رقابي جبائي على تصريحات المكلفين للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية وكذلك تحقيق جملة من الاهداف المختلفة سنوضحها في هذا المطلب.

اولا/اسباب اجراء الرقابة الجبائية:

هناك سببين رئيسين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر والتي يمكن تلخيصها فيما يلي :

❖ **الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة التصريحات :**

بما ان الانظمة الجبائية الحديثة انظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه للإدارة الجبائية ، فالرقابة الجبائية تعد وسيلة هامة لمتابعتها و التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة و ضمان مصداقيتها و صحتها وتطابقها مع ماهو موجود في الواقع باعتبار ان هذه التصريحات هي الاساس في تحديد الوعاء الضريبي،كما تسمح أيضا بتجسيد مبدا العدالة الضريبة اي المساواة في الدفع.

❖ **الرقابة الجبائية وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي .**

نظرا للأسباب المتعددة، يلجا بعض المكلفين الى التهرب او التخفيض من العبء الضريبي بشتى الأساليب و الطرق الغير شرعية التي تمس بايرادات الخزينة العمومية وحقوقها ،لذلك فان مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية و التي تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها لضمان تحقيق مصالح الخزينة العمومية وتطبيق القوانين الجبائية، وهذا عن طريق اليات مختلفة ومتعددة و التي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الية فعالة و ضرورية لمكافحة التهرب الضريبي.[1]

ثانيا/اهداف الرقابة الجبائية:

تتنوع اهداف الرقابة الجبائية من اهداف قانونية و مالية/اقتصادية الى اخرى ادارية و اجتماعية كالتالي:.

❖ **الهدف القانوني:**

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الانظمة الجبائية، لذا وحرصا على سلامة هذه الاخيرة، فالرقابة الجبائية تركز على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة أية انحرافات أو مخالفات يمارسها المكلف اثناء دفعه لالتزاماته الجبائية القانونية.

[1]-اسماء كرايمية-الجمعي سلامة، مرجع سبق ذكره، ص34

❖ **الهدف الاداري:**

تساعد الرقابة على التنبيه الى اوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، بما يساعد الادارة الجبائية على اتخاذ الاجراءات التصحيحية، كما تساهم في تحديد الانحرافات وكشف الاخطاء وهذا يساهم في معرفة والالمام باسبابها وتقييم اثارها من كامل النواحي وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لها، كما تسمح لنا الرقابة الجبائية في اعداد النسب والاحصائيات اللازمة مثل نسب التهرب والتحصيل الضريبيين.

❖ **الهدف المالي والاقتصادي:**[1]

تهدف الرقابة الجبائية الى الحفاظ على الاموال العمومية من التلاعب او السرقة، اي حمايتها من كل ضياع باي شكل من الاشكال، وهذا لضمان تحقيق ايرادات اكبر للخزينة العمومية و زيادة الاموال المتاحة للانفاق العام، مما يؤدي الى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية والمستوى المعيشي.

❖ **الهدف الاجتماعي:**

على الصعيد الاجتماعي نجد ان الرقابة الجبائية تسعى لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بالضريبة بمختلف صورها مثل التلاعبات و الاهمال او التقصير في اداء الالتزامات القانونية، وتسعى ايضا لضمان تطبيق قواعد ضريبية تطبيقا عادلا بين الافراد لتكريس مبدا المساواة والعدالة الاجتماعية والجبائية بين المكلفين.

[1]- بوزيد خديجة، مرجع سبق ذكره، ص10

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

نص المشرع الجبائي الجزائري على مجموعة من القوانين والتشريعات التي تنظم الضريبة من كيفية فرضها الى غاية طرق تحصيلها، والتي تسعى من خلالها الإدارة الجبائية على الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية من الضياع،و تنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن لها وعلى هذا الاساس حددت الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية، و كذا ما يترتب على المكلفين بالضريبة من حقوق و واجبات.

المطلب الأول : حقوق الإدارة الجبائية

من أجل فعالية الرقابة على التصريحات الجبائية ،خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية مجموع من الحقوق وهي :

اولا/حق الرقابة والتحقيق:[1]

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية التي تهدف للتأكد من صحة وصدق المعلومات المقدمة في تصريحات المكلفين بالضريبة ويتم ذلك من خلال ما يلي :

- ❖ طلب المعلومات حول أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبة من خلال توجيه استبيان في شكل مجموعة من الأسئلة ترسل إلى المكلف، وفي حالة عدم الرد يمكن للإدارة الجبائية تعميق البحث وطلب التوضيحات.
- ❖ طلب التوضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام عند الشك في عدم تجانس التصريحات لسنة معينة والسنوات السابقة لها.
- ❖ كما خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوقا تمكنها من ممارسة عملية الرقابة الجبائية ، وعدم إتباع هذه الإجرءات يؤدي إلى بطلان إجراءات ونتائج هذه العملية.

و هذا الحق نصت عليه المادة 18 من ق.ا.ج الذي جاء فيه: " تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشات والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".

[2] كما جاء في المادة 19 من نفس القانون انه "يمكن للمفتش الجبائي مراقبة التصريحات وطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا كما يمكن له دراسة الوثائق المتعلقة بالبيانات والعمليات و المعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين اذا تبين ان استدعائهم ضروري او لما يطلب هؤلاء تصريحات شفوي".

[1]-قانون الاجراءات الجبائية ، المادة 18معدلة بموجب ق.م لسنة 2018 ، مرجع سبق ذكره، ص09

[2]قانون الاجراءات الجبائية، المادة 19 ،معدلة بموجب ق. م لسنة 2018، مرجع سبق ذكره، ص09

ثانيا/حق الاطلاع:

هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لاعوان الادارة الجبائية، بواسطتها يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق و المستندات الخاصة بالمكلف الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على اكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية لاداء مهمة التحقيق.

وتنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية بانه " يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات" .وبذلك يمكن لأعوان الإدارة الجبائية ممارسة هذا الحق على كل المؤسسات والهيئات المماثلة، ويجب الإشارة إلى أن حق الإطلاع لا يمكن ممارسته إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مراقب على الأقل.

_هذا و يحق لاعوان الادارة الجبائية الاطلاع على مختلف الوثائق في مختلف المؤسسات والهيئات التالية :

1_حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية:

تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال لادارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها. [1]

2_ حق الإطلاع لدى الهيئات المالية:

_خول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية من بنوك ومؤسسات التأمين من خلال نص المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي جاء كالتالي: " البنوك والهيئات المالية ملزمة بإطلاع الأعوان المحققين أثناء أدائهم لمهامهم على كل الدفاتر و الوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات".

_ كما يجب على المؤسسات البنكية التي تصدر صكوكا بنكية لفائدة الغير ولحساب أشخاص غير مواطنين في مقراتها أو وكالاتها أن ترسل كشفا شهريا عن سندات الدفع إلى مديرية الضرائب بالولاية التي تتبع دائرة اختصاصه الإقليمي ولا يجوز الاعتراض على ذلك بحجة عدم كشف السر المهني. [2]

3_ حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

يمارس حق الإطلاع كذلك على المؤسسات الخاصة بغرض الحصول على معلومات تكمل المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية والتأكد من مدى صحة وصدق المعلومات المصرح بها من طرف المكلف المعني بالرقابة، ولذا فقد فرض المشرع عقوبة على رفض الإطلاع من خلال نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية "غرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على

[1]- قانون الإجراءات الجبائية ،المادة 46 المتممة للمادة 29 من ق. م لسنة 2003، مرجع سبق ذكره ، ص 21

[2]-مخطاري سامية-بن شني يوسف، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في شعبة العلوم الاقتصادية- تخصص ادارة و اقتصاد المؤسسة ، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017/2016، ص14

الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها" .[1]

ثالثا/الحق في المعاينة:

تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية على انه " لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير".

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية، وأن يحتوي على كل البيانات التي في حوزة الإدارة بحيث تبرز لها المعاينة وتبين على وجه الخصوص مايأتي:

- ❖ تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي بالمعاينة.
- ❖ عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها .
- ❖ العناصر الفعلية والقانونية والتي يفترض البحث فيها عن دليل لوجود طرق تدليسية.
- ❖ أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

_و تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته.

رابعا/حق استدراك الأخطاء

تنص المادة 327 من ق.ض.م .ر.م على "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى ".[2]

المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة

من اجل تحقيق عدالة ما بين الادارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وجب على هذا الاخير الالتزام بمجموعة من الواجبات التي حددها له المشرع الجبائي بهدف ضمان حقوقه وحمايته من أي تعسف يمكن ان تمارسته عليه الادارة الجبائية، ويخضع المكلفين بالضريبة إلى نوعين من الواجبات نذكرها:

أولا/الواجبات الجبائية:

- ❖ **التصريح بالوجود :**

حسب ما جاء في المادة من 183 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة الجزافية الوحيدة و او الضرائب على أرباح الشركات أن يقدم

[1]- قانون الاجراءات الجبائية، المادة 35 المتممة للمادة 23 من ق.م ، مرجع سبق ذكره ، ص16

[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 327، المعدلة بموجب المادة 200 من ق.م لسنة 2002، ص72

خلال 30 يوم الأولى من بداية نشاطهم تصريحا بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا، يحدد فيها اسم ولقب وعنوان المكلف، إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه والمقر الرئيسي للمحل".

❖ **التصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال :**

يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما، و الخاضعين للضرائب والرسوم كشفا تصريحيا من الصنف (Gn50) لرقم أعمالهم و تفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، واقتطاعات الضرائب على الاجور والرسم على القيمة المضافة وغيرها...خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط، و يجب اكتتاب التصريح الشهري بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض ضريبة في العشرين يوما الأولى للشهر الموالي.

كما يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (أجور)، و الرسم على النشاط المني وكذا الرسم على القيمة المضافة (TVA/TAP/IRG) خلال 20 يوم الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم تحقيق رقم الأعمال فيه، حيث يتم تقديم هذا التصريح إلى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر المكلف بالضريبة ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة.

التصريح السنوي بالأرباح أو النتائج :[1]

ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها مرفقة بالتصريح بالمداخيل و الارباح السنوية المحققة تكون في شكل اكتتاب بالتصريح الإجمالي والنتائج (nG01) قبل أول أفريل من كل سنة ،

ويحتوي هذا التصريح كذلك على ما يلي :

_العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

_ قيمة الأرباح الخاضعة للاقتصاد الضريبي.

_قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلف بالضريبة.

_وثائق الإثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط ومختلف الأعباء والتكاليف.

و تحرر هذه التصريحات على مطبوعات خاصة وترسل إلى الإدارة الجبائية ويجب على مفتش الضرائب أن يسلم وصلا للمكلف بالضريبة بعد الالتزام بها.

❖ **التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:**

في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك لمفتش الضرائب خلال (10 أيام) ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط. وفي حالة التنازل يتم اكتتاب تصريح بالتنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين ، أما في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيد التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة في أجل (06) اشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة.[2]

[1] -مخطاري سامي-بن شني يوسف، مرجع سبق ذكره، ص16

[2] المادة 196، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص46

❖ **وضع رقم التعريف الإحصائي :**

رقم التعريف الإحصائي هو رقم يبرز في كل الوثائق المتعلقة بنشاط المكلفين والموجهة إلى الأشخاص والإدارات أو المصالح العمومية المتعامل معها، يهدف إلى تسهيل التسيير الجبائي لملفات هؤلاء المكلفين. و يؤدي عدم الالتزام بوضع هذا الرقم أو التصريح بمعلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من حقوقهم في تسليم شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة او الاستفادة من تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم.[1]

ثانيا / الواجبات المحاسبية :

أوجب المشرع الجزائري على كل من يزاول نشاطا تجاريا إمساك الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري وهي دفتر اليومية، حفظ الدفاتر المحاسبية، وسندات المراسلات.[2]

❖ **دفتر اليومية :**

عبارة عن دفتر مرقم ومختوم من قبل القاضي لدى المحكمة المختصة اقليميا، تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتواريخ متتابعة، حيث أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية ويسجل فيه يوما بيوم عمليات نشاط المؤسسة بانتظام ومن دون ترك فراغ أو شطب، إضافة إلى إرفاق المستندات الخاصة بإثبات مختلف العمليات.

❖ **دفتر الجرد :**

يجب على التجار القيام بجرد عناصر الأصول مرة على الأقل خلال السنة ، حيث تنص المادة 10 من القانون التجاري على أنه: "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب الخسائر والأرباح بدفاتر الجرد".

❖ **حفظ الدفاتر وسندات المراسلات:**[3]

تلزم المادة 64 من ق.ا.ج المكلف على الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها إضافة إلى السندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة 10 سنوات . و طبقا للمادة 12 من ق.ت فإنه يجب الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها، كما أن أي إخلال بهذه الشروط السابقة الذكر يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل المراقب وبالتالي فإن المكلف يعتبر مخالفا في اداء واجباته المحاسبية.

[1]-لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر في شعبة العلوم الاقتصادية تخصص- محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر ، 2011/2010، ص03

[2]-بوزيد خديجة، مرجع سبق ذكره، ص16

[3]-المادة 64 من قانون الاجراءات الجبائية، معدلة ضمن قانون المالية 2011، مرجع سبق ذكره ، ص25

المطلب الثالث : حقوق المكلفين بالضريبة

نتيجة التزام المكلفين بالضريبة بالواجبات السابقة الذكر، منح المشرع الجبائي لهم مجموعة من الحقوق منها ما هو متعلق بإجراءات التحقيق، ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

أولا/الحقوق المتعلقة باجراءات التحقيق:

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق يتوجب على المراقبين احترامها ،كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه. ومن أهم هذه الحقوق ما يلي :

❖ **حق الإعلام المسبق واجل التحضير :**

لا يمكن الشروع في اجراء أي تحقيق دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، حيث يجب إعلام المكلف مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال الإشعار بالتحقيق، الذي يرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلفين بالضريبة، والذي ينص على حقوقه و واجباته، على أن يستفيد المكلف من مدة التحضير قدرها (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي، و (15) يوم بالنسبة للتحقيق المحاسبي المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، ابتداءا من تاريخ استلام الإشعار الذي يجب ان يبين القاب واسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة الفترة التي يتم فيها التحقيق وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها.[1]

❖ **الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار :**

يحق للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة و مناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عمليات التحقيق عند إرسال الإشعار بإعادة التقويم.

❖ **عدم تجديد التحقيق المحاسبي :**[2]

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة الخاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فان الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب والرسوم بنفس المادة.

❖ **تحديد مدة التحقيق :**

لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالها المحددة كما هو موضح في الجدول التالي:

[1]-قانون الاجراءات الجبائية، المادة 20 الفقرة 4 والمادة 20 مكرر الفقرة 1 والمادة 21 الفقرة 3 ، مرجع سبق ذكره ، ص10-14

[2]-نوي نجاة ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في شعبة العلوم الاقتصادية-تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ، 2003 /2004 ، ص 52

الجدول رقم (I– 2): اجال فترة الرقابة الجبائية للتحقيق في المحاسبة بعين المكان

طبيعة النشاط	رقم الاعمال المحقق في كل سنة مالية دج	فترة الرقابة
مؤسسات	1.000.000 >	3 اشهر
تادية الخدمات	1.000.000<رقم الاعمال<5.000.000	6 اشهر
	5.000.000<	9 اشهر
المؤسسات	2.000.000>	3 اشهر
الاخرى	2.000.000<رقم الاعمال<10.000.000	6 اشهر
	10.000.000<	9 اشهر

المصدر: اعتمادا على المادة 20 من الفقرة5، قانون الاجراءات الجبائية،مرجع سبق ذكره،ص11

أما في حالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق فوق سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلا في حالة اكتشاف طرق ومناورات تدليسية.

ثانيا/الحقوق المتعلقة بإعادة التقويم :[1]

تتمثل الحقوق المرتبطة بممارسة إعادة التقويم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق والحق في الرد أو الطعن.

- **التبليغ بإعادة التقويم :** يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق ان تبلغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك حتى في حالة غياب التقويمات، و يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بما فيه الكفاية ومحللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهم طريقة إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة المطبقة عليه ليتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته.
- **حق الرد والطعن :** يعد الحق في الرد او الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه، إذا تبين أنه قد أخضع بباطل لإعادة التقييم او تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي ويمكن أن يتم الطعن على 3 مستويات :

[1] -نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص54

أ-الطعن الإداري :

يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى مدير البحث والمراجعات أو مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي أو رئيس البحث أو المراجعات كل حسب اختصاصه للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها، ويقوم كل منهم بدراسة الشكاوى في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

ب- الطعن النزاعي :

يعتبر هذا النوع من الطعن ضمانا لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة ، حيث يتمتع المكلف بأجل ينقضي حتى آخر ديسمبر من السنة التي وضعت فيها جداول التسوية للتحصيل لتقديمه ، ويمكن للمكلف أن يلتمس حقه وفق تحصيل الضريبة على 3 مستويات كما يلي :

_ لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الدائرة وتكون مختصة عندما لا يتعدى مبلغ الضريبة 500.000 دج او يساويها.

_ لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الولاية ، وتكون مختصة عندما يزيد مبلغ الضريبة عن 500.000دج ويساوي أو يقل عن 2.000.000دج.

_لجنة الطعن المركزية في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وتختص عندما يتجاوز مبلغ الضريبة 2.000.000 دج

ج- الطعن الولائي :

نصت المادة 38 من قانون المالية 2008 على احداث لجان للطعن الولائي من أجل البحث في الطعون المقدمة من طرف المكلفين التابعين لمديرية كبريات الشركات ، وبذلك يمكن للمكلف أن يقدم طعنا أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب والرسوم المتنازعة حولها وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية.

المبحث الثالث: الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر

لقد حدد القانون الجبائي لهيكلة عملية الرقابة الجبائية حتى تمارس بطريقة منظمة وجيدة، اطارا تنظيميا يوضح مجمل الهياكل و الاجهزة المخول لها قانونيا للقيام بذلك. ،وتعزيزا لذلك فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لا بد من الاستناد اليها لأداء مهامهم الرقابية.

المطلب الأول : الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

لتحقيق اهداف الرقابة الجبائية، كان لزاما اعداد مخطط هيكلي منظم و محكم يسمح بتناسق وتكامل مختلف هياكل الرقابة الجبائية لكي يتم تنفيذ برامج التحقيق الجبائي، والمتمثلة في مديرية البحث والمراجعات و كذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و مفتشيات الضرائب.

اولا/ مديرية البحث والمراجعات :[1]

أ-التعريف : نشأت مديرية البحث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 982/ 88 الصادر في جويلية 1998، 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 1998 ، تنحصر مهامها في تحديد اختيار برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية وهي كذلك مكلفة بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة والمصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي ،و لكي تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام إلى 4 مديريات فرعية وهي : نيابة مديرية البرمجة / نيابة مديرية الرقابة الجبائية/ نيابة مديرية الإجراءات الجبائية / نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات المحاسبية.

ب - مهام مديرية البحث والمراجعات :

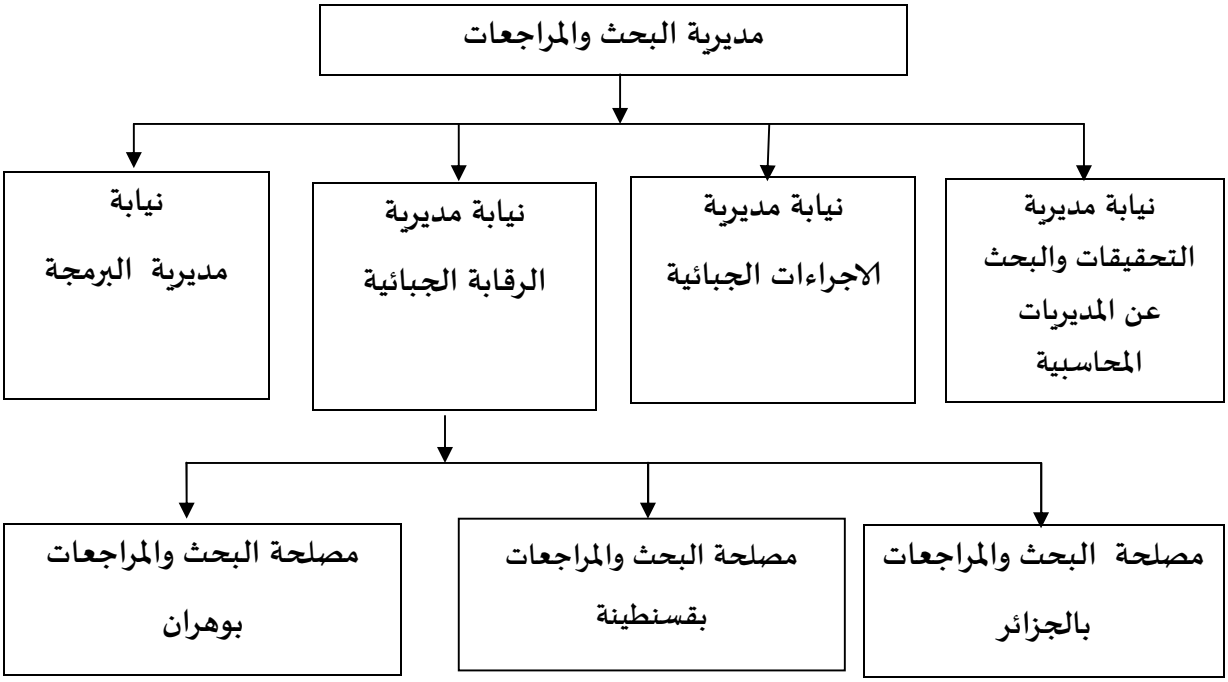
تسند لمديرية البحث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للاربع سنوات الاخيرة محل التحقيق ، على ان يتجاوز 4.000.000دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، ورقم الأعمال. 000 . 000. 10.دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية. ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية المساهمة في بلوغ اهدافها الرئيسية ومن بينها:

- ❖ رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن باجراء تقييمات دورية لاداء المصالح الجبائية.
- ❖ تحسين نوعية الرقابة الجبائية وجعلها اكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العمومية والمكلف.
- ❖ الاولوية في برمجة الملفات ذات المداخيل الضخمة التي تكشف العمليات الكبرى للتهرب الضريبي.

[1] -Bulletin des services fiscaux , DGI, n°19, Alger Print , 2000 , page 74-78 .

ج-الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث و المراجعات

الشكل رقم (I–2): الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث و المراجعات



المصدر:قرار وزاري مشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009،الجريدة الرسمية،العدد20،الصادرة بتاريخ 2009/03/29،ص19

ثانيا/المديرية الولائية للضرائب:[1]

أ-التعريف: إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي، فان المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، حيث تتكفل مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك عبر اقليمها، إذ تعد الهيئة المتخصصة بذلك في الاقليم، لذا تستند إليها تنفيذ برامج التحقيق.

إن المديرية الولائية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات التي تكون في اقليم الولاية ، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى ،أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد أوكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يقل رقم أعمالهم عن 4.000.000دج ، وباقي المؤسسات الاخرى التي رقم اعمالها اقل من1.000.000دج.

[1]-سليمان عتير، دور الرقابة تحسن جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شادة الماجستر في شعبة العلوم قتصادية-تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، بسكرة، الجزائر، 2011 /2012 ، ص4

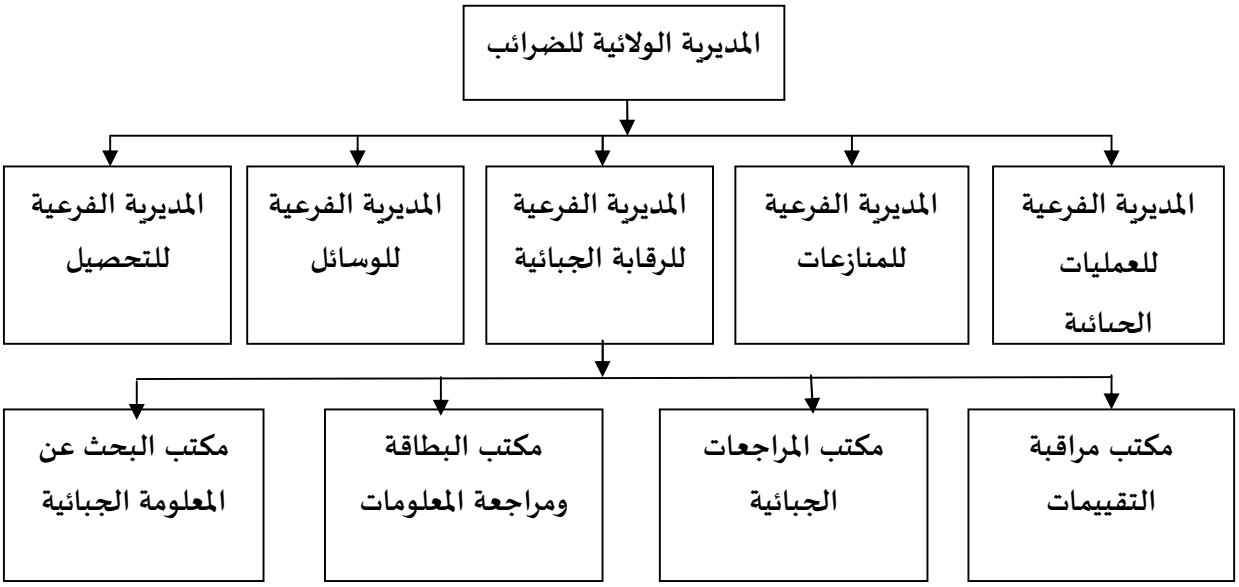
ب-مهام المديرية الولائية للضرائب :

ان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة في هذا الإطار بما يلي :

- ❖ البرمجة والتحقيق والتحري في كل ملف جبائي للمكلفين في حدود الولاية.
- ❖ دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة الفعالة.
- ❖ السهر على تحصيل الضرائب والرسوم وكذا وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.
- ❖ بحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبيين وايجاد حلول واقتراحات جذرية لهذا الإشكال.
- ❖ تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

ج-الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:

الشكل رقم(I–3) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر:قرار وزاري مشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009،نفس المرجع، ص19

ثالثا/ مفتشيات الضرائب [1]

أ- التعريف: تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي المتعلق بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات واصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.

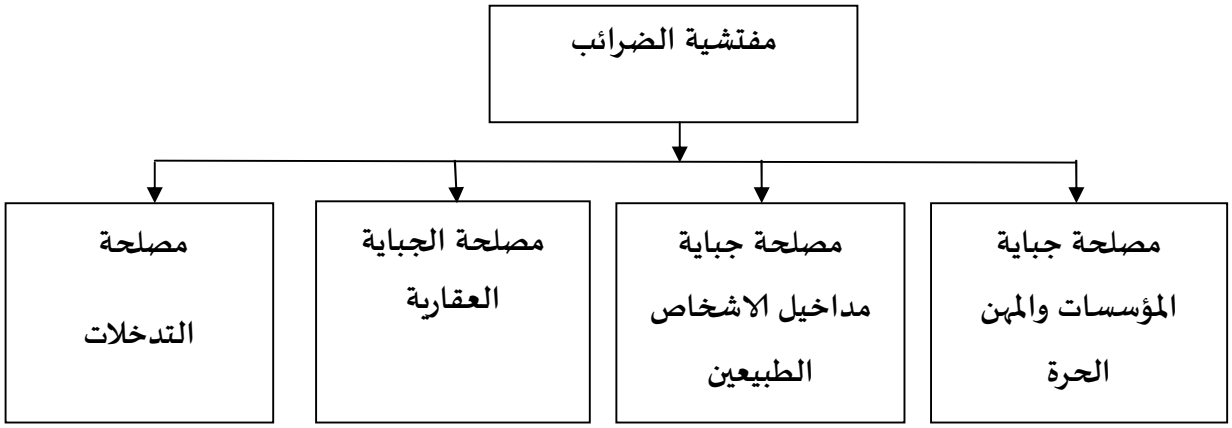
ب-مهام مفتشيات الضرائب :

تقوم مفتشية الضرائب بما يلي :

- ❖ مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية.
- ❖ المتابعة والمراقبة المستمرة لثغرات الملفات الجبائية التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى .
- ❖ تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديده للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرح به.
- ❖ تسجيل المنازعات والطعون ، وتقديم الحلول المناسبة.

ج-الهيكل التنظيمي العام لمفتشيات الضرائب:

الشكل رقم (I–4) :الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر:مخطاري سامية-بن شني يوسف،مرجع سبق ذكره،ص23

[1]-سليمان عتير، مرجع سبق ذكره ، ص44

المطلب الثاني: الهيئات المختصة حديثا بالرقابة الجبائية.

بهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت المديرية العامة للضرائب بانشاء هياكل تنظيمية ادارية جديدة ابتداءا من 2002 م وهي :

اولا/ مديرية كبريات المؤسسات:[1]

أ-تعريف: أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 وقد بدأت المديرية مشروعها في سنة2002 ،واكتمل هذا المشروع في سنة 2005، وباشرت عملها في سنة 2006، و لها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية و المنازعات، أما المكلفين بالضريبة و الخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات و الشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري 10.000.000دج ، ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة و الممثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية ، وكذا ضمان أكبر حصيلة ضريبية و الحد من التهرب الضريبي وهذا عن طريق متابعتها المستمرة و الدقيقة للملفات الجبائي و امتلاكها لخيرة الإطارات .

ب - مهام مديرية كبريات المؤسسات:

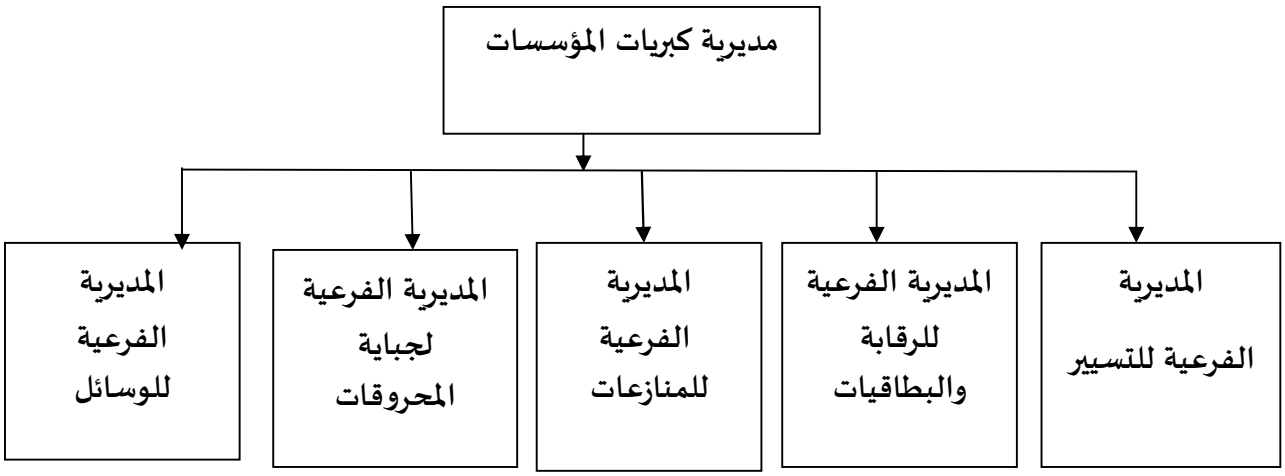
تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها، بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والجماعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني، ومهما كان محل مؤسستها الرئيسية أو مديرياتها الفعلية أو مقرها، ويمكن حصر مهامها في الحالات التالية:

- ❖ المسك و المتابعة المستمرة و الدقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها .
- ❖ البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر وتبويبها بغرض استغلالها ومراقبة التصريحات.
- ❖ التحقيق في الشكاوي والتظلمات وتعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

[1]-لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص30

ج_الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات:

الشكل رقم(I–5) : الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر:الجمعي سلامة-اسماء كرايمية،مرجع سبق ذكره،ص45

ثانيا /مراكز الضرائب:[1]

أ-تعريف : هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي والمرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، ويتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعيين للنظام الحقيقي، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج بالاضافة إلى المهن الحرة، ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته .

ب_مهام مراكز الضرائب:

_التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.

_في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي الى عملية التدقيق المعمق.

_اعداد وانجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.

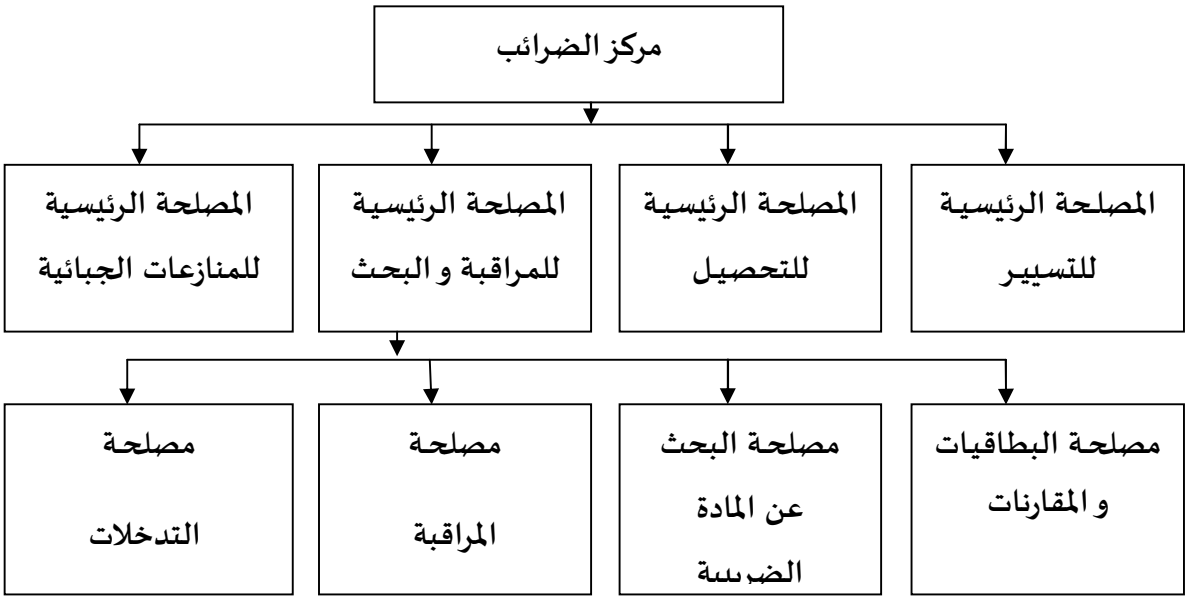
_التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة و التي تحت سلطتها [2].

[1]-نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص43

[2]-المواد من 90 الى 94 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 ، تنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية و صلاحياتها ، الصادر بالجريدة الرسمية، العدد 20، الصادرة في 2009/03/29، ص 21

ج - الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب :

الشكل رقم (I–6): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 33 فيفري 3009 ، مصدر سبق ذكره ، ص 20

ثالثا/المراكز الجوارية للضرائب : 1

أ- تعريف: من المصالح المستحدثة في النظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب، وهي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر. فهي تتابع ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى اقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفيسة ، الكحول، التبغ، وكذا الجباية المحلية الفلاحية.

ب - مهام المراكز الجوارية للضرائب : [1]

_تختص المراكز الجوارية للضرائب في مجال الوعاء و التحصيل و الرقابة و المنازعات بكل الضرائب و الرسوم المستحقة على هذا الصنف من المكلفين بالضريبة، وتنظم المراكز الجوارية للضرائب مثل مركز الضرائب.

_تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها .

_ تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها لتراقب التصريحات وتنظم التدخلات.

_تدرس الشكاوى وتعالجها .

[1]-المواد من 102الى 118 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص22-24

المطلب الثالث : الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لأداء مهام الرقابة الجبائية على أكمل وجه ، وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية لتمارس مهامها بفعالية. كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم اتجاه الإدارة الجبائية واتجاه المكلفين بالضريبة.

اولا/الاعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

❖ **نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية :**

هو المسؤول عن اعداد برنامج التحقيقات في أحسن الظروف الممكنة، وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي ، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين ، حيث يحرص على إجراء التحقيق وفقا للقانون ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق. بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة ، وتقديم الملاحظات حول عمليات التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ النهائي.

❖ **رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات :** [1]

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن 6سنوات كمحقق جبائي،و يكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقته ومناقشتها، وبصفة عامة يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين لضمان السير الحسن للأعمال و التنفيذ الفعال لبرنامج التحقيق.

❖ **الأعوان المحققين :** [2]

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين لرتبة مفتش ضرائب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي "لا يمكن اجراء المراجعات في المحاسبة الا من طرف اعوان الادارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الاقل" .

[1] سايح زوبيدة، فعالية التحصيل الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ليسانس في شعبة العلوم التجارية- تخصص محاسبة و مالية، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ،الجزائر، 2010-2011، ص 20

[2] -قانون الاجراءات الجبائية ، المادة 20 الفقرة02 من المعدلة بموجب ق.م سنة 2019 ، مرجع سبق ذكره ، ص 10

ثانيا /مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية: [1]

عند ممارسة أعوان الضرائب لمهامهم المتعلقة بالرقابة الجبائية، يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة التي وضعها المشرع الجبائي بعدة التزامات مرتبطة بصفتهم كممثلين للدولة نذكر منها:

- ❖ الالتزام بالنزاهة و السر المهني و احترام النظام الداخلي للادارة.
- ❖ تأدية الخدمة بكل استقلالية و حيادية اتجاه المكلفين بالضريبة.
- ❖ تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا.
- ❖ تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة.

_كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات نوجزها في مايلي:[2]

1-المسؤولية المدنية : يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية ، عند إلحاق الضرر بالغير نتيجة لخطأ أو عدم الإنتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته، وهذا بمقتضى أحكام المادة 339 من القانون المدني الجزائري و التي تنص " لا يكون كل عون عمومي مسؤولا شخصيا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذا لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري".

2- المسؤولية الجنائية: يمكن إعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بإرتكاب جناية أو جنحة يعاقب عليها قانون العقوبات، و يلغي الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آليا الإجراء التأديبي. ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها : التعسف في استعمال المنصب، استغلال النفوذ ، الرشوة ، اختلاس الأموال ، تزوير وثائق.. .الخ.

3-المسؤولية التأديبية: يعتبر الموظف الذي يقوم بإرتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات التي حددها القانون حسب درجة الخطأ المرتكب والتي تكون اما : التنبيه، الإنذار الكتابي ،التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل في الرتبة ، النقل الإجباري إلى غاية التسريح.

[1]-دليل اخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب، ص7-8

[2]-دليل اخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره ، ص22

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال الفصل الاول ان الرقابة الجبائية هي وسيلة قانونية تستخدمها الادارة الجبائية للتاكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والعمل على كشف الاخطاء المسجلة فيها لتصحيحها وتقويمها، وذلك باعتبار ان النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي خاضع للرقابة حيث تاخذ الرقابة الجبائية اشكالا متتابعة ومتكاملة بدءا من الرقابة الشاملة وصولا الى الرقابة المعمقة ، وكل هذا لتحقيق اهداف ادارية ، اقتصادية ومالية واجتماعية مختلفة .

وبهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف بالضريبة والادارة الجبائية، عمد المشرع الجزائري الى وضع جملة من الاطر القانونية لتنظيم هذه العلاقة والتي تتمثل في الحقوق و الصلاحيات التي بحوزة الادارة الجبائية لممارسة مهامها الرقابية، بالاضافة الى مجموعة من الواجبات التي يلتزم بها المكلف بالضريبة مقابل تمتعه بحقوق وضمانات لحمايته من أي تعسف تمارسه الادراة الجبائية، كما عمل المشرع على توفير اطار تنظيمي للرقابة الجبائية من خلال انشائه لمجموعة من الهياكل الجبائية.

ان من الاهداف الاساسية للرقابة الجبائية هو توضيح ما على المكلف بالضريبة من مستحقات للادارة الضريبية و مساهمتها في زيادة الجباية الضريبية عن طريق اكتشاف بوادر التهرب والغش الضريبي للحد منه أي هناك علاقة وطيدة بين الرقابة الجبائية والحصيلة الضريبية وهذا ما سنتطرق اليه في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

مساهمة الرقابة الجبائية

في التحصيل الضريبي

تمهيد:

تعتبر الضريبة مصدرا هاما من مصادر تمويل الخزينة العمومية ، ولهذا يجب تحصيلها وعدم ترك المجال للمكلفين بها لاتباع و سلك كل اساليب التهرب والاحتيال و استغلال الثغرات القانونية الجبائية ، ولهذا وجب تفعيل الرقابة الجبائية لكبح مثل هذه الممارسات التي تؤثر مباشرة على التحصيل الضريبي وتستنزف الخزينة العمومية باعتبار الضرائب اكبر مورد لها، وللتعرف اكثر على اسهامات الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي فقد تم تقسيم هذا الفصل الى المباحث التالية:

- **المبحث الاول:** مدخل الى التحصيل الضريبي.
- **المبحث الثاني:** فعالية اليات الرقابة الجبائية في كشف من التهرب الضريبي.
- **المبحث الثالث:** اسهامات الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي.

المبحث الاول: مدخل الى التحصيل الضريبي

يعد تحصيل الموارد المالية لتغطية النفقات العامة للدولة ، هدفا كلاسيكيا لأي نظام جبائي، بالرغم من تغيير مفهومها بحيث أصبح لها دور على مستوى السياسة الاقتصادية والتوجيه الاقتصادي ، فإن الهدف المالي المباشر ظل عنصرا رئيسيا في السياسة الجبائية للدول النامية، لعدم تمكنها من إنشاء نظام فعال لتشغيل الموارد المعطلة و ضمان موارد مالية أكثر، وسنتعرف في هذا الفصل على التحصيل الضربيبي اكثر من خلال تعريفه وتقديم اهم قواعده وكذا طرق التحصيل الضريبي وضماناته والاجراءات المتبعة في عملية التحصيل.

المطلب الاول: ماهية التحصيل الضريبي

اولا نتعرف على مفهوم التحصيل الضريبي و من ثم قواعده .

اولا/مفهوم التحصيل الضريبي:

تعددت التعاريف بشان التحصيل الضريبي نذكر منها:

_هو مجموع العمليات التي تقوم بها الادارة المالية في سبيل وضع القوانين و الانظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي ايصال حاصلات الضرائب الى خزينة الدولة، ويتم الدفع نقدا او عن طريق البنك او حوالة بريدية.[1]

_ التحصيل الضريبي يعني مجموع العمليات التي تقوم بها الادارة الضريبية التي تستهدف نقل الضريبة من ذمة المكلف الى الخزينة العمومية من اجل استيفاء حقها على أساس الواقعة المنشاة لها.بعد اختيار المادة الخاضعة للضريبة، ثم تقديرها وحساب مبلغها، لنصل الى اخر عملية وهي تحصيل الضريبة، والتي تعبر عن مجموع العمليات التي تستهدف تحويل قيمة الضريبة وانتقال العنصر المالي من المكلف بالضريبة الى الدولة.[2]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن اعطاء تعريف شامل للتحصيل الضريبي على انه مجموعة من الاجراءات الادارية والتقنية، التي يتم بواسطتها يتم تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بها الى ملكية الخزينة العمومية طبقا لقواعد قانونية منشاة لها.[3]

ثانيا/قواعد التحصيل الضريبي:

1-الفعل المولد للضريبة: الفعل المولد للضريبة تحدده نصوص التشريع الجبائي ، و يعني المناسبة أو السلوك الموجب المؤدي إلى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الإدارة الجبائية على حساب المكلف. وحدد التشريع الجبائي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة و ملف إذا توفرت فيه شروط الخضوع

[1]- عبد الحميد- محمد القاضي ، مبادئ المالية العامة- الاقتصاد العام- ، دار الجامعة المصرية، 1984، مصر، ص123

[2]-مخطاري سامية، بن شني يوسف، مرجع سبق ذكره، ص32

[3]اسماء كرايمية، الجمعي سلامة، مرجع سبق ذكره ، ص14

للضريبة ، إذن الفعل المولد للضريبة يختلف باختلاف نوع و طبيعة الضريبة. فالضرائب المباشرة مثلا، نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي تلزم بموجب دخول القيم المنقولة، اي الفعل المولد لهذه الضريبة يتمثل في توزيع إيرادات القيم الخاضعة للضريبة و وضعه تحت تصرف مستحقيه ، أما الضرائب الغير مباشرة، فيعتبر مرور السلعة للحدود الإقليمية للدولة هو الفعل المولد للضريبة بالنسبة للاستيراد أو التصدير.

2-قاعدة الملائمة: أي ضرورة وجود ملائمة في إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها وإمكانية تقسيطها أو تأجيلها ، لتسيير الاحتكاك المباشر مع المكلف وجعل التحصيل اقل مشقة وصعوبة ، ويتجلى ذلك في النظام الضريبي الجزائري من خلال الضرائب على الأجور والمرتبات التي تقتطع من الأجر في آخر الشهر بعد دفع المرتب وهو الوقت المناسب للموظفين.[1]

3-قاعدة الاقتصاد : وتقوم على أساس أن تكون هناك جدوى من تحصيل الضريبة ، فتكون تكلفة تحصيلها أقل ما يمكن ، اي يجب تخفيض تكلفة الجباية وتسهيل الإجراءات وعدم تعقيدها ، والبحث عن الضرائب الأكثر منفعة أو إيراداً من غيرها. فالهدف هو ان تكون نفقات التحصيل اقل ما يمكن لكي تكون الحصيلة الجبائية وحقوق الخزينة العمومية اكبر ما يمكن وذلك للاستفادة منها اكثر.

المطلب الثاني: طرق التحصيل الضريبي وضماناته

تتبع إدارة الجباية طرق مختلفة لتحصيل الضريبة، بحيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق الاقتصاد في النفقات الجبائية والملائمة في تحديد مواعيد استحقاقها، وهذا وفق ضمانات تسمح لكلا الطرفين المكلف والادارة الضريبية بتفعيل عملية التحصيل الضريبي في كل الحالات.

اولا/طرق التحصيل الضريبي:

طرح الفكر المالي أساليب متعددة لتحصيل الضرائب ، وجاء هذا الاختلاف في هذه الأساليب بسبب ان كل اسلوب معين في التحصيل يعتمد على نوع الضريبة بالدرجة الاولى ، وعليه نميز في تحصيل الضريبة طريقتين:

1_التحصيل الودي للضريبة (الطريقة العادية):

هذه الطريقة هي الأصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين الى صناديق الخزينة العمومية،بحيث انه في هذه

الحالة يلتزم المكلف بدفع ما عليه من المبالغ المستحقة وفق العديد من الطرق والتقنيات يمكن حصرها في:

[1]-عبد الحميد، محمد القاضي ، مرجع سبق ذكره ، ص126

1_1_التوريد المباشر:[1]

وذلك ان يقوم المكلف بتزويد قيمة الضريبة الى الجهات الضريبة طواعية ومن تلقاء نفسه. وحسب هذه الطريقة يتم الدفع مباشرة من طرف المكلف،حيث بعد ان يتم تحديد دين الضريبة، تخطر الإدارة الجبائية المكلف بميعاد الدفع والإجراءات التي يجب اتباعها لتوريد قيمة الضريبة الى الجهة المختصة في الميعاد المذكور. وهذا هو الأصل طالما ان المكلف يقوم بتقديم تصريحاته الى الإدارة الضريبية ما لم يكن هناك تدليس وتضليل بخصوص هذه التصريحات، وقد تأخذ هذه الطريقة عدة اشكال اهمها:

- ❖ دفع قيمة الضريبة دفعة واحدة او بعدة دفعات وفقا للنص القانوني الخاص بذلك.
- ❖ دفع الدين الضريبي بشراء "طوابع الدمغة" او"أوراق الدمغة" وذلك يكون في صورة شراء طوابع مدفوعة.

1_2_التوريد عن طريق الأقساط المقدمة:[2]

في سبيل تخفيف العبئ الضريبي على المكلفين بها، تلجا السلطات الضريبية الى وضع تقنية الأقساط، فقد يكون لدى دافع الضريبة تاهيلا وخبرة كافية تمكنه من تقدير الضريبة التي سيتحمل عبئها في موعد استحقاقها، وفي هذه الحالة يقوم المكلف بدفع مسبق لاقساط مبلغ الضريبة، قد تكون أقساط شهرية او ثلاثية او سداسية، حيث بموجبها يلتزم المكلف بدفعها في الاجال محددة.، وفي نهاية السنة تقوم الإدارة الضريبة بتسوية حساب الضريبة ومطالبة دافعها بدفع بقية المبلغ اذا كانت الضريبة المستحقة اكبر من مقدار المبلغ المدفوع مسبقا كاقساط ،كما قد تقوم الإدارة الضريبية برد المبلغ الفائض اذا كانت الأقساط المدفوعة فعلا اكبر من مقدار الضريبة المستحقة. واخيرا قد تقوم الإدارة الضريبية بترحيل المبلغ الفائض لحساب الضريبة للسنة القادمة. وتجدر الإشارة الى ان المشرع الجزائري قد اخذ بهذه التقنية في العديد من الضرائب المفروضة على غرار الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات التي تدفع حسب المادة 164 من قانون الإجراءات الجبائية في الاجال التالية من السنة التي تم فيها تحقيق الأرباح:

- ❖ التسبيق الأول في 20مارس.
- ❖ التسبيق الثاني في 20جوان.
- ❖ التسبيق الثالث20نوفمبر.

_ومن محاسن هذا الأسلوب في جباية الضريبة انه يضمن تدفق إيرادات متجددة الى خزينة الدولة و بصورة مستمرة خلال السنة، ويسد حاجات الدولة من الموارد المالية على مدار السنة وليس في نهاية السنة المالية فقط. كما ان أسلوب الدفع بالاقساط يخفف من تاثير الضريبة على دافعها وتصبح مسالة الدفع امرا سهلا وميسورا. يضاف الى ذلك ان هذا الأسلوب في التحصيل يضعف احتمال اللجوء الى الغش و التهرب الضريبي.

[1]- مخطاري سامية-بن شني يوسف، مرجع سبق ذكره، ص34

[2]- قانون الاجراءات الجبائية، المادة 164 معدلة بموجب المادة 63 من ق.م لسنة 2020،مرجع سبق ذكره ص46..

1_3_طريقة الاقتطاع من المصدر:[1]

تعتبر من اهم طرق تحصيل الضرائب، حيث تلجا الادارة الجبائية بصدد تحصيل الضريبة الى طريقة الاقتطاع من المصدر (الحجز من المنبع) التي تتميز عن غيرها من طرق الجباية من ناحية لجوء الادارة الجبائية الى تطبيقها في اللحظة التي يحصل فيها المكلف بالضريبة على الدخل، الامر الذي يؤدي الى تزويد الدولة تباعا بحصيلة ضريبية مستمرة. وتنطوي هذه الطريقة على دفع الضرائب من طرف شخص اخر (طرف ثالث) غير المكلف القانوني بها، فيقوم بحجز قيمة الضريبة المستحقة ويوردها الى الخزينة العمومية تلقائيا،.وتعتبر من اهم طرق تحصيل الضرائب، حيث تنعدم فرص التهرب الضريبي من قبل المكلف وهي من اكثر طرق الجباية ملائمة للخزينة العمومية وتتميز هذه الطريقة من طرق التحصيل ب:[2]

- ❖ سهولة وسرعة التحصيل فالممول لا يشعر بوقوع الضريبة وفي اغلب الاحيان يجهل مقدارها.
- ❖ استحالة التهرب الضريبي حيث تحصل قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة.
- ❖ انخفاض النفقات الجبائية في ظل هذه الطريقة خاصة وان الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة لا يتقاضى في الغالب اجرا نظير ذلك.
- ❖ يضمن هذا الاسلوب تدفق الايرادات للخزينة العمومية بصفة مستمرة على مدار السنة.

2_الطريقة الجبرية (الطريقة الغير عادية):

عند احالة استفاء الادارة الجباية لدين الضريبة من مال المكلف، تلجا الى الطريقة الثانية وهي طريقة التحصيل الاجباري. وفي هذه الحالة فان الادارة الجبائية تقوم بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون وفي بعض الاحيان الاستعانة بالقوة العمومية. هذه الطريقة لها العديد من الاليات والانماط من بينها:

2_1_التنبيه :

قبل البدء في ممارسة المتابعات، تمنح الادارة الجبائية المكلف بالضريبة اجالا قانونية لتسديد الضريبة قبل

دخولها حيز الاستحقاق. حيث يتم فيها ارسال الانذارات الضريبية كمرحلة اولى، ففيها يرسل قابض الضرائب انذارا الى المكلف المسجل في جدول الضرائب، ويبين هذا الانذار المبالغ المطلوب ادائها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل. وفي حالة عدم التسديد وعدم تقديم المكلف لطلب التاجيل القانوني للدفع، يقوم قابض الضرائب بارسال رسالة تذكير للمدين بالضريبة قبل 15 يوما من التبليغ كاول قرار متابعة.

[1]-حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الطبعة الاولى ، مركز الاسكندرية للكتاب، الطبعة الاولى، مصر، 2000 ،ص110-111

[2]-حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص37

2_2_ممارسة المتابعات:[1]

تتم المتابعات على يد اعوان الادارة المعتمدين قانونيا او المحضرين القضائيين بحكم القوة التنفيذية المنوحة لهم من طرف الوزير المكلف بالمالية. وتتمثل اجراءات المتابعة في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع.

- **الغلق المؤقت للمحل المهني:** هذا الاجراء يدخل ضمن الاجراءات الردعية من اجل تفعيل التحصيل الجبري للضريبة، ويتخذ من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية بناءا على تقرير يعده المراقب المتابع، ولا يمكن ان تتجاوز مدة الغلق 6 اشهر اذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي او لم يكتتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في اجل 10 ايام من تاريخ التبليغ يقوم المحضر القضائي او العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.
- **الحجز:** يعتبر الحجز اهم اجراء تنفيذي لتحصيل الضرائب والرسوم، حيث يجوز لقابض الضرائب ان يوجه تنبيها الى المكلف بالضريبة بوجوب التحصيل، وتكون عملية القيام بالحجز بعد يوم من تبيلغ التنبيه. وتوجد عدة اشكال للحجز اهمها : الحجز التنفيذي، الحجز على التحصيل الزراعي، الحجز على الاثاث والمبيعات، الحجز الاسترادادي، الحجز التوقيفي، الحجز العقاري.
- **البيع:** بعد عجز المكلف واستحالة كل اجراءات التحصيل والمتابعة، لا يبقى امام القابض الا خيار وحيد وهو بيع الشيء او الاشياء المحجوزة، و لا يتم بيع هذه الاشياء المحجوز عليها الا بعد موافقة المدير الولائي كتابيا للقابض وكذلك من طرف والي الولاية وكل سلطة تقوم بهذا المهام، وتتم عملية الاشهار بيوم واحد قبل بداية البيع مع تحديد الاشياء المراد بيعها وكذلك اليوم والساعة التي تبدا فيها عملية البيع.

[2]_وفي بعض الاحيان يصل الامر الى الحد الاكراه البدني بالحبس لمدة معينة اذا كانت هناك طرق تدليسية ومخالفات خطيرة للقانون، وقد تتخذ شكل حرمان المكلف بالضريبة من استخراج بعض الوثائق الادارية وممارسة الانشطة التجارية، كما نشير ان قيمة الضريبة المستحقة تعد دينا امتيازيا يجب استفاءه من اموال المدين بها عند انتقال الملكية منه الى اشخاص اخرين (حالة تركة).

ثانيا/ضمانات التحصيل الضريبي: من خلال طرق التحصيل ، يمكننا ان نلمس بشكل واضح ضمانات التحصيل سواءا كانت بالنسبة للمكلف بالضريبة او الخزينة العمومية.

1_بالنسبة للمكلف بالضريبة :

تتضح هذه الضمانات في مدى توفر المبادئ الأساسية للضريبة من ناحية زمنها و وضوحها ويقينها ، اي ان ما فرض على المكلف من ديون جبائية تكون واضحة من حيث وعائها والحدث المنشئ لها وسعرها وقد تم إبلاغه واطلاعه عليها من حيث الوعاء او المادة الخاضعة لها ومن حيث تطبيق الأسعار المفروضة عليها والتعريفات القانونية الخاصة بها و كذا طرق تصفيتها، و اعلامه بالتوقيت المحدد للتحصيل ، وهو ما يجعل المكلف

[1]-مراد مهوبي، "اجراءات تحصيل الضريبة" ، مجلة التواصل في الاقتصاد والادارة والقانون، العدد 39، الصادرة في سبتمبر 2014، ص246

[2]- اسماء كرايمية - الجمعي سلامة، مرجع سبق ذكره، ص19

بالضريبة يكيف وضعيته المالية ومقدرته التكليفية على حسب هذه الالتزامات الضريبية. وبالتالي كل هذه الأمور تعتبر ضمان لدفع المكلف لتسديد ما عليه من ديون والعكس ، حيث كلما كانت هذه الديون غير واضحة وغير مؤكدة لدى المكلف ولم يبلغ باجراءاتها ،كانت بعيدة عن ضمان تسديدها.[1]

2_بالنسبة لادارة الضرائب :

ان المشرع قد احاط الدين الضريبي ببعض الضمانات التي تجعله دينا متميزا باعتبار حق الخزينة دين ممتاز ذو اسبقية على كامل الديون الأخرى وكذا مكانتها في الميزانية العامة السنوية، وهذه الضمانات تتمثل في:[2]

- **حق الامتياز:** اذ يمنح القانوني الضريبي دين الضريبة امتيازا على كافة اموال المكلف ،أي له الاولوية في الاستحقاق قبل غيره من الديون الاخرى ، ولكن هذا بعد استيفاء الديون القضائية.
- **اتباع القاعدة التالية "اجمع ثم استرد"** : أي على الممول ان يقوم بدفع الضريبة اولا بعد ذلك اذا اراد المعارضة فله ذلك، وهذا لكي لا يؤثر ذلك على التزاماته بالدفع، ولكن اذا ثبت له حق بعد ذلك ، فله ان يسترجع ما دفعه دون اية اضافات بمعنى انه لا يطالب ادارة الضرائب بتعويضات.
- **المنازعة :** ان الخلاف حول مقدار الضريبة اوفي صحتها لا يوقف تحصيلها، فالدفع ملزم اولا ثم المعارضة بعد دفع الاستحقاق، وهذا يعني ان مصلحة الضرائب لا تنتظر كما هو الحال في القانون التجاري او المدني الى غاية صدور حكم نهائي ، بل يدفع المكلف الضريبة حتى وان لم يفصل في النزاع الضريبي بعد.
- **استحقاق دين الضريبة عند وفاة الممول :** وهنا ياتي حق امتياز الضريبة التي يكفل لها حق اتباع الاموال في أي يد كانت، بمعنى انه يمكن لمصلحة الضرائب ان تستوفي دينها على الفرد من التركة التي ورثها اولاده، سواء قد تم توزيعها فعلا او لم توزع بعد.
- **لا يمكن مطالبة ادارة الضرائب بالتعويضات :** أي انه بالرغم من ان مصلحة الضرائب تحصل على غرامات تاخيرية من جراء عدم دفع الضريبة في وقت استحقاقها، فانه ما اذا حصل وان دفع الممول اما خطا او اكثر مما يستحق عليه من ضريبة قانونية فيحق له استردادها من غير مطالبة مصلحة الضرائب بتعويضات او اية فوائد اتجاه تلك الاموال.
- **الحجز الاداري :** يمكن لمصلحة الضرائب ان تقوم بالحجز الاداري على اموال المكلف الذي يعجز عن استحقاق الضريبة في اوقاتها المحددة، فهنا يمكن لمصلحة الضرائب ان تحجز على الحسابات البنكية للمكلف، وقد تقوم بالحجز على بعض المنقولات او العقارات حتى تجبره على الوفاء سريعا بدين الدولة. ،او تقوم ببيع تلك المحجوزات من العقار في المزاد العلني استفاءا لدينها.
- **حجز الضرائب من المنبع** : تعتمد الادارة الضريبية على هذه الطريقة في التحصيل لانها تمكنها من الحصول على حقها كاملا دون عناء.

[1]-رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص203--204

[2]-بوزيد خديجة، مرجع سبق ذكره، ص39

❖ **المضايقات الادارية :** حيث تخص القوانين الضريبية احيانا على أمر دوائر السفر و الدوائر الاخرى التي بعدم منح تراخيص السفر او تجديدها للمكلف قبل التاكد من ان طالبها قد سدد ما عليه من الضرائب، وذلك تسهيلا لتحصيل الضرائب وتجنب التهرب من دفعها.

[1]_منح المشرع الجزائري للموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبية حق الاطلاع على الوثائق والاوراق والدفاتر المحاسبية الموجودة لدى المكلف او الغير من اجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة، بل ويجوز للنيابة العامة ان تطلع الادارة الضريبية على ملفات أي دعوى مدنية او جنائية تساعد في تحديد مبلغ الدين.

_واكمالا لكل هذا فقد وضع المشرع ايضا جزاءات جنائية و مدنية على مخالفة التشريعات الضريبية، تكون الغاية منها ضمان حصول الخزانة على حقوقها ومنع تهرب الممولين من دفع ما يستحق عليهم من ضرائب.

المطلب الثالث: اجراءات التحصيل الضريبي

قبل التحدث عن اجراءات سير التحصيل الضريبي لابد أن يكون المكلف على استعداد وقابلية للدفع وكي يكون كذلك لابد أن يصرح بوجود نشاط تجاري يخضعه للضريبة وذلك بامتثاله القوانين الضريبية.

أولا/ تكوين الملف :

يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي يزاولون بها نشاطهم ويتضمن الملف ما يلي:

❖ **بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :** شهادة الميلاد الأصلية ، شهادة الإقامة ، نسخة من عقد الكراء أو الملكية، طلب خطي للوضعية الجبائية ، تقرير المحضر القضائي.

❖ **بالنسبة للأشخاص المعنويين :** شهادة الميلاد الأصلية للمسير و شركائه، هيكل المؤسسة، عقد الكراء أو الملكية، شهادة الإقامة للمسير و شركائه، طلب خطي للوضعية الجبائية، تقرير المحضر القضائي.

ثانيا/إخضاع المكلف لنظام جبائي معين :

هناك نوعين من الأنظمة الجبائية في الجزائر، وهما النظام الحقيقي والنظام الجزافي، يتم اختيار النظام المناسب للمكلف حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها ، إذا كان المكلف عبارة عن شخص معنوي أو مستورد أو بائع جملة فإنه يخضع تلقائيا للنظام الحقيقي ، أما بالنسبة للنشاطات الأخرى فيكون تحديد نظام الإخضاع حسب رقم الأعمال المحقق الذي يكون وفقا لطبيعة النشاط .

[1]- عبد المجيد قدري ، دراسات في علم الضرائب ، دار جريري للنشر و التوزيع ، عمان-الأردن ، 2011 ، ص67

ثالثا/ تحضير الإشعار بالدفع و تحصيل الضرائب:

تقوم مفتشية الضرائب بتحضير وإرسال الإشعار بالدفع للمكلف الذي يقوم بالتوجه إلى القباضة بعد حصوله على هذا الإشعار والذي يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS)، و تقوم مفتشية الضرائب بإرسال هذا الإشعار سنويا في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف المكلف، الذي يقوم بملأ وثيقة تسمى (G01) وإعادتها قبل 01/ 04 من السنة التي تتم فيها تحقيق الدخل ، وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم مفتشية الضرائب بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى (Prematrice) مدون عليها الاسم واللقب والرقم الجبائي ومبلغ الدخل والغرامة والعنوان ثم تبعث المفتشية وثيقة (G01) إلى المركز الميكانوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه وحساب الضريبة على وثيقة تسمى الإشعار بالدفع. وعند وصول الإشعار بالدفع إلى قباضة الضرائب، تقوم بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يكون المكلف قادرا على الدفع بالطرق الاتية:

- **الدفع نقدا :** وفيها يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل الاستلام (Quittance) وتكون مختومة بطابع القباضة والتي تثبت الدفع المادي للمكلف وتتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية :

الرقم الجبائي، مبلغ غرامة التأخر، نوع الضريبة المدفوعة.

- **الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي :** وفيها يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام الذي يثبت استلام أمين الصندوق لشيك بمبلغ الضريبة، هذا الوصل يكون مختوم بطابع القباضة، ثم يقوم بإرسال الشيكات إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى (H10) التي تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي.

المبحث الثاني: تفعيل اليات الرقابة الجبائية في كشف التهرب الضريبي

تعد مكافحة التهرب الضريبي من اولويات الادارة الضريبية و من اهم اهتمامات السياسة الجبائية اثناء فترة الاصلاح الجبائي ، وذلك نظرا لما تخلفه من اثار سلبية على الاقتصاد الوطني، ، وسنتطرق في هذا المبحث الى تعريف التهرب الضريبي وانواعه، اضافة الى مظاهره و اثاره، وكذلك تفعيل اليات الرقابة الجبائية.

المطلب الاول:تعريف التهرب الضريبي وانواعه

التهرب الضريبي ظاهرة تصعب من قدرة الدولة على تغطية نفقاتها والقيام بواجباتها نتيجة فقدانها لموارد مالية هامة، وهي تتخذ اشكالا وانواع معينة.

اولا/تعريف التهرب الضريبي:

يمكن تعريف التهرب الضريبي على انه مجموع السلوكيات الرامية الى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع، فاذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل في اطار التهرب المشروع ، واذا كان باستخدام وسائل غير مشروعة فيدخل ذلك في اطار الغش الضريبي.[1]

_يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات الغير قانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، او استغلال الثغرات الموجودة في القانون الجبائي من اجل التخلص من العبئ الضريبي بجميع الوسائل والاشكال سواء تعلق الامر بالعمليات المحاسبية او الحركات المادية ، وذلك بكل او جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها ، و تحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية.[2]

_وبصفة عامة يمكن القول انه محاولة المكلف التخلص من التزاماته الضريبية باتباع اساليب مخالفة للقانون ومتصفة بطابع الغش ، اي هو سلوك اجرامي مقصود ومتعمد يقوم به المكلف الذي يقرر مخالفة القانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة وعليه فان التهرب الضريبي هو جزء من عدم الانتظام الضريبي.

ثانيا/أنواع التهرب الضريبي:

قد تكون اسباب التهرب الضريبي ناتجة عن سلوك المكلف نفسه اوقد تكون نتيجة وجود ثغرات في القانون الجبائي او تهرب ينظمه التشريع الجبائي،غير ان انواع التهرب الضريبي قد تكون اما مشروعة او غير مشروعة

1_التهرب المشروع :

ويسمى كذلك بالتجنب الضريبي ، وهو الذي لا جرم فيه ، فهو يعني تخلص المكلف بالضريبة من دفعها كلها او جزء منها دون مخالفة القانون ولا تعرضه الى عقوبات جبائية ، وهذا نتيجة استفادته من بعض الثغرات

[1]-رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص216

[2]حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص39

الموجودة في التشريع الضريبي او بابتعاده عن مواطن التكليف التي تنشئ الواقعة الخاضعة للضريبة ، كانتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة عن المنصوص عنها في القانون الضريبي، او امتناع المكلف عن استهلاك السلع او الخدمات الخاضعة للضريبة او الامتناع عن استيراد السلع التي تفرض رسوم جمركية عليها..الخ.

2_**التهرب الغير مشروع :**[1]

وهو غش ضريبي مقصود، و تهرب متعمد من طرف المكلف من دفع الضريبة كلها او جزء منها للدولة بمخالفته الصريحة والمتعمدة لاحكام القانون الضريبي . حيث يسعى المكلف جاهدا مستعينا بكافة الوسائل المتيسرة لديه للتهرب من الضريبة المفروضة عليه، كامتناعه عن تقديم التصريح بمداخيله او تقديم تصريحات ناقصة او كاذبة، او اعداد قيود وتسجيلات محاسبية مزيفة.

_ ولتحقيق التهرب الغير مشروع يجب توفر شرطين :

- **الركن المعنوي :** ونعني به توفر النية السيئة اثناء ارتكاب الفعل من طرف المكلف بالضريبة و القصد في مخالفة القانون، وان تكون المخالفة متعمدة و عن وعي، ومن مهمة ادارة الضرائب اظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الاثبات . وهناك حالات لا تحتاج فيها ادارة الضرائب الى اثبات سوء نية المكلف لادانته، كحالة الاعمال التدليسية التي يكون القانون الضريبي قد حددها كعدم مسك المحاسبة، او ان يكون المسك مخالفا للاحكام و القوانين المعمول بها، او تسجيل فواتير وهمية..الخ.
- **الركن المادي :** يتمثل في اخلال المكلف لواجباته الضريبية التي يمليها عليه التشريع الضريبي من خلال تخفيض اساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية ، ومن اشكال الاخلال بهذه الواجبات نذكر:

_المبالغة في تقدير الاعباء وتكاليف الاستغلال.

_الامتناع عن تقديم التصريحات للادارة الضريبية.

_الاخفاء الكلي او الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها ، او المداخيل الناتجة عنها.

_عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به (القانون الجبائي، المخطط المحاسبي) وذلك بهدف عرقلة اي مراقبة جبائية محتملة.

_تصنيف بعض المستوردات تحت بند جمركي مسموح به بينما في الحقيقة تعود لبند جمركي محظور استيراده وهذا في الحقيقة عين التهرب.

[1]-حميدة بوزيد، مرجع سبق ذكره ، ص40-41

المطلب الثاني : مظاهر التهرب الضريبي واثاره

ان من الامور التي تصعب من ادراك التهرب الضريبي وكشفه هي اتخاذه لطرق واساليب متعددة تؤدي كلها في النهاية الى اثار اقتصادية ومالية واجتماعية سلبية.

اولا/مظاهر التهرب الضريبي :[1]

نجد المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري تعدد مظاهر الخرق العمدي والصريح للقانون الجبائي المؤيدة في النهاية الى التهرب والغش الضريبي . و سنحاول تحديد هذه الخروقات فيما يلي:

1_اخفاء او محاولة إخفاء المبالغ او المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة (TVA) من طرف المكلفين بها، خاصة المبيعات دون فاتورة.

2_تقديم وثائق مزورة او غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول اما على تخفيض او خصم او اعفاء او استرجاع للرسم على القيمة المضافة واما للاستفادة من الامتيازات الضريبية لصالح بعض فئات المدينين.

3_القيام عمدا بتقييد او اجراء قيد في حسابات غير صحيحة او وهمية في دفتر اليومية او دفتر الجرد المنصوص عليه في المادتين 09 و10 من القانون التجاري او في الوثائق التي تحل محلها. ولا يطبق هذا الحكم على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم اقفال حساباتها.

4_قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع او بوضع اية عوائق امام تحصيل أي ضريبة او رسم .

5_كل عمل او فعل او سلوك يقصد منه بوضوح تجنب او تأخير دفع جزء او كل الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.

❖ وبصفة عامة يمكن حصر العناصر المكونة لتصرفات التهرب الضريبي في:

_الاهمال عمدا لاكتتاب التصريح الضريبي في الاجال المحددة.

_الاخفاء ارداديا لجزء من رقم الاعمال او الربح المحقق للضريبة.

_وضع عراقيل باساليب أخرى امام التحصيل الضريبي.

_البيع و الشراء دون فواتير او تقديم فواتير تتعلق بعمليات وهمية.

_محاولة الحصول على تعويضات غير مبررة من طرف الدولة.

[1] -قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة معدلة بموجب المادة 08 ق.ن.لسنة 2012، مرجع سبق ذكره، ص45

ثانيا/اثار التهرب الضريبي :

تظهر الاثار السلبية للتهرب الضريبي في مدى خطورة هذه الظاهرة بالنسبة للاقتصاد الوطني والمجتمع والافراد ككل وتتمثل فيما يلي :

1_الاثار الاقتصادية :[1]

1_1_ارتفاع معدلات الضرائب و اسعارها :

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي الى الانقاص من الايرادات الضريبية، فتلجا الدولة بذلك الى رفع معدلات الضريبة لتغطية ذلك النقص في الايرادات ، وبالزيادة في عدد الضرائب ورفع معدلاتها، فهنا اذا التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الجبائي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية،وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

1_2_اعاقة المنافسة الاقتصادية :

ان المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق ارباحا وتكون وضعيتها المالية احسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة . فالمؤسسات الاقل انتاجية هي التي تقوم في اغلب الاحيان بعملية التهرب الضريبي فهي لا تحاول تحسين وضعيتها الانتاجية او تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق ارباح اكبر، وانما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل وبذلك تبيع منتوجاتها باسعار منخفضة مقارنة مع الاسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيراتها المؤسسات الاخرى التي تسعى الى تحسين وضعيتها الاقتصادية والمالية عن طريق الزيادة في الانتاجية او تحسين مستوى الانتاج.

1_3_اعاقة التقدم الاقتصادي :

ان الاثر المتمثل في اعاقة المنافسة والذي يترتب عليها التهرب الضريبي، يؤدي بدوره الى تاخير التطور الاقتصادي واعاقة التقدم الاقتصادي.

1_4_التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي :

قد يلجا الاعوان الاقتصاديون الى انشطة اقتصادية في القطاعات الاكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا ياخذون بعين الاعتبار الانشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، اي انهم لا يتوجهون الى الانشطة التي تخلق ثروات اضافية ، وبذلك فالتهرب الضريبي يسبب الركود الاقتصادي.

[1]- حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص51

1_5_ظهور ازمة رؤوس الاموال:

ان عملية التهرب الضريبي تتمثل في اغلب الاحيان في اخفاء المكلف لرقم اعماله او ارباحه الحقيقية ، وتتم

هذه العملية اما عن طريق الاكتناز او تحويل رؤوس الاموال في شكل معادن كالذهب..الخ، بالاضافة الى ذلك فان بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهريب رؤوس الاموال الامر الذي ينقص ايرادات الدولة و يضعف الموجودات الاقتصادية، كما ان التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الاستثمار ويقلل من امكانيات الدولة في مجال الانفاق العمومي مثل التعمير، بناء مساكن، مدارس...الخ.

2_الاثار المالية:[1]

2_1_النقص في الموارد والحد من قدرة الدولة على تغطية نفقاتها والقيام بواجباتها:

قام الاقتصادي اليكس قوبهام "ALEX GOBHAM" من جامعة أكسفورد باستخدام نموذج اقتصادي لتقدير المبلغ الإجمالي للايرادات الضريبية المهربة، فتوصل الى ان الدول النامية تفقد عوائد ضريبية تقدر ب285 مليار دولار نتيجة التهرب الضريبي ، كما ان هذه الدول تفقد نحو 50 مليار دولار نتيجة تحويل أرباح المؤسسات للخارج بحثا عن الملاذات الضريبية المنخفضة او المنعدمة ، وهي خسارة تعادل المساعدات الرسمية السنوية لبلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية النامية، وهي تعادل كذلك ستة اضعاف التكاليف السنوية المخصصة للتعليم الأساسي الشامل وثلاثة اضعاف كلفة التغطية الصحية الأولية الشاملة تقريبا.

[2]_ التهرب الضريبي يؤدي الى فقدان الخزينة العمومية للدولة موارد مالية هامة. مما يحول دون تحمل الدولة لاعبائها المختلفة اتجاه المواطن والوطن بالدرجة الاولى، ويخلق صعوبات في تسطير سياسة الانفاق العام.

2_2_الدفع بالخزينة العمومية الى البحث عن مصادر أخرى للحفاظ على قدرتها الانفاقية : [3]

وهو ما يلاحظ على بنية الإيرادات الضريبية في بعض البلدان النامية ذات الميل المرتفع نحو التهرب الضريبي. فيلاحظ فيها ارتفاع حصة الضرائب الغير مباشرة بكثرة مقارنة بضرائب الأرباح المحققة من القطاع الخاص.

[4]و قد تضطر الدولة حينها الى اللجوء الى مصادر تمويلية اخرى كالاقتراض والاصدار النقدي مما يؤثر سلبا على الاقتصاد حيث يرتفع معدل التضخم و قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للدولة.

❖ **القيمة الاجمالية للتهرب الضريبي = النتيجة المتوقعة في الميزانية -- النتيجة المحققة.**

[1]-عبد المجيد قدري، مرجع سبق ذكره ، ص227

[2]- لصلع سيد احمد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في شعبة العلوم المالية والحاسبية- تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018/2017، ص33

[3]- عبد المجيد قدري ،مرجع سبق ذكره، ص227

[4]- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الاولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2004 ، ص165

2_3_انخفاض الدخل الفردي وقيمة العملة الوطنية :

التهرب الضريبي ظاهرة لا تاثر على الاقتصاد الوطني ككل ، بل على مستوى الافراد كذلك ، فهذه الظاهرة تؤدي الى انخفاض الدخل قومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالاضافة الى ذلك فان التهرب الضريبي يؤدي الى انخفاض قيمة العملة الوطنية وذلك بسبب عملية اكتناز الاموال الغير مصرح بها، والتي تسبب بدورها وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.

3_الاثار الاجتماعية :[1]

3_1_غياب العدالة الضريبية والاجتماعية :

بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية ، بحيث هناك بعض المكلفين الذين يدفعون التزاماتهم الضريبية والبعض الاخر لا يدفع مما يضعف الترابط الاجتماعي و يخل باعادة توزع المداخيل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق بينها كما يضعف من قدرة الدولة على الانفاق على بعض الجوانب الاجتماعية مثل الصحة والتعليم والخدمات الاجتماعية . مما يترك اثرا سلبية على التنمية البشرية . ولهذا نلاحظ تأخر مكانة الدول ذات الميل نحو التهرب الضريبي خاصة النامية منها ضمن مؤشرات التنمية.

3_2_انتشار الفساد في المجتمع :

_التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبئ الضريبي كله عليهم ، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي الى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك المكلفين الربح الخاص على تحقيق المنفعة العامة للخزينة العمومية. وكذلك من الجانب اثاره على المجتمع :[2]

- ❖ تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية.
- ❖ ضعف روح التضامن والتكافل الاقتصادي بين افراد المجتمع.
- ❖ انتشار الفساد الاخلاقي (الرشوة) بين موظفي القطاع
- ❖ يساهم في اقتداء المكلفين بالضريبة بالمتهربين منها نتيجة تضررهم دون غيرهم من العبئ الضريبي.

3_3_انخفاض القدرة الشرائية و المساهمة في تفشي البطالة والانحطاط المادي :

_يؤدي التهرب الضريبي الى ضعف الاستثمارات العمومية وشل التنمية الاقتصادية مما يؤثر بصفة غير مباشرة على افراد المجتمع بسبب نقص الموارد الجبائية كانخفاض القدرة الشرائية من جهة، و زيادة حجم البطالة والتاثير على الوضعية الاجتماعية للفرد من جهة اخرى كون ان الدولة لا تستفيد من تلك الاموال

[1]- اسماء كرايمية-الجمعي سلامة، مرجع سبق ذكره، ص28

[2]- ناصر مراد،مرجع سبق ذكره ، ص166

المهربة التي يمكن استغلالها في اطار التوازنات الاجتماعية كايجاد توازن لسوق العمل من حيث العرض والطلب نظرا لنقص الموارد الجبائية التي تساهم في التوظيف والاستثمار.

_لا يحد التهرب الضريبي من سلطة الدولة ، بل يؤدي الى تهديدها ، فالظواهر كالتهرب الضريبي تعود المواطن على العيش في مخالفة دائمة و مساهمته في خلق جو من الخداع بين افراد المجتمع الواحد، واستفحال مظاهر الانحطاط المادي فيما بينهم ، وجعل التهرب الضريبي عادة متفشية في المجتمع.[1]

المطلب الثالث : تفعيل اليات الرقابة الجبائية

نظرا لاثار التهرب الضريبي الجد سلبية الناتجة التي تؤثر على الاقتصاد الوطني وكذلك الخزينة العمومية، كان على السلطات المختصة ان تواجه هذه الظاهرة باتخاذ اجراءات صارمة و تسخير كل الموارد المتاحة خاصة تفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من هذه الظاهرة ، ومن هذه الاليات نذكر مايلي:

اولا/حق الادارة في القيام بالرقابة الجبائية وفقا للقانون :

بما ان النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، فهو يعطي الحق للادارة في القيام بالرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة والبحث عن التجاوزات التي يقومون بها . وعادة ما تطبق الرقابة على المكلفين المقترحين من طرف المفتشيات اعتمادا على عدة معايير منها :

- ❖ التصريح بالعجز المتكرر، و ذلك عندما يقدم الممول في كل مرة وثائق تدل على عجزه رغم أن الممولين الذين يعملون في نفس المجال يحققون ربحا ،الامر الذي يستلزم القيام بعملية الرقابة لمعرفة ما اذا كان هناك تلاعب ام هناك عجز حقيقي.
- ❖ النقص المستمر في الربح المحقق رغم أن رقم الاعمال يحقق ربحا أكبر من المصرح به، و بالتالي يجب اخضاع المكلف للرقابة من أجل تقدير الربح الحقيقي، وتتمثل الحقوق القانونية للادارة الجبائية في:[2]

1_حق الاتصال او الاطلاع :

هو امكانية قانونية تسمح للادارة الجبائية بمعرفة كل الوثائق المستعملة من طرف جميع الخاضعين للضريبة للاطلاع على تصريحاتهم المكتوبة و الموجهة للادارة الجبائية. اذ يخص الحق في الاطلاع بالدرجة الاولى على السجلات المحاسبية و كل الوثائق و المستندات والفواتير، وهذا الحق يطبق بعين المكان ، لكن الادارة لا تستطيع أن تأخذ نسخا من بعض الاوراق أو المستندات الضرورية للمكلفين بالضريبة للاستفادة من معلومات تتعلق بالرقابة الجبائية المعنية.

2_حق التفتيش :

لاعوان الضرائب الحق في المراقبة و يسمح لهم بالتفتيش دوريا في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و يتم ذلك بمراقبة محاسبة المؤسسة و الوضعية الجبائية للشخص المعنوي . وحق التفتيش مقنن

[1] -عوض الله زينب حسني، المالية العامة، الطبعة الاولى ، دار المعارف، ، القاهرة ، مصر، 1994، ص186

[2] - محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص36

بقواعد صارمة مبنية على ضمانات للمكلف بالضريبة و عدم احترام هذه القوانين يؤدي الى عدم أهمية المراقبة و التعديلات الجبائية.

3_حق الاستدراك :

يعني الامكانية الممنوحة للادارة الجبائية في اعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديله او انشاء اقتطاع جديد، حيث أنه يجوز استدراك اي خطأ يتعلق بنوع الضريبة أو مكان فرضها لاي نوع كان من الضرائب والرسوم. وقد حدد الاجل القانوني لاستدراك الاخطاء بأربع سنوات سواء بالنسبة للضرائب المباشرة او الرسم على القيمة المضافة.

ثانيا/التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف :

1_التحقيق في المحاسبة (vc) :[1]

هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها الفحص المحاسبي في عين المكان للملفات المحاسبية ومقارنتها بالتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف و التاكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، كي لا تاثر النتيجة المحاسبية على حساب الوعاء الضريبي ، والذين يعنيهم الفحص المحاسبي هم ملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي اكد عليها القانون التجاري و الجبائي.

_[2] ان هذا الفحص يسمح بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية عن طريق مقارنتها بالعناصر الخارجية كالدفاتر المحاسبية، اذ بواسطتها يتأكد العون المراقب من مصداقية تصريحات المكلفين بالضريبة و ذلك من خلال نتائج التحقيق المتوصل اليها اثناء التحقيق ، ولا يهدف التحقيق المحاسبي الى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب ، بل يسمح كذلك باطلاع هذه الاخيرة على واجباتها الجبائية.

_تتعلق اجراءات التحقيق المحاسبي اساسا في اعادة النظر في القواعد الضريبية لرقم الاعمال، الرسم ، الدخل ، الفوترة ، المستخدمين...الخ، ومقارنة الوجود المادي لعناصر الاصول المحاسبية مع الواقع والمعلومات المجمعة من المحقق ، ليتم في نهاية التحقيق طلب توضيحات من المكلف ،هذه التوضيحات لا تاخذ بعين الاعتبار في حالة تقديم معلومات خاطئة غير دقيقة وناقصة او أية اعمال تدليسية تقود للغش الضريبي.

_يهتم المحقق بصحة المعلومات الملخصة في الدفاتر المحاسبية بعد مقارنتها بالنقاط الموضوعة في كل من دفتر اليومية ودفتر الجرد ويتم ذلك من خلال ما يلي:

- **فحص المحاسبة من حيث المضمون :** فبعد انتهاء المحقق من مراجعة المحاسبة من الناحية الشكلية ينتقل الى مراجعتها من ناحية المضمون و الذي يكون اساس فحص حسابات النتائج و الميزانية.

[1]- عطاب تواتية ، الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب والغش الضريبي،مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في شعبة العلوم المالية و المحاسبية-تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، الجزائر، 2018/2017، ص15

[2]- قانون الاجراءات الجبائية،المادة 20-01 المعدلة بموجب ق.م لسنة 2019، مرجع سيق ذكره ،ص10

- **فحص الميزانية ومراجعة عملية الجرد** [1]: المحاسبة الدقيقة تقتضي ضرورة التساوي بين الجانب الذاتي والجانب المادي لدفتر اليومية ويكون ذلك بتساوي الجانبين مع مثلهما في دفتر الاستاذ وكذا ميزان المراجعة قبل اجراءات قيود الجرد و ميزان الجرد المعد بعدها.
- **فحص التطابق بين الوثائق التبريرية و الوثائق المحاسبية** : حيث تقتضي المحاسبة الدقيقة تطابق الارصدة المدونة في الوثائق التبريرية مع ما هو مسجل في محاسبة المكلف بالضريبة الواجب فحصها وهي الحساب البنكي، الحسابات البريدية، حساب الصندوق. ويكون ذلك بمطابقة الكشوف المقدمة من طرف البنوك و المؤسسات المالية مع ما هو مسجل لدى المكلف من قيود محاسبية.

1-1- مراحل التحقيق المحاسبي :

أ) التحضير للتحقيق: [2]

بعد تلقي مصالح المديرية الولائية للضرائب لاقتراحات مختلف المفتشيات المتواجدة بتراب الدوائر التابعة لها، تقوم بدراسة هذه الاقتراحات من جميع الجوانب، ثم تباشر في اعداد برنامج التحقيق كعمل أولي.
وتتمثل الاعمال التحضيرية في جلب و دراسة الملفات الجبائية،دراسة الوثائق التقنية و اشعار المكلف بالرقابة.
والتحضير للتحقيق هو عبارة عن مجموعة من الاعمال التمهيدية التي تقوم بها المصلحة المحققة من أجل:

- الالمام بكل ما يخص الوضعية الفعلية للمكلف.
- فحص كل التصريحات الخاصة حسب كل نوع من الضرائب التي يخضع لها المكلف.
- فحص طلبات التوضيح و التبريرات التي سبق الحصول عليها من خلال اجراء الرقابة على الوثائق.
- الاستعانة بالمعلومات التي تم جلبها من مصالح اخرى.

ب) التحقيق المحاسبي :

تسير عملية الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط الاجراءات الواجب اتباعها من طرف الادارة الجبائية والتي توضح فيها حقوق وواجبات المكلف بالضريبة . والتحقيق المحاسبي يجب ان يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة وهذا من اجل خلق جو المناقشة بينه وبين المحقق . و يكون اما في حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة يقبل من طرف الادارة او في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين اخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم.

ج) نتائج التحقيق : [3] تعتبر نتائج التحقيق اخر مرحلة في التحقيق المحاسبي ، و فيها يرى المحقق احتمالية وجود مجال لاحداث بعض التعديلات في القاعدة الضريبية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة اذا

---

[1]-رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية ، مرجع سبق ذكره، ص222

[2]- **عطاب تواتية، مرجع سبق ذكره ، ص23**

[3]-بلعجال نسرين ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في شعبة العلوم المالية و الحاسبية- تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018/2019، ص45

استدعت الضرورة، فبعد

الفحص الدقيق يعمد المحقق الى استخلاص النتائج المتحصل عليها :

-اقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات .
-استحداث تعديلات قانونية ان وجدت .

_عندما تثبت الادارة ان هناك نقائص ، اخطاء ، اغفالات ، او اخفاء في العمليات الضريبية تقوم ب:

❖ **الاجراء الحضوري :** يستوجب على المحقق اشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة بواسطة رسالة موصى بها مع اشعار بالاستلام (طبقا للمادة 06- 20 من ق.ا.ج) و ينبغي كذلك على المحقق اعلام المكلف المحقق معه بنتائج الرقابة بواسطة رسالة حتى في حالة انعدام التقويم (طبقا للمادة 42 من ق.ا.ج). ويكون الاشعار باعادة التقويم (الاشعار الاولي) مفصلا بقدر كاف ومعللا . كما يتعين ذكر احكام المواد التي يؤسس عليها اعادة التقويم وكذا الطريقة المتبعة في ذلك بصفة تسمح للمكلف باعادة تشكيل اسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته او اعلان قبوله لها وذلك في اجل اربعين 40 يوما سارية من تاريخ الاستلام.

وعليه فان رفض المحاسبة تقوم الادارة الجبائية مايلي :

_اثبات الطابع الغير مقنع للمحاسبة.

_اشعار المكلف بالضريبة المحقق معه بالاسس الضريبية المترتبة عن نتائج التحقيق.

_الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة المحقق معه.

❖ **التصحيح التلقائي:** تلجا الادارة الجبائية الى التصحيح التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:

_رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية ، التحقيقات و المعاينة سواء من قبله او من تدخل او من حضور أي شخص باي طريقة كانت حيث يتعذر على الاعوان القيام بمهامهم.

_عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة 08 ثمانية ايام من انذاره و المنصوص عليها في المادة 09-20 ق.ا.ج ، الا في حالة حدوث قوة قاهرة.

_في حالة ما تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة و المعروفة و مداخيله العينية على المجموع المعفى ولم يقدم تصريحا بذلك او يكون دخله المصرح به بعد خصم الاعباء يقل عن مجموع هذه النفقات الغير مصرح بها.

_ بالاضافة الى ان كل مكلف بالضريبة امتنع عن الاجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب و المحقق بخصوص التوضيحات والاثباتات الواجب تقديمها طبقا للمادة 19 من ق.ا.ج.

_ كل شركة او مؤسسة اجنبية التي تتوفر على منشات مهنية بالجزائر وتكون خاضعة للضريبة على ارباح الشركات، امتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تطلب منها تعيين ممثلا لها في الجزائر.

_عدم مسك المحاسبة القانونية او السجل الخاص المنصوص عليه في المواد 66،67 ،68 من قانون الرسوم على رقم الاعمال الذي يسمح باثبات رقم الاعمال المصرح به.

[1]_كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمواد من 85 الى غاية 98 من قانون الضرائب المباشرة على المجموع المعفى من الضريبة.

2_التحقيق المصوب في المحاسبة (vpc) :

يعد التحقيق ، تحقيقا محاسبيا مصوبا اذا اقتصر على نوع او عدة انواع من الضرائب ، حيث يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة اجراء رقابي موجه اقل شمولية و اكثر سرعة واقل اتساعا من اجراء التحقيق في المحاسبة ، و يمكن للادارة الجبائية اجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع او عدة انواع من الضرائب لمجموعة عمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية .

_ ;يتم التحقيق المحاسبي عندما تشك الادارة الجبائية في صدق المستندات او الاتفاقيات التي ابرمها المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف الى تجنب او تخفيض الاعباء الجبائية اثناء هذا التحقيق، حيث يمكن ان يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم اثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية التوضيحية على غرار الفواتير و العقود و وصول الطلبيات او التسليم المرتبط بالحقوق والضرائب والرسوم و الاتاوى المتعلقة بالتحقيق.

2_1_نطاق واهداف التحقيق المصوب:

الجدول رقم (11– 1): نطاق و اهداف التحقيق المصوب

نطاق التحقيق المصوب	اهداف التحقيق المصوب
_مراقبة قانونية للخصومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة و اصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة. _مراقبة عناصر المحاسبة بناءا على التصريح بالنتيجة (اعباء، الاهتلاكات، المؤونات). _مراقبة الاستردادات وقروض الضرائب. _مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة و الارباح المعاد استثمارها.	_تصحيح الاغفالات و الاخطاء والنقائص التي يتم الكشف عنها. _يكمن الهدف الرئيسي للتحقيق المصوب في السماح للمصالح الجبائية بالرفع من عدد عمليات الرقابة مع التخفيض من عدد معاينات بعين المكان. _تقتصر مطالبة الادارة الجبائية للملف بالضريبة الا على الوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة للرقابة.

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المادة 20 مكرر، قانون الاجراءات الجبائية،2016

[1]-ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014، ص20

3_التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) :[1]

يمكن تعريفه على انه الفحص الذي يقوم على مراقبة الشخص الطبيعي للتاكد بان تطور و نمو املاكه و امواله يتوافق مع المداخيل المصرح بها ،عن طريق مجموعة عمليات ترمي الى الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به و مقارنة هذا الاخير مع وضعيته المادية ويعتمد المحقق في ذلك على مقارنة جميع العناصر المتعلقة بمستوى المعيشة و بجمع كل المعلومات من الابحاث الخارجية والتي تؤول لاعداد ميزان الخزينة من خلال تحليل حسابات المكلف وعائلته في مختلف المؤسسات مالية .

[2]_و حسب ما جاء في المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية فانه "يمكن لاعوان الادارة الجبائية ان يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للاشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي ام لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة ".

_مراحل سير عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

أ) التحضير لعملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية :[3]

يتم من خلالها اختيار مجموعة الملفات المراد مراقبتها ولكن هذا الاختيار يخضع الى مقاييس ومؤشرات ومعايير موضوعية سواء من حيث الكمية و الامكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية، ومن هذه المعايير:

- ❖ الاشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم توافق و فروقات هامة بين المداخيل المكتتبة في التصريحات السنوية.
- ❖ خلال عملية التحقيق المحاسبي هناك استغلال لبعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء ، الارباح الموزعة) التي تظهر فيها فوارق معتبرة بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي .
- ❖ الاشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي ، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخيل مخفية هامة.

_بعد اختيار مجموعة الملفات المراد التحقيق فيها ، يقوم الاعوان المراقبين بالخطوات و المراحل التالية:

أ)-1- سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق : وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها لغرض :

- ❖ اخذ فكرة عن الهوية و العنوان الحقيقي للشخص المراقب.
- ❖ التاكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل.
- ❖ استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات ، المحلات التجارية).
- ❖ مراقبة ان كان الخاضع للضريبة قد احتوى مجمل المداخيل وذلك بفحص كشوفات الضريبة ، ونسخ الانذارات المطلوبة من المكلف.

---

[1]- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص223

[2]- قانون الاجراءات الجبائية، المادة 21 المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2016، مرجع سبق ذكره ، ص13

[3]- **قلال نسرين ، الانظمة الجبائية الجديدة ودورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية-تخصص اقتصاد وتسيير** ، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير **جامعة، عبدالحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2019/2018، ص37،**

أ)-2- ابلاغ المكلف بالضريبة : اذ يقوم المراقب الجبائي بارسال اشعار بالتحقيق للمكلف المعني بعملية الرقابة يعلمه فيها بخضوعه لعملية الرقابة مع منحه 15 يوما للتحضير، وهذا الاشعار يجب ان يحدد بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التحقيق مع امكانية الاستعانة المكلف بمستشار من اختياره .

أ)-3- جمع المعلومات من مصالح خارجية : بعدما ينتهي المحقق من فحص الوثائق الادارية الخاصة بالمكلف بالضريبة وتلك التي استقاها من ملف هذا الاخير اضافة الى المعلومات الجبائية المقدمة من مصالح البحث التابعة للهياكل المحلية و المركزية ، يلجا الى المحقق الى الابحاث الخارجية لاجل البحث عن المعلومات الغير موجودة في الوثائق الادارية ، وذلك باستخدامه لحقوقه الادارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الاطلاع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة من اجل بحثه .

أ)-4- **اعداد الميزانية الشكلية :** بعد فحص الملف الجبائي و كذا المعلومات المتحصل عليها ، يقوم المحقق بوضع ميزانية اولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصل عليها.

ب) سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :[1]

بعد المرحلة التحضيرية و اعداد الميزان الشكلي وانتهاء المدة المحددة للتحضير، تاتي عملية التحقيق المعمق التي تتم في مصالح الادارة الضريبية ، الا في حالة طلب المكلف ان تجرى في بيته او في مكتب مستشاره ، والغرض من ذلك عدم مضايقة افراد المنزل ، حيث يقوم المراقب باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية، البريدية ، و كذا جميع الحسابات الاخرى التي من الممكن ممارستها.

و بعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف ، فان المراقب يخوض في حوار مع هذا الاخير ليبين له ان هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية ، وفي كل الحالات فانه ملزم ب:

- ان لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي ، ولكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف ، اذ يترك له كامل الحرية في الكلام .
- استقبال كل المعلومات الضرورية من الجانب الجبائي ، والمقدمة من طرف المكلف.
- التحلي بالصبر مع المكلف دون دفعه الى تقديم توضيحات خلال مقابلة معه.
- عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه ، والتي توحي للمكلف بانه على دراية معمقة بملفه.

وبحصول المراقب على مختلف المعلومات و كشوفات الحسابات ، يقوم بفحصها وتحليلها ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات و الاخطاء المرتكبة.

[1]- **قحموش محمد خليل، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في شعبة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ،جامعة بسكرة، الجزائر،2017/2016 ص36-37**

المبحث الثالث : اسهامات الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي

تقاس كفاءة النظام الجبائي في مقدار الضريبة التي يتم تحصيلها و ليس فيما يفرض من الضرائب وعلى هذا الاساس تخول التشريعات الجبائية للادارة حق ممارسة الرقابة الجبائية بهدف التاكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، وياتي هذا الاجراء نظرا لفعالية الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي.

المطلب الاول : مساهمة الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية

الرقابة الجبائية عملية ضرورية لاصلاح الاخطاء و اوجه القصور و الاغفال التي يرتكبها المكلف بالضريبة اثناء تقديمه لتصريحاته الضريبية، فجودة التصريحات الجباية لا ترتبط فقط بمدى التزام المكلف بالضريبة بالقانون الجبائي ، و انما هي مسؤولية الرقابة الجبائية ايضا .

اولا/مفهوم جودة التصريحات الجبائية :

قبل التطرق لجودة التصريحات الجبائية يجب تعريف التصريحات الجبائية اولا .

1_مفهوم التصريحات الجبائية :

_تمثل التصريحات الجبائية تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة و مصالح الادارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما ، و تحتوي هذه الوثائق عل معلومات تعبر عن الذمة المالية و ارقام الاعمال المحققة من طرف المكلف ، والتي تعد اساس تحديد الاوعية الضريبية.[1]

_"تراقب الادارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة او حق او رسم او اتاوة ".[2]

_"يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية ان تقدم للادارة الجبائية بناءا على طلبها ، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها ".[3]

2_مفهوم جودة التصريحات الجبائية:

هي صحة ومصداقية المعلومات المقدمة والتي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ، حيث ان المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الاكثر فائدة ، ولتحقيق ذلك يجب ان تخلو من التزييف و

[1]- كربوب بن سلطان، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الضريبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في شعبة العلوم التجارية- تخصص التجارة واللوجستيك الاورو متوسطي، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر،2017/2016 ، ص7

[2]- قانون الاجراءات الجباية، المادة 18.1، مرجع سبق ذكره، ص08-09

[3]- قانون الاجراءات الجبائية، المادة 18.3، مرجع سبق ذكره، ص09.

التضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية و المهنية و الفنية ، فكلما زادت دقة التصريحات الجبائية زادت جودتها وقيمتها في التعبير على حقيقة و الواقع المادي والمالي للمكلف بالضريبة .[1]

ثانيا/ مساهمة الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية :

1_ مساهمة برنامج الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية :

ان اقامة نظام فعال للمراقبة الجبائية و البرمجة له، من شانه خلق ردع لسوء التصريحات الجبائية ، ومن المتوقع ان مثل هذا النظام سيعمل على المساهمة في تطوير ثقافة الامتثال لقوانين الضرائب بمرور الوقت والتي من شانها المساعدة في تحسين جمع الضرائب . ومنه يمكن لبرنامج الرقابة الجبائية المخطط جيدا ان يوفر للادارة الضريبية قوة و تاثير هام على المكلفين بالضريبة ككل، فالنظام الضريبي الذي ينظر اليه بكونه عادلا ومنصفا لمعاقبة المكلفين بالضريبة الذين لا يمتثلون يبني الثقة ويشجع على الالتزام الضريبي .

و ينبغي ان ينظر الى اثر اجراء برنامج رقابة جبائية فعال من حيث التاثيرات و المساهمات التالية :[2]

- **التصحيح:** من خلال اجراء تعديلات في حالة مخالفة القوانين الجبائية التي تتعلق بمضمون التصريحات .
- **الردع:** بالتاثير على سلوك دافعي الضريبة الخاضعين للرقابة او مجموعة منهم للالتزام مستقبلا .
- **تشجيع الالتزام الطوعي بالقوانين الضريبية** :. قد تساعد الرقابة الجبائية في توضيح تطبيق القانون لدافعي الضرائب وتحديد التحسينات المطلوبة لحفظ الدفاتر بشكل يجعل الثقة متبادلة بين المكلف والادارة الضريبية،وبالتالي يمكن ان تساهم الرقابة الجبائية في تحسين الامتثال من قبل المكلفين مستقبلا.
- **توعية دافعي الضريبة :** حيث يعمل برنامج الرقابة الجبائية على ذلك من خلال تذكير المكلفين دائما بعواقب ومخاطر عدم الالتزام والتذكير بقوة الرقابة الجبائية في كشف الانتهاكات والعثرات و تسليط العقوبات القانونية المناسبة لها ، وتذكيرهم ايضا بمكانة الضريبة في الاقتصاد الوطني ودورها التنموي.
- **الوقاية:** باقناع المجتمع ككل بالالتزام بالقوانين الضريبية لتجنب المتابعات القضائية كالغرامات الجبائية.

2_مساهمة جودة الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية :

تعد منظمة خدمة الإيراد الوطني الأمريكية الأولى والوحيدة التي قامت بتعريف جودة الرقابة الجبائية حيث عرفتها بأنها : "عبارة عن تحديد الضريبة الصحيحة بأقل كلفة بطريقة تعزز الثقة العامة في الخدمة "، ومن هذا التعريف نستنتج فيما يتمثل دور جودة الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية كالتالي :

[1]-سمية قحموش، "المراجعة الجبائية كاليةتساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، ديسمبر 2016 ، ص229

[2]- **حداد زكرياء،مرجع سبق ذكره، ص56**

اولا: تحديد الضريبة الصحيحة :

وهي غاية الرقابة الجبائية الاولى ، ولا يمكن أن تحدد هذه الضريبة إلا إذا توفر للمراجع جميع الوسائل الإدارية والفنية و المالية المناسبة ، حتى يتمكن من الوصول إليها ، فصحة الضريبة تنبع من انسجامها مع القانون الضريبي وانسجام البيانات المالية مع الواقع الحقيقي المنبثقة عنه ، و عليه الضريبة الصحيحة تتطلب أن يكون العمل منهجي مؤسسي محكوم بمعايير و اجراءات واضحة ومحددة .

ثانيا: تعزيز الثقة العامة في الخدمة : [1]

تعكس هذه الطريقة رسالة المنظمة المبنية على الاهتمام بالمكلف وزيادة رضاه وتعزيز استجابته الطوعية، وتحقيق ذلك ليس بالأمر السهل وفقا لمبدأ تضارب المصالح بين الإدارة التي ترغب أن تكون الضريبة القانونية أكبر ما يمكن ، وبين المكلف الذي يرغب بان تكون الضريبة بحدها الأدنى.
_إن أداء أعمال الرقابة الجبائية على درجة عالية من الجودة يعمل على تحقيق أمرين أساسيين :

- التأكد بأكبر قدر ممكن من مدى صحة الالتزامات الضريبية التي سيصرح بها المكلفون ، في إطار النظام التصريحي وهذا لكشف أو إعاقة الغش أو الاحتيال أو أي تهرب ضريبي محتمل .
- العمل على اكتشاف وتحليل أسباب عدم التزام أو طاعة المكّلفين ، ووضع الحلول المناسبة لردعها ، مثل زيادة العبء الضريبي المترتب من خلال عدم الاستخدام الأمثل لعناصر الوقت والجهد والتكلفة لكل من الإدارة والمكلفين على حد سواء، و زيادة الضغط النفسي على المكلفين من خلال تعقييد الاجراءات وكثرة الطلبات الغير الهادفة...الخ .

ومنه فإن تطبيق الجودة على مستوى إدارة الضرائب ولو في وحدة من الوحدات خاصة تلك التي تعنى بالمراقبة الجبائية لمختلف التصاريح ، سيجعلها تصل إلى الكفاءة والفعالية المطلوبتين مما يسمح بتحقيق مكاسب تتعلق بإرضاء المكلفين ، و زيادة درجة ثقتهم بالإدارة الضريبية ، وتقليل درجة الحاجة إلى مراجعة تصاريح المكلفين وهذا ما ينعكس إيجابا على الحفاظ على الحصيلة الضريبية الضرورية لخزينة الدولة.

ثالثا_اقل تكلفة :

أي أن يتم تحديد الضريبة وفقا لمبدأ الكفاية ومبدأ الأهمية النسبية، واقل كلفة هنا لكلا الطرفين الإدارة الضريبية و المكلف على حد سواء.

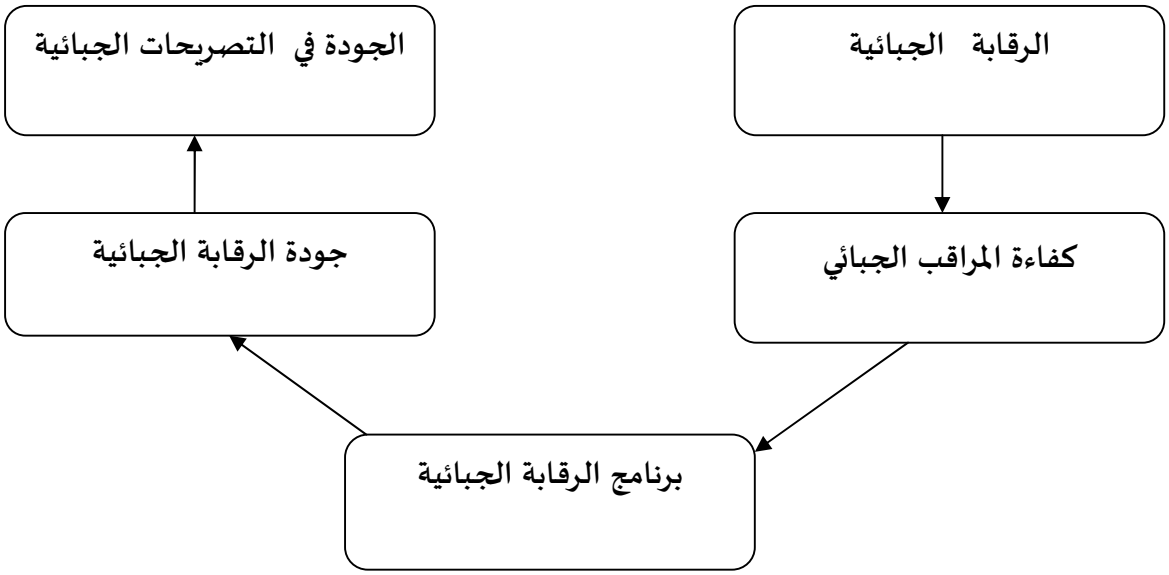
[1]- سمية قحموش، مرجع سبق ذكره ، ص300

3_مساهمة مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية :

_يمكن فهم دور المراجع بشكل افضل استنادا للتعريف الذي قدمته لجنة المعايير الاساسية للمراجعة المنبثقة من جمعية المحاسبة الامريكية : "هي عملية منظمة ، تنطوي على تجميع و تقييم موضوعي للادلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن افعال وانشطة اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية من اجل توصيل هذه المعلومات للمستخدمين ذوي الاهتمام ".[1]

_ ان المهمة الاساسية للمراجع الجبائي تتمثل في التحقق من ان نتيجة اعمال الوحدة التي تظهرها التصريحات هي صحيحة و صادقة ، و التاكد من توافق بنود الايرادات والمصروفات فيها مع احكام قانون الضرائب ، ويتوقف نجاح المراجع الجبائي على مدى قدرته و خبرته في الحصول على ادلة الاثبات من مصادرها المختلفة ، والبحث عن القرائن المؤيدة لما يظهر له من وقائع اثناء عملية الرقابة ، ويجب طلب البيانات اللازمة والايضاحات و الاستفسارات لما قد يقنعه بصحة وسلامة المعلومات من عدمها ، وكذلك يجب أخذ الاعتبار الزمني في الحسبان عند المراجعة حيث يؤثر ذلك على مواعيد الاخطار بدفع الضريبة.[2]

الشكل رقم (II– 1) :علاقة الرقابة الجبائية بجودة التصريحات الجبائية



المصدر: من اعداد الطلب بناءا على معطيات المطلب الاخير

[1]- فهد محسن البصيري، "مدققوا الحسابات والازمة الاقتصادية العالمية" ، مؤتمر الازمة العالمية وكيفية معالجتها من منظور النظام الاقتصادي الغربي و الاسلامي، جامعة الجنان، طرابلس- لبنان،2009، ص28

[2]- كربوب بن سلطان ، مرجع سبق ذكره ، ص38

المطلب الثاني: الاجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية

تسعى الدولة الجزائرية إلى اتخاذ عدة إجراءات وتدابير التي تهدف إلى تدعيم وتطوير الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي ومن اهمها مايلي:

1_ اجرءات تحسين نظام الرقابة الجبائية :

تتعلق هذه الاجراءات بتحسين و تقوية نظام الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي ومن اهمها ما يلي :

- ❖ تسهيل الاجرءات الجبائية من خلال تاسيس الملف الجبائي الوحيد ، والذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلفين بالضريبة .
- ❖ انشاء التحقيق المصوب او التحقيق الظرفي الذي يعتبر اقل شمولية و اكثر سرعة واقل تعمقا من التحقيق المحاسبي ، اذ ان خاصية التصويب لهذا التحقيق تمكن المراقبين من اكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه، وبالتالي يتم اعادة تاسيس الضريبة وارسالها الى المكلف مباشرة لدفعها الى قباضة الضرائب.
- ❖ التشديد في العقوبات المفروضة على المكلفين بالضريبة المتهربين من دفع واجباتهم بشتى الطرق .

2_عصرنة الادارة الجبائية :

خضعت الادارة الجبائية في الجزائر لعدة اصلاحات تهدف في مجملها الى تطوير هياكل الادارة الجبائية وتصنيفها حسب فئات المكلفين بالضريبة ، وقد تميز التنظيم الجديد للادارة الجبائية بما يلي :

- ❖ انشاء ثلاث هياكل كبيرة جديدة هي مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، المراكز الجوارية .
- ❖ انشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال ومديرية الاعلام و التوثيق من اجل تحسين العلاقات بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة .
- ❖ رفع كفاءة اعوان الادارة الجبائية من خلال اعداد برامج لتكوين الموظفين و تحسين مستواهم، اضافة الى زيادة عدد المراقبين الاكفاء المتخرجين من المعهد المغاربي للجباية والمدرسة الوطنية للضرائب .
- ❖ ادخال الاجهزة الالكترونية الحديثة وتقنيات الاتصال والتكنولوجيا لتفعيل نظام الرقابة الجبائية اكثر، كاستحداث الية التصريح الالكتروني للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، حيث تهدف لجعل التسيير العادي للضرائب اكثر سهولة و التقليل من التكلفة و كسب الوقت و مشقة التنقل .

3_تعزيز و تدعيم التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك :[1]

و يتم ذلك عن طريق تكاثف وتناسق جهود مختلف الهيئات التابعة لمصالح الجمارك والادارة الجبائية ب :

- ❖ خلق و انشاء فرق مختلطة ما بين الجمارك والضرائب للقيام بالتحقيقات المشتركة .
- ❖ تبادل المعلومات حول قنوات التهريب المعينة من طرف احدى المصلحتين .
- ❖ تبادل الملفات المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي .

[1]-مخطاري سامية، بن شني يوسف، مرجع سبق ذكره، ص45

4_التعاون والتنسيق الدولي :

ان الانفتاح الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر اليوم على مختلف دول العام والتطور الذي تعرفه و المبادلات المالية والتجارية العالمية، ادى الى التعاون العالمي في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الاجراءات التالية:

- ❖ الاطلاع على اموال الافراد في الخارج وذلك بحثهم على تقديم تصريحات الايرادات المحققة في الخارج .
- ❖ عقد الاتفاقيات الخاصة بتبادل المعلومات الضريبية وخاصة التي تتعلق بالحسابات الجارية المفتوحة لدى البنوك ، وذلك تسهيلا لتحصيل الضرائب المستحقة وفرض العقوبات .
- ❖ الحرص على تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت مع سن تشريعات ضريبية مناسبة لها .

المطلب الثالث: العقوبات الجنحية والغرامات لزيادة التحصيل الضريبي

تتوقف فعالية الرقابة على مدى شدة العقوبات و الغرامات المطبقة، إلا أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون لها أثرا عكسيا ، وفي هذا المجال فرض التشريع الجبائي الجزائري عدة إجراءات عقابية على كل من يخالف أحكام القانون الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة وزيادة مردوديتها،و من هذه الاجراءات :

اولا/الغرامات الجبائية :

تتمثل الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني ، ويختلف حجم الزيادات حسب طبيعة المخالفة، ويتضح كمايلي :

1_الزيادات بسبب عدم التصريح او التاخير في تقديمه :[1]

_زيادة بنسبة 25 %للمكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي في حالة الضرائب المباشرة ، واذا لم يقدم التصريح للادارة في اجل 30 يوما من تاريخ التبليغ تطبق زيادة بنسبة 30 %.

_غرامة 1000دج عند عدم تقديم الوثائق والمعلومات المطلوبة ، و اذا لم يقدم التصريح الى الادارة في اجل 30 يوما من تاريخ التبليغ تطبيق زيادة بنسبة 25% تلقائيا .

_يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود ، المنصوص عليه في المادة 183 من ق.ض.م، بدفع غرامة جبائية محددة ب 30000دج .

2_الزيادات بسبب النقص في التصريح :[2]

تنص المادة 193 من ق.ض.م:"عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الاشارة الى الاسس او العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، فاذا بين دخلا او ربحا ناقصا او غير صحيح يزاد على مبلغ الحقوق التي تمتص منها بالنسب التالية :

[1]- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المادة 192 معدل حسب المادة من قانون المالية التكميلي لسنة 2012 ، مرجع سبق ذكره، ص45

[2]- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 193 معدل بموجب ق.م لسنة 2012.، مرجع سبق ذكره ، ص45

- 10% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يقل عن 50.000دج او يساويه .
- 15% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000دج او يساويه .
- 25% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000دج .

عند القيام باعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة ، ولا يمكن ان تقل الزيادة عن 50% ،وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100%.

ثانيا/العقوبات بموجب التشريع الجبائي لجريمة الغش و التهرب الضريبي :[1]

إن العقوبات المختلفة المنصوص عليها في القانون الضريبي تسمح لنا بتبيان انواعها كالتالي:

1_ في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال :

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 303 من ق.ض.م المعدلة بموجب المادة 13 من قانون رقم 11-16 المؤرخ في2011/12/20 المتعلق بقانون المالية لسنة 2012 و عليها تستند اغلب الشكاوى في مجال الغش و التهرب الجبائي.

2_في مجال الضرائب غير المباشرة :

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 532 ق.ض.غ.م التي تنص : "يعاقب كل من يستعمل طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموعة أو جزء من وعاء الضريبة التعسفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة 50.000دج الى 200.000دج و بالحبس من سنة الى 05 سنوات .

3_ في مجال حقوق التسجيل :

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 119 التي تنص فعلا عن العقوبات الجبائية المطبقة "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية بغرامة تتراوح من 5.000دج إلى 20.000 دج و حبس من سنة إلى خمس سنوات " .

_ في كل الأحوال يجوز للقاضي تعيين خبير لتحديد مبلغ الضريبة المتملص منه وتبعا لذلك فإذ كان المتهم متابعا لتملصه من الضريبة خلال 03 سنوات فإن العقوبة لا تكون على أساس مجموع المبالغ المتملص منها خلال السنوات الثلاث وإنما تكون العقوبة على أساس قيمة المبلغ الأكبر المتملص منه خلال تلك السنوات.

- الجدول الموالي يلخص العقوبات الجزائية المنصوص عليها ضمن القوانين الجبائية السابقة كالتالي:

[1]- مركيك عبد الله، الرقابة الجبائية في النظام الحقيقي ، **مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي** في شعبة العلوم المالية والمحاسبة-تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الخميد بن باديس، مستغانم ، الجزائر، 2018 /2019، ص55

الجدول رقم (II – 2): العقوبات بموجب التشريع الجبائي لجريمة الغش و التهرب الضريبي

نوع الضرائب و الرسوم		قيمة المبلغ المتملص منه		الغرامة الجزائية		الحبس	
الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (المادة 303.) الرسوم على رقم الأعمال		الحد الادنى	الحد الاقصى	الحد الادنى	الحد الاقصى	الحد الادنى	الحد الاقصى
		0.00	100.000	50.000	100.000	/	/
		100.000	1.000.000	100.000	500.000	شهرين	06 اشهر
		1.000.000	5.000.000	500.000	2.000.000	06 اشهر	02 سنتين
		5.000.000	10.000.000	2.000.000	5.000.000	02 سنتين	05 سنوات
		اكثر من 10.000.000		5.000.000	10.000.000	05 سنوات	10 سنوات
حقوق الطابع المادة 34 مهما كان المبلغ غير انه في صورة الاخفاء يشترط تطبيق العقوبات المذكورة ان يتجاوز هذا الاخفاء عشر مبلغ الضريبة او الميلغ 10.000دج				50.000	200.000	سنة واحدة	05 سنوات
الضرائب الغير مباشرة	المادة 530	مهما كان المبلغ		/	/	06 ايام	06 اشهر
	المادة 531	مهما كان الاخفاء		العقوبات في المادتين 209 و210 من قانون العقوبات			
حقوق التسجيل	المادة 532	اي مبلغ كان غير انه في صورة الاخفاء يشترط تطبيق العقوبات المذكورة ان يتجاوز هذا الاخفاء عشر المبلغ الخاضع او مبلغ 10.000دج		50.000	200.000	سنة واحدة	05 سنوات

المصدر: احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، دار هومة للنشر والتوزع، الطبعة17، الجزائر، 2014، ص458

خلاصة الفصل:

خلصنا في هذا الفصل الى ان اهم طريقة منتهجة لزيادة التحصيل الضريبي ومكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي هي الرقابة الجبائية و الياتها ، باعتبارها من اهم الوسائل المستخدمة لدى الادارة الضريبية وامتيازها باجراءات دقيقة و واضحة تساعد في كشف مواطن الغش و التهرب الضريبي و هذا من خلال تفعيل اليات الرقابة الجبائية وكذا عمليات التحقيق المحاسبي و الجبائي المعمقة التي تعتبر اهم اداة في كشف الاعمال التدلسية و الغش الضريبي ، كما ذكرنا كذلك مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية باعتبار هذه الاخيرة اساس تحديد المبلغ الخاضع للضريبة باعتبار النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، اضافة الى الادوات المستحدثة لتفعيل اجراءات الرقابة الجبائية و العقوبات الجنحية و الغرامات لزيادة التحصيل الضريبي.

الفصل الثالث

مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي بمركز الضرائب لولاية مستغانم

تمهيد

من خلال ما تم عرضه في الدراسة النظرية من مفاهيم تخص الرقابة الجبائية وتنظيمها و اهميتها في تحسين جودة التصريحات الجبائية و كذا التحصيل الضريبي و مواجهتها لتحدي ظاهرة التهرب الضريبي التي تعتبر من الاهداف الرئيسية للرقابة الجبائية بجميع آلياتها ، سنحاول في هذا الفصل التطبيقي إسقاط جانب من تلك الدراسة، من خلال دراسة التحصيل الضريبي في ظل الرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية مستغانم ، محاولين إبراز أثر و مساهمة الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي ، وكذلك التعرف على تنظيم و مهام هذا المركز من خلال الاطلاع على هيكله التنظيمي و المهامي ، حيث سيتم التطرق إلى:

- **المبحث الاول : تقديم عام لمركز الضرائب لولاية مستغانم**
- **المبحث الثاني : دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي**
- **المبحث الثالث : اهم النتائج المتوصل اليها**

المبحث الاول : تقديم عام لمركز الضرائب لولاية مستغانم

على غرار كل بلد ، تعمل الجزائر على تحديث نظامها الجبائي بشكل يكون متطابق مع المتطلبات الاجتماعية والاقتصادية للبلد، حيث يشكل فتح مركز للضرائب قفزة نوعية جاءت بها الاصلاحات الجبائية كون ما يقدمه هذا الاخير من مهام وخدمات تساهم في تخفيض تكلفة التسيير وزيادة ايرادات التحصيل الضريبي وبسرعة وغيرها من المهام التي سنتعرف عليها في هذا المبحث ، ولكن قبلها نتعرف على مركز الضرائب لولاية مستغانم بالاضافة الى هيكله التنظيمي و مصالحه .

المطلب الاول : التعريف بمركز الضرائب لولاية مستغانم

اولا / تقديم المركز :

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع ، تحت اشراف رئيس المركز ، كل مهام التسيير و التحصيل والمراقبة و المنازعات التي كانت تتكفل بها المفتشيات و القباضات و مديريات الضرائب الولائية .

بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:

- ❖ المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي .
- ❖ المهن الحرة .
- ❖ المؤسسات الغير خاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات .

ثانيا / الأشخاص التابعين لمركز الضرائب:

يتبع لمجال اختصاص مراكز الضرائب :

1- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي والممارسين للعمليات التالية:

- ❖ عمليات البيع بالجملة و العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون .
- ❖ موزعو محطات الوقود .
- ❖ المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.
- ❖ المؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات والمؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم.
- ❖ البائعون و تجار الأملاك وما شابههم وكذا منظموا العروض والألعاب و التسليات بمختلف أنواعها .

2- الشركات الغير تابعة لمديرية كبريات المؤسسات .

3- أعضاء المهن الحرة .

ثالثا / الضرائب والرسوم المسيرة من طرف مركز الضرائب :

تتمثل مهام مراكز الضرائب في تسيير الوعاء الضريبي و تحصيل و مراقبة الضرائب و الرسوم التالية :

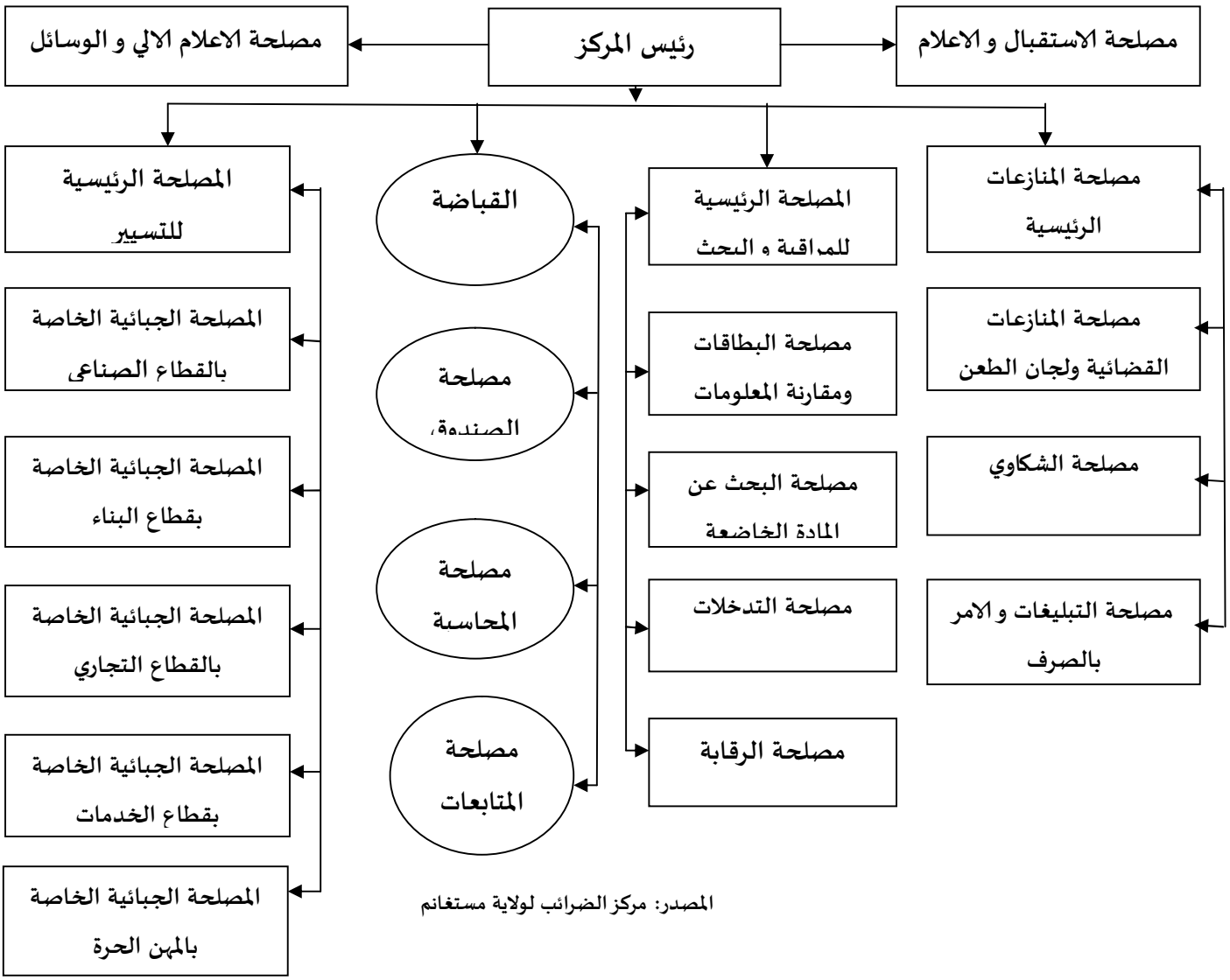
- ❖ الضريبة على الدخل الإجمالي / فئة الأرباح الصناعية والتجارية المستحقة على المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي .

- ❖ الضريبة على الدخل الإجمالي / فئة الأرباح الغير تجارية المستحقة على أعضاء المهن الحرة .
- ❖ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على شركات الأموال الخاضعة للقانون العام أو شركات الأشخاص، أو شركات المساهمة بالمعنى الذي جاء في القانون التجاري والشركات المدنية التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات .
- ❖ الرسم على القيمة المضافة/ الرسم الداخلي على الاستهلاك/الرسم على الكحول/الرسم على النشاط المهني.
- ❖ الاقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور و المرتبات و المكافآت/ / حقوق الطابع .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

ان الادارة الجبائية لها هياكل مركزية و جهوية و اخرى ولائية، تسير وفق قوانين تشريعية وتنظيمية تحدد لها الاختصاصات الاقليمية لكل هيئة ادارية ، و يتمثل الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم في مجموعة من المصالح التي تؤدي مهام مختلفة يتراسها رئيس المركز وفق الشكل التالي :

الشكل رقم (III-1) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم



المصدر: مركز الضرائب لولاية مستغانم

يتكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية و قباضة ومصلحتين:

1- المصلحة الرئيسية للتسيير: و تقوم ب :

- ❖ التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء ، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات و الطعون .
- ❖ المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لمركز الضرائب للموافقة عليها ، بصفتها وكيلا مفوضا من قبل المدير الولائي للضرائب .
- ❖ اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو لمراجعة المحاسبة .
- ❖ إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصاءات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها ، تعمل المصلحة على تسيير :

أ) المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي / ب) المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية .

ت) المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري / ث) المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات .

ج) المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة .

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث : وتتكفل ب :

- ❖ انجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية و معالجتها و تخزينها و توزيعها من أجل استغلالها .
- ❖ اقتراح عمليات المراقبة و انجازها ، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس مستندات تصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب ، مع إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييمية دورية ، تعمل المصلحة على تسيير :

أ) مصلحة البطاقيات و المقارنات : وتكلف ب : تشكيل و تسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها / تخزين المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية و تحفظها و تستردها من أجل استغلالها / التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة .

ب) مصلحة البحث عن المادة الضريبية : وتكلف ب : إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومات الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع / اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة .

د) مصلحة المراقبة و التدخلات : وتكلف ب : انجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان / إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعية انجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها .

3- المصلحة المنازعات الرئيسية : وتكلف ب :

- ❖ دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، و كذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .

❖ متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية التي تكون طرفا فيها . و تعمل المصلحة على تسيير :

أ) مصلحة الشكاوي : وتكلف ب : دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات و العقوبات المحتج علها أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر / دراسة طلبات تتعلق بإرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة، دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوز عليها / معالجة منازعات التحصيل .

ب) مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية : وتكلف ب : دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولاختصاص لجان الطعن / المتابعة، بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب للطعون و الشكاوى المقدمة للهيئات القضائية .

ج) مصلحة التبليغ و الأمر بالصرف : وتكلف ب : تبليغ القرارات المتخذة حول مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة والى المصالح المعنية / الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها / إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية .

4- القباضة: وتكلف ب : التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل / تنفيذ التدابير المنصوص علها في التشريع و التنظيم الساريين المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة / مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

تعمل المصلحة على تسيير:

أ) مصلحة الصندوق .

ب) مصلحة المحاسبة .

ت) مصلحة المتابعات .

5- مصلحة الاستقبال و الإعلام: تعمل تحت سلطة رئيس المركز و تكلف ب : تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة / نشر المعلومات حول حقوقهم و واجباتهم الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب .

6 - مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل : وتكلف ب : استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها / إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات / الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات .

المطلب الثالث: مهام مركز الضرائب

ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية :

1- في مجال الوعاء :

- ❖ يمسك و يسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بالمداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .
- ❖ يمسك و يسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي المتعلقة بالأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية.

2- في مجال التحصيل :

- ❖ التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى .
- ❖ التكفل بالعمليات المادية للدفع و التحصيل و تقدير الأموال النقدية .
- ❖ ضبط الكتابات و الحسابات و مركزة تسليم القيم .

3-في مجال الرقابة :

- ❖ البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات .
- ❖ إعداد و انجاز برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها .

4- في مجال المنازعات :

- ❖ دراسة ومعالجة الشكاوى .
- ❖ متابعة المنازعات الإدارية والقضائية .

5-في مجال الاستقبال والإعلام :

- ❖ ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة .
- ❖ التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل قوانينها الأساسية .
- ❖ تنظيم و تسيير المواعيد .
- ❖ نشر المعلومات و المطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب .
- ❖ دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب و ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .

المبحث الثاني : دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي

المطلب الأول : خطوات وإجراءات عملية التحقيق :

أسندت عملية التحقيق إلى رئيس فرقة المحققين، حيث تتم دراسة الملف الضريبي للمكلف الذي تم برمجته للخضوع للتحقيق المحاسبي بعنوان برنامج الرقابة الجبائية لسنة 2019 ، حيث أنه يخضع للنظام الحقيقي وتم تحديد نشاط الشركة و الضرائب التي تخضع لها .

1- إرسال الإشعار بالتحقيق :

بتاريخ 08/ 02 / 2019 قام أعوان الإدارة الضريبية بتسليم إشعار بالتحقيق إلى المكلف المعين بالرقابة، حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة ، وتم منح المكلف المعين بالرقابة مهلة 10 أيام لتحضير الوثائق اللازمة كما تم إخباره بإمكانية استعانته بمستشار محاسبي من اختياره ، وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار ما يلي:

- **اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق :** الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة (x) و التي يتمثل نشاطها في الاستيراد .
- **السنوات المعنية بالتحقيق** : 2015 - 2016 - 2017 - 2018
- **الضرائب المعنية بالتحقيق :**

- الضريبة على أرباح الشركات **(IBS)** .

- الرسم على القيمة المضافة **(TVA)** .

- الرسم على النشاط المهني **(TAP)** .

1_2 المرحلة الميدانية لعملية التحقيق : بعد انقضاء المدة قامت فرقة التحقيقات بإجراء أول تدخل في عين المكان وذلك في : 2019/02/18 ، وذلك من خلال زيارة مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية والهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد أهميتها في حالة تأجيلها والمتمثلة في :

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل المنقولة و الغير المنقولة) .
- معاينة مادية للمخزون من خلال محضر معاينة (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل) .
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية .
- جرد قيم الصندوق و كشف أسعار البيع المطبقة من طرف الشركة .

نظرا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التحقيق داخل الشركة ، ولأنه قانونيا لا يسمح للأعوان بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم ، قام المكلف بقبول طلب موقع و مقدم من الأعوان المحققين الذين قاموا بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية و إرجاعها بعد عملية فحصها .

- و تجسدت عملية التحقيق المحاسبي في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة عبر مرحلتين :

1- الفحص المحاسبة من حيث الشكل : للتأكد من مطابقة هذه الوثائق للتنظيمات المنصوص عليها ، تتم المعاينة المادية للدفاتر و الوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف المحقق والخاصة بالسنوات محل التحقيق، للتأكد من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية والإجبارية (دفتري اليومية والجرد) ووثائق الإثبات اللازمة (الفواتير، الإيصالات، التراخيص..) وأن البيانات المسجلة فيها صحيحة من ناحية دقة الحسابات . - - - وبعد فحص محاسبة المكلف تم استخلاص بعض الملاحظات أهمها :

- ❖ وجود دفتر اليومية مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا .
- ❖ وجود دفتر الجرد مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا .
- ❖ وجود التصريحات الشهرية وهي مودعة في آجالها القانونية .
- ❖ وجود التصريحات السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية.

2- فحص هذه الوثائق من حيث المضمون : بعد انتهاء المحقق من المراجعة الشكلية للمحاسبة ينتقل إلى مراجعتها من ناحية المضمون و يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة التي تتمثل في المشتريات المخزونات و أشغال قيد التنفيذ و المبيعات والذي ينقسم إلى :

- ❖ حسابات الاستغلال الخاصة بالمشتريات، المخزونات، المبيعات .
- ❖ حسابات الميزانية المتمثلة في الأصول والخصوم .
- ❖ حسابات التسيير تضم الأعباء، الإيرادات والنتائج .

- و أثناء قيام المحقق بالتدقيق في الدفاتر الإلزامية والوثائق المحاسبية ومقارنتها بالتصريحات الشهرية والسنوية المودعة من طرف المؤسسة حيث اتضح للمحقق وجود عدة نقائص و إغفالات .

المطلب الثاني : النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف :

من خلال الاطلاع على حسابات الشركة في البنوك مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية، وبعد الإطلاع على بعض الأعباء و الايرادات تم اكتشاف مجموعة من النقائص و الاغفالات من قبل المكلف تخص بعض التكاليف و الايرادات ، و تتمثل أهمها فيما يلي :

- ❖ عدم إظهار الجدول التفصيلي للمخزونات في دفتر الجرد و ذلك في جميع السنوات محل التحقيق .
- ❖ غياب بعض الفواتير المتعلقة بالأعباء .
- ❖ وجود فواتير مقيدة مرتين .
- ❖ عدم التصريح بالمبلغ المقبوض الظاهر بالجانب الدائن للحساب الجاري للشركة المفتوح لدى بنك معين .
- ❖ تسجيلات محاسبية بدون وثائق تبريرية (فواتير الشراء، ديون غير مبررة) .

❖ المبالغة في مصاريف كراء وسائل نقل خلال سنة 2018 .

❖ وجود فواتير شراء غير مقيدة في أصول المؤسسة خلال سنة 2018 .

❖ عدم التصريح بجزء من رقم الأعمال المحقق خلال جميع السنوات المعنية بالتحقيق.

المطلب الثالث : تحديد الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية

بعد إجراء عملية التدخل و دراسة الدفاتر و الوثائق المحاسبية و التصريحات السنوية و الشهرية ، والتي سمحت باكتشاف النقائص السابقة ، يجب على الاعوان القيام بالتعديلات و التصحيحات اللازمة للنقائص المكتشفة، لإعادة تشكيل الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية .

- تتم عملية حساب رقم الاعمال المحقق الفعلي بواسطة برنامج يمكن من حساب رقم الاعمال المحقق و الفعلي، وقيمة الضرائب الجديدة بالاضافة الى الغرامات المطبقة بالاعتماد على قواعد ومعدلات ضريبية .

أولا / جداول تحديد رقم الأعمال و الارباح :

1 - جدول اعادة تشكيل رقم الأعمال :

الجدول رقم (III-1) : جدول اعادة تشكيل رقم الأعمال

السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المصرح به	1.000.000	1.200.000	1.500.000	1.600.000
الفارق المسترجع بعد التحقيق المحاسبي	180.000	216.000	270.000	288.000
رقم الأعمال بعد التسوية اللأولية	1.180.000	1.416.000	1.770.000	1.888.000
قيمة التخفيضات الضريبية	200.000	210.000	250.000	270.000
رقم الأعمال المحقق	980.000	1.206.000	1.520.000	1.618.000

المصدر: المصلحة الرئيسية للبحث والمراقبة ، مركز الضرائب لولاية مستغانم

❖ تتم التسوية الاولية لرقم الاعمال بعد معالجة الاغفالات و الاخطاء أثناء التحقيق المحاسبي ومن ثم استرجاع الفارق الغير مصرح به في رقم الاعمال، الذي يضاف الى ر.أ.المصرح به لتأسيس التسوية الاولية لرقم الاعمال.

❖ بعد التسوية الاولية لرقم الاعمال ، يتم طرح التخفيضات الضريبية الازمة المحددة في الجدول اعلاه ، ليتم الحصول على رقم الاعمال الفعلي المحقق الذي نستند اليه في اعادة تسوية الضرائب والرسوم (TAP / TVA) المكلف بها .

2- جدول اعادة تشكيل اللأرباح :

جدول رقم (III- 2): جدول اعادة تشكيل اللأرباح

السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المحقق	980.000	1.206.000	1.520.000	1.618.000
هامش الربح الصافي	14%	14%	14%	14%
الأرباح الصافية التجارية	137.200	168.840	212.800	226.520

المصدر: المصلحة الرئيسية للبحث والمراقبة ، مركز الضرائب لولاية مستغانم

❖ بعد القيام بالتعديلات و التصحيحات و اعادة تسوية رقم الاعمال ، لابد من اعادة تشكيل قيمة الارباح الصناعية و التجارية التي تقدر قيمتها ب 14% من رقم الاعمال المحقق . وهذا من اجل التاسيس عليها لاحقا لاعادة تسوية الضرائب على ارباح الشركات (IBS) .

ثانيا / جداول اعادة تسوية الضرائب و الرسوم :

1- جدول اعادة تسوية الرسم على النشاط المهني (TAP) :

جدول رقم (III- 3): جدول اعادة تسوية الرسم على النشاط المهني (TAP) لرقم الأعمال المحقق

السنوات	رقم الاعمال المحقق	رقم الاعمال المصرح به	الفارق المسترجع	نسبة الرسم المطبقة	الحقوق	الغرامات (10%)	المجموع المسترجع الكلي
2015	980.000	600.000	380.000	02%	7.600	760	8.360
2016	1.206.000	700.000	506.000	02%	10.120	1.012	11.132
2017	1.520.000	800.000	720.000	02%	14.400	1.440	15.840
2018	1.618.000	900.000	718.000	02%	14.360	1.436	15.796
						القيمة الاجمالية المسترجعة	51.128

المصدر: المصلحة الرئيسية للبحث والمراقبة ، مركز الضرائب لولاية مستغانم

_يتم حساب الاساس الخاضع لضريبة TAP (الفارق المسترجع) باجراء الفرق بين رقم الاعمال المحقق الفعلي و رقم الاعمال المصرح به، و انطلاقا من هذا الناتج نتحصل على (الحقوق) الواجبة الدفع بعد تطبيق عليها نسبة الرسم على النشاط المهني التي تقدر ب (2%) ، اما الغرامات فتقدر بنسب متفاوتة حسب مبلغ الحقوق المسترجعة ، وبما ان مبلغ الحقوق المسترجعة لم يتجاوز 50.000 دج ، تطبق عليها نسبة (10%) وفقا للتالي :

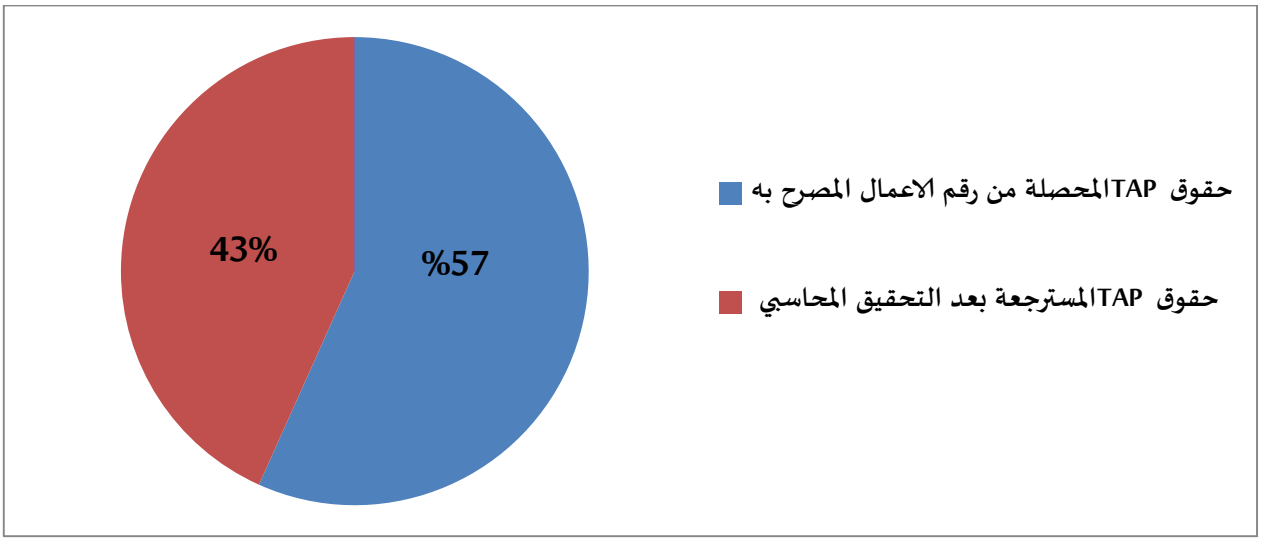
❖ 10 %اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يقل عن 50.000 دج او يساويه .

❖ 15% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج او يساويه .

❖ 25% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج .

❖ **حقوق الخزينة الاجمالية = الحقوق المحصلة من رقم الاعمال المصرح به + الحقوق المسترجعة بعد التحقيقات المحاسبية**

الشكل رقم (III- 2): دائرة نسبية تمثل حقوق (TAP) المحصلة و المسترجعة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاحصائيات السابقة

2-جدول اعادة تسوية الرسم على القيمة المضافة (TVA) :

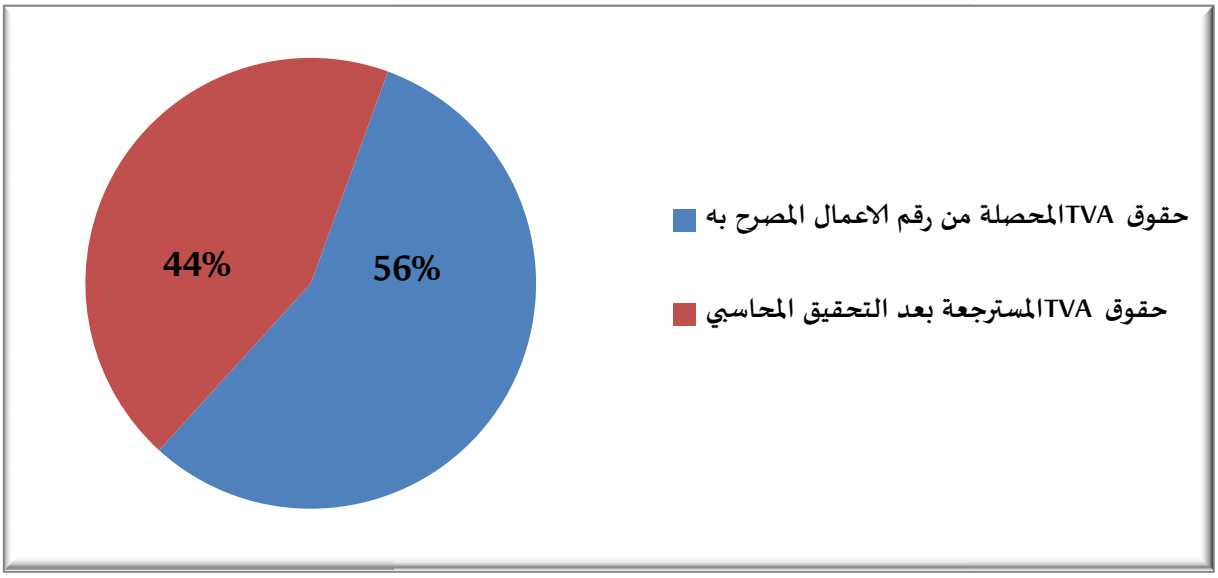
جدول رقم (III- 4): جدول اعادة تسوية الرسم على القيمة المضافة لرقم الأعمال المحقق

السنوات	رقم الاعمال المحقق	رقم الاعمال المصرح به	الفارق المسترجع	نسبة الرسم المطبقة	الحقوق	الغرامات (15%)	المجموع المسترجع الكلي
2015	980.000	600.000	380.000	17%	64.600	9.690	74.290
2016	1.206.000	700.000	506.000	17%	86.020	12.903	98.923
2017	1.520.000	800.000	720.000	19%	136.800	20.520	157.320
2018	1.618.000	900.000	718.000	19%	136.420	20.463	156.883
					القيمة الاجمالية المسترجعة		487.416

المصدر: المصلحة الرئيسية للبحث والمراقبة ، مركز الضرائب لولاية مستغانم

❖ يتم حساب الاساس الخاضع لضريبة TVA (الفارق المسترجع) بنفس الطريقة السابقة ، غير ان نسبة الرسم المطبقة على القيم الضافة تقدر ب (17%) بالنسبة للسنتين 2015 / 2016 و نسبة (19%) بالنسبة ل2017/ 2018 ،اما الغرامة المطبقة فتقدر ب (15%) بما أن الحقوق المسترجعة تفوق مبلغ 50.000 دج.

الشكل رقم (III- 3) : دائرة نسبية تمثل حقوق (TVA) المحصلة و المسترجعة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاحصائيات السابقة

3-جدول اعادة تسوية الضريبة على ارباح الشركات (IBS) :

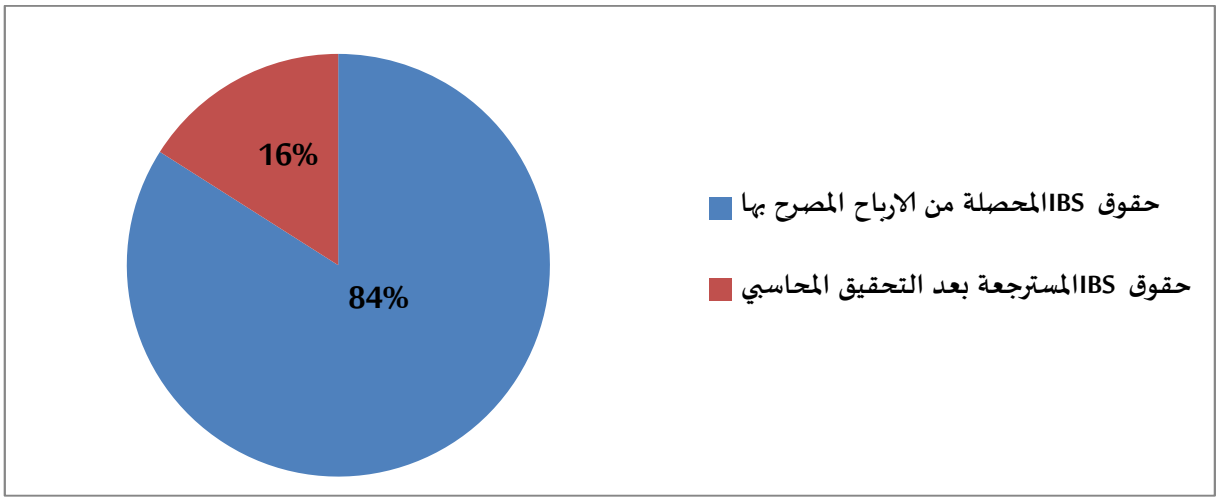
جدول رقم (III- 5) : جدول اعادة تسوية الضريبة على ارباح الشركات (IBS)

السنوات	قيمة الارباح الصناعية و التجارية المحققة	قيمة الارباح الصناعية و التجارية المصرح بها	الفارق المسترجع	نسبة الرسم المطبقة	الحقوق	الغرامات (10%)	المجموع المسترجع الكلي
2015	137.200	120.200	17.000	26%	4.420	442	4.862
2016	168.840	130.240	38.600	26%	10.036	1.003	11.039
2017	212.800	167.800	45.000	26%	11.700	1.170	12.870
2018	226.520	210.320	16.200	26%	4.212	421	4.633
						القيمة الاجمالية المسترجعة	33.404

المصدر: المصلحة الرئيسية للبحث والمراقبة ، مركز الضرائب لولاية مستغانم

❖ يتم حساب الاساس الخاضع لضريبة IBS (الفارق المسترجع) بنفس الطريقة السابقة ، لكن في هذه الحالة نجد الفارق المسترجع بطرح الفرق بين قيمة الارباح الصناعية و التجارية المحققة و قيمة الارباح الصناعية و التجارية المصرح بها ، ثم نطبق عليها رسم يقدر ب 26 % لايجاد الحقوق المسترجعة ، اما الغرامة فتقدر ب (10%) بما أن قيمة الحقوق لا تفوق مبلغ 50.000 دج .

❖ **الشكل رقم (III- 4): دائرة نسبية تمثل حقوق (IBS) المحصلة و المسترجعة**



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاحصائيات السابقة

❖ **تبليغ النتائج وردود المكلف على النتائج:**

بعد الانتهاء من عمليات التحقيق و اعادة تسوية أسس و قواعد فرض الضريبة ، فإنه على الإدارة الجبائية تبليغ النتائج للمكلفين ، وذلك حتى في حالة عدم إجراء التقويم ، كما يتعين عليها الرد على ملاحظات المكلف.

أولا / التبليغ الاولي :

- بتاريخ 2019/05/13 بعد إعادة تكوين أسس الإخضاع، قام المحقق بإبلاغ الاولي للمكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتوصل إليها في ملخص لنتائج التحقيق المحاسبي مع وصل استلام ، حيث كان التبليغ مفصلا بأرقام و جداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس و القواعد ، من أجل الرد عليها بملاحظاته أو قبولها ، كما تم منح المكلف مدة 40 يوما من أجل ذلك و احتوى التبليغ على :

❖ النقائص المكتشفة عند فحص الملف الضريبي و اظهار عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرح بها وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر المعلومة المستغلة .

❖ طريقة و كيفية التعديلات والتسويات المقترحة .

ثانيا / التبليغ النهائي :

-يمكن التطرق إلى حالتين هما:

❖ **حالة عدم الرد:** و هو القبول الضمني ، وهنا يتحول التبليغ الأولي إلى تبليغ نهائي حيث يحتفظ المحقق بتعديلات وتقويمات التبليغ الأولي ويقوم بإعادة إرسالها مرة ثانية على شكل تبليغ نهائي.

❖ **حالة الرد :** بعد قراءة الرد على التبليغ الأولي،وفي حالة الرد الإيجابي للمكلف أي القبول الصريح للتسوية.

➢ لم تسجل أي ردود للمكلف المعين بالرقابة و هذا ما يعني القبول الضمني للمكلف بنتائج الرقابة الجبائية، وبعد انقضاء الأجل يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائي و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه .

_ تحدد القيمة النهائية للمبلغ الاجمالي من خلال جمع قيمة الحقوق و الغرامات المتحصل عليها بالنسبة لكل ضريبة ، حيث يجب على المكلف تسديد هذا المبلغ لصالح خزينة الضرائب الولائية وفقا للجدول اسفله :

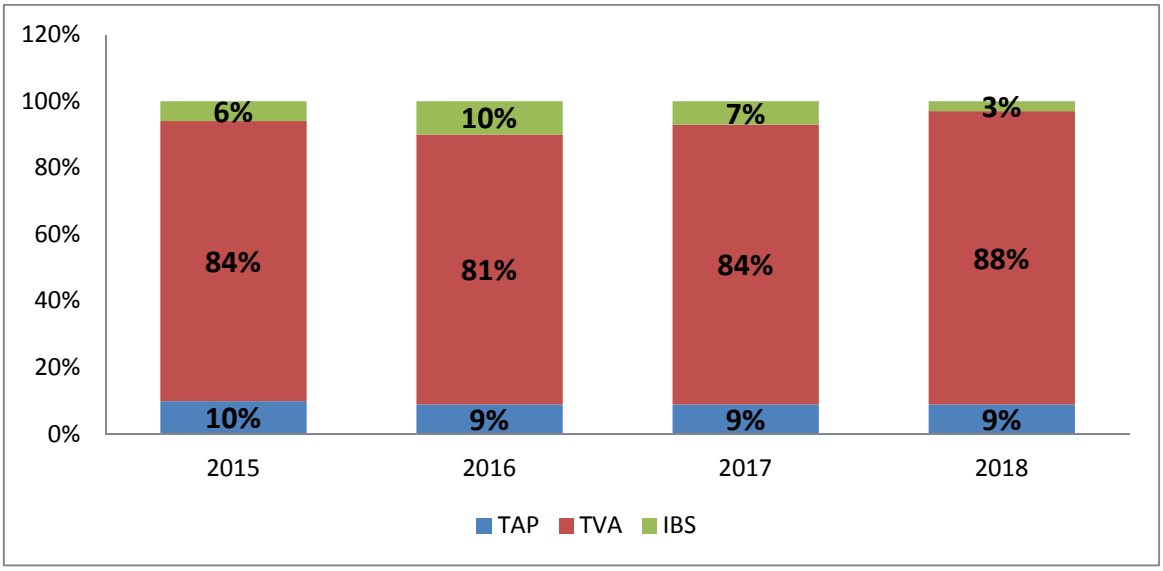
❖ **المجموع الكلي للحقوق و الغرامات المحصلة :**

جدول رقم (III- 6): المجموع الكلي للحقوق و الغرامات المحصلة

السنوات	نوع الرسم/الضريبة	الحقوق	الغرامات
2015	TAP	7.600	760
	TVA	64.600	9.690
	IBS	4.420	442
المجموع السنوي (2015)	IBS+TVA+TAP	76.620	11.652
2016	TAP	10.012	1.012
	TVA	86.020	12.903
	IBS	10.036	1.003
المجموع السنوي(2016)	IBS+TVA+TAP	106.068	14.918
2017	TAP	14.400	1.440
	TVA	136.800	20.520
	IBS	11.700	1.170
المجموع السنوي(2017)	IBS+TVA+TAP	162.900	23.130
2018	TAP	14.360	1.436
	TVA	136.420	20.463
	IBS	4.212	421
المجموع السنوي(2018)	IBS+TVA+TAP	154.992	22.320
المجموع الكلي		500.580	72.020
المجموع الكلي للحقوق و الغرامات المحصلة			572.600

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المعطيات السابقة

الشكل رقم (III- 5) : أعمدة بيانية توضح نسب الضرائب و الرسوم (IBS/TVA/TAP) المسترجعة في كل سنة



المصدر: من اعداد الطالب بناءا على معطيات الجدول السابق رقم (III- 6)

❖ نلاحظ من خلال الشكل ان الرسم على القيمة المضافة (TVA) تمثل النسبة الكبرى من مجموع الضرائب والرسوم المسترجعة ، مما يأكد وزنها ودورها الكبير في تمويل الخزينة الولائية بمبالغ مالية جد هامة و عليه لابد من ضرورة تشديد الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة أكثر.

ثالثا/ كتابة التقرير النهائي و إقفال التحقيق :

ينتهي عمل المحقق بكتابة التقرير النهائي الذي يجب أن يتضمن كل المعلومات و الأرقام والمبالغ التي تسمح بالتأكد من نتائج المراقبة وكذا الإجراءات المعمول بها في عملية التحقيق المحاسبي . و في الأخير ترسل نسخة من الملف إلى المديرية الجهوية التابعين لها ونسخة أخرى إلى المديرية العامة للضرائب وتبدأ بعدها عملية تحصيل الحقوق و الغرامات التي تترتب على عاتق المكلف بالضريبة .

المبحث الثالث : اهم النتائج المتوصل اليها

المطلب الأول : أساسيات في عملية الرقابة الجبائية

بعد دراسة ملف المكلف بالضريبة الذي خضع لعملية التدقيق المحاسبي ، تم الوصول إلى بعض النتائج التي سنستعرضها كالتالي :.

1_ على العون المدقق التحقيق في هوية المكلف الخاضع للرقابة لمعرفة طبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني لأجل تحديد الضرائب والرسوم . ومن خلال دراسة الحالة تبين ان المكلف (x) يملك شركة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة (x) و التي يتمثل نشاطها في الاستيراد ، و السنوات المعنية بالتحقيق هي : 2015 - 2016 - 2017 - 2018 ، أما الضرائب المعنية بالتحقيق فهي **(IBS / TVA / TAP)** .

2- الحرص عل تطبيق حق الإطلاع و المعاينة لأجل كشف الأخطاء و الإغفالات التي ارتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق القيام بأبحاث و طلب معلومات عديدة مع كل الأطراف التي لها تعامل مباشر أو غير مباشر مع المكلف . ومن خلال دراسة الحالة تبين مثلا عدم التصريح بالمبلغ المقبوض المقيد في الحساب الجاري للشركة المفتوح لدى بنك معين ، وعليه تم طلب معلومات من طرف البنك لإعطاء كشف تفصيلي للتعاملات و العقود المبرمة من طرف المكلف مع البنك في السنوات محل التدقيق ، وهذا من أجل تحديد رقم الأعمال المحقق ، واعادة تسوية و تأسيس الضرائب و الرسوم المستوجبة .

3- طبقا لأحكام المادة 43 - و 44 من القانون الإجراءات الجبائية يمكن رفض محاسبة المكلف بعد تقييمها شكلا ومضمونا وهذا ما تم استنتاجه من دراسة الحالة ، حيث تم تسوية الوضعية الجبائية بناءا على إعادة التقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة. الأرباح المحقق سنويا من نشاط المكلف تم حسابها عن طريق استخدام معدل هامش ربح صافي من تقدير العون المدقق بهدف إيجاد الوعاء الخاضع لمختلف الضرائب من السنوات التي هي محل التدقيق .

4 _إتباع الأعوان المدققين لخطوات وإجراءات عملية التدقيق وفق الدليل المدقق في المحاسبة بانتظام لتفادي الوقوع في الأخطاء أو التجاوزات من طرفهم ، مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف الإشعارات والنتائج التي سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم ، وهذا يتم كالتالي :

❖ تسليم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف المعني مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع لأجل التحضير لعملية التدقيق في الآجال القانوني (10) أيام .

❖ تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني و المتضمن النتائج التقييم وللمكلف الحق الرد عليها بتوضيحات

و التبريرات في أجال حددها القانون بأربعين (40) يوما .

- بعد انتهاء المدة القانونية (40) من استلام الإشعار بالتبليغ الأولي، ولم ترد إلى المصلحة أي رد من طرف المكلف بالضريبة يعتبر التقييم الأولي للنتائج بمثابة التقييم النهائي .
- التبليغ النهائي عن عملية التدقيق في المحاسبة الذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للكلفين المعنيين وعلى أساسه يتم إصدار الجدول الفردي الذي تسلم نسخة منه لقابض الضرائب من أجل التحصيل الفوري .

المطلب الثاني : نماذج التهرب الضريبي في مركز الضرائب مستغانم

تقوم الادارة الجبائية عن طريق التحقيق المحاسبي من حيث الشكل و المضمون بكشف اهم الطرق التي يتم استعمالها في عملية التهرب الضريبي ، حيث تقوم بعد ذلك باتخاذ الاجراءات العملية التي من شانها اعادة تشكيل رقم الاعمال من اجل التمكن من الوصول الى المبالغ المتهرب من دفعها ، ومن ثم استرجاع المبالغ و فرض الحقوق و الغرامات المترتبة عنها ، و اجبار المكلف بدفعها الى مصلحة الضرائب .

اولا /التهرب الضريبي في مادة الوعاء الضريبي :

- تسجيل عمليات وهمية في الدفاتر المحاسبية .
- تقديم فواتير وهمية لاثبات معاملات تجارية من اجل الاستفادة من تخفيضات من الضرائب او انقائص في الارباح المحققة.
- الامتناع عمدا عن تقديم التصريحات الجبائية السنوية و الفصلية .
- التعمد في اخفاء المعاملات التجارية للمكلف بالضريبة .

ثانيا/التهرب الضريبي في مادة التحصيل :

- عدم تسديد الضريبة بالرغم من وضعية المكلف المالية الجيدة .
- عدم التصريح بعنوان عمله بهدف التهرب من التسديد .
- عدم استقبال أعوان الضرائب ومنعه القيام بمهامهم .
- عدم الوفاء بالوعود المتفق عليها من طرف مصلحة الضرائب .

المطلب الثالث : الصعوبات و العراقيل التي تواجه الرقابة الجبائية و اجراءات تحسينها

اولا / الصعوبات و العراقيل التي تواجه الرقابة الجبائية :

- ❖ نقص الوعي الضريبي من طرف المكلف بالضريبة و ذلك من خلال عدم تعاونه مع الإدارة الجبائية بتقديم المعلومات و التصريحات اللازمة و في منتهى الشفافية .
- ❖ عدم و جود مقر ثابت لاماكن اشغال بعض المكلفين بالضريبة و بالتالي يصعب معاينة الممتلكات .
- ❖ نقص وضعف الإمكانيات و الوسائل المادية حيث تعاني الإدارة الجبائية التي تساعدهم في أداء وظائفهم.
- ❖ عدم و جود إطارات مؤهلة للرقابة ، إضافة إلى قلة الرواتب و نقص الحوافز المادية من أجل تشجيعهم على بذل مجهودات أكثر .
- ❖ عدم التكامل و التنسيق بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات الأخرى بحجة السر المهني .
- ❖ اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي و ذلك بوجود أنشطة التي تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومات وأيضا المعاملات التجارية بدون فواتير و التعامل نقدا بدون شيكات .

ثانيا / اجراءات تحسين الرقابة الجبائية :

- ❖ نشر وتعميم الثقافة الجبائية سواء بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة أو وسائل الإعلام السمعية و البصرية ، و ذلك لأطلاع المكلف بمخلف المستجدات و التعديلات الخاصة بالنظام الجبائي .
- ❖ الحرص على صياغة قوانين و توفير إجراءات ضريبية على نحو سليم و بطريقة محكمة لا تترك للمكلف الاستفادة من بعض الثغرات التي يتضمنها التشريع الضريبي .
- ❖ يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التنظيم و التطبيق من خلال التحسين النوعي و الكمي لإمكانيات المادية و البشرية .
- ❖ تسهيل إجراءات العمل على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي .
- ❖ خلق تعاون بين الادارة الجبائية وبين الإدارات و الهيئات المحلية الأخرى كمصالح الجمارك و هذا بالتنسيق فيما بينهما بتبادل المعلومات .
- ❖ تأطير العمال و جلب الكفاءات، وزيادة أجورهم ومنح تحفيزات مالية لهم.

خلاصة الفصل

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثالث و المتمثل في الدراسة التطبيقية التي تخص موضوع بحثنا و التي كانت بمركز الضرائب لولاية مستغانم ، المساهمة الكبيرة التي تلعبها الرقابة الجبائية بجميع آلياتها في كشف الاخطاء او التلاعبات في التصريحات الجبائية و دورها في مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبين لبعض المكلفين بالضريبة وذلك بفرض حقوق وغرامات جزائية، التي تؤدي إلى التخفيف من أثار الاقتصادية والمالية الجد سلبية في ظل نظام ضريبي جزائري تصريحي . ومن خلال ما تطرقنا اليه ، يتضح لنا كذلك الدور الهام والفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية بمختلف الياتها في زيادة التحصيل الضريبي من خلال الاجراءات التي تقوم بها والتي تؤدي الى كشف مختلف التلاعبات و الاعمال التدليسيسة ، غير ان المشاكل المختلفة التي تعانيها الادراة الجبائية قد أثرت في جودة الرقابة الجبائية و عرقلة فعاليتها بشكل واضح مما جعلها تساهم في الحد من تنامي ظاهرة التهرب الضريبي ولكن لا تكبحها تماما .

الضريبة هي اقتطاع مالي إجباري تفرضه الدولة بشكل نهائي من أجل تغطية النفقات العامة ، بالإضافة إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية و سياسية ، وبالتالي فهي تعتبر موردا هاما ودائما للخزينة العمومية، و التأسيس للضريبة من تقدير وعائها وصولا الى تحصيلها يبدأ من التفكير في الضريبة كمشروع إلى غاية سدادها من طرف المكلف بها ، فالتحصيل الضريبي هو عبارة عن مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار. ونظرا للأهمية التي تكتسيها الضريبة والأهداف التي تحققها ، قامت الدولة بفرض مجموعة من الضمانات التي تحمي هذا الدين و استحداث اجهزة متخصصة و وسائل مادية وبشرية لحمايته من ظاهرة التهرب الضريبي التي تنتشر بصورة كبيرة وسط المكلفين بالضريبة وذلك لعدة أسباب وبأساليب مختلفة .

إن إلزامية و اجبارية دفع العبئ الضريبي أدى ببعض المكلفين إلى انتهاج أساليب غير المشروعة للتملص من دفعها و هو ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي التي تنتشر بصورة كبيرة في الجزائر بتعدد أساليبها وطرقها و التي تخلف دوما أثارا اقتصادية واجتماعية جد سلبية ، حيث يبقى التهرب الضريبي من بين النقائص والتحديات التي يواجهها النظام الضريبي، و الذي زاد من حدة هذه الظاهرة ضعف اداء وتعامل الادارة الجبائية معها .

ان النظام الضريبي الجزائري باعتباره نظام تصريحي، كان لابد أن تخضع هذه التصريحات للمراقبة، والرقابة الجبائية هي وسيلة قانونية تستخدمها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و تعمل على كشف الأخطاء المسجلة فيها لتصحيحها وتقويمها، و تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال حيث تنقسم إلى الرقابة العامة وتتمثل في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق التي تتم داخل مكاتب الإدارة الجبائية وتحديدا على مستوى مفتشيات الضرائب، و الرقابة المعمقة التي تشمل التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ولكن بالرغم من كل الأجهزة الموضوعة و الإجراءات و الوسائل المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية ، الا ان المشاكل التي تعاني منها الادارة الجبائية حالت دون تحقيق الفعالية التامة و المطلوبة في اداء الرقابة الجبائية.

اختبار صحة الفرضيات :

الفرضية الاولى : الرقابة الجبائية من الاليات التي تستخدمها الادارة الجبائية لتفعيل التحصيل الضريبي، وقد حدد التشريع الجبائي الجزائري كل الحقوق والواجبات و الوسائل المادية والبشرية من اجل ممارستها قد تحققت، حيث ان الرقابة الجبائية هي حق كفله القانون الجبائي للادارة الضريبية من خلال حقوق الرقابة و الاطلاع والمعاينة ، ومن اجل ممارستها منح لها المشرع الجبائي اطارا قانونيا حدد فيه كل حقوق وواجبات كلا من المكلفين والادارة الجبائية ، وذلك من اجل تحقيق العدالة لكلا الطرفين سواءا للخزينة العمومية باسترجاعها لكافة حقوقها الجبائية ، او للمكلف بضمان حقوقه وحمايته من أي تعسف يمكن ان تمارسه الادارة الضريبية عليه ، اما بالنسبة للوسائل البشرية والمادية فيتضح في الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية الذي حدد كل الاعوان المكلفين بالرقابة الجبائية ومسؤولياتهم ، وكذا كل الاجهزة و المديريات و المفتشيات المكلفة بالرقابة الجباية اضافة الى المستحدثة منها كمركز الضرائب و المراكز الجهوية.

الفرضية الثانية : تفعيل التحصيل الضريبي و زيادته مرتبط بالرقابة الجبائية قد تم اثبات صحتها ، من خلال ابرازنا لدور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي، الذي ظهر لنا من خلال فعالية اليات الرقابة الجبائية في اكتشاف طرق التهرب الضريبي والحد من اثاره ، واهم هذه الاليات هي التحقيقات المحاسبية والتحقيقات الجبائية المعمقة التي تعيد تحصيل المبالغ المتهرب من دفعها الى مصالح الادارة الجبائية، بالاضافة الى دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية للمكلفين و التي تعد اساس تقدير الوعاء الضريبي، اضافة الى مساهمة برنامج الرقابة الجبائية الذي يمكن الدولة من استرجاع حقوقها كاملة بفضل ، و كذلك دور الرقابة الجبائية والتي بها تفرض الادارة الجبائية لعقوبات وغرامات جبائية ردعية و و قائية تساهم في التزام المكلفين لقواعد التحصيل الضريبي وزيادته وتحد نسبيا من التهرب الضريبي .

الفرضية الثالثة : ظاهرة التهرب الضريبي من اهم التحديات التي تعمل الرقابة الجبائية على الحد منها قد ثبتت ، وهذا ما توصلنا اليه من خلال تعرفنا على هذه الظاهرة وطرقها ، حيث تعمل الرقابة الجبائية على الحد منها نظرا خطورتها و اضرارها و الاثار السلبية التي تخلفها على المستوى الاقتصادي والمالي وذلك بفقدان الخزينة العمومية لموارد مالية هامة تؤثر على الدور الذي تلعبه الضريبة في تمويل نفقات الدولة وتحقيق اهدافها السياسية والمالية ، اضافة لاثار اجتماعية سلبية كانتشار الفساد وغياب العدالة الضريبية ، وما يؤكد فعلا ان التهرب الضريبي يشكل تحد للرقابة الجبائية، هو تكيفها مع تغيرات الانظمة الجبائية و تعدد الطرق و الاساليب التدليسية التي يستغلها المكلفين للتهرب من التزاماتهم الجبائية ، مما جعل الرقابة الجبائية وسيلة جد هامة و ضرورية في مكافحة التهرب الضريبي ولكنها لم تنجح في كبحها تماما.

نتائج البحث :

من خلال دراستنا للموضوع و تعمقنا في جوانبه توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي تتمثل فيما يلي :

_الرقابة الجبائية لا تكبح تماما ظاهرة الغش و التهرب الضريبي ، فرغم مساهمتها الكبيرة في زيادة مردودية التحصيل الضريبي ، إلا انها مازالت بعيدة عن طموحات السياسة الجبائية التي محورها الأساسي كبح ظاهرة الغش الضريبي، فالثغرات التي تكتنف التشريع الجبائي ونقص الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية اضافة للتطور والابتكار والابداع في طرق و اساليب التهرب الضريبي ادى الى تنامي هذه الظاهرة .

_النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يمنح الحرية الكاملة للمكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم الضريبية ، لذا تعد الرقابة الجبائية على هذه التصريحات لازمة لانها قد تكون غير صحيحة و خاطئة، فجودة التصريحات الجبائية هي اهم عنصر و هي الاساس الذي تنطلق منه عملية التحصيل الضريبي .

_ وفرت الادارة الجبائية للقيام بمهام الرقابة الجبائية مجموعة من الاعوان المحققين الذين حدد لهم القانون الجبائي مسؤولياتهم و التزاماتهم ، كما تم تطوير الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية واستحداث اجهزة جديدة كل حسب تخصصه مثل مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب و المراكز الجهوية ، وهذا من اجل تدعيم الهياكل المركزية ، والتقرب اكثر من المكلفين بالضريبة وتسيير افضل لعملية التحصيل الضريبي .

_تعتبر التحقيق في محاسبة المكلفين و التحقيق المصوب الذي هو اجراء رقابي موجه اقل شمولية و اكثر سرعة واقل اتساعا من التحقيق المحاسبي و كذا التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية ابرز اليات الرقابة الجبائية في كشف التهرب الضريبي التي تعتمد عليها الادارة الضريبية بالدرجة الاولى في التحقيقات الميدانية.

_تعتبر طريقة الحجز من المنبع من اكثر الطرق الجباية ملائمة للخزينة العمومية ، حيث يتم تطبيقها في اللحظة التي يحصل فيها المكلف بالضريبة على دخله ، فهي تزود الدولة تباعا بحصيلة ضريبية مستمرة.
_الادارة الجبائية تقوم بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون اما بالطريقة العادية كالحجز من المنبع او الدفع بالاقساط من طرف المكلفين و اما بالاستعانة بالقوة العمومية في حالة عدم دفع المكلفين لالتزاماتهم .

_اذا ظهرت بوادر تؤشر لعدم دفع الضريبة من طرف المكلفين بها ، يمكن للادرة الجبائية تسليط العقوبات القانونية على المتملصين من دفع الضريبة سواء كانت غرامات جبائية او عقوبات جزائية .

_ان الحل الوحيد للتفعيل التام للتحصيل الجبائي والتخلص تماما من ظاهرة التهرب الضريبي و اثارها في الجزائر يكمن في تحلي المكلف نفسه بسلوك سوي وسليم يكمن في تقديمه لتصريحات جبائية تكون صحيحة و دقيقة و شفافة تعكس واقع وضعيته المالية وذلك اقتناعا منه باهمية و مكانة الضريبة في التنمية و تحقيق المنفعة العامة للمجتمع ، و هذا الامر للاسف شبه غائب في اوساط المكلفين بالضريبة في الجزائر.

التوصيات والاقتراحات:

_الاشتغال اكثر على الجانب التوعوي بأهمية الضرائب و تذكير المكلفين بمكانتها في تحقيق المنفعة العامة و تزويد الخزينة العمومية بموارد مالية هامة ، فاذا اقتنع المكلفين بأن الحصيلة الضريبية ستؤدي الى انتفاعهم بخدمات عمومية هذا سيؤدي حتما الى تقديمهم لتصريحات جبائية شفافة و امتناعهم عن التهرب الضريبي .

_صياغة قوانين واضحة و غير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع باعتبار أن المكلفين ليست لديهم مستويات علمية مرتفعة و بعضهم بدون المستوى .
_إعادة النظر في ثغرات القوانين الجبائية و محاولة إيجاد إطار قانوني ينظمها و يسد المجال امام المتهربين الذين يستغلونها و يستخدمونها باساليب وطرق مستحدثة وذلك من أجل الحد من نزيف التهريب الضريبي.
_الرفع من كفاءة موظفي الادارة الجبائية من خلال رفع المستوى العلمي و المهني والتدريب المستمر و اطلاعهم دوما على كافة المستجدات والتعديلات التي تطرأ من حين لآخر.
_الاهتمام بالجانب الاجتماعي لموظفي الادارة الضريبية من خلال الزيادة في الرواتب و التحفيزات المالية، بغية الحد من لجوءهم الى سلوكيات تخالف ميثاق المديرية العامة للضرائب كالرشوة والتعامل مع المتهربين .

افاق البحث:

في الأخير نأمل من خلال هذا البحث أن يكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل مثل:
_ترقية الإدارة الجبائية في ظل التغيرات الاقتصادية.
_ اليات النظام الجبائي الجزائري في ظل الاصلاحات الضريبية.
_واقع الرقابة الجبائية في ظل التصريحات الجبائية الالكترونية وفق الاصلاحات الضريبية الجديدة.

اولا/المراجع باللغة العربية

❖ **الكتب**

1- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة ، الطبعة الاولى ، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر، 2000

2- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2007

3- رضا خلاصي ، النظام الجبائي الجزائري الحديث ، الطبعة الثالثة ، دار هومة للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2012

4- رضا خلاصي ، شذرات النظرية الجبائية ، الطبعة الثانية ، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2014

5-عبد الحميد- محمد القاضي ،مبادئ المالية العامة- الاقتصاد العام- ، دار الجامعة المصرية، مصر، 1984

6- عبد المجيد قدري ، دراسات في علم الضرائب ، دار جريري للنشر و التوزيع،عمان-الأردن، 2011

7- عوض الله زينب حسني، المالية العامة، الطبعة الاولى، دار المعارف ، القاهرة ، مصر، 1994

8- محمد عباس محرزي،اقتصاديات الجباية والضرائب ،ط . الاولى ،دار هومة للنشر و التوزيع،الجزائر ،2006

9- ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الاولى، دار قرطبة للنشر والتوزريع ، الجزائر، 2004

❖ **الاطروحات و الرسائل**

1-اسماء كرايمية- الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر اكاديمي في شعبة العلوم الاقتصادية- تخصص نقود و مالية، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي التبسي ، تبسة، الجزائر، 2017/2016

2- بلعجال نسرين ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في شعبة العلوم المالية و الحاسبية- تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر،2018/2019

3-بوزيد خديجة ، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر اكاديمي في شعبة العلوم المالية و المحاسبية تخصص-تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر،2016 /2017

4- حداد زكرياء، الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر اكاديمي في شعبة العلوم التجارية-تخصص مراجعة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير ،جامعة العربي بن مهيدي ، ام البواقي، الجزائر، 2017/2016

5-سايح زوبيدة، فعالية التحصيل الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في شعبة العلوم التجارية- تخصص محاسبة و مالية ، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، الجزائر، 2011/2010

6- سرار فاطيمة، فعالية الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر اكاديمي في شعبة العلوم الاقتصادية-تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، الجزائر، 2018/2017

7-سليمان عتير،دور الرقابة تحسن جودة المعلومات المحاسية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر في شعبة العلوم الاقتصادية-تخصص مالية ومحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير ، جامعة بسكرة، بسكرة، الجزائر،2011 /2012

8- عطاب تواتية ،الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية-تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسي ،جامعة عبد الحميد بن باديس،مستغانم،الجزائر،2018/2017

9-- قحموش محمد خليل، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في شعبة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ،جامعة بسكرة، الجزائر،2017/2016

10- قلال نسرين ، الانظمة الجبائية الجديدة ودورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في شعبة العلوم الاقتصادية-تخصص اقتصاد وتسيير ،كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبدالحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر،2019/2018

11- كربوب بن سلطان ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الضريبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم التجارية- تخصص التجارة واللوجستيك الاورو متوسطي، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر،2017/2016

12- لصلع سيد احمد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية- تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر،2018/2017

13-لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر في شعبة العلوم الاقتصادية تخصص- محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر، 2011/2010

14-مخطاري سامية-بن شني يوسف، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في شعبة العلوم الاقتصادية- تخصص اقتصاد المؤسسة ، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر،2017/2016

15- مركيك عبد الله، الرقابة الجبائية في النظام الحقيقي ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في شعبة العلوم المالية والمحاسبة-تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018 /2019.

16-نوي نجاة ،فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في شعبة العلوم الاقتصادية-تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ، الجزائر، 2003 /2004

❖ **المجلات و الدورات العلمية**

1-سمية قحموش ، "المراجعة الجبائية كالية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، ديسمبر 2016

2-عجلان العياشي ، "واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر، صعوبات الاقتطاع و افاق التحصيل"، مجلة الدراسات القانونية ، العدد الأول ، الجزائر، 2013

3- مراد مهوبي، "اجراءات تحصيل الضريبة" ، مجلة التواصل في الاقتصاد و الادارة و القانون، العدد 39، سبتمبر 2014

❖ **الملتقيات و المؤتمرات العلمية**

1-فهد محسن البصيري، "مدققوا الحسابات والازمة الاقتصادية العالمية"، مؤتمر الازمة العالمية وكيفية معالجتها من منظور النظام الاقتصادي الغربي و الاسلامي، جامعة الجنان ، طرابلس- لبنان، 2009

❖ **القوانين و التشريعات و التعليمات**

1-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 02/21/ 2009، تنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية و صلاحياتها، الصادر بالجريدة الرسمية ، العدد 20 ، الصادرة في 2009/03/29

2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، قانون الاجراءات الجبائية، طبعة 2020

3-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، طبعة 2020

4- وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،دليل اخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب،طبعة 2020

5- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، طبعة 2014

ثانيا/المراجع باللغة الفرنسية

Bulletin des services fiscaux , DGI, n°19, Alger Print , 200--1

الملخص

تهدف هذه المذكرة الى ابراز مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي ، وقد خلصت هذه الدراسة الى ان النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي و على هذا الاساس تعتبر الرقابة الجبائية على التصريحات الضريبية للمكلفين وسيلة هامة تؤدي دورا فعالا في التحصيل الضريبي و استرداد مبالغ هامة لخزينة الدولة من خلال تطبيق مختلف الياتها واشكالها بالاستعانة بهياكل و وسائل ادارة الضرائب حيث تبرز اهمية و دور اليات الرقابة الجبائية في اكتشافها للاخطاء و المخالفات في تصريحات المكلفين وكذا لطرق التهرب الضريبي التي يستعملونها ، و بالرغم من النتائج الايجابية المحققة في اطار محاربة التهرب الضريبي ، الا ان الرقابة الجبائية لا زالت بعيدة عن بلوغ الفعالية التامة و عدم مقدرتها على كبح التنامي المتزايد لظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي يجب على الدولة تعزيز الامكانيات المادية و تطوير الكفاءات البشرية لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة في أداء الرقابة الجبائية .

الكلمات المفتاحية :

الضريبة -- التحصيل الضريبي -- الرقابة الجبائية -- التصريحات الجبائية -- التهرب الضريبي

SUMMARY

This memorandum aims to highlight to what extent tax control contributes to the activation of tax collection. This study concluded that the Algerian tax system is a declarative system and on this basis, the tax control of tax declarations for taxpayers is an important means which plays an effective role in the collection of taxes and the collection of large amounts for the Plublic treasure. By applying its various mechanisms and forms using the structures and means of the tax administration When the importance and role of tax control mechanisms are evident in their discovery of errors and irregularities in the declarations of taxpayers, as well as the tax evasion methods they use, and despite the positive results obtained in the context of the fight against tax evasion, tax control is far from reaching its full effectiveness and its inability to Inhibit the growing growth of the phenomenon of tax evasion and, consequently, the State must strengthen its financial capacities and development Human skills to achieve the efficiency and quality required in the execution of tax audits.

KEYWORDS :

Taxes _ tax collection _ tax control _ tax declarations _ tax evasion