

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان

دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي
-دراسة حالة مركز الضرائب لولاية جيجل-

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجبائية معمقة

تحت إشراف
د/ بولعسل محمد

من إعداد الطالبتين
• مغلاوي نادية
• سعديو إلهام

أعضاء لجنة المناقشة / التقييم

رئيسا	جامعة جيجل		الأستاذ (ة):
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل		الأستاذ (ة): بولعسل محمد
مناقشا	جامعة جيجل		الأستاذ (ة):

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي جَعَلَ الْمَوْتَ
وَالْحَيَاةَ وَالَّذِي
يُعِيدُ النَّاسَ
وَالَّذِي جَعَلَ
الْمَوْتَ وَالْحَيَاةَ
وَالَّذِي يُعِيدُ
النَّاسَ

شكر وتقدير

بداية نحمد الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل.

كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف "بولعسل محمد" الذي ساعدنا في إعداد هذه المذكرة

ولم ييخل علينا بتقديم نصائحه وتوجيهاته التي كانت لنا عوناً في إعداد هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر الخالص إلى السيد "زغاد عاطف" الذي رافقنا في الدراسة الميدانية والذي قدم لنا كافة التسهيلات من أجل إعداد هذه المذكرة.

ونوجه كل الشكر والتقدير إلى كل الاساتذة الذين أشرفوا على تعليمنا وتوجيهنا طوال مشوارنا الدراسي.

وأخيراً نتقدم بالشكر إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل.

إهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع ...

إلى التي كانت سندي إلى من دعت الله أن ييسر دربي في كل صلاة تصليتها.

"أمي الغالية" حفظها الله .

إلى من علمني العطاء دون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.

"أبي العزيز" حفظه الله.

إلى كل الإخوة والأخوات كل باسمه وإلى آخر العنقود في العائلة.

أختي العزيزة "إكرام".

إلى صديقتي وزميلتي "إلهام" التي تقاسمت معها ثمرة هذا العمل.

إلى كل الأصدقاء والأحبة المتواجدين في حياتي.

إلى جميع طلبة ماستر محاسبة وجباية المعمقة دفعة 2021/2020.

إلى أقرب الناس إلى قلبي من قريب أو بعيد إلى كل من وسعهم قلبي ولم يكتبهم

قلمي.

نادية



إهداء

قال الله تعالى: « وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا ».

ووصى بهما الحبيب وخير الأنام محمد صلى الله عليه وسلم.

أهديكم سلاما لو رفع إلى السماء لكان قمرا منيرا ولو نزل إلى الأرض لكساها
سندسا ولو مزج بالبحر لجعل الملح الأجاج عذبا سلسيلا.

إلى رمز الوفاء وفيض السخاء وجود العطاء عند البلاء إلى من سهرت الليالي من
أجل راحتي وأضاءت لي الدرب بالشموع أمي ثم أمي ثم أمي حفظها الله وأطال في
عمرها.

إلى مثلي الأعلى إلى من علمني الأخلاق الكريمة ورباني على صدق القول والرغبة
بالمعرفة، إلى من كان ومازال لي سندا في هذه الحياة ولم يبخل عليا بالنفس
والنفيس "أبي" حفظه الله وأطال في عمره.

إلى النجوم والكواكب إلى الورود البهية في حياتي إخوتي وأخواتي كل باسمه إلى
جميع الأحبة والأقارب.

إلى زميلتي وصديقتي التي تقاسمت معها ثمرة هذا العمل "نادية".

إلى صديقتي اللاتي عشت معهن أحلى أيام حياتي.

إلى كل من لم يذكر اسمه في السطور فهو في القلب محظور.

إلهام

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	الشكر
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
أ	مقدمة
الفصل الأول: مدخل نظري للرقابة الجبائية	
8	تمهيد
9	المبحث الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية
9	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها
11	المطلب الثاني: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية
12	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
15	المبحث الثاني: الإطار القانوني لعملية الرقابة الجبائية
15	المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية
17	المطلب الثاني: حقوق المكلفين بالضريبة وواجباتهم
21	المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية
28	المبحث الثالث: الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر
28	المطلب الأول: المصالح الوطنية للرقابة الجبائية
30	المطلب الثاني: المصالح الجهوية للرقابة الجبائية
34	المطلب الثالث: المصالح المحلية للرقابة الجبائية
38	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: التحصيل الجبائي	
40	تمهيد
41	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التحصيل الجبائي

41	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الجبائي وقواعده
42	المطلب الثاني: تحديد وعاء الضريبة
45	المطلب الثالث: طرق التحصيل الجبائي
47	المبحث الثاني: التحصيل الجبائي في الجزائر
47	المطلب الأول: إجراءات التحصيل الجبائي في الجزائر
48	المطلب الثاني: ضمانات وعقوبات التحصيل الجبائي
50	المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين
50	المطلب الأول: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي
60	المطلب الثاني: مساهمة الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي
66	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية -جيجل-	
68	تمهيد
69	المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية -جيجل-
69	المطلب الأول: تعريف مركز الضرائب (CDI) -جيجل-
69	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية -جيجل-
75	المطلب الثالث: نشاطات مركز الضرائب (CDI) لولاية -جيجل-
76	المبحث الثاني: تحليل نتائج عملية الرقابة الجبائية لولاية -جيجل- خلال الفترة من 2017 إلى 2020.
76	المطلب الأول: نتائج الرقابة الجبائية المتحصل عليها على مستوى مركز الضرائب لولاية -جيجل- للفترة 2017 إلى 2020.
79	المطلب الثاني: الضرائب المسترجعة جراء عملية الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب لولاية -جيجل- للفترة 2017 إلى 2020
82	المبحث الثالث: دراسة حالة ميدانية لإجراءات الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب لولاية -جيجل-

فهرس المحتويات

82	المطلب الأول: دراسة حالة في التحقيق المحاسبي
98	المطلب الثاني: دراسة حالة في التحقيق المصوب في المحاسبة
106	المطلب الثالث: دراسة حالة في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
115	خلاصة الفصل
117	الخاتمة
121	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص

فهرس الجداول

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	تطور نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة من 2017-2020.	76
02	الضرائب المسترجعة خلال الفترة من 2017-2020 على مستوى مركز الضرائب.	79
03	ملخص لفاتورتي بيع غير مصرح بها لسنة 2017.	84
04	ملخص لفاتورة بيع غير مصرح بها لسنة 2018.	85
05	ملخص فواتير البيع سنة 2019.	86
06	رقم الأعمال المعد تشكيه لسنة 2017.	88
07	رقم الأعمال المعاد تشكيه لسنة 2018.	88
08	رقم الأعمال المعاد تشكيه لسنة 2019.	89
09	رقم الأعمال المعاد تشكيه لسنة 2020.	89
10	تلخيص رقم الأعمال المفوتر الإجمالي.	90
11	تلخيص رقم الأعمال المقبوض لسنوات 2017-2018-2019-2020.	91
12	ملخص لرقم الأعمال المقبوض الخاضع للرسم على النشاط المهني لبلدية -جيجل-	92
13	فرض الضريبة على القيمة المضافة.	93
14	الدخل الإجمالي الخاضع.	95
15	الحقوق والغرامات الجبائية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي.	95
16	الفرق في الرسم على القيمة المضافة.	100
17	مبلغ أقساط الإهتلاكات.	100
18	الفرق الحاصل في الرسم على القيمة المضافة.	101
19	مبلغ أقساط الإهتلاكات.	102
20	ملخص لتشكل رقم الأعمال.	103
21	تلخيص الأعباء غير قابلة للخصم لسنتي 2017 و 2018.	103
22	الربح المعاد تشكيه لسنتي 2017 و 2018.	104

فهرس الجداول

104	رقم الأعمال المشكل الخاضع للرسم على النشاط المهني.	23
105	فرض الرسم على القيمة المضافة.	24
105	الريح المعاد تشكيله.	25
108	المداخيل الناجمة عن نشاط المكلف.	26
108	تشكيل المداخيل الكلية.	27
109	ملخص المداخيل السنوية للفترة المعنية بالتحقيق.	28
109	مصاريف الحياة اليومية المعتمدة.	29
111	ملخص المصاريف السنوية للفترة المعنية بالتحقيق.	30
112	إعادة تشكيل الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة.	31
113	الحقوق والغرامات الجبائية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي	32

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
30	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.	01
31	الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهاوية للأبحاث والمراجعات.	02
32	الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام والوثائق.	03
33	الهيكل التنظيمي العام للمديرية الجهوية للضرائب.	04
70	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية -جيجل-.	05
77	تطور نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة من 2017 إلى 2020.	06
80	الضرائب المسترجعة خلال الفترة من 2017 إلى 2020.	07

مقدمة

تعد الضرائب في كثير من دول العالم من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة بغرض تحقيق تنمية شاملة في جميع المجالات، كما تستخدم كوسيلة للتأثير في النشاط الاقتصادي والاجتماعي، وتنفيذ السياسة المالية، لهذا تحرص جميع الدول على وضع نظام ضريبي فعال يمكنها من تحصيل الضرائب بشكل سلس وملائم للخزينة العامة، والمكلفين في آن واحد.

وتعتبر الرقابة الجبائية إحدى الأدوات التي أعطيت للمؤسسات ومصالح الضرائب على حد سواء، إذ تعتبر الأداة التي تخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والاعفالات، وكذا عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة، وهذا من أجل زيادة التحصيل الجبائي إذ أن الإدارة الجبائية تواجه مجموعة من المشاكل والعراقيل عند قيامها بعملية التحصيل الجبائي، من بينها التهرب الضريبي الذي أنهك الاقتصاد الوطني من خلال التحايل على النظام الجبائي، وذلك بمختلف الطرق والأساليب المستعملة من قبل المكلفين بالضريبة، ولمواجهة هذه الظاهرة وضع المشرع مجموعة من الإجراءات والوسائل الرقابية التي استعملتها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات والتصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية في التساؤل الرئيسي التالي:

- ما هو الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي على مستوى مركز الضرائب - جيجل؟

للإحاطة بجميع جوانب الإشكالية قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالرقابة الجبائية؟

- ماهي أهم إجراءات الرقابة الجبائية؟

- ما مدى مساهمة الرقابة المطبقة على مستوى مركز الضرائب في عملية التحصيل الجبائي؟

- ما هو التحقيق الأكثر فعالية في استرجاع الحقوق المتملص من دفعها على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل؟

فرضيات الدراسة:

- من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة قمنا باقتراح الفرضيات التالية:
- الرقابة الجبائية هي مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات والمستندات المستعملة لمعرفة مدى انحرافات المكلفين بالضريبة.
- إجراءات الرقابة المعمقة هي أهم الإجراءات التي تقوم عليها الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل.
- إن الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مركز الضرائب ليست فعالة بالقدر الكافي لكبح تفشي ظاهرة التهرب والغش الضريبيين.
- التحقيق في المحاسبة هو أكثر الأنواع استرجاعا للحقوق المتهرب منها.

أهمية الدراسة:

- تتبع أهمية هذه الدراسة كونها تتناول موضوع من بين أهم المواضيع والمتمثل في الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الجبائي، كما أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسم وتنفيذ مختلف سياساتها مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة، ومما لاشك فيه أن الرقابة الجبائية تسعى للحد أو التخفيف من الظاهرة ذات الأبعاد الخطيرة من جهة، واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى، وهنا تبرز أهمية الرقابة كونها وسيلة من الوسائل الهامة والفعالة للحفاظ على موارد الخزينة العمومية.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف دراستنا لهذا الموضوع فيما يلي:

- التعرف بماهية وأشكال الرقابة الجبائية.
- التعرف على مصالح الرقابة الجبائية ودورها في تحقيق عملية الرقابة.
- تسليط الضوء على عملية التحصيل الضريبي في الجزائر.

- محاولة التعرف على أهم إجراءات الرقابة الجبائية ودورها في عملية التحصيل الضريبي على مستوى مركز الضرائب - جيجل.

المنهج المتبع:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدمنا منهج الوصف من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بكل من الرقابة الجبائية والتحصيل الجبائي، ثم القيام بالدراسة التطبيقية تجسيدا لما تم وصفه بهدف تحليل واستخلاص أهم الملاحظات والنتائج.

أسباب اختيار الموضوع:

- هناك مجموعة من الأسباب دفعتنا إلى القيام باختيار هذا الموضوع، ويمكن إدراج البعض منها فيما يلي:

- الرغبة الشخصية لدراسة هذا الموضوع والاستفادة منه مستقبلا في الحياة المهنية.
- علاقة الموضوع بتخصصنا محاسبة وجباية معمقة.
- الإلمام بكل جوانب التربص الميداني والمعرفة التطبيقية لإجراءات الرقابة الجبائية.
- أهمية موضوع الرقابة الجبائية والدور الذي تلعبه في عملية التحصيل الجبائي.
- لأن الرقابة الجبائية تعد من أهم طرق محاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين.
- إبراز أهمية دور الرقابة الجبائية ميدانيا في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: تم إجراء هذا التربص بمركز الضرائب لولاية جيجل.
- الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة في السداسي الثاني من العام الدراسي 2020 - 2021.

الدراسات السابقة:

- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2013-2014، تتمثل إشكالية هذه الدراسة في معرفة الأشكال المعتمدة لإجراء عمليات الرقابة الجبائية والنتائج المترتبة عنها، تم التوصل من خلالها إلى أنه هناك أشكال متعلقة بالرقابة الجبائية المبسطة والرقابة المعمقة، بحيث تعد هذه الأخيرة من أهم إجراءات الرقابة الجبائية لاعتمادها على إجراءات معمقة وشاملة لدراسة محاسبة المكلف الضريبية والتدخل في عين المكان لمعاينة نشاطه.

- سلمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية الوادي، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011-2012، حيث تمثلت إشكالية هذه الدراسة في معرفة دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلوا من خلالها إلى أن المصالح الجبائية تعتمد في تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها من قبل المكلفين وخاصة التابعين للنظام الحقيقي، على عناصر ومعطيات يتم استخراجها من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحاتهم، وللتأكد من مدى صحة هذه المعلومات المحاسبية يتم التحقيق فيها لمعرفة مدى جودتها عن طريق الرقابة الجبائية.

- إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010، 2011 حيث تتمثل إشكالية هذه الدراسة في معرفة كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، وتوصلوا إلى أنه يجب على العون المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي، بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف، ثم إتباع مختلف المراحل والخطوات اللازمة وفقا لدليل المحقق في المحاسبة بشكل منتظم.

- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، رسالة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس بالمدينة، 2008، 2009، حيث تمثلت إشكالية هذه الدراسة في معرفة سبل تفعيل الرقابة الجبائية ودورها في الحج من التهرب الضريبي، وتم التوصل من خلالها إلى أن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة ظاهرة التهرب نظرا لعدم تطابقها مع مؤشرات الجودة والفعالية، إضافة إلى النتائج التي حققتها، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية

المالية إلى أنها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

ودراستنا تختلف عن الدراسات السابقة فهي تتناول موضوع دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي حيث قمنا بالتطرق إلى إجراءات الرقابة الجبائية بشكل مفصل إضافة إلى إبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين.

صعوبات الدراسة:

لا يخلوا أي عمل من الصعوبات- ومن الصعوبات التي واجهناها في دراسة هذا الموضوع:

- نقص المراجع العلمية وخاصة الكتب المتعلقة بمتغيري الدراسة.

- ضيق الوقت بسبب اتخاذ الإجراءات الوقائية بسبب انتشار فيروس كورونا.

تقسيمات الدراسة:

قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، حيث عالجتنا فيهما:

- الفصل الأول تحت عنوان مدخل نظري للرقابة الجبائية بحيث تناولنا في هذا الفصل ثلاثة مباحث وهي على التوالي: الإطار العام للرقابة الجبائية، الإطار القانوني لعملية الرقابة الجبائية، الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر.

- وجاء الفصل الثاني بعنوان التحصيل الجبائي والذي تناولنا فيه أيضا ثلاثة مباحث وهي: مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي، التحصيل الضريبي في الجزائر، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الجبائيين.

- أما الفصل الثالث فقمنا بتخصيصه للعمل التطبيقي والذي يتمثل في دراسة حالة تطبيقية بمركز الضرائب لولاية جيجل.

وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل، تحليل نتائج عملية الرقابة الجبائية لولاية جيجل خلال الفترة من 2017 إلى 2020، أما المبحث الأخير فكان عبارة عن دراسة ميدانية لإجراءات الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل.

الفصل الأول: مدخل نظري للرقابة الجبائية

المبحث الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الإطار القانوني لعملية الرقابة الجبائية

المبحث الثالث: الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر

تمهيد:

تهدف الإدارة الجبائية بشكل خاص إلى البحث عن أسس تمكنها من التأكد من صحة ونزاهة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وفقا لما ينص عليه القانون والتشريع الجبائي المطبق وهذا ما يسمى بالرقابة الجبائية التي فرضت لكشف المكلفين الذين يقومون بالتخلص والتخلص من الضريبة بشتى الطرق حتى يتم تفادي ما ينجم عن ذلك من آثار مالية واقتصادية وكذا اجتماعية تؤثر في الخزينة العمومية.

وبغرض المحافظة على حقوق الخزينة عن طريق الرقابة الجبائية التي تعد أحد أهم الإجراءات في المحافظة على المال العام، فقد وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية، تتمثل في مجموعة الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها الأعوان الرقابيون في القيام بالعملية الرقابية، لذا قمنا بتخصيص هذا الفصل لدراسة الرقابة الجبائية من خلال إبراز مختلف النقاط: مفهوم، أهداف، وأشكال الرقابة الجبائية وكذا الإطار القانوني ووسائل الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية

تتمثل الرقابة الجبائية في مراقبة العمليات والتصريحات الجبائية التي يقوم بها المكلف بالضريبة وذلك على مجمل أرقام الأعمال على الدخل والأرباح المصرح بها حيث تترجم المعطيات المحاسبية وذلك بغرض تحديد الوضعية الجبائية الجديدة للمكلف بالضريبة. وتتم عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الإجراءات والوسائل.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية أهمها:

- تعرف الرقابة الجبائية على أنها: « مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ومقارنتها بالمحاسبة »¹.
- وتعرف كذلك بأنها: « مراجعة نقدية للوضع الضريبي للشخص الطبيعي أو الاعتباري بهدف التقدير الجيد للوعاء الخاضع للضريبة »².
- كما تعرف الرقابة الجبائية أيضا على أنها: « فحص تصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية »³.
- ومن خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء مفهوم للرقابة الجبائية: على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

¹ منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص13.

² جامع زهرة، كريمة توفيق، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، العدد 02، جامعة البويرة، الجزائر، 2020، ص1353.

³ مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الرقابة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013، ص31.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

هناك مجموعة من الأهداف تسعى السلطات الجبائية إلى تحقيقها والتي تتمثل في¹:

1- الهدف القانوني: ويتمثل في مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة المعمول بها، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2- الهدف الإداري: إذ أن الرقابة الجبائية تؤدي دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

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

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

- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها من خلال تحديد القوانين الجبائية وعصرنة أساليب عمل الإدارة الجبائية.

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات خاصة منها ما تعلق بتتبع تطور ظاهرة التهرب الضريبي.

3- الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والضريبة.

¹ لواج عبد الرحيم، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، رسالة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة جيجل، الجزائر، 2015-2016، ص ص 73-74.

4- الهدف الاجتماعي: حيث تهدف الرقابة الضريبية إلى منع ومحاربة انحرافات المكلفين بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيرهم في أداء وتحمل واجباتهم اتجاه المجتمع تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة¹.

المطلب الثاني: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية

أولاً: أسباب الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين تجعل الإدارة الجبائية تلجأ إلى الرقابة الجبائية هما²:

1- النظام التصريحي: يتميز النظام الضريبي الجزائري بكونه نظاماً تصريحياً، يعتمد ربط الضريبة فيه على ما يقدمه المكلف من تصريحات تخص الوعاء الضريبي، حيث تعتمد الإدارة الضريبية مبدئياً صدق هذه التصريحات ومن المنطقي أن تتمتع بحق التأكد من مدى صدقها.

وعليه من البديهي أن تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة عناصر الوعاء الضريبي، والتي هي بحوزتها وذلك لكون هذه الرقابة تكتسي أهمية بالغة لما تحققه دالة اجتماعية بين مختلف فئات المجتمع وذلك بالتوزيع العادل للعبء الضريبي وفقاً للقدرة التكاليفية للمكلفين والحد من المنافسة الغير شرعية التي يمارسها بعض المكلفين الذي يعتمدون على أساليب احتيالية وغش تمكنهم من تجنب الخضوع للضريبة.

2- الغش الضريبي: إن نمو ظاهرة الغش الضريبي أدى بالإدارة الجبائية إلى اعتماد وسيلة ردعية تمكنها من اكتشاف الغش المعتمد في تصريحات المكلفين من أجل تجنب الضريبة، لذا كان من الضروري اللجوء إلى الرقابة الجبائية كوسيلة لمواجهة هذه الظاهرة السلبية.

¹ بلواضح الجبلاني، سعيدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014، ص36.

² بلخيري محمد سعد الدين، مسمودي أنيس، آليات الرقابة الجبائية الحديثة ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية، مجلة المنهلا الاقتصادي، العدد 01، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 2020، ص ص151، 152.

ثانيا: مبادئ الرقابة الجبائية

هناك مجموعة من المبادئ يجب توفرها لكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها أهمها¹:

1- إقامة نظام ضريبي محكم: النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وهذا من خلال:

- تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب.

- تحقيق العدالة الضريبية، أي أن تكون المعاملة الضريبية متساوية بين المكلفين بالضريبة.

2- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عالي من الكفاءة والتطور إضافة على توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان، وذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي وأعاون الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية لأماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم كتوفير الخدمات اللازمة لهم.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

يمكن تقسيم الرقابة الجبائية إلى رقابة عامة على مستوى المفتشية ورقابة معمقة تتم على مستوى

نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وتتمثل في:

¹ Michel Bouvier, Marie charistine, *l'administration fiscale en France* (puf, 1988).p48.

أولاً: الرقابة الجبائية العامة

تشمل نوعين من أشكال الرقابة هما¹:

1- الرقابة الشكلية: تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتبكة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات.

2- الرقابة على الوثائق: وهي المرحلة الموالية للرقابة الشكلية على مستوى مصلحة التحقيق، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتتبه، ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الضريبية، إذ يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة.

ثانياً: الرقابة الجبائية المعمقة

وتتمثل في²:

1- التحقيق في المحاسبة: هو مجموعة العمليات التي يستهدف من ورائها مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، فوفقاً للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: « يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبية ومراقبتها، ووفقاً لنفس المادة فإن التحقق في المحاسبة يعني مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، ويجب أن يتم التحقق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة ويوجه كتابياً وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة ».

¹ خديري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 02، جامعة تبسة، الجزائر، 2019، ص ص 324-325.

² خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014) مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد 01، المركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف، الجزائر، سنة 2019، ص ص 204-205.

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

يعتبر هذا الإجراء أقل إلزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها، إذ يطالب المكلف بالضريبة بتقديم الوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة بالرقابة.

3- **التحقيق العميق في مجمل الوضعية الجبائية:** عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه: « مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... إلخ) ».

إن الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة يجب أن تتوفر فيهم مجموعة من المعايير تتمثل في:

- الأشخاص الذين يبين التحقق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.

- الأشخاص الذين لا يملكون ملفات جبائية غير مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخيل هامة مخفية، مع العلم أن هذه المعايير هي الوحيدة، فالإدارة لها الحق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة.

المبحث الثاني: الإطار القانوني لعملية الرقابة الجبائية

نص المشرع الجبائي على قوانين وتشريعات تنظم الضريبة، كيفية فرضها وطرق تحصيلها، وسعيا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن لها خول المشرع إطار قانونيا للحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية، وتحديد الحقوق والواجبات الممنوحة للمكلفين بالضريبة.

المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية

حدد المشرع الجزائري مجموعة من الصلاحيات والحقوق للإدارة الجبائية اتجاه المكلفين بالضرائب أثناء تأديتها لمهمتها الرقابية، تتمثل باختصار فيما يلي:

أولاً: حق الإطلاع

تنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية: « يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات »¹.

ويمارس حق الإطلاع على الهيئات التالية:

1- حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات: تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه « لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها »².

2- حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين: حسب المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية « يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العملات ، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على دوائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب السندات أو القيم أو

¹ المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 20.

² المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 20.

الأموال أو حساب التسيبقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيروها مؤسساتهم بالجزائر»¹.

3- حق الإطلاع لدى الغير: حسب المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية: يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية، باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع، وهذا تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها².

ثانيا: حق الرقابة

ويتمثل هذا الحق في مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات والمستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، ومقارنتها بالمعلومات المتحصل عليها من الجهات الخارجية، وهذا ما يحققه الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية³.

ثالثا: حق المعاينة

وتتص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير ».

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

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي بالمعاينة.

- عنوان الأماكن التي ستنتم معاينتها.

- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها.

¹ المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، ص21.

² المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية، ص23.

³ المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، ص6.

- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عملية المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته¹.

رابعاً: الحق في استدراك الأخطاء

تنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة"².

المطلب الثاني: حقوق المكلفين بالضريبة وواجباتهم

للمكلف بالضريبة حقوق وواجبات تتمثل في:

أولاً: حقوق المكلفين بالضريبة

منح المشرع للرقابة الجبائية حقوق وضمانات للمكلفين الخاضعين لتلك الرقابة وهي³:

- الإعلام المسبق من قبل أعوان الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة عن طريق إشعار بالمراقبة مقابل إشعار بالاستلام من قبل المكلف، ولهذا الأخير مهلة (10) أيام لتحضير محاسبته في حالة المراقبة المحاسبية ومهلة (15) يوم في حالة المراقبة المعمقة كحد أدنى، كما يمكن للمكلف طلب تمديد الآجال.

- له الحق في الاستعانة بمستشار (محامي - محاسب - مستشار - جبائي): وله كذلك تعيين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة، كما تجدر الإشارة إلى أن غيابه لا يمنع أعوان إدارة الضرائب من القيام بعملية المراقبة الفجائية للمعاينة المادة والتي تفقد قيمتها في حالة عدم إجرائها.

¹ المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 13.

² المادة 327 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 150.

³ بن بادة عبد الحليم، بت شهرة شول، الرقابة الجبائية كآلية للوقاية من جريمة الغش الجبائي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 01، جامعة غرداية، الجزائر، 2017، ص ص 360-370.

- عدم إعادة الرقابة: لا يمكن لإدارة الضرائب أن تقوم بإعادة الرقابة على نفس المكلف ونفس الوثائق ونفس الفترة بالإضافة في حالة تقادم فترة الرقابة، باستثناء الحالات التديسية، كما لا تعاد في حالة ما إذا أعطى المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات المقدمة من قبل إدارة الضرائب.

- لا يمكن تجاوز فترة الرقابة في عين المكان والمقدرة بشهرين ابتداء من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار الرقابة الأولى، ويمكن تجاوز تلك المهلة في حالة تقديم المكلف لمعلومات ووثائق ناقصة أو لم يرد على طلب التوضيحات في الآجال المحددة قانونا.

- للمكلف بالضريبة حق الاعتراض الشفوي والكتابي على سير أشغال عملية الرقابة الجبائية.

- للمكلف بالضريبة الحق في اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي: من خلال اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء، واللجوء الودي الذي يسمح للمكلفين الذي هم في حالة عسر مالي ويستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المفروضة.

ثانيا: واجبات المكلفين بالضريبة

وضع المشرع الجزائري على عاتق المكلفين بالضريبة جملة التزامات واجبة الاحترام والتطبيق وإلا كان عرضة للعقوبة، تتمثل هذه الالتزامات في¹:

1- الالتزامات المحاسبية: أو الالتزامات ذات الطابع المحاسبي، فعلى المكلفين بالضريبة ونظامهم الجبائي الحقيقي يلزم عليهم احترام المبادئ العامة للمحاسبة، بمعنى يجب أن تكون قانونية، دقيقة، معمول بها وفق المخطط الوطني للمحاسبة، ويفرض القانون التجاري عليهم مسك مجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية، فقد حددت المواد (9) و(10) من القانون التجاري ما يستوجب على التاجر مسكه من دفاتر محاسبية بشكل إجباري، ويشترط الاحتفاظ مع الوثائق الثبوتية القانونية كالفواتير وغيرها من المراسلات الرسمية، والتي يمارس عليها حق الرقابة والإطلاع لمدة (10) سنوات، وتتمثل هذه الدفاتر في:

¹ فريجات إسماعيل، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي بعنوان الرقابة الجبائية في الجزائر، 28 و 29 أكتوبر 2015، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، الجزائر، ص 11.

1-1 دفتر اليومية: مسك دفتر اليومية محدد بالقانون التجاري في مادته التاسعة، "حيث انه كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه بعد يوم بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يتحفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.

وهو عبارة عن سجل يومي لحياة التاجر بحيث يجب عليه أن يقيد فيه جميع العمليات التي يقوم بها يوما بعد يوم من بيعت واقتراض، ذو أهمية كبيرة يكون موقعا ومرقما من طرف القاضي المختص إقليميا، ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المصنفين في النظام الحقيقي الذين يمارسون أنشطة صناعية وتجارية، أما الممارسين لأنشطة غير تجارية فيمضي من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليميا، يقدم عند كل طلب، وغياب هذا الدفتر يعرض صاحبه للإلغاء ورفض محاسبته جراء ذلك.

1-2 دفتر الجرد: جاء في المادة 10 من القانون التجاري على أنه: « يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقلل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية في دفتر الجرد »، وهو مفيد للتاجر والدائنين على اعتبار أنه يقف على حقيقة المركز المالي له، وللدائنين في حالة إفلاسه حتى يتسنى لهم معرفة ما لمدينهم من حقوق وما عليه من ديون، لذلك فهو دفتر إلزامي واجب مسكه وتقيد فيه صورة من الميزانية العامة للتاجر، ويجرى مرة واحدة في السنة على الأقل.

2- الالتزامات الجبائية: تتمثل التزامات المكلفين بالضريبة في جانبها الجبائي في التصريحات الجبائية المقدمة من طرفهم وهي¹:

1-2 التصريح بالوجود: يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي أن يقدموا تصريحا بالوجود مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية، وذلك في أجل (30) يوما من بداية النشاط.

كما يجب أن يدعم هذا التصريح بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الميلاد، وأن يحتوي على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري، والعنوان داخل الجزائر وخارجها.

¹ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2013-2014، ص100.

2-2 التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال: يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما والخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليمياً حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط، مثلاً: يجب اكتتاب التصريح الشهري لسلسلة (G50) بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة في العشرين (20) يوماً الأولى للشهر الموالي، كما يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريحتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على النشاط المهني، وكذا الرسم على القيمة المضافة خلال عشرين (20) يوماً الأولى من الشهر الموالي للثلاثي الذي تم فيه تحقيق رقم الأعمال، حيث يتم تقديم هذا التصريح إلى قابض الضرائب التي يتبع لها مقر المكلف ليتم خلاله تحصيل دين الضريبة.

كما يجب أن يرفق كل دفع بجدول إشعاري في نسختين مؤرخ وموقع من قبل القائم بالدفع، ويتضمن البيان الاسم واللقب، الغرض والعنوان، والمهنة الممارسة ورقم تعريف المادة الرئيسية للضريبة.

2-3 التصريح السنوي: يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اكتتاب تصريح بمدخلهم وذلك قبل 01 أبريل من كل سنة، ويحتوي على كل أعماله خلال السنة من أرباح الشركات وقيمة الأرباح الخاضعة للضريبة.

أما الأشخاص الطبيعيين المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي ملزمون بملاً تصريح قبل 01 أبريل من كل سنة مالية، ويكون كذلك مصادق من طرف محاسب ويحتوي على إجمالي الأرباح والمدخل المحصلة خلال السنة المالية مثل الأطباء، المحامون... إلخ.

وحتى في حالة عدم ممارسة النشاط كوجود فترة فراغ فإن الإدارة الجبائية لا تعفي المكلف من هذا الالتزام، بحيث تقوم بالمقارنة بين التصريح السنوي والتصريحات الشهرية لاستخراج الفرق.

2-4 التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط: في حالة التوقف عن النشاط أو التنازل الكلي أو الجزئي عنه يلزم المكلف بالضريبة بتقديم تصريح إلى المفتش في أجل عشرة (10) أيام من تاريخ التوقف عن النشاط.

أما في حالة وفاة المكلف بالضريبة يقوم ورثة المتوفي بالتصريح بالمدخل الخاضعة للضريبة في أجل ستة (06) أشهر اعتباراً من تاريخ الوفاة.

2-5 تدوين رقم التعريف الجبائي: يجب أن يرفق كل عقد أو تصريح أو تسجيل أو عملية تتم لدى مصلحة تابعة للإدارة الجبائية برقم التعريف الجبائي بكيفية تضمن التعريف بالأشخاص المعنيين.

نصت المادة 166 من قانون الإجراءات الجبائية على: "... تلزم الشركة، عند كل تصريح بإرفاق جدول يبين فيه بالنسبة لكل وحدة ما يأتي:

- رقم التعريف الجبائي للوحدات.

- التعيين..."

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية

وضع المشرع الجبائي جملة من الإجراءات ونص على ضرورة إتباعها حتى تؤدي الرقابة الجبائية الأهداف المسطرة والنتائج المرجوة منها. وتتمثل هذه الإجراءات في:

أولاً: إجراءات التحقيق في المحاسبة

وتتمثل في:

1- الشروع في عملية التحقيق في المحاسبة: وذلك عبر عدة إجراءات¹:

1-1 الإشعار بالتحقيق: قبل بداية أي تحقيق في محاسبة لابد من إشعار المكلف بصورة قبلية، وهذا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل الإشعار بالتسليم مرفقا بميثاق الحقوق وواجبات المكلف على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار كما حدد المشرع الجبائي محتوى الإشعار، والأشخاص المؤهلين لاستلامه وأسباب المراقبة المفاجئة.

- مستلم الإشعار بالتحقيق (المكلف بالضريبة):

يعتبر الإشعار بالتحقيق قانوني إذا قام المرسل إليه بـ:

- رفض استلام الإشعار المقدم من طرف موزع البريد.

¹ مروان لعلاوي، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص إدارة مالية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2017-2018، ص ص 99-100.

- علم بإشعار من البريد، أن الملف لا الموضوع تحت تصرفه عند مركزهم.
- تغيير المكلف لعنوانه دون إشعار إدارة الضرائب بذلك.
- منح الإدارة الصيانة عنوان غير صحيح.
- وبالتالي يعتبر الإشعار بالتحقيق غير قانوني، عند ما يسلم لشخص غير مؤهل قانونياً نيابة عن المكلف، وكذا في حالة إرجاع الإشعار بالتحقيق إلى مصالح الضرائب بسبب:
 - إرجاع الإشعار بالتحقيق إلى مصالح الضرائب بسبب:
 - خطأ في العنوان.
 - إرساله إلى العنوان القديم رغم علم الإدارة الضريبية بالعنوان الجديد.
 - وفي حالة وجود المكلف بالضريبة في السجن، فإن الإشعار بالتحقيق يحول إلى مركز السجن عن طريق مصالح العدالة.
- ويرسل الإشعار بالتحقيق إلى المعني بالأمر شخصياً عندما يكون المكلف بالضريبة شخص طبيعى، أو المسير أو الممثل القانوني إذا تعلق الأمر بشخص معنوي ابتداء من 01 جانفي 2000 أُلزم المشرع إرسال الإشعار بالتحقيق مرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، يبين للمكلفين حقوقهم وواجباتهم، ويمنح المشرع لهؤلاء المكلفين الخاضعين للتحقيق أجل أدنى للتخصيص مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.
- وكل مخالفة لهذا الإجراء يعتبر عملية غير قانونية.
- **مضمون الإشعار بالتحقيق:** وفقاً للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: "يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية، وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت

طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة¹.

1-2 الرقابة المفاجئة: هو إجراء استثنائي عن الإجراء السابق ويستخدم عند إثبات استعمال المكلف لطرق احتيالية وتدلسية وتتم بعد تسليم الإشعار بالتحقيق، إذ تسمح للمحقق التأكد من وجود مختلف الوثائق المحاسبية.

"... في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالاتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة، لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا".

1-3 التحقيق بعين المكان: تعتبر هذه المرحلة نقطة بداية التحقيق، حيث تبدأ دراسة الملفات والفحص المحاسبي بنوعيه، وهذا الإجراء مقارنة بين الرقابة المحاسبية على مستوى المكاتب، والرقابة المادية المنجزة بعين المكان، ويتم التحقيق هنا بزيارة ورشات الإنتاج ومستودعات التخزين للمؤسسة، وتبدأ المرحلة بالاتصال مع مسيري المؤسسات، زيارة المكان، وجمع بعض المعلومات الأولية.

"يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا وتقبله المصلحة وفي حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة"².

2- الفحص النقدي لمحاسبة المكلف: ويتمثل في:

1-2 فحص المحاسبة من حيث الشكل: تهدف هذه العملية إلى مدى مطابقة السجلات لأحكام القوانين والتشريعات السارية المفعول وحتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب أن تكون منتظمة، وأن تكون متسلسلة وصحيحة، وأخيرا يجب أن تكون مقنعة.

✓ **المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة:** يجب أن تحتوي محاسبة المكلف على دفاتر محاسبية

تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا ودفتر الجرد المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 12 من

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 8

² مروان علاوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 101-102.

القانون التجاري الجزائري، بالإضافة إلى الوثائق التبريرية لجل الوثائق والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعليا.

✓ **المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:** ويقصد بها أن المبالغ المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة.

✓ **المحاسبة مقنعة:** تكون المعلومات المحاسبية مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية¹.

2-2 فحص المحاسبة من حيث المضمون: في هذه المرحلة يلجأ المحقق إلى إجراءات رقابية تقنية وصارمة وهذا من خلال تفحص ومراجعة الدفاتر والوثائق المحاسبية المختلفة التي نص القانون التجاري على مسكها والتأكد من مصداقيتها، حيث يقوم المحقق بقراءة معمقة للحسابات الرئيسية التالية²:

✓ حسابات الميزانية:

- التأكد من ترتيب وصحة تسجيل العمليات المحاسبية.
- مراقبة الوجود المادي للثبوتات.
- التأكد من تسجيل كل الفواتير المتعلقة بالمشتريات الجديدة في المحاسبة.
- مراقبة القيم الزائدة والناقصة عند التنازل عن المعدات.
- التأكد من نوع الاهتلاك المطبق.
- التأكد من تطابق حسابات الزبائن في دفتر الأستاذ مع ميزان المراجعة الخاص بالزبائن.
- التأكد من صحة المؤونات.

¹ أحلام بن صفي الدين، مرجع سبق ذكره، ص ص35-37.

² ناصر شارفي، أيوب نجار، دور الرقابة الجبائية في تعزيز جودة القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 19، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018، ص ص53-54.

✓ حسابات النتائج:

يحتوي جدول حسابات النتائج على الإيرادات والتكاليف والأرباح المحققة، حيث يمكن اكتشاف أخطاء عديدة من خلاله، وعلى المحقق أن يهتم بالنقاط التالية:

- مراجعة جدول حسابات النتائج ومقارنته مع المعلومات الموجودة في الميزانية.
- التأكد من الأعباء المدرجة إذا كانت قابلة للفهم أم لا.
- مراجعة الفواتير المسجلة محاسبيا أثناء النشاط، والتي تمت عملية تسليمها في السنة الموالية.
- التأكد من صحة العمليات المحاسبية للفواتير وصحة تسجيلها المحاسبي.
- التأكد من أن التكاليف مبررة بالوثائق.
- التأكد من أن التكاليف متعلقة فعلا بنشاط المؤسسة.

3- تبليغ النتائج وإنهاء عملية التحقيق الجبائي: بعد قيام المحقق بفحص محاسبة المكلف بشكل كلي يتوصل هذا الأخير إلى نتيجتين إما صحة وصدق التصريحات المقدمة من طرف المكلف أو العكس، وفي كلا الحالتين يتوجب على المحقق الجبائي القيام بتبليغ النتائج المتوصل إليها إلى المكلف عن طريق إرسال إشعار بتقويم أولي مع منحه مهلة للرد على الإشعار، وبعد مناقشة النقاط المعتمدة في التصحيح الأولي مع المكلف يتم إرسال إشعار بالتقويم النهائي وإصدار الأوردة (الجداول) الضريبية التي تتضمن قيمة الحقوق المعتمدة في التسوية الجبائية، أي الحقوق الضريبية المغفلة بالإضافة إلى العقوبات الضريبية التي تكون على عاتق المكلف لينهي المحقق عمله بكتابة التقرير النهائي والذي يعتبر ملخصا شاملا لعملية التحقيق¹.

ثانيا: إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

تعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق والمباشر لهذه العملية، بعد أن يجمع كل الوثائق والعناصر الضرورية الموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق.

¹ عبد الرحيم لواج، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة، مجلة أوراق اقتصادية، العدد2، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2018، ص52.

1- التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: إن أي عملية رقابية يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية، و هذه المرحلة لا تختلف كثيرا في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي، إذ يتم من خلالها اختيار الملفات المراد مراقبتها وتتميز هذه الملفات المختارة ب¹:

✓ **مقاييس الانتقاء:**

يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية منها:

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروق هامة بين المداخل المكتتبه في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.

- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة.

1-1- سحب الملف الجبائي من المفتشية:

يقوم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية بتقديم طلب "سحب الملف الجبائي" الخاص بالمكلف بالضريبة من مفتشية الضرائب التابع لها، موضحا فيها نوعية المراقبة المراد التحقيق فيها، وذلك لأخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب والتأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل، ومراقبة إذ كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخل، وذلك بفحص كشوفات الضريبة ونسخ كل الإنذارات للمكلف إن وجدت.

1-2- إبلاغ المكلف بالضريبة:

أي الإشعار بالتحقيق حيث يتعين على الإدارة الجبائية القيام بهذا الإجراء اتجاه المكلف بالضريبة، إذ تقوم بإرسال هذا الإشعار إلى المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق، مع ضرورة إرفاقه بإشعاره بالاستلام وعلى إدارة الضرائب إقامة الدليل على هذا الاستلام وأن عملية التحقيق لم تبدأ إلا بعد تسليم هذا الإشعار، ويجب أن يكون هذا الإشعار مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية.

¹ مليكة حمنادي، نصيرة موسى، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب والغض الضريبي، مجلة المشكاة في الاقتصاد التنموية والقانون، العدد 06، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، 2017، ص125.

- إعطاء المكلف بالضريبة المراد التحقيق في وضعيته الجبائية مهلة للتحضير تقدر بـ15 يوما تحسب من تاريخ استلام الإشعار.

- إعلام المكلف بالضريبة أن من حقه الإستعانة بمستشار من اختياره هو، وإلا اعتبر التحقيق باطلا¹.

1-3- جمع المعلومات:

حيث يقوم العون المحقق بطلب معلومات جبائية لدى جل الهيئات والمؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة مثل البنوك والمصارف لمعرفة قيم الأرصدة وتطور حركتها، المحافظات التجارية (الموردين والزبائن)، هيئات الضمان الاجتماعي وباقي الإدارات العمومية الأخرى، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات التي يعتمد عليها في التحقيق، إذ تشكل المعلومة الجبائية دعامة أساسية من أجل تنفيذ المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية على أكمل وجه خصوصا إذا كانت هذه المعلومة المتعلقة بالأشخاص الخاضعين للرقابة قد تم جمعها بشكل سليم واستغلالها بطريقة ذكية².

2- سير التحقيق:

✓ إعادة تكوين الأساس الخاضع للضريبة:

بعد المرحلة التحضيرية (مرور الـ15 يوما)، وبحصول المراقبين على مختلف المعلومات من جميع المصادر الخارجية التي لها علاقة بالمكلف ولقائهما به من أجل الكشف عن مداخله وتوضيح وضعيته الجبائية، تبدأ عملية التحقيق المعمق لمجمل وضعيته الشاملة، وذلك بفحص وتحليل ومقارنة الكشوفات البنكية والوثائق المتحصل عليها ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة، وبالتالي إعادة تكوين الأساس الخاضع للضريبة³.

¹ فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، رسالة ماجستير، شعبة الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2011-2012، ص100.

² أحلام بن صفي الدين، مرجع سبق ذكره، ص ص47-48.

³ مليكة حمادي، نصيرة موسي، مرجع سبق ذكره، ص127.

المبحث الثالث: الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر

إن المهمة التي تؤديها مصالح الرقابة الجبائية ليست بالسهلة، وهذا راجع لطبيعة وتشعب وتعقد هذه المهمة، ولأن عملية الرقابة الجبائية تعتبر ضرورة ملحة أقرتها الوقائع على أرض الواقع، وارتباطها بأحد أهم الموارد والأدوات المالية لأي اقتصاد كان، وحتى يتسنى تحقيق هذه الأهداف وباقي الأهداف الأخرى كان لزاما إعداد مخطط هيكلي منظم ومحكم، يسمح بتناسق وتكامل مختلف هياكل الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: المصالح الوطنية للرقابة الجبائية

توجد على المستوى الوطني مديرتين للرقابة الجبائية¹:

أولا- مديرية البحث والمراجعات

تتكون من مجموعة من النيابةات هي: نيابة مديرية الإجراءات الجبائية، نيابة مديرية البرمجة، نيابة مديرية الرقابة الجبائية، نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات، وقد أنشأت مديرية البحث والمراجعات (DRV) بموجب المرسوم التنفيذي رقم (228/98) الصادر في 13 جويلية 1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتحسين وتطوير باقي المديريات الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت سيطرتها، كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998، وتهتم هذه المديريات بما يلي:

- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع البحث، الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية.

- البرمجة والتحقيق على المستوى الوطني لكل بحث متعلقة بالتحقيقات البائية.

- توجيه وتعاون وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية المتواجدة على المستوى الولائي والمحلي.

¹ قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2008-2009، ص ص 41-45.

- إعطاء النصائح والإرشادات اللازمة لتطوير عمل المديرية الولائية والمحلية وتبليغ المديرية بكل الأحداث الولائية لأخذ الاحتياطات اللازمة.

- الاهتمام الأكبر وهو طرق الكشف عن مناطق التدليس ومكافحتها.

ثانيا: مديريات كبريات المؤسسات (DGE)

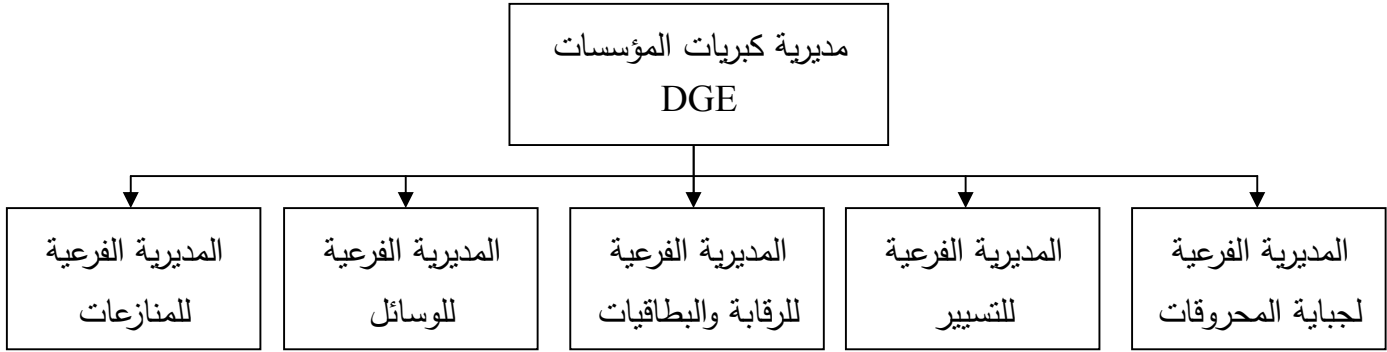
وهي تابعة للإدارة العامة للضرائب، تقوم الرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى في الجزائر وتقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 100 مليون، كما تشكل مكان لدفع التصاريح، وتسديد الضرائب، وقد بدأت هذه المديرية مشروعا في سنة 2002، واكتمل في سنة 2005، وحسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 جوان 2005، الذي نص على تنظيم وعمل المديرية الفرعية لمديريات كبريات المؤسسات، وبأشرت عملها في سنة 2006، حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية.

وقد نشأت هذه المديرية للتخفيف من أعمال الإدارة العامة للضرائب، حيث تهدف هذه المديرية إلى ما يلي:

- تسهيل عمليات دفع التصريح وتحصيل الضرائب.
- تبسيط الإجراءات القانونية وذلك بجمعها في مكان واحد وملف واحد.
- تختص في البحث والتفتيش في المؤسسات الكبيرة بدلا من المديرية الفرعية للبحث والمراجعات للتخفيف عليها.
- التحقيق في الشكاوي ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات:

الشكل رقم (01): يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثاني: المصالح الجهوية للرقابة الجبائية

والتي جاءت تسميتها تحت عنوان المصالح الخارجية للرقابة الجبائية وتتكون من¹:

أولاً: المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات

تنتشر ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الجهوي، وهي تتواجد على مستوى المناطق التالية: الجزائر، وهران، قسنطينة، وكل مصلحة من تلك المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات يتبع لها عدد معين من المديريات الولائية للضرائب.

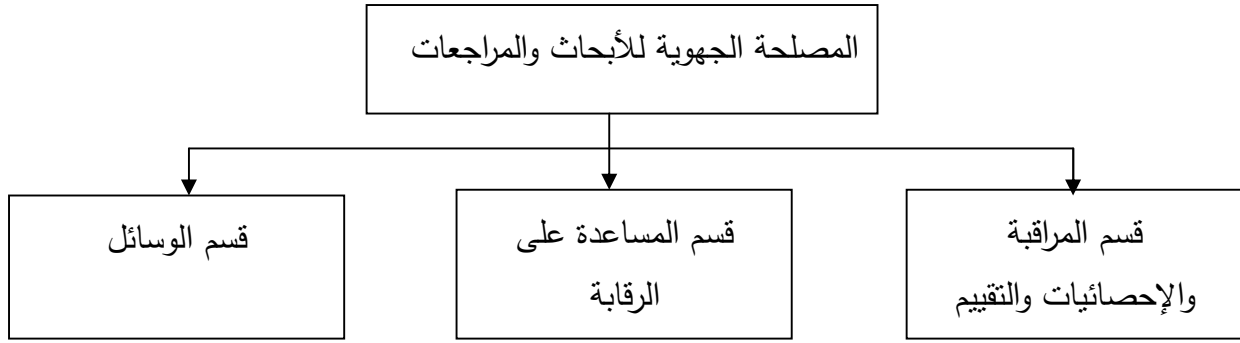
وتكلف المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات على الخصوص القيام بالمهام التالية:

- تنفذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها.
- تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
- تنفذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.
- تنفذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011-2012، صص 95-101.

- تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولانيتين للضرائب أو أكثر.
- والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات.

الشكل رقم (02): يوضح الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات



المصدر: سليمان عتير، دورالرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،الجزائر،2012،2011، ص96.

ثانيا- المراكز الجهوية للإعلام والوثائق

هذه المراكز منتشرة عبر الوطن ذات اختصاص إقليمي جهوي وهي من المصالح الجبائية والمساعدة على تنفيذ الرقابة الجبائية على أرض الواقع ولو بشكل غير مباشر، حيث تنتشر هذه المراكز عبر الوطن في أربع (4) مراكز جهوية، توجد في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة وكل مركز جهوي للإعلام والوثائق يتبع له عدد من المديريات الولائية للضرائب.

وتتمثل مهام المراكز الجهوية للإعلام والوثائق في:

- تنسق برامج البحث وتجمع وتعالج المعلومة الاقتصادية والمالية والمحلية.
- تستغل السجلات الأصلية وتنشر الجداول العامة للرسم العقاري، ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتنشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الأولية للسنة المالية الموالية.

- تقدم أوراق النتائج التي تعطي بالنسبة للجدول العامة لبلدية بكاملها وولاية، وتراجع عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة وأسس العناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم والحصص التي تعود لكل جماعة عمومية والغرف الحرفية.

- تعد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة "المفقودين" وبالحصص الكبيرة وبالأرصدة السلبية.

- تقدم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الإعلام والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة.

- تعرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية والاجتماعية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف.

الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام والوثائق:

ينقسم المركز الجهوي للإعلام والوثائق إلى ثلاث مديريات فرعية، وفي كل مديرية فرعية مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة:32

الشكل رقم (03): يوضح الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام والوثائق



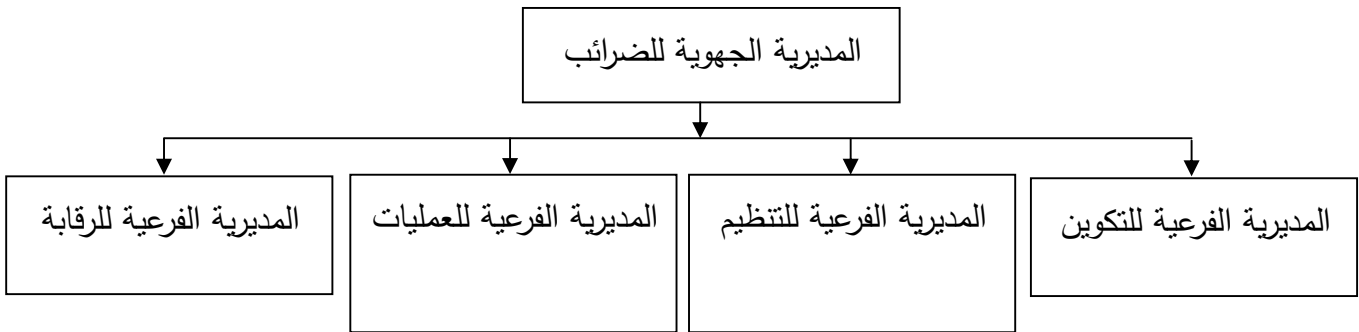
المصدر: سليمان عتير، المرجع السابق، ص98.

3- المديرية الجهوية للضرائب:

تلعب المديرية الجهوية للضرائب دورا أساسيا ومباشرا في مجال الرقابة الجبائية من خلال العلاقة المباشرة التي تربطها بمديريات الضرائب الولائية التي تتبعها. كما تضمن المديرية الجهوية للضرائب تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي، حيث تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، كما تضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب وفي هذا الإطار تتولى المديرية الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديرية الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته.

✓ الهيكل التنظيمي العام للمديرية الجهوية للضرائب:

الشكل رقم (04): يوضح الهيكل التنظيمي العام للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: سليمان عتير، نفس المرجع، ص100.

وتتولى المديرية الجهوية للضرائب المهام التالية:

- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته.
- تعد بصفة دورية حصائل وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.
- تقدم أي اقتراح لتكثيف التشريع الجبائي.
- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.
- تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.

- تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار.
- توافق على استفاضة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط التي ينص عليها التشريع المعمول به.

المطلب الثالث: المصالح المحلية للرقابة الجبائية

فيما يلي سنتناول المصالح المحلية للرقابة الجبائية أي المصالح المتواجدة على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن:

1- المديرية الولائية للضرائب:

تتكون المديرية الولائية للضرائب من: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحويل، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمديرية الفرعية للوسائل¹.

وتتمثل مهامها فيما يلي:

- مراقبة عمل مفتشيات الضرائب وقباضات الضرائب والعمل على توفير الإمكانيات الضرورية للسير الحسن للمفتشيات والقباضات.
- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة الجيدة.
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.
- برمجة التحريات والتحقيقات المتعلقة بالتحقيق الجبائي في كل نقطة من حدود الولاية.

2- مركز الضرائب:

هي مصلحة مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100000.000 دج

¹ مغاري عبد الرحمن، شيخي بلال، مرجع سبق ذكره، ص 37-38.

بالإضافة إلى المهن الحرة، ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته¹.

ومن مهامه ما يلي:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير.
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

ثالثا: المراكز الجوارية للضرائب

هي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر، وهي من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري².

تتابع مراكز الضرائب الجوارية ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية.

ويقسم المركز الجوارى للضرائب مثل مركز الضرائب تماما إلى ثلاث مصالح رئيسية ومصالحتين وقباضة، ومن مهام المراكز الجوارية للضرائب ما يلي:

- تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها.
- تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها.
- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى.

¹ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، قسم علوم التيسير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص30.

² سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص ص108-110.

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها.
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.
- تدرس الشكاوي وتعالجها.
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل.

رابعا- مفتشيات الضرائب

تم إنشاؤها بموجب المرسوم رقم 91/60 بتاريخ 1991/02/23، تتكون من أربعة (04) مكاتب: مكتب جباية المؤسسات، مكتب جباية المداخل للأشخاص الطبيعيين، مكتب الجباية العقارية ومكتب التدخلات¹.

تتمثل مهامها في:

- مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين (المراقبة الشكلية + مراقبة الوثائق).
- اختيار الملفات التي ستخضع للرقابة الخارجية، والتأكد من تطابق التصريحات مع النشاط المحقق فعلا عن طريق القيام بالتدخلات وتحرير محاضر الإثبات.

خامسا- قباضات الضرائب

يوجد نوعان من القباضات: قباضات تحصيل وقباضات التسيير المالي للبلديات والمصالح الطبية، وتتمثل مهامها في التحصيل والتنسيق مع المصالح الجبائية².

¹ مغاري عبد الرحمن، شيخي بلال، مرجع سبق ذكره، ص38.

² المرجع نفسه، ص38.

- وتتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة، ويمكنها زيادة على ذلك التسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي يحددها التشريع والتنظيم المعمول به¹.

¹ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 111.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستخلص أن الرقابة الجبائية تعتبر من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، وكذا تطبيق القوانين الجبائية، إذ تعتبر الرقابة أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى تنظيم وتوجيه المكلفين بالضريبة والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها.

ونظرا لأهمية الرقابة الجبائية فقد تم إنشاء هياكل إدارية تختص بعملية الرقابة الجبائية وإدارتها وتسهر على تنفيذ قوانينها ومراقبة التسيير الحسن لها على جميع المستويات الوطنية والجهوية والولائية، كما حدد لها المشرع أشكالاً تختلف باختلاف نوع النشاط ومن جهة أخرى قام بسن مجموعة من القوانين والإجراءات تنظم سير عملية الرقابة الجبائية من خلال الحقوق الممنوحة لكل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة والتي يؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني: التحصيل الجبائي

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التحصيل الجبائي

المبحث الثاني: التحصيل الجبائي في الجزائر

المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب

الضريبيين

تمهيد:

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

وفي حالة إخفاق الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة لا بد من وضع إجراءات وأساليب وإذا اقتضت الضرورة وضع غرامات وعقوبات للمكلف لالتزام بأداء الضريبة المفروضة والمطبقة عليه. وسنقوم من خلال فصلنا هذا بتحديد إجراءات التحصيل الضريبي في الجزائر وكذا قواعد، و أهم العقوبات والغرامات التي يتعر لها المكلف.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التحصيل الجبائي

سنقوم من خلال هذا المبحث بإعطاء نظرة حول مفهوم التحصيل الضريبي وكيفية تحديد وعاء الضريبة وكذا طرق وقواعد التحصيل الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الجبائي وقواعده

أولاً: مفهوم التحصيل الضريبي

لقد تعددت تعريفات التحصيل الضريبي إلا أنها تصب في معنى واحد منها:

التحصيل الضريبي " مجموعة من العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الضريبة العمومية من أجل استيفاء حقها، ويرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها، والسلطة المتخصصة بتحصيلها وطرق التحصيل ومواعيده وضماناته ويتم الدفع نقداً أو عن طريق البنك أو حوالة بريدية"¹.

كما يعرف التحصيل الضريبي كذلك بأنه " مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة"².

من خلال هذين التعريفين يمكن تعريف التحصيل الضريبي بشكل عام كما يلي: " التحصيل الضريبي هو آخر مرحلة للضريبة بحيث يتم فيها تحويل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وهذا يعني إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة".

وقد تدخل المشرع الضريبي بوضع القواعد التي تتضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أي عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها، سواء من جانب الإدارة الضريبية أو من جانب المكلف نفسه.

¹ سمية صلعة، هيئة بوخدوني، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 01، المركز الجامعي نور البشير البيض، الجزائر، 2020، ص 75.

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

ثانيا: قواعد التحصيل الضريبي

هناك مجموعة من القواعد التي تتحكم في عملية التحصيل الضريبي ومنها ما يلي:¹

1- قاعدة اليقين: وتقضي هذه القاعدة أن تكون الضريبة التي يلتزم بدفعها المكلف محددة بأحكام تشريعية واضحة، وذلك بان يكون معدلها ووعائها وميعاد دفعها وطريقة جبايتها وكل ما يتعلق بها من إجراءات مقررة بوضوح حتى يعلم بها المكلف، لكي يتمكن من تنظيم شؤونه بشكل يسمح له بأداء التزامه الضريبي مع السماح له باستعمال طرق النظام الإداري والطعن القضائي إذا كلفته الإدارة الجبائية بأكثر مما يجب.

ويعتبر توفر اليقين والوضوح شرطا أساسيا في الأحكام المنظمة للضرائب، لذا فإن التشريع الجبائي يجب أن يوفر عدة عوامل لحماية عنصر اليقين، من بينها الوضوح وتسهيل الإجراءات المرتبطة بالتحصيل الضريبي وإعداد نصوص إيضاحية وتطبيقا للتشريعات الجبائية.

2- قاعدة الملائمة في التحصيل: تعني قاعدة الملائمة في التحصيل الضريبي أن يراعي المشرع عند فرض الضرائب ملائمة ميعاد تحصيلها مع ميعاد تحقيق الدخل، حتى يتمكن المكلف من دفعها وهو في حالة يسر مصداقا لقوله تعالى، « و اتوا حقه يوم حساده».

3- قاعدة الاقتصاد في التحصيل: يقصد بقاعدة الاقتصاد في التحصيل الضريبي الاقتصاد في نفقات جبائية الضرائب، وضرورة اختيار الدولة للطريقة الجبائية المثلى التي تكلفها أقل نفقة ممكنة.

المطلب الثاني: تحديد وعاء الضريبة

هناك أسلوبيين أساسين لتحديد وعاء الضريبة هما التحديد الكمي والكيفي لوعاء الضريبة.

أولا: التحديد الكيفي لوعاء الضريبة (المادة الخاضعة للضريبة):

إن الاتجاه الحديث في المالية العامة الأخذ بعين الاعتبار للظروف الشخصية لمكلف بالضريبة عند فرض الضريبة، وهذا يستدعي التفرقة بين الضريبة الحقيقية والضريبة الشخصية، فالضريبة الحقيقية تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف بالضريبة أو ظروفه العائلية والاجتماعية.

¹ مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 39، جامعة 08 ماي 1945، الجزائر، 2014، ص 243.

فإذا فرضت ضريبة عن الدخل الناتج عن ملكية الأرض الزراعية، فإنها تعد ضريبة حقيقية إذا كانت واحدة بالنسبة لجميع الملاك بغض النظر عن ظروفهم الخاصة، فلا فرق بين من يملك هكتار واحد أو أكثر.

أما الضريبة الشخصية فهي التي تفرض على الدخل وتأخذ بعين الاعتبار المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة فعند تحديد القدرة التكليفية للشخص، لا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه، ولكن لا بد من الأخذ بعين الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات الشخص الخاضع للضريبة نفسه وتتمثل في:

- المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف بالضريبة: يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، وهو ذلك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد.

- مصدر الدخل: إن شخصية الضريبة تأخذ في اعتبارها مصدر دخل للمكلف بالضريبة، فالدخل الناتج عن العمل يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناتج عن رأس المال.

- المركز المالي: إن شخصية الضريبة لكونها تعتد بالمركز المالي للمكلف للضريبة، تميز في المعاملة بين الدخول المختلفة من حيث أحجامها وشرائحها بحيث تخضع كل منها لسعر خاص يرتفع كلما ازداد مقدار الدخل (ضريبة تصاعدية) ويقل بانخفاض الدخل وذلك كي تحقق المساواة في التضحية بين كافة المكلفين بالضريبة¹.

ثانيا: التحديد الكمي لوعاء الضريبة

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتتمثل في استخدام عدة أسس هي²:

1- طريقة المظاهر الخارجية: تتمثل في اعتماد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية، التي تتعلق بالمكلف بالضريبة والتي يكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها.

¹ محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار itcis للنشر، الجزائر، 2010، ص ص 116-117.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر، الجزائر، 2008، ص ص 145-147.

إن هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أية وثائق، إلا أنها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة ولا تناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة ولذلك فلا يمكن الاستناد عليها لتقدير وعاء الضريبة.

2- طريقة التقدير الجزافي: تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد دخل المكلفين تحديدا جزافيا، استنادا إلى بعض المؤشرات مثل القيمة الإيجارية إذ يعد مؤشرا أو دليلا لتحديد دخل صاحب العقار ورقم الأعمال الذي يعد دليلا لمعرفة ربح التاجر وعدد ساعات عمل الطبيب يعد دليلا على دخله، نفس الشيء بالنسبة لأصحاب المهن الحرة.

وتتشابه طريقة التقدير الجزافي مع طريقة المظاهر الخارجية، حيث أن كل منهما لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي، ومن تم فإنهما يفقدان الدقة والانضباط بشأن تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وإن كانت طريقة التقدير الجزافي تعد أكثر دقة لكونها تعتمد على قرائن موضوعية تعبر بصورة أصدق عن مقدار الدخل الحقيقي.

3- طريقة التقدير المباشر: تمثل هذه الطريقة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، تحديدا أكثر انضباطا ودقة من الطرق سالفة الذكر، إلا أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة، وتتمثل هذه المعرفة بصورتين، إما بالتصريح أو عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية.

3-1- التصريح: ويتمثل في شكلين أساسيين، تصريح المكلف بالضريبة وتصريح الغير:

- **تصريح المكلف بالضريبة:** مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره، أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح ولضمان دقة وصحة التصريح، فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة التصريح وتعديله إذا بني على غش أو خطأ.

وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية: فهي من جهة تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا منضبطا، ومن جهة أخرى يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة.

ومن الإنتقادات التي وجهت لهذه الطريقة تدخل إدارة الضرائب في شؤون المكلفين بالضريبة والإطلاع على أسرارهم حتى تتأكد من صحة عناصر التصريح.

- **تصريح الغير:** في هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير المكلف بالضريبة، بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب، بحيث يشترط أن تكون على علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص الغير.

إن تعد هذه الطريقة أكثر ملاءمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، وفي حقيقة الأمر أنه وإن كان يبدو أن الغير هو الذي يلتزم بدفع قيمة الضريبة، فإن المكلف قانوناً بالضريبة هو الذي يتحمل الضريبة إذ أنها تقتطع من دخله مباشرة أما الغير فيقتصر دوره على اقتطاع الضريبة وتوريدها إلى إدارة الضرائب.

3-2- التقدير بواسطة الإدارة الضريبية: يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة.

لذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري، ويكون للإدارة حرية واسعة في اللجوء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد سليم لوعاء الضريبة. ومن هذه الأدلة مناقشة المكلف بالضريبة أو فحص دفاتره وسجلاته المحاسبية. وعادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف بالضريبة أو امتناعه عن تقديم التصريح الضريبي أو إذا كان التصريح غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش¹.

المطلب الثالث: طرق التحصيل الضريبي

تتبع الإدارة المالية طرق مختلفة في تحصيل الضريبة، فهي تقوم باختيار طريقة تحصيل مناسبة لكل ضريبة والتي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجباية والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة، ومن أهم طرق تحصيل الضرائب: التوريد المباشر وطريقة الأقساط المقدمة والحجز من المنبع، ويمكن تفصيلها كالتالي:²

¹ نفس المرجع، ص ص 148-149.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 35-37.

أولاً- التوريد المباشر

حسب هذه الطريقة عندما يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الضريبية الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه، وميعاد الدفع والإجراءات التي يجب إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في الميعاد أو المواعيد المذكورة.

إن التوريد المباشر قد يتم دفعة واحدة أو على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محددًا بنص قانوني، كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط.

وقد يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلال قيام الممول بلصق طوابع الدمغة، إذ بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة يقوم الممول بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود والشهادات...الخ.

ثانياً: الأقساط المقدمة

حسب هذه الطريقة يكون للممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية، ويكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط (شهريا أو كل ثلاث شهور) مقدما تحت حساب الضريبة، ثم تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة ثم تقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه من أقساط خلال السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة، أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة، ويمتاز هذا الأسلوب بالميزات التالية:

- يخفف من وقوع الضريبة على الممول.

- يجعل أداءها سهلا وميسورا، بعكس الحال لو انتظر الممول نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحايل والتهرب.

ثالثا: الحجز من المنبع

قد تلجأ الإدارة الضريبية بصدد تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع بأن تلزم شخصا ثالثا تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة دين أو تبعية بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها رأسا إلى الخزينة العامة.

ولهذه الطريقة مزايا وعيوب فهي تسهل العمل على الإدارة الضريبية، وتكون نفقات الجباية قليلة بالإضافة إلى الحد من التهرب الضريبي ولكن من عيوبها كونها تعتمد في جبايتها على شخص ثالث غير الإدارة الضريبية قد يكون غير ملم بالقوانين الضريبية وأحكامها، مما يؤدي إلى احتمال حدوث خطأ في تقدير قيمة الضريبة التي يتعين استقطاعها¹.

المبحث الثاني: التحصيل الجبائي في الجزائر

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى إجراءات التحصيل الضريبي في الجزائر وكذا الضمانات والعقوبات المتعلقة بالتحصيل.

المطلب الأول: إجراءات التحصيل الجبائي في الجزائر

من بين أهم الإجراءات المنصوص عليها فيما يخص التحصيل ما يلي:²

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

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص 114.

² خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، مرجع سبق ذكره، ص ص 198-199.

- ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم.

- يمكن لقاibus الضرائب المختص أن يبادر بدفع الضرائب والحقوق والرسوم و/أو الغرامات المستحقة من المدين بالضريبة، من التعويضات أو التخفيضات أو الاستردادات من الضرائب أو الحقوق أو الرسوم أو الغرامات المثبتة لصالح هذا الأخير.

- عندما يجري قابض الضرائب المقاصة المنصوص عليها في المادة سالفة الذكر، فإن هذا الأخير يكون ملزما بإبلاغ المدين بالضريبة عن طريق " إشعار " يحدد فيه طبيعة وقيمة المبالغ التي تم تخصيصها لدفع الديون المثبتة في كتاباته، يمكن الطعن في آثار هذه المقاصة وفق الأشكال والآجال المنصوص عليها في المادتين 153 و 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

كما توجد إجراءات خاصة بالتحصيل الجبائي للضريبة من خلال ممارسة المتابعات و هو ما تنص عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تتم المتابعات على يد الأعوان الإدارية المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء وفيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين القضائيين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقها وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.

المطلب الثاني: ضمانات وعقوبات التحصيل الجبائي

أولا: ضمانات التحصيل الجبائي

من أهم الضمانات التي حددها القانون للخرينة العمومية حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب ما يلي:

- تقرير حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى، حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، ويكون للخرينة العامة حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة لضمان للتحصيل.

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

- منح المشرع الموظفين المختصين في مصلحة الضرائب حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف أو الغير، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة، بل ويجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أي دعوة مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين، وقد وضع المشرع الجزاءات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الإلتفاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق الحكومة¹.

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

- تعد كافة وسائل محاربة التهرب الضريبي في نفس الوقت ضمانات لتحصيل الضريبة².

ثانياً: العقوبات والغرامات المنصوص عليها لتحسين عملية التحصيل الضريبي

هناك العديد من الغرامات الغرض منها تحسين عملية التحصيل الضريبي، ومن هذه الغرامات نذكر:

1- غرامات عدم تقديم التصريح بالوجود: يترتب هذا عن عدم تقديم التصريح في الأجل المحددة، إذ تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30000 دينار وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون"³.

¹ ناشد سوري عدلي، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009، ص 204.

² محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص ص 160-161.

³ المادة 194: 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 46.

2- غرامات عدم تقديم التصريح السنوي: وهذا بنص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة. إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات. وبضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% تخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322.

إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي، بموجب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة بنسبة 35%¹.

3- عقوبة الدفع المتأخر للحقوق: تطبق زيادة 10% على المبالغ المصرح بها قبل انتهاء الشهر الذي تكون فيه الحقوق مستحقة ثم تضاف غرامة تقدر بـ 3% كل شهر دون تجاوز للعقوبة 25%، أما فيها يخص الإيداع المتأخر للتصريح G50 و G50A بعلامة "لا شيء" وحسب المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فتفرض عقوبة تقدر بـ 500دج.

4- عقوبة التحصيل الخاصة بالجداول الإضافية: تبدأ عقوبة التأخير للجداول الإضافية عند نهاية أجل وضع الجدول حيز التسديد.

5- عقوبة التحصيل فيما يخص حقوق التسجيل: يتعرض المحضرون القضائيون الذين لم يسجلوا عقودهم في آجال محددة حسب المادة 93 من قانون التسجيل لعقوبة 10% لما يكون التأخير في حدود الشهر، يرتفع بـ 3% لكل شهر عندما يتجاوز الإيداع 30 يوما على أن لا تتعدى النسبة 25%².

المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين

تعد الرقابة الجبائية إحدى الصور الهامة التي تستند إليها الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب والغش الضريبي من خلال الآليات التي تتيحها هذه التقنية.

المطلب الأول: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه

¹ المادة 192: 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 45.

² سفيان خلوفي، عبد الرؤوف بوجريو، مرجع سبق ذكره، ص 200.

1- مفهوم التهرب الضريبي: تعددت التعاريف بخصوص ظاهرة التهرب الضريبي وقد اختلفت باختلاف وجهة نظر القانونيين والاقتصاديين.

يعرف التهرب الضريبي بأنه: " ذلك الأسلوب الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة¹ .

- ويقصد بالتهرب الضريبي كذلك " ما يتخذه بعض الممولين وربما أغلبهم من الطرق غير المشروعة، بقصد التخلص من دفع كل أو بعض الضرائب المفروضة عليهم، ويعد التهرب الضريبي من أخطر المشاكل التي تحول دون حصول الدولة على جميع الإيرادات الضريبية"².

- من خلال التعريفين السابقين يمكننا استخلاص تعريف شامل للتهرب الضريبي: التهرب الضريبي هو تخلص المكلف بالضريبة من عبئها بصفة كلية أو جزئية، وهذا دون نقل عبئها إلى الغير باستعمال وسائل مشروعة أو غير مشروعة تؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها.

2- أسباب التهرب الضريبي: إن أسباب التهرب الضريبي متعددة بتعدد مصادرها نذكر منها ما يلي:

1-2 - الأسباب التشريعية: إن عمومية التشريع وتعديله باستمرار، وما يترتب عليها من غموض وعدم دقة وعدم تحديد وصعوبة الفهم، يفسحان في المجال لثغرات يستفيد منها المكلف أو الإدارة للتهرب من الضريبة.

فقد يتطلب تحقيق أهداف المشرع من الضريبة رفع أسعارها، أو التمييز المعاملة الضريبية بإعفاء بعض الاستثمارات من الضريبة، أو إعفاء أصحاب الدخل المحدودة من الضريبة، أو تخفيف العبء الضريبي عليه برفع أسعارها، أو الذي لا يستفيد من هذا التمايز في المعاملة الضريبية بالغبن وعدم المساواة، مما يشكل ضغطاً نفسياً عليه يضعه في موقع المدافع عن حقوقه بالتهرب الضريبي³.

¹ راضية خلادي، مساهمة الرقابة الجبائية في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة المستقبل الاقتصادي، العدد 05، جامعة المدية، الجزائر، 2017، ص 67.

² عبد المالك بلوفاي، أثر الإصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص مالية دولية، جامعة وهران، الجزائر، 2011-2012، ص 149.

³ فاطمة السويسي، المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2005، ص 231-233.

2-2 - الأسباب الإدارية: إن عدم كفاءة الإدارة الضريبية كما ونوعا والتي تعود لانخفاض عدد العاملين بها، وانخفاض مستواهم المهني من تعليم وتدريب، وافتقار الإدارة للأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف المكلفين و تحديد ما يستحق عليهم من ضرائب وكشف التهرب، لهو سبب من الأسباب الإدارية للتهرب من الضريبة، ولا بد من الإشارة هنا إلى سوء التنظيم السياسي والاجتماعي خاصة الدول المتخلفة.

ولانخفاض أجور العاملين فيها وعدم تناسبها مع طبيعة أبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، ولانخفاض مستوى أخلاقياتهم، وما يتعرضون له من إغراءات مادية من المكلفين، ولصلاحيات الإدارة في تقدير قيمة الضريبة، وعدم توافر أجهزة الرقابة والتدقيق، أو ضعف إمكانياتها، على رجال الإدارة الضريبية سواء عند تقدير قيمة الضريبة أو عند تحصيلها، عوامل أساسية من الضريبة التي تتم عن طريق التواطؤ بين المكلف والإدارة.

2-3 - الأسباب النفسية: وتتمثل هذه الأسباب في:¹

- العوامل النفسية فهذه الاخيرة لها دور كبير في التهرب من الضرائب، فكلما زاد الوعي الضريبي، ضعف الباعث النفسي على التهرب، وبالعكس كلما ضعف الوعي الضريبي كان الباعث النفسي على التهرب من الضرائب قويا وملموسا، كما أنه من الجلي إذا انخفض وعي الأفراد الضريبي سادت الكراهية للضريبة، واختفت العقوبة التي يوقعها الشعور العام على المتهربين".

- وهناك من يرى أن: " موقف المكلف أمام الاقتطاع الضريبي هو مشروط بالحالة النفسية والأخلاق الجبائية، فكلما كانت هذه النفسية ضعيفة، كلما كان الميل للتخلص من الضريبة أقوى سواء عن طريق التهرب المشروع، أو باستعمال الطرق غير المشروعة".

كما يمكن للتهرب الضريبي أن يرجع إلى أسباب واعتقادات نفسية رائجة في بعض الأذهان يمكن تحديدها فيما يلي:

- الاعتقاد السائد بأن التهرب من الضريبة لا يعد أمرا أخلاقيا مشينا.

¹ رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص التخطيط، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001، 2002، ص ص 36-37.

- سيادة الاعتقاد الديني أن الضريبة لا تعتبر أمراً شرعياً، لذلك يجوز مخالفته كما يرى المكلف أن أمواله تصرف في أوجه غير مفيدة، كما أن عدم حصوله على الخدمات الاجتماعية تشكل لديه حجة لضرورة التخلص من الضريبة.

- التهرب من الضريبة لا يلحق الضرر بأحد ما دمت الدولة شخص معنوي.

2-4 - الأسباب الاقتصادية: للأسباب الاقتصادية دورها التهرب الضريبي، فكلما كانت حالا المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الجبائي كبير والعكس صحيح.

- الوضعية الاقتصادية للمكلف: يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات، حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبئاً ثقيلاً على المكلف، مما يدفعه إلى تجنب تسديدها، هذا في حالات الأزمات، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.

- الوضعية الاقتصادية العامة: ترتفع مداخيل الأفراد في فترة الإنعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل التهرب الجبائي أما في فترات الركود الاقتصادي ينتشر السوق الموازي ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني.

ثانياً: أشكال وآثار التهرب الضريبي

1- أشكال التهرب الضريبي: وتتمثل هذه الأشكال فيما يلي:

1-1 - التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي): إن أسباب هذا النوع من التهرب هو استغلال الممول لكل التغيرات القانونية لصالحه في التخلص من الضريبة بصفة جزئية أو كلية، هذا من جهة

ومن جهة أخرى استغلال ظاهرة إدارية حديثة نقص الكفاءات في الإدارة الجبائية بشكل ملحوظ، وترجع كذلك إلى نقص التشريع وعدم إحكام صياغته¹.

إن استفادة الممول من هذه التغيرات لا تعد مخالفة للتشريعات الجبائية كون هذه الأخيرة تستعمل في إطار قانوني رسمي مشروع من خلال سلطة الإعفاءات أو التخفيضات الجزئية أو الكلية مثل، الضريبة على التركات دون إخضاع الهبات للضريبة، فيقوم المعني بالاسم بتقسيم أمواله على الورثة في شكل هبات رغم أنه ما زال على قيد الحياة حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات.

1-2 - التهرب الضريبي الغير مشروع (الغش الضريبي): الغش الضريبي هو عبارة على تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع، أو تفسير مظل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتتيال، مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون وفي هذا المجال توجد عدة مظاهر للغش الضريبي تمثل في:²

- عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة، معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، وفي هذه الحالة يكون التهرب كلي.

- إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية.

- تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب، كأن يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.

- المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، مما يؤدي إلى تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة.

¹ جمال بدري، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، تخصص إدارة ومالية، جامعة الجزائر، 01، 2009/2008، ص 34.

² مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 153-154.

- إخفاء أو تهريب أموال المكلف بالضريبة حتى لا يدفع قيمة الضريبة، بحيث يتعذر على إدارة الضرائب الحصول على مستحقاتها اتجاهه.

- هروب المكلف خارج البلاد، وبالتالي يصعب على إدارة الضرائب تحصيل الضريبة المترتبة عليه.

- وحتى يعتبر أي سلوك كغش ضريبي يجب توفر عنصرين أساسيين هما:العنصر المادي المتمثل في تخفيض الإقتطاع الضريبي بطرق غير مشروعة، بالإضافة إلى توفر النية السيئة لذلك السلوك.

1-3 التهرب الضريبي الداخلي: يعد ظاهرة قديمة قدم الضريبة ذاتها كما أنه الأكثر شيوعا في العالم من التهرب الدولي، بل لا تكاد تخلو منه أية دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها، فلما تكون الأعمال تديسية داخل حدود الدولة أين المكلف يلجأ إلى طرق وأعمال غير شرعية لتجنب واجباته الضريبية المتعلقة بالبلد الذي ينتمي إليه.

1-4 التهرب الضريبي الخارجي: هو التهرب الحاصل خارج الدولة الواحدة نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول وذلك بهدف التخلص من إلتزاماته الضريبية.

ولعل الواقع العملي يثبت عدم وقوع التهرب الكلي من الضرائب على الصعيد الدولي، بأن يتخلص المكلف من عبء الضرائب المقررة عليه قانونا طبقا للتشريعات الضريبية في كل الدول التي له علاقة تبعية بها، فهذا فرض نادر الوقوع جدا، لأن جميع الدول تحرص عادة على تطبيق تشريعاتها الضريبية على المواطنين المرتبطين بها¹.

2- آثار التهرب الضريبي: يترتب عن التهرب الضريبي مجموعة من الآثار أهمها ما يلي:²

2-1 الآثار المالية: ترتبط الحصيلة الضريبية بعلاقة عكسية مع التهرب الضريبي، فكلما زاد التهرب الضريبي واتسعت رقعته كلما أدى ذلك إلى إنخفاض في الحصيلة الضريبية المجابة، وفي حالة إنخفاض التهرب الضريبي وضيق نطاقه يؤدي ذلك إلى زيادة الحصيلة الضريبية فكما يقال أن خزينة

¹ الجيلاني بلواضح، يحي سعدي، مرجع سبق ذكره، ص ص31-32.

² يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص إقتصاديات المالية والبنوك، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014/2015، ص ص 53-57.

الدولة في جيوب رعاياها المكلفين بالضريبة، فإذا عمد المكلفون إلى التهرب من الضريبة وتمكنوا من ذلك فإنهم يحجبون عن الخزينة جانبا كبيرا وهاما من المواد المالية العامة التي كانت ستحصل في شكل ضرائب، وطالما أن الميزانية العامة للدولة تحمل شقين، جانب الإيرادات التي يأتي من مصادر متنوعة لعل أهمها ذلك الجزء المتأتي من فرض الضرائب، ولا تعود هذه الأهمية إلى قيمة المتحصلات من الضريبة، بل لأن الدولة تحصل عليها بصفقتها صاحبة سلطة و سيادة وأمام نقص الموارد المالية المحصلة لأجل تمويل الإنفاق العام المتشعب والمتزايد عبر الزمن نتيجة أسباب متعددة وكثيرة وفي ظل عدم قدرة الدول على ضغط الإنفاق العام والإنقاص منه تلجأ الدولة إلى بعض الطرق الأخرى والتي لا تكون محمودة العواقب الكثير من الحالات في ظل غياب استراتيجيات ودراسات استشرافية دقيقة لمثل طرق التمويل هذه.

2-2- الآثار الاقتصادية: في ظل عدم حيادية الضريبة وتحقيقها للعديد من الأهداف والتي من بينها الأهداف الاقتصادية فإن التهرب الضريبي يضعف من قدرة الضريبة على تحقيق هذه الأهداف وذلك من خلال ما يلي:

أ- **اضعاف ميكانيزم استخدام الضريبة كموجه اقتصادي:** إن الدولة تستعمل الضريبة لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية من خلال أدوات السياسة الضريبية المعتمدة، و المختارة وأمام انتشار التهرب الضريبي واتساع رقعته فإنه لا مكن للضريبة أن تكون كأداة تحفيز للاستثمار فاستعمال هذه التقنية في مجالات الاستثمار المعينة أو المناطق المرغوب تنميتها يجعل الدولة تخسر قيمة هذه التحفيزات من دون أي نتيجة تذكر طالما أن التهرب متقشي فإن ذلك يفتح المجال أمام هؤلاء المستفيدين من هذه التحفيزات للتلاعب والغش دون القيام بالاستثمارات المرغوبة .

ب- **التأثير السلبي على المنافسة:** في إطار اقتصاد السوق فإن الأهمية تعطى للقطاع الخاص، أما الدولة فإن دورها توجيهي فقط من خلال الآليات المختلفة المتاحة أمامها، وفي ظل فرضية سوق المنافسة التامة أو شبه تامة فإن المنتج الواحد ليس بإمكانه التأثير على أسعار السلع والخدمات، وإنما أسعار التوازن في السوق تتحدد على اعتبارات العرض والطلب، وعلى أثر ذلك المنتج (البائع) عليه أن يرضى بهذا السعر أو ينسحب من المنافسة.

ج- الإخلال بمبدأ العدالة: إن مبدأ العدالة في بساطة مفهومه يقضي أن تكون الضريبة عادلا أمام كافة الأشخاص، وبالتالي الكل يشارك في تحمل الأعباء العامة حسب مقدرته التكليفية، أما في إطار تفشي وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي فإن العبء الأكبر من الضريبة سوف يتحمله المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الضريبي.

2-3- الآثار الاجتماعية والنفسية: هناك العديد من الآثار الاجتماعية والنفسية منها¹:

- عدم المساواة في التهرب الضريبي يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب، أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة.

- شعور غير القادرين على التهرب بعدم المساواة في دفع الضريبة مما يدفعه للتفكير بالتهرب مما يزيد من حدة حيز الميزانية وتدهور الحس الجبائي لدى المكلف.

- تدهور عامل الصدق المعاملات.

- تعميق الفوارق الاجتماعية.

ثالثا: طرق مكافحة التهرب الضريبي

تختلف طرق مكافحة التهرب الضريبي حيث يمكن تصنيفها إلى مستويين:

1- على المستوى الوطني: هناك الكثير من الطرق لمكافحة التهرب الضريبي وقد تختلف هذه الطرق من دولة إلى أخرى ومن بين هذه الطرق:

1-1 حق الإطلاع: بحيث يجوز لموظفي الضريبة الإطلاع على الوثائق والملفات التي بحوزة المكلف وذلك ضمن القانون مما يجعل المكلف أن يقدم معلومات صحيحة.

¹ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص 37.

1-2 تقديم إقرار مؤيد باليمين: تلجأ بعض التشريعات الضريبية إلى الطلب من المكلف حلف يمين بشأن صحة المعلومات التي يقدمها للدوائر الضريبية، كما يحصل في فرنسا، هذه الطريقة لا تصلح في جميع الدول لذا فإن استخدامها محدود.

1-3 التبليغ بواسطة الغير: تجيز بعض القوانين في بعض الأحوال لكل متخصص أن يدلي إلى الدوائر المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد في اكتشاف التهرب الضريبي.

1-4: عدم المبالغة في تعدد الضرائب: يجب أن تفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق وأن تتلاءم مع الوضع الاقتصادي السائد وإمكانيات المواطنين، فليس من المنطق أن نكثر من الضرائب في الوقت الذي لا يستطيع المواطن تحمل أعبائه من هنا تلجأ الكثير من الدول إلى إعادة صياغة القوانين الضريبية بما يتلائم مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية.

1-5 الجباية من المصدر: تلجأ بعض الدول إلى جباية الضريبة من منبعها وذلك كي تضمن توريدها للخزانة وتقليل احتمالات التهرب، كأن تقتطع الضريبة على دخل الموظف من رب العمل قبل توزيعه على العاملين أو اقتطاع ضريبة الإنتاج من المصنع¹.

1-6 ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على التهرب الضريبي: من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة، أو توجد عقوبات ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي.

1-7 من الناحية الفنية: ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم بطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب الضريبي، كذلك يجب تدريب العناصر تدريجياً كافياً للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي، كذلك ينبغي تمكين موظفي مؤسسة الضرائب من الإطلاع على ما يريدون الإطلاع عليه من الوثائق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.

¹ طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 85-86.

1-8 من الناحية الاقتصادية: ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبية إلى الأوجه المفيدة للمجتمع وعليها كذلك أن يشعر أفراد المجتمع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائده المحسوسة لكل منهم.

1-9 المراجعة المستمرة و جمع المعلومات: حتى تتمكن الإدارة الضريبية من استغلال المعلومات الجبائية في أقرب وقت ممكن يجب عليها تحديث وتوسيع نظام المعلومات الجبائي، مع المحافظة على المراجعة المستمرة على الأقل مرة في السنة خاصة على المكلفين غير الملتزمين اتجاه الإدارة الضريبية.

1-10 تطوير الرقابة الجبائية: إن من أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة الرقابة الجبائية من خلال محاربة التهرب أو التخفيف على الأقل من حدته، فالرقابة تعتبر الوسيلة الأهم للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة¹.

2- على المستوى الدولي: من بين الطرق المعتمدة في مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الدولي ما يلي:²

- إن الهيئات الدولية وخاصة منظمة الأمم المتحدة اهتمت ببحث أسس وقواعد التعاون الإداري الضريبي الدولي، بجانب اهتمامها ببحث مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، وإن كانت الغرفة التجارية الدولية تعرض حتى الآن- منذ مؤتمر ستوكهلم في عام 1927- مبدأ هذا التعاون- لما قد ينطوي عليه من إجراءات تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجاري، وإنشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في مصارف الدول المختلفة.

فقد أورد الخبراء الفنيون الجزء الثاني من تقريرهم، الذي قدموه إلى اللجنة المالية التابعة لعصبة الأمم في 07 فيفري 1925 لدراسة التعاون الإداري الدولي لمكافحة التهرب الضريبي، وبينوا أن علاج مشكلة التهرب الضريبي ينقسم إلى قسمين:

¹ أحمد بساس، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مجلة دراسات، العدد 2، جامعة عمار تليجي، الأغواط، الجزائر، 2013، ص ص 208-209.

² يونس أحمد البطريق وآخرون، المالية العامة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2009، ص ص 149-151.

- ينصب الأول على اكتشاف التهرب وتقدير مداه.
- أما الثاني فيتعلق بتحصيل الضرائب المستحقة، والتي غالبا ما تكون قد خرجت من اختصاص الدولة وأصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى.
- فيما يخص القسم الأول، يجيز الفنيون تبادل المعلومات الضريبية، بين الدول المختلفة ، وان اعترفوا بأن هناك كثيرا من الصعوبات الفنية والنفسية التي تعترض تبادل تلك المعلومات، أما القسم الثاني-تحصيل الضرائب فإن الصعوبات التي تواجهه أكبر من القسم الأول، إذ أن المدين يحاول أن يفلت من دفع الضرائب المفروضة عليه، لذلك لا يمكن التطلع إلا نتائج محدودة للغاية في هذا الصدد.
- وقد واصلت عصبة الأمم جهودها في دراسة التعاون الإداري الدولي لمكافحة التهرب (الضريبي، بجانب دراسة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، إذ وافق مؤتمر ممثلي الحكومات، الذي عقد بجنيف في أكتوبر 1928 على إصدار ستة نماذج لاتفاقات ثنائية، منها أربعة لمعالجة الازدواج الضريبي واثنان لمكافحة التهرب الضريبي، وقد لاحظ المؤتمر أنه على الرغم من الحماس الشديد الذي تبديه الدول المختلفة في معالجة الازدواج الضريبي الدولي، إلا أنها لا تبدي مثل هذا الحماس تجاه مكافحة التهرب الضريبي الدولي، لهذا فصلت المشروعات الخاصة بالازدواج الضريبي عن المشروعات الخاصة بالتهرب الضريبي.

المطلب الثاني: مساهمة الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من خلالها إلى المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة الغش الضريبي أو التخفيض من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين.

أولاً: مفهوم الغش الضريبي وأنواعه

1- تعريف الغش الضريبي: تعددت التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالغش الضريبي من طرف المهتمين بهذه الظاهرة، وهذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية والاقتصادية ونظرا لذلك ليس من السهل تقديم تعريف شامل ودقيق للغش الضريبي، ومن هذه التعاريف:

- يقصد بالغش الضريبي « تمكن المكلف كليا أو جزئيا من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة، وتختلف صور الغش الضريبي تبعا لاختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تأدية الضريبة المترتبة عليه»¹.

- ويعرف أيضا على أنه « تخلص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه بالمخالفات الصريحة لنصوص القوانين الضريبية»².

من خلال هذا التعريف يمكن القول أن هناك غش عندما تطبق الوسائل التي تسمح بالتخلص من الضريبة في حين أن المشرع لم يسمح بذلك، فالغش الضريبي هو كل عمل تام قائم على سوء نية صاحبه بهدف التضليل.

2- أنواع الغش الضريبي: تتمثل أنواع الغش الضريبي في:³

2-1 الغش البسيط: يعرف هذا النوع بأنه " كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة"، ويعتبره المشرع محاولة متعمدة لتضليل الإدارة الجبائية باستعمال عنصر التدليس المتمثل في:

- النقص في التصريح

- التأخر في تقديمه.

- عدم تقديمه نهائيا

2-2 الغش المركب: يستعمل فيه المكلف طرق تدلسية في إقرار أساس الرائب الناتج عن إرادته في ذلك، فالغش المركب يجمع كل العناصر التي تتضمن مبادئ الغش، وهي نوعين:

- الإخفاء المادي عن طريق استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.

¹ محفوظ مجدي، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الرابعة، ديوان النشر لبنان، 2004، ص 379.

² حسين عنابة غازي، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006، 346.

³ محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001، 2002، ص ص 53-54.

- الإخفاء القانوني كأن يقوم المكلف بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية.

ثانيا: أسباب وآثار الغش الضريبي

1- أسباب الغش الضريبي: هناك أسباب مباشرة وأخرى غير مباشرة نوضحها فيما يلي:¹

1-1 الأسباب المباشرة: تنفرع هذه الأسباب إلى:

أ/ الأسباب التشريعية: إذ أن أغلب الدول تنفقر إلى أنظمة ضريبية متطورة تستجيب لمقتضيات التنمية، فقد اتسم النظام الضريبي الجزائري بتعقيدات منها.

- التنوع في الضرائب وتعددتها، وهذا ما يسمح لمكلف باستعمال هذه الوظيفة لتقديم تصريحات بأساس ضريبي يناسبه وصعب من مهمة الأعوان الإداريين بتراكم الإجراءات والملفات المطلوبة من الممول.

- تعدد النصوص التشريعية وتعقدتها فكلما كانت صياغة النصوص التشريعية معقدة كلما كان القانون أقل وضحا مما أدى بالإدارة الجبائية إلى التدخل لمنح الإعفاءات والتخفيضات إلى جانب التعقيد في النصوص نجد كثرة التعديلات التي تطرأ على القوانين هذا ما جعل المكلفين غير قادرين على مسايرة هذه التغيرات والقواعد المعمول بها.

ب/ الأسباب الإدارية: وهي متعددة منها:

- نقص الإمكانيات المادية والبشرية

- بعد المناطق النائية أين توجد فيها مشاريع استثمارية هامة، ونظرا لنقص الإمكانيات، تفلت من الرقابة والمعابنة مما يجعل الخزينة العامة تفقد موارد مالية هامة.

- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.

- صعوبة تقدير وعاء الضريبة.

- غياب الرقابة الفعالة.

¹ ياقوت أو هيب بن سالم، الغش الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 17-23.

1-2- الأسباب الغير المباشرة:

أ/ الأسباب المعنوية: من الأسباب الرئيسية للغش الضريبي نقص الوعي لدى المكلف واللامبالاة بالدور الذي تقوم به الدولة من خلال الاقتطاعات لتحقيق المصلحة العامة، وانعدام الثقة لديه بكل ما له صلة بالسلطة أو الدولة على أساس أن هذه الأخيرة غالبا ما تكون غائبة في مواجهة الانحرافات السائدة في المجتمع.

ب/ الأسباب الاقتصادية: إن الوضعية الاقتصادية للمكلف تعتبر من الدوافع التي تؤدي إلى الغش الضريبي وتساهم في تحديد موقفه من الضريبة فكما كان النفع الذي يعود عليه من التهرب كبيرا دفعه هذا إلى محاولة الغش ويظهر ذلك خاصة في حالة الأزمات المالية التي تمر بها المشروعات التجارية والاقتصادية حيث تضعف المداخيل من جراء ضعف القدرة الشرائية للمستهلكين وللحفاظ على مؤسساته من الإفلاس، يتجنب المكلف الضريبة بكل الطرق الممكنة.

2- آثار الغش الضريبي: يؤدي الغش الضريبي إلى إحداث مجموعة من الآثار أهمها:¹

- النقص في موارد الدولة والحد من قدرتها على القيام بواجباتها وتغطية النفقات.
- الدفع بالخرينة العامة إلى البحث عن مصادر أخرى لضمان القدرة على القيام بواجباتها المتزايدة الإنفاق ، وهو ما يلاحظ على بنية الالتزام الضريبي.
- اختلال العدالة الضريبية والمجتمعية بحيث هناك بعض الممولين يدفعون التزاماتهم الضريبية والبعض الآخر لا يدفع مما يضعف الترابط الاجتماعي ويعمق ذلك ضعف قدرة الدولة على الإنفاق على بعض الجوانب الاجتماعية .
- انتشار الفساد في المجتمع خاصة في ظل انخفاض العقوبات الردعية مما يدفع الملتزمين إلى محاولة الاقتداء بالمتهربين حتى يكونوا سواء.

ثالثا: أوجه التشابه و الاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص ص 227-228.

من خلال تفحص مختلف التعاريف المتعلقة بكل من التهرب الغش الضريبي مع مراعاة وجهات النظر المختلفة بالنسبة لوضعي هذه التعاريف، نجد أن هناك أوجه تشابه واختلاف بين التهرب والغش الضريبيين تتمثل في:¹

- 1- **أوجه التشابه:** تتمثل أوجه التشابه بين الغش و التهرب الضريبي فيما يلي:
 - كلاهما يرجعان إلى غياب أو تدني في مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.
 - كلاهما يلجأ إليهما المكلف بالضريبة بغرض تدنية العبء الضريبي الذي يقع عليه.
 - كلا الظاهريين تشكلان مصدر قلق بالنسبة للسلطات المالية.
 - يشتركان في الأثر المالي المترتب عنهما، حيث أن كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي يؤديان إلى فقدان الخزينة العامة لموارد مالية هامة.
 - يشتركان في أن المكلف يفضل مصلحته الشخصية، على المصلحة العامة عند قيامه بالتهرب الضريبي أو الغش الضريبي.
 - كلاهما يعتبران مصدر للثراء بطريقة غير مباشرة.
- 2- **أوجه الاختلاف:** تتمثل أوجه الاختلاف بين الغش و التهرب الضريبي فيما يلي:
 - يعاقب التشريع الضريبي المكلف بالضريبة الذي يقوم بالغش الضريبي عقوبات جزائية وغرامات مالية، في حين أن المتهرب الضريبي يعاقب بعقوبات جزائية وغرامات جنائية فقط.
 - يحصل الغش الجبائي بمخالفة صريحة مقصودة لأحكام التشريع الضريبي على خلاف التهرب الضريبي الذي يمكن أن يتم دون انتهاك على القانون.
 - في الغالب تكون طرق الغش الضريبي أكثر تعقيدا من طرق التهرب الضريبي.
 - يعتبر الغش الضريبي بمثابة جريمة يعاقب عليها القانون في حالة توافر عناصرها الأساسية، في حين أن التهرب الضريبي لم يرقى إلى مصاف الجريمة من الجانب القانوني.

¹ عبد الرحيم لواج، مرجع سبق ذكره، ص 67.

- تكون عملية إثبات المكلفين بالضريبة أسهل وأسرع من إثبات قيامهم بالغش الضريبي الذي يتطلب صدور حكم قضائي يدين المكلف

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكن القول بأن التحصيل الضريبي هو آخر مرحلة للضريبة بحيث يتم فيها تحويل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية، وذلك عن طريق عدة طرق وإجراءات وضعها المشرع لضمان التحصيل دون حدوث عقبات سواء من الإدارة الضريبية أو من جانب المكلف، ولتفادي هذه العقبات لجأ المشرع إلى وضع عقوبات وغرامات على المكلفين في حالة عدم التصريح أو التأخير في الدفع، وبالمقابل وضع كذلك حقوق وضمانات للمكلفين والإدارة الجبائية على حد سواء والتي تسهل عملية التحصيل الجبائي.

لكن بالرغم من ذلك فإن مشكل التهرب والغش الضريبي يبقى حاجزا أمام الإدارة الضريبية خلال قيامها بعملية التحصيل الجبائي، مما جعلها تتخذ عدة أساليب وطرق للتقليل والحد من هذه الظاهرة، وذلك من خلال تفعيل عملية الرقابة الجبائية وتطبيق كافة إجراءاتها على المكلفين بالضريبة محاولة بذلك نشر الوعي الجبائي والحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

**الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية
في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية
جيجل**

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل

المبحث الثاني: تحليل نتائج عملية الرقابة الجبائية لولاية

-جيجل- خلال الفترة من 2017 الى 2020

المبحث الثالث: دراسة حالة ميدانية لإجراءات الرقابة الجبائية

على مستوى مركز الضرائب لولاية -جيجل-

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث والذي تطرقنا فيه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية، التحصيل الضريبي والتهرب و الغش الضريبيين سنقوم بربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي وذلك بالقيام بدراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل وتسليط الضوء لكل متطلبات البحث من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل
- المبحث الثاني: تحليل نتائج عملية الرقابة الجبائية لولاية جيجل للفترة 2017-2020
- المبحث الثالث: دراسة حالة ميدانية لإجراءات الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل

في هذا المبحث سنتعرف على مركز الضرائب لولاية جيجل، من خلال الإطلاع على هيكله التنظيمي وكذلك المهام والأدوار الأساسية المخولة إليه:

المطلب الأول: تعريف مركز الضرائب cdi لولاية جيجل

فتح مركز الضرائب لولاية جيجل أبوابه يوم 05 محرم 1440 هجري الموافق ل15 سبتمبر 2018 ميلادي، وهو عبارة عن مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب للولاية، يدخل في إطار عصرنة النظام المالي الجزائري بصورة عامة.

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

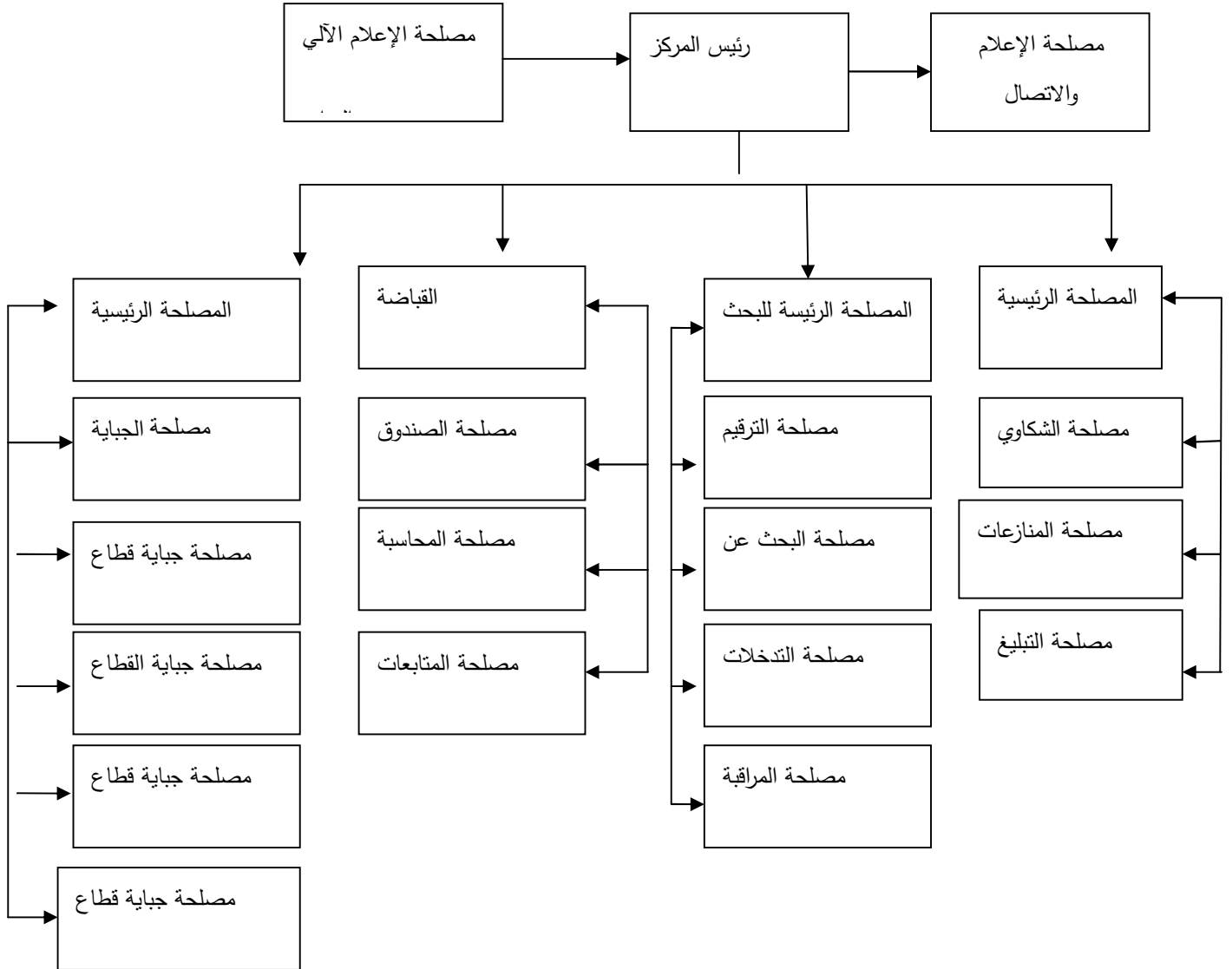
- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي والنظام المبسط
- المهن الحرة
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل

إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية وجهوية، وأخرى ولائية وفق قوانين تشريعية وتنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية، وعليه سنعرض الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل و الشكل التالي يوضح ذلك:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

الشكل رقم (05) يوضح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل:



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب.

- ينظم مركز الضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين

1- المصلحة الرئيسية للتسيير: وتكلف بما يأتي:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيل مفوضا للمدير الولائي للضرائب.

- اقتراح المصالح الأخرى مع تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو لمراجعة المحاسبة.

- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

تضم هذه المصلحة الرئيسية خمس مصالح وهي:

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.

- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية.

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.

- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.

- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتكلف بما يأتي:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.

- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحوصل تقييمية دورية.

وتضم هذه المصلحة الرئيسية أربع مصالح:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

2-1 مصلحة المقارنات والبطاقيات: وتكلف بما يأتي

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها.

- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها.

- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

2-2 مصلحة البحث عن المادة الضريبية: التي تعمل في شكل فرق وتكلف بما يأتي:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الإطلاع.

- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

2-3: مصلحة المراقبة: والتي تعمل في شكل فرق وتكلف بما يأتي:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان.

- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

3- المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتكلف بما يأتي:

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

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

وتضم هذه المصلحة الرئيسية ثلاث مصالح:

3-1 مصلحة الاحتجاجات: وتكلف بما يأتي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها واسترجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر 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 الأعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة.

- معالجة منازعات التحصيل.

3-2 مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية: وتكلف بما يأتي:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة والاختصاص لجان الطعن.

- المتابعة بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب للطعون والشكاوي المقدمة للهيئات القضائية.

3-3 مصلحة التبليغ والأمر بالدفع: وتكلف بما يأتي:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة إلى المصالح المعنية.

- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها.

- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

4- القباضة: وتكلف بما يأتي:

- 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.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبائي للضريبة.

- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

تضم القباضة ثلاث مصالح هي:

- مصلحة الصندوق.

- مصلحة المحاسبة.

- مصلحة المتابعة.

5- مصلحة الاستقبال والإعلام: تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بما يأتي:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: وتكلف بما يأتي:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.

- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

المطلب الثالث: نشاطات مركز الضرائب CDI لولاية جيجل

ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية:

1- في مجال الوعاء:

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.

2- في مجال التحصيل:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والآتوى.
- التكفل بالعمليات المادية للدفع وتحصيل الضرائب وتقدير الأموال النقدية.
- ضبط الكتابات تسجيل مركز تسليم القيم.

3- في مجال الرقابة:

- البحث عن المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات.
- إعداد وتحقيق برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

4- في مجال المنازعات:

- دراسة ومعالجة الشكاوى.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- استرداد قروض الرسوم على القيمة المضافة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

5- في مجال الاستقبال والإعلام:

- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية.
- تنظيم وتسيير المواعيد.
- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

المبحث الثاني: تحليل نتائج عملية الرقابة الجبائية لولاية جيجل خلال الفترة من 2017 إلى 2020

تلعب الرقابة الجبائية دور كبير في زيادة الحصيلة الضريبية من خلال اكتشاف الأخطاء والحقوق المتملص منها، ولتقييم مدى فعالية الرقابة الجبائية على مستوى ولاية جيجل سنقوم في هذا المبحث بدراسة نتائج الرقابة الجبائية ومختلف الضرائب والرسوم المسترجعة خلال الفترة 2017-2020.

المطلب الأول: نتائج الرقابة الجبائية المتحصل عليها على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل للفترة 2017 إلى 2020

الجدول التالي يوضح النتائج المتحصل عليها جراء عملية التحقيق المنفذة من طرف فرق التحقيق على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل للفترة الممتدة من 2017/1/1 الى 2020/12/31.

الجدول رقم 1: تطور نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة من 2017 إلى 2020

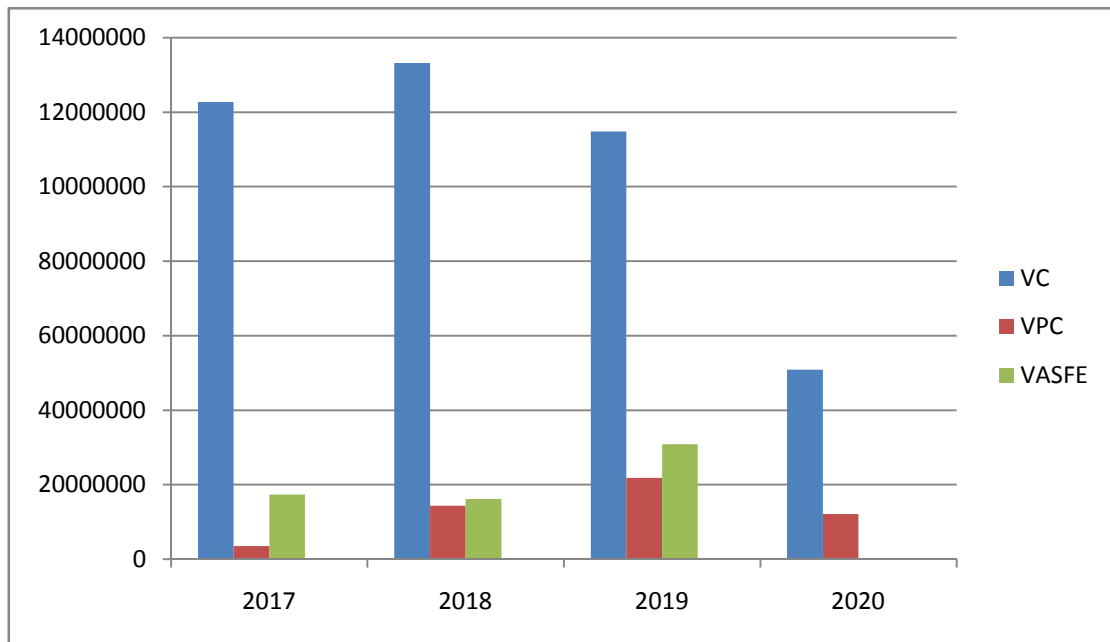
البيان	السنوات			
	2020	2019	2018	2017
VC	10	23	22	38
	50905262	114826462	133239797	122752739
	08	08	08	04
VPC	12157792	21823529	14385693	3546592

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب
لولاية جيجل

				التحقيق (دج)	
00	03	04	03	عدد القضايا	VASFE
00	30858228	16176872	17383834	نتائج عملية التحقيق (دج)	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إحصائيات مركز الضرائب لولاية جيجل

الشكل رقم 06: تطور نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة من 2017 إلى 2020



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول

من خلال الجدول رقم 1 والشكل أعلاه يتضح لنا ما يلي:

أولاً: التحقيق في المحاسبة VC

- نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر عدد من القضايا كان سنة 2017 بعدد 38 قضية، في حين سجل أقل عدد من القضايا سنة 2020 وذلك بـ 10 قضايا، يقابله انخفاض في الحقوق المسترجعة.

- كما نلاحظ من خلال الشكل أن أكبر قيمة من الحقوق المسترجعة كانت من خلال التحقيق المحاسبي مقارنة بالتحقيق المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة حيث نلاحظ أنه في سنة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

2017 قدرت قيمة الحقوق المسترجعة بـ 122752739 دج، لترتفع إلى أكبر قيمة في سنة 2018 قدرت بـ 133239797 دج، لتعود إلى الانخفاض سنة 2019 و 2020 حيث سجلت هذه الأخيرة أدنى قيمة قدرت بـ 50909262 دج، وهذا راجع إلى توقف بعض الأنشطة الاقتصادية بسبب انتشار جائحة كورونا.

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة VPC

- نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عدد القضايا منخفض مقارنة بالتحقيق المحاسبي، حيث قدر أكبر عدد منها بـ 08 قضايا، بالمقابل سجلت أدنى قيمة للحقوق المسترجعة سنة 2017 وأعلى قيمة سنة 2019 حيث نلاحظ من خلال الشكل ارتفاع في قيمة الحقوق المسترجعة لسنتي 2018 و 2019، قدرت بـ 14385693 دج و 21823529 دج على التوالي لتعود إلى الانخفاض سنة 2020 حيث قدرت بـ 12157792 دج وهذا راجع إلى عدم وضوح إجراءات وطرق برمجة هذا النوع من التحقيق أو نوعية الملفات المحقق فيها.

ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)

- نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عدد القضايا منخفض مقارنة بالتحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، حيث تم برمجة 03 قضايا خلال سنتي 2017 و 2019 و 04 قضايا خلال سنة 2018 في حين أنه لم تبرمج أي قضية سنة 2020.

كما نلاحظ ان قيمة الحقوق المسترجعة لسنة 2017 قدرت بـ 17383834 دج لتتخف سنة 2018 حيث قدرت بـ 16176872 دج وتعود إلى الارتفاع سنة 2019 قدرت بـ 30858228 ومنعدمة سنة 2020. إذ أن قيمة الحقوق المسترجعة من خلال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة أكبر من الحقوق المسترجعة من خلال التحقيق المصوب في المحاسبة رغم أنه لم تسجل أي حقوق مسترجعة سنة 2020 بالنسبة للتحقيق المعمق. وعليه فإن قيمة الحقوق المسترجعة ليست لها علاقة بعدد القضايا المبرمجة فيمكن أن يكون عدد القضايا كبير وقيمة الحقوق المسترجعة قليل والعكس صحيح.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

المطلب الثاني: الضرائب المسترجعة جراء عملية الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل للفترة 2017 إلى 2020

إن من أهداف الرقابة الجبائية هو محاربة الغش والتهرب الضريبيين وذلك لاسترجاع الأموال المستحقة من المتهربين للمحافظة على أموال الخزينة العمومية، حيث سنقوم بعرض مختلف الضرائب المسترجعة جراء عملية الرقابة الجبائية خلال الفترة من 2017 إلى 2020.

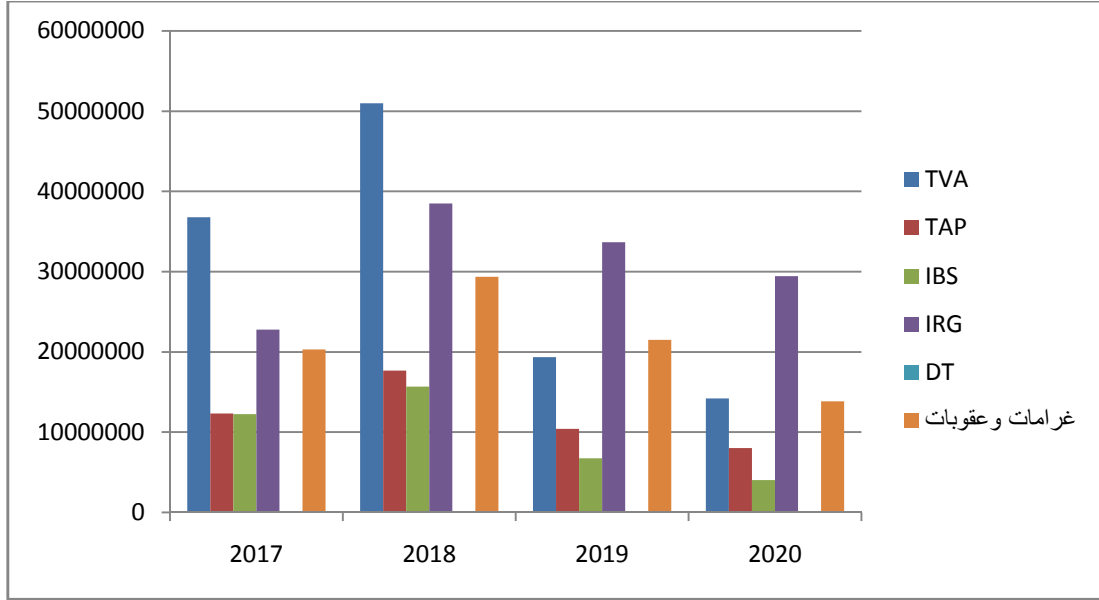
الجدول رقم 02: الضرائب المسترجعة خلال الفترة من 2017 إلى 2020 على مستوى مركز الضرائب

السنة	2017	2018	2019	2020
أنواع الضرائب				
TVA(دج)	36762840	50973825	19365075	14186292
TAP (دج)	12326719	17681560	10428443	8001329
IBS (دج)	12261598	15673132	6753511	4044626
IRG(دج)	22762258	38486723	33672518	29424208
DT(دج)	65037	169340	11523	148054
ضرائب اخرى (دج)	/	/	531091	/
غرامات وعقوبات (دج)	20292338	29380172	21503956	13845477

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مركز الضرائب

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

الشكل رقم 07: الضرائب المسترجعة خلال الفترة من 2017 إلى 2020



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق

من خلال الشكل أعلاه والجدول رقم 02 نلاحظ ما يلي:

1- الرسم على القيمة المضافة (TVA):

نلاحظ أن المبالغ المسترجعة تكون كبيرة، وهذا كون أن الرسم على القيمة المضافة يفرض على أساس رقم الأعمال، وهو ضريبة غير مباشرة، كما تخضع لها جميع العمليات والأنشطة التي يقوم بها الأشخاص المكلفين بالضريبة حيث بلغت الحقوق المسترجعة أعلى قيمة سنة 2018 بقيمة 50973825 دج وأدنى قيمة سنة 2020 بـ 14186292 دج.

2- الرسم على النشاط المهني (TAP):

يفرض الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال، حيث نلاحظ أن قيمة الحقوق المسترجعة منخفضة مقارنة مع الرسم على القيمة المضافة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

3- الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

تفرض الضريبة على أرباح الشركات على الأشخاص المعنويين (الأرباح والمداخيل الصافية للشركات) حيث نلاحظ أن الحقوق المسترجعة مرتفعة خلال سنتي 2017 و 2018 هذه الأخيرة بلغت أعلى قيمة وتقدر بـ 15673132 دج، وتنخفض خلال السنتين المواليين، حيث بلغت أدنى قيمة سنة 2020 بـ 4044626 دج.

4- الضريبة على الدخل الإجمالي

تفرض IRG على الربح أو المداخيل الصافية للأشخاص الطبيعيين، حيث نلاحظ أن قيمة الحقوق المسترجعة من خلال الضريبة على الدخل الإجمالي أكبر من الحقوق المسترجعة من الضريبة على الأرباح الشركات وهذا راجع كون أن الحجم الكلي للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي يمثل (90%) ، في حين أن الأشخاص المعنويين يمثل نسبة (10%).

5- حقوق الطابع (DT):

تسدد حقوق الطابع عند الدفع نقدا عند الشراء، وتكون بنسبة (1%) على أن لا تتعدى عدد الحقوق 2500 دج على كل فاتورة، حيث نلاحظ أن قيمة الحقوق المسترجعة منخفضة جدا مقارنة بالضرائب الأخرى، حيث بلغت أعلى قيمة لها سنة 2018 بـ 169340 دج، وأدنى قيمة سنة 2019 بـ 1523 دج.

6- ضرائب أخرى:

نلاحظ أن الحقوق المسترجعة من هذه الضرائب ضئيلة جدا حيث لم تسجل إلا في سنة 2019 بقيمة 531091 دج وهذا راجع إلى نسب معدلاتها الضريبية المنخفضة مقارنة مع الضرائب الأخرى.

7- الغرامات والعقوبات:

نلاحظ أن قيمة العقوبات والغرامات ترتفع كلما ارتفعت الحقوق المسترجعة من الضرائب، حيث بلغت قيمتها سنة 2018 بـ 2938172 دج وهي أعلى قيمة مقارنة بباقي السنوات.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

المبحث الثالث: دراسة حالة ميدانية لإجراءات الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب لولاية- جيجل-

في ما سيأتي سنتناول دراسة حالة ميدانية لإجراءات أهم أنواع الرقابة الجبائية وهي الرقابة المعمقة والتي تم التطرق إليها في الجانب النظري سوف نقوم بالتطرق أولا إلى إجراءات التحقيق المحاسبي، ثم إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة وأخيرا إجراءات التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

المطلب الأول: دراسة حالة في التحقيق المحاسبي

أثناء عملية الدراسة الميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل قمنا بتطبيق المعلومات التي اكتسبناها في ما يلي والتي سنوضح من خلالها إحدى الإجراءات المتبعة في الرقابة الجبائية والمتمثلة في إجراءات التحقيق المحاسبي.

- بعد تلقي المديرية الفرعية للرقابة الجبائية القائمة النهائية للمكلفين الواجب التحقيق في محاسبتهم، يتم توزيع الملفات على المحققين لتبدأ عملية التحقيق المحاسبي فيما يخص السيدة فاطمة، التي تمارس تجارة البيع بالجملة للعتاد الطبي وتأدية الخدمات، والتي مقر سكنها بجيجل.

بعد برمجة السيدة المذكورة أعلاه في عملية التحقيق المحاسبي للسنوات التالية: 2017، 2018، 2019، 2020. قامت المصلحة بما يلي:

أولا: إرسال الإشعار بالتحقيق

بعد إحضار الملف الجبائي الخاص بالسيدة فاطمة من المصلحة الرئيسية للتسيير بمركز الضرائب وفحص الملف فحفا أولا قصد استخراج المعلومات المتعلقة بالمهنة الممارسة، وعنوان النشاط بالإضافة إلى استخراج المعلومات المتعلقة بأرقام الأعمال والأرباح المحققة خلال السنوات المعنية بالتحقيق.

- قام المحققان بإرسال إشعار التحقيق في المحاسبة والذي يتضمن الاسم الكامل والعنوان والنشاط الممارس، تاريخ إجراء التدخل 2021/1/28، مكان التدخل، السنوات المعنية بالتحقيق والضرائب والرسوم

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

المعنية، مرفوقا بميثاق المكلف بالضريبة، وقد تم استلامه من طرف هذا الأخير بتاريخ 2021/01/15 (الملحق رقم 1)

ملاحظة:

- إن عدم إرفاق الميثاق بالإشعار يعد خلل في الإجراءات وقد يؤدي غلى إسقاط عملية التحقيق.
- يمنح للمكلف بالضريبة مهلة 10 أيام كحد أدنى قصد إرسال المعلومات المتعلقة بمحاسبته.

ثانيا: بدأ عملية التحقيق

بعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف (10 أيام)، تم الانطلاق في عملية التحقيق في المحاسبة بتاريخ 2021/1/28

1- فحص المحاسبة من حيث الشكل

إن محاسبة المؤسسة المعينة بالتحقيق المتكونة من:

- السجل المركزي

_ سجل الجرد

_ دفتر الاستاد

- دفتر الأجور

- السجلات المساعدة

- وثائق الإثبات.

قد اعتبرت قانونية من حيث الشكل حيث تتطابق مع المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وكذلك مبادئ النظام المحاسبي المالي SCF.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

2- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

بعد قبول محاسبة المكلف من حيث الشكل، انتقل المحققان إلى فحصها من ناحية المضمون ومقارنتها مع تصريحاته الجبائية المقدمة، وأثناء تفحص الوثائق المحاسبية للمكلف تم التوصل للنقاط التالية:

- بالنسبة لسنة 2017:

- بعد استغلال المعلومات التي بحوزة المصلحة، تبين أنه لم يتم بالتصريح ضمن رقم الأعمال لسنة 2017 بفاتورتي بيع وفيما يلي ملخص لهاتين الفاتورتين:

الجدول رقم 3: ملخص لفاتورتي بيع غير مصرح بها لسنة 2017.

رقم وتاريخ الفاتورة	الزبون	مبلغ الفاتورة خارج الرسم (دج)	الرسم على القيمة المضافة (دج)	مبلغ الفاتورة بكل الرسوم (دج)	ملاحظات
2017/04/22	E.P.H/JIJEL	185900	35321	221221	غير مصرح بها
2017/12/26:ب86		56334,40	10703,54	67037,94	غير مصرح بها
المجموع		242234,4	46024,54	288258,94	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مركز الضرائب

وعليه سيتم إضافة مبلغ الفاتورتين إلى رقم الأعمال المصرح به لسنة 2017 خارج الرسم ثم إضافته إلى الربح المصرح به، كما أنه سيتم إخضاعها للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

- بالنسبة لسنة 2018:

- بعد استغلال المعلومات التي بحوزة المصلحة، تبين أنهم لم يقوموا بالتصريح ضمن رقم الأعمال لسنة 2018 بفاتورة بيع، وفيما يلي ملخص لهاته الفاتورة:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب
لولاية جيجل

الجدول رقم 4: ملخص لفاتورة بيع غير مصرح بها لسنة 2018

رقم وتاريخ الفاتورة	الزبون	مبلغ الفاتورة خارج الرسم (دج)	الرسم على قيمة المضافة (دج)	مبلغ الفاتورة بكل الرسوم (دج)	ملاحظات
138ب:2017/12/31	E.P.H/JIJEL	625000	118750	743750	غير مصرح بها
المجموع		625000	118750	743750	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مركز الضرائب

وعليه سيتم إدماج المبلغ الإجمالي لهاته الفاتورة خارج الرسم في الربح المصرح به كما أنه سيتم إخضاعها للرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة.

- بعد دراسة رقم الأعمال المفوتر المصرح به من طرف المكلف والمقدر بـ 35770140 دج ومقارنته بذلك المصرح به عن طريق تصريحات المكلف بـ G50 تبين وجود نقص في التصريح فيما يخص رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني يقدر على التوالي بـ: 5000 دج و 12000 دج (رقم الأعمال المصرح به فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة هو 35.764.889 دج وفيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني هو 35.305.359 دج.

- بالنسبة لسنة 2019:

- بعد استغلال المعلومات التي بحوزة المصلحة تبين أن المكلف لم يقم بالتصريح ضمن رقم الأعمال لسنة 2019 لمجموعة فواتير بيع والملخصة فيما يلي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب
لولاية جيجل

الجدول رقم 5 : ملخص فواتير البيع لسنة 2019

رقم وتاريخ الفاتورة	الزبون	مبلغ الفاتورة خارج (دج)	الرسم على القيمة المضافة (دج)	مبلغ الفاتورة بكل الرسوم (دج)	ملاحظات
/87 2019	EPSP/JIJEL	105487,78	200425,6	1255297,4	/01/20 2020
2019	CFPA/ESSATAR A	85470,07	16239,31	101709,38	/03/25 2019
		1140341,8	216664,9	1357006,8	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مركز الضرائب

وعليه سيتم إدماج المبلغ الإجمالي لهاته الفواتير خارج الرسم والمقدر بـ 1140341,85 دج في الربح المصرح به، كما أنه سيتم إخضاعها لرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

- بالنسبة لسنة 2020:

- بعد دراسة تصريحات المكلف الدورية G50 لسنة 2020، تبين أنه لم يتم التصريح فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني إلا برقم أعمال يقدر بـ 613966 دج في حين أنكم مطالبون بدفع الحقوق على مبلغ يقدر بـ 3389002,11 دج وهو يمثل رقم اعمال المكلف المفوتر لسنة 2020 وذلك على اعتبار أن الحدث المنشيء للرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني فيما يتعلق بالنشاط الذي تمارسونه هو الفوترة القانونية أو المادية للبضاعة وعليه فإن الفارق المقدر بـ 2775036 دج سيتم إخضاعه للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

- بعد التوصل إلى هذه النتائج قام المحققان بإرسال استدعاء المناقشة الحضورية (الملحق رقم 3) حيث يتم فيه تحديد زمان ومكان إجراء المناقشة الحضورية وبالفعل بتاريخ (2021/03/24) تم استقبال المعني بالتحقيق رفقة المستشار الذي تم اختياره لمناقشة النتائج المتوصل إليها.

ثالثا: التبليغ الأولي بنتائج التحقيق

قام المحققين بإرسال الإبلاغ الابتدائي بنتائج التحقيق كما يبين (الملحق 04) بعد اكتشاف الإغفالات و النقائص في تصريحات المكلف تم إبلاغه بنتائج التحقيق الأولية على النحو التالي:

- رقم الأعمال المفوتر:

لتشكيل رقم الأعمال المفوتر تم الاعتماد على فواتير البيع المقدمة من طرف المكلف واستغلال الكشوفات البنكية بالإضافة إلى المعلومات التي بحوزة المصلحة.

- إعادة تشكيل رقم الأعمال المقبوض:

أما بالنسبة لرقم الأعمال المقبوض المتعلق بنشاط تأدية الخدمات ونظرا لأن مقابل تلك الخدمات المقدمة يتم قبضه خلال نفس السنة مع المبالغ المقبوضة المتعلقة بفواتير العتاد الطبي، فإننا أدرجنا رقمي الأعمال (بيع +خدمات) ضمن رقم أعمال واحد.

- تحديد الربح:

لتحديد الربح ثم الاعتماد على الصيغة التالية:

الربح المعتمد = الربح المصرح به + الفرق في رقم الأعمال - الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق في رقم الأعمال.

1- تشكيل أرقام الأعمال المفوترة لسنوات: 2017 ، 2018 ، 2019 ، 2020:

سنة 2017:

* رقم الأعمال الخاص ببيع العتاد الطبي + تأدية الخدمات

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب
لولاية جيجل

الجدول رقم 6: رقم الأعمال المعاد تشكيله لسنة 2017:

التعيين	بيع العتاد الطبي	تأدية الخدمات	الرسم على القيمة المضافة (دج)	المبلغ بكل الرسوم (دج)
رقم الأعمال المصرح به (دج)	14186993	/	2695528,67	16882521,67
رقم الأعمال غير المصرح به (دج)	242234,4	/	46024,54	288258,94
رقم الأعمال المشكل (دج)	14429227,4	/	2741553,21	17170780,61

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مركز الضرائب

سنة 2018:

* رقم الأعمال الخاص ببيع العتاد الطبي+تأدية الخدمات:

الجدول رقم 07: رقم الأعمال المعاد تشكيله لسنة 2018

التعيين	بيع العتاد الطبي	تأدية الخدمات	الرسم على القيمة المضافة (دج)	المبلغ بكل الرسوم (دج)
رقم الأعمال المصرح به (دج)	35762641	7500	6796326,79	42566467,79
رقم الأعمال غير المصرح به (دج)	625000	/	118750	743750
رقم الأعمال المشكل (دج)	36387641	7500	6915076,79	43310217,79

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مركز الضرائب

**الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب
لولاية جيجل**

سنة 2019:

* رقم الأعمال الخاص. ببيع العتاد الطبي + تأدية الخدمات:

الجدول رقم 8 : رقم الأعمال المعاد تشكيله لسنة 2019

التعيين	بيع العتاد الطبي	تأدية الخدمات	الرسم على القيمة المضافة (دج)	المبلغ بكل الرسوم (دج)
رقم الأعمال المصرح به (دج)	125887803,67	287581	2446323,08	15321707,75
رقم الأعمال غير المصرح به (دج)	1140341,85	/	216664,95	1357006,8
رقم الأعمال المشكل (دج)	13728145,52	287581	2662988,03	16678714,55

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مركز الضرائب

سنة 2020:

* رقم الأعمال الخاص ببيع العتاد الطبي + تأدية الخدمات

الجدول رقم 09: رقم الأعمال المعاد تشكيله لسنة 2020

التعيين	بيع العتاد الطبي	تأدية الخدمات	الرسم على القيمة المضافة (دج)	المبلغ بكل الرسوم (دج)
رقم الأعمال المصرح به (دج)	3389002,11	/	643910,40	4032912,51
رقم الأعمال غير المصرح به (دج)	/	/	/	/
رقم الأعمال المشكل (دج)	3389002,11	/	643910,40	4032912,51

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مركز الضرائب

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

2- تلخيصات أرقام الأعمال المفوترة لسنوات 2017، 2018، 2019، 2020: بعد قيام المحققان بعملية التحقيق في رقم الأعمال توصل إلى وضع تلخيص لأرقام الأعمال المفوترة المشكلة ومقارنتها بأرقام الأعمال المصرح بها من قبل المكلف، من أجل الكشف عن مدى تطابقها وصحتها والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم 10: تلخيص رقم الأعمال المفوتر الإجمالي

التعيين	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال الإجمالي المشكل (دج)	14429227	36395141	14015726	3389002
رقم الأعمال المصرح به (دج)	14186993	35770141	12875384	3389002
الفرق الحاصل في رقم الأعمال (دج)	242234	625000	1140342	00

المصدر: نتائج التبليغ الأولي للتحقيق، مركز الضرائب

- من خلال الجدول نلاحظ أن المحققان توصلا إلى أن المكلف بالضريبة قدم معلومات غير صحيحة فيما يتعلق برقم أعماله المفوتر خلال السنوات محل الدراسة.

3- تلخيص رقم الأعمال المقبوض لسنوات 2017، 2018، 2019، 2020:

بعد القيام بعملية التحقيق توصل المحقق لتلخيص أرقام الأعمال المقبوضة المشكلة ومقارنتها مع أرقام الأعمال المصرح بها من أجل مقارنتها والتأكد من صحتها، ويمكن تلخيص رقم الأعمال المقبوض للفترة قيد التحقيق فيما يلي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

الجدول رقم 11: تلخيص رقم الأعمال المقبوض لسنوات: 2017، 2018، 2019، 2020

التعيين	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المقبوض المعاد تشكيله (دج)	14429227	36395141	14015726	3389002
رقم الأعمال المصرح به (دج)	14186993	35764889	12875384	613966
الفرق الحاصل في رقم الأعمال (دج)	242234	630252	1140342	2775036

المصدر: نتائج التبليغ الأولي للتحقيق، مركز الضرائب

- من خلال الجدول نلاحظ ان المحقق توصل إلى أن المكلف بالضريبة قدم معلومات غير صحيحة فيما يتعلق برقم الأعمال المقبوض خلال السنوات محل الدراسة وذلك من خلال الفرق الحاصل في رقم الأعمال المسجل خلال السنوات المدروسة.

4- فرض الضرائب والرسوم:

*الرسم على النشاط المهني: المواد 217، 222، 193 من قانون الضرائب المباشرة

بما أن نشاط المكلف يتمثل في البيع بالجملة وتأدية الخدمات ، فإن الحدث المنشئ لهذا الرسم هو التسليم القانوني أو المادي للبضاعة بالنسبة لنشاط البيع، والقبض الكلي أو الجزئي للثمن بالنسبة لتأدية الخدمات.

- استناد لرقم الأعمال المعاد تشكيله من طرف المحققين، فإن الجدول التالي يبين رقم الأعمال الخاضع والرسم على النشاط المهني.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب
لولاية جيجل

الجدول رقم 12: ملخص لرقم الأعمال المقبوض الخاضع للرسم على النشاط المهني لبلدية جيجل

التعيين السنة	2017 %2	2018 % 2	2019 % 2	2020 %2
رقم الأعمال المقبوض المشكل (دج)	14429220	36395140	14015720	3389000
رقم الأعمال القابل للتخفيض (دج)	14162190	35312350	12587800	613960
تخفيض 30%	4248657	10593705	3776340	184188
• رقم الأعمال الخاضع المشكل • الحقوق (دج)	10180560	25801430	10239380	3204810
• الحقوق (دج)	203611	516029	204788	64096
رقم الأعمال الخاضع المصرح به الحقوق(دج)	9938330	25166280	9099040	429770
الحقوق(دج)	198767	503325	181981	8595
الفرق الحاصل في رقم الأعمال (دج)	242230	635150	1140340	2775040
الحقوق المغفلة (دج)	4844	12704	22807	55501
معدل الغرامة (دج)	%10	10%	%10	%15
مبلغ الغرامة	484	1270	2280	8325
مجموع الحقوق والغرامات (دج)	5328	13974	25087	63826

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الإبلاغ الأولي للتحقيق

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب
لولاية جيجل

من خلال الجدول نلاحظ أن المحققين توصلوا إلى وجود فوارق بين رقم الأعمال المقبوض الفعلي ورقم الأعمال المصرح به، أي أنه لم يتم تسديد الرسم على النشاط المهني كليا من طرف المكلف، وبالتالي قام المحققين بإعادة تأسيس الحقوق المتهرب من دفعها مع تطبيق العقوبات الجبائية (10%، 15%).

* الرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم 13: فرض الضريبة على القيمة المضافة

2020	2019	2018			2017			السنة
		EXO	%19	%9	EXO	%19	%9	التعيين
3389000	14015720	7025200	29272940	97000	14230	14410510	4480	رقم الأعمال المشكل
643910	2662987	/	5561859	8730	/	2737997	403	الحقوق (دج)
613960	12875380	7025200	28642680	97000	14230	14168280	4480	رقم الأعمال المصرح به
116652	2446322	/	5442109	8730	/	2691973	403	الحقوق (دج)
2775040	1140340	/	630260	00	00	242230	00	الفرق الحاصل (دج)

**الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب
لولاية جيجل**

527258	216665	/	119750	00	00	46024	00	الحقوق المغفلة (دج)
%25	%25		%15			%10		معدل الغرامة (دج)
131815	54166		17963			4602		مبلغ الغرامة (دج)
659073	270831		137713			50626		مجموع الحقوق والغرامات (دج)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج التبليغ الأولي للتحقيق، مركز الضرائب

من خلال الجدول نلاحظ أن المحققين توصلوا إلى وجود فوارق بين رقم الأعمال المشكل ورقم الأعمال المصرح به، أي أنه توجد حقوق مغفلة لم يتم المكلف بالتصريح بها، وبالتالي قيام المحققين بفرض غرامات على هذه الحقوق المغفلة تتراوح بين 10% إذا كانت قيمة الحقوق المغفلة أقل أو يساوي 50000 دج، 15% إذا كانت قيمة الحقوق المغفلة أكبر من 50000 دج وأقل أو يساوي 200000 دج، و 25% إذا كانت هذه الحقوق أكبر من 200000 دج.

*** الضريبة على الدخل الإجمالي:**

- تحديد الدخل : لتحديد الدخل نقوم بتطبيق الصيغة التالية:

الدخل الخاضع = الربح المصرح به + الفرق في رقم الأعمال - الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق في رقم الأعمال

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب
لولاية جيجل

الجدول رقم 14: الدخل الإجمالي الخاضع

2020	2019	2018	2017	البيان / السنة
-198513	1018395	4392219	1646036	الدخل الإجمالي المصرح به (دج)
/	1140342	625000	242234	+ الفرق الحاصل في رقم الأعمال (دج)
/	22808	12500	4844	- الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق في رقم الأعمال (دج)
-198513	2135929	5004719	1883426	= الدخل الإجمالي المشكل الخاضع (دج)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج التبليغ الأولي للتحقيق، مركز الضرائب

- فرض الضريبة على الدخل: المواد 01، 104 و 193 من قانون الضرائب المباشرة.

الجدول رقم 15: الحقوق والغرامات الجبائية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي

2020 barème	2019 barème	2018 barème	2017 barème	التعيين المعدل
-198510	2135920	5004720	1883420	الدخل المشكل (دج)
-198510	1018390	4352220	1646030	الدخل المصرح به (دج)
/	1117530	612500	237390	الفرق الحاصل (دج)

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب
لولاية جيجل

10000	615572	1619652	4027197	الحقوق الواجبة التسديد (دج)
10000	245517	1391277	444111	الحقوق المسددة (دج)
/	370055	228375	3583086	الحقوق المغفلة (دج)
/	%25	%25	%25	معدل الغرامة (دج)
/	92514	57094	895772	مبلغ الغرامة (دج)
/	462569	285469	4478858	مجموع الحقوق والغرامات (دج)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج التبليغ الأولي للتحقيق، مركز الضرائب

من خلال نتائج الجدول وبمقاربة الدخل المصرح به من طرف المكلف والدخل المعاد تشكيله تبين لنا أن:

- قيمة الفرق بين الدخل المصرح به والمعاد تشكيله لسنة 2017 قدر بـ 237390 دج.

- قيمة الفرق بين الدخل المصرح به والمعاد تشكيله لسنة 2018 قدر بـ 612500 دج

- قيمة الفرق بين الدخل المصرح به والمعاد تشكيله لسنة 2019 قدر بـ 1117530 دج.

أما سنة 2020 فلا يوجد فرق بين الدخل المصرح به والمعاد تشكيله

كما نلاحظ انه بعد تكوين الدخل المعاد تشكيله من طرف المحققين تم إعادة تأسيس الحقوق المتهرب من دفعها، مع تطبيق العقوبات الجبائية المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

* الضريبة على المرتبات والأجور: المواد 66-104 و 193 من قانون الضرائب المباشرة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

من خلال المقارنة بين سجل الأجور والتصريحات الدورية من نوع G50 وكشوفات الضمان الإجتماعي لم نلاحظ أي خلل يذكر بخصوص هذا البند.

رابعا: رد المكلف

- بعد استلام الإبلاغ الابتدائي لنتائج التحقيق بتاريخ 2021/03/27 يمنح للمكلف مدة قدرها 40 يوما لإبداء ملاحظاته حول نتائج التحقيق الابتدائي أو قبولها.

- في حالة عدم رد المكلف يلتزم المحققين بانتظار انقضاء الفترة الممنوحة لاعتبار النتائج الابتدائية المبلغة نهائية.

- في دراسة الحالة التي نحن بصدد دراستها قام المكلف بالرد على نتائج التحقيق الابتدائية ضمن الاجال القانونية.

- تبين أن المكلف أبدى ملاحظات حول النتائج الواردة في الإبلاغ الأولي.

خامسا: الإبلاغ النهائي بنتائج التحقيق

- بعد دراسة الملاحظات وتفحص وثائق التقرير المقدمة من طرف المكلف تم رفض طلب إلغاء التسوية الناجمة عن اعتبار الفاتورة رقم 2019/78، والمقدر مبلغها خارج الرسم بـ 1054871 دج، كرقم أعمال غير مصرح به على أساس أن هاته الفاتورة تلغي وتعوض الفاتورتين 103 و 113 المصرح بهما خلال سنة 2018 ولعدم تقديم أي دليل يثبت صحة إدعاء المكلف وأيضا لغياب ما يثبت في المحاسبة أن الفاتورة رقم 2019/78 تلغي وتعوض الفاتورتين المذكورتان أعلاه وعليه فإن التسوية محل الخلاف تبقى قانونية ومؤسسة.

- وكذا تم رفض طلب منح حق خصم الرسم على القيمة المضافة المحمل على فواتير الشراء لسنة 2020 والمقدر بـ 234483 دج، وأن التسوية نتجت عن نقص في التصريح برقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبما أن المكلف لا زال يمارس نشاطه ولم يتم بشطب سجله التجاري حيث لم يرفق رده بنسخة عن شطبه ولا نسخة عن ميزانية التوقف عن النشاط، فيإمكانه استرجاع هاته الرسوم على المشتريات من خلال تصريحاته الدورية

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

عن طريق سلسلة G50 وفي حالة الشطب الفعلي للسجل التجاري يمكنه استرجاع هذه الرسوم عن طرق طلب تعويض إلى السيد مدير الضرائب للولاية.

وعليه فإن نتائج التحقيق الأولية لن يطرأ عليها أي تغيير وتصبح نهائية (الملحق رقم 05).

سادسا: إعداد الورد الفردي

بعد إرسال الإبلاغ النهائي نتائج التحقيق يتم إرسال الورد الفردي الذي يبين ويفصل حقوق غرامات التأخير والواجب تسديدها.

ويتم إرسال الورد إلى المفتشية المعنية التي بدورها تقوم بإرساله إلى القبضة المعنية ، هذه الأخيرة تقوم بإجراء المتابعة اللازمة للتحصيل وهكذا تنتهي عملية التحقيق المحاسبي (الملحق رقم 06)

المطلب الثاني: دراسة حالة في التحقيق المصوب في المحاسبة

سوف نقوم في هذا المطلب بدراسة نوع آخر من إجراءات الرقابة الجبائية والمتمثل في التحقيق المصوب في المحاسبة، والذي على أساسه تمت برمجة الشركة ذات المسؤولية المحدودة نصر الدين في هذا النوع من التحقيق.

أولا: إرسال إشعار بالتحقيق

بعد سحب الملف الجبائي للمكلف من المصلحة الرئيسية للتسيير بمركز الضرائب يقوم أعوان الإدارة الجبائية المكلفون بعملية التحقيق باستخراج المعلومات الضرورية من الملف الجبائي وتلخيصها، ثم إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة، إذ أن غياب هذا الأخير يؤدي إلى تعرض العملية لخلل، إذ يمنح للمكلف بالضريبة مهلة 15 يوما لتقديم وثائقه المحاسبية وذلك بدءا من تاريخ الاستلام (الملحق رقم 09).

ومن المعلومات التي يحتويها هذا الإشعار:

- الاسم الكامل للمكلف (نصر الدين).

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

- النشاط

- عنوانه الكامل: جيجل

- السنوات التي يمسه التحقيق وهي سنتي 2017 و 2018.

- الرسوم والضرائب المعنية بالتحقيق (ض أ ش، ر ن م، ر ق م، ض د / إ م).

- بالإضافة إلى الإشعار يتم إرفاق ميثاق المكلف بالضريبة.

ثانيا: بدأ عملية التحقيق

1- فحص المحاسبة من حيث الشكل:

إن محاسبة المكلف متكونة من:

- السجل المركزي.

- دفتر الأستاذ.

- دفتر الجرد.

- سجل الأجور.

- اليوميات المساعدة.

قد اعتبرت سليمة من ناحية الشكل طبقا لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري.

2- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

بعد إطلاع المحقق على مختلف وثائق الإثبات لاحظ ما يلي:

سنة 2017:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

تم فويزة الرسم على القيمة المضافة الموافقة للمبيعات المحققة على أساس معدل 9% في حين أن معدل الرسم على القيمة المضافة الموافق لمبيعات السمك ومختلف الأصداف والقشريات هو 19% وبالتالي تم إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة الموافقة للفرق الناتج كما في الجدول التالي:

الجدول رقم 16: الفرق في الرسم على القيمة المضافة

رقم الاعمال المصرح به خارج الرسم (دج)	9%TVA(دج)	19%TVA(دج)	الفرق في الرسم على القيمة المضافة (دج)
5048050	454324	959130	504806

المصدر: المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

- يضاف إلى المبلغ المصرح به مبلغ 312000 دج مصاريف إيجار شقة سكنية F4 لبنانية ذات ملكية مشتركة لأنها لا تدخل ضمن النشاط الرئيسي للشركة.

- يضاف إلى الربح المصرح به مبلغ 210083,00 دج الخاصة بمصاريف التأمين لغياب فواتير التأمين الموافقة لها.

- يضاف إلى الربح المصرح به بمبلغ الاستهلاكات الموضحة في الجدول التالي نتيجة لغياب جدول الاهتلاك التفصيلي الموافق لكل أصل على حدى

الجدول رقم 17: مبلغ أقساط الاهتلاكات

التعيين	Cout d'acquisition à amortir	Dotation annuelle d'amortissement
Matériel et outillage	431982	4734000
Equipe-bureausc	136083	7450,00
Equi-Sociaux et ménagers	164250	9000,00
المجموع	73231500	63796,00

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

المصدر: المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

يضاف إلى الربح المصرح به مبلغ 808.18300 دج الموافق لوصولات البيع (bom de livraison) الخاصة بشراء مادة gasoil نظرا لغياب الفواتير الموافقة لها وعدم تطابقها مع شروط الفترة المنصوص عليها في المرسوم رقم 468 المؤرخ في 2005/12/10.

سنة 2018:

تم فترة الرسم على قيمة المضافة الموافقة لمبيعات المحققة خلال شهر جانفي، فيفري وشهر أبريل على أساس معدل 9% في حين أن معدل الرسم على القيمة المضافة لمبيعات الأسماك ومختلف الأصداف والقشريات هو 19% وبالتالي يتم إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة الموافق للفرق الناتج حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 18: الفرق الحاصل في الرسم على القيمة المضافة

رقم الأعمال المصرح به خارج الرسم (دج)	TVA 9% (دج)	TVA 19% (دج)	الفرق الحاصل في TVA (دج)	
274950,00	24746,00	52241,00	27495,00	جانفي
277650,00	24989,00	52754,00	27765,00	فيفري
/	/	/	/	مارس لاشياء
267850,00	24107,00	50892,00	26785,00	أفريل
3512000	00	667280	00	من ماي إلى ديسمبر
820450,00	73842	823167	82045	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

- يضاف إلى الربح به من مبلغ أقساط الاهتلاكات الموضحة في الجدول أسفله نظرا لغياب جدول الاهتلاك التفصيلي لها

الجدول رقم 19: مبلغ أقساط الاهتلاكات

Dotation annuelle d'amortissement	Cout d'acquisition à amortir	البيان
47340	431982	Matériel et outillage
7450,00	136083	Equip-bureausc
9000,00	164250	Equi-Sociaux
63796,00	732315,00	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

- يضاف إلى الربح المصرح به مبلغ 322561,00 دج الخاصة بمشتريات مادة Gasoil لانعدام فواتير الشراء الخاصة بها حيث تم تبريرها بواسطة وصولات الشراء (bon de livraison).

ثالثا: الاستدعاء للمناقشة الحضورية

قام المحقق بإرسال استدعاء الحضور للمناقشة الحضورية (الملحق 10) والذي يحدد تاريخ إجراء المقابلة والتوقيت، إذ لدى المكلف الحق بإحضار شخص معه من اختياره وغالبا ما يكون مستشاره القانوني وهذا بغرض مناقشة النتائج التي توصل إليها المحقق أثناء الإطلاع على الوثائق المرسلة من طرف المكلف بالضريبة.

رابعا: الإبلاغ الابتدائي بنتائج التحقيق

(الملحق رقم 11) وهي الخطوة الموالية للمناقشة الحضورية إذ أن لأخطاء التي لاحظها المحقق لا تصحح ما لم تكن هناك مبررات لازمة ومقنعة في نفس الوقت، ويتضمن هذا الإبلاغ شرح مفصل للأخطاء التي ارتكبها المكلف والتي لم يتمكن من تبريرها في المناقشة الحضورية والتي أدت إلى رفض محاسبته، وعلى هذا الأساس يكون التعديل كالتالي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

1- طريقة التعديل:

- لإعادة تشكيل رقم الأعمال لسنتي 2017 و 2018 تم الاعتماد على فواتير بيع الأسماك ومختلف الأصداف والقشريات المصرح بها في محاسبة المكلّف ومقارنتها مع المبالغ المالية المقبوضة من الزبائن عن طريق الصندوق إضافة إلى المعلومات التي بحوزة المصلحة.

- لإعادة أرباح الشركة قام المحقق بإضافة الأعباء الغير المبررة إلى الأرباح السنوية المصرح بها من طرف الشركة.

* إعادة تشكيل أرقام الأعمال:

الجدول رقم 20: ملخص لتشكل رقم الأعمال

البيان	السنة	2017	2018
رقم الأعمال المفوتر المشكل الخاضع خارج الرسم (دج)		5048050.00	4332450.00
رقم الأعمال المفوتر المصرح به خارج الرسم (دج)		5048050.00	4332450.00
الفرق في رقم الأعمال المفوتر خارج الرسم (دج)		00	00

المصدر: المعلومات المقدمة من مركز الضرائب.

*** إعادة تشكيل الأرباح:**

إعادة تشكيل الأرباح نطبق الصيغة التالية:

الربح المشكل = الربح المصرح به + الأعباء غير قابلة للخصم

الجدول رقم 21: تلخيص الأعباء غير قابلة للخصم لسنتي 2017 و 2018:

البيان	السنة	2017	2018
مصاريف الإيجار (دج)		312000,00	00
مصاريف استهلاك مادة Gasoil (دج)		808183,00	322561,00
أقساط الاهتلاك السنوية (دج)		63769,00	63769,00

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

00	210083,00	مصاريف التأمين (دج)
386357,00	1394062,00	المجموع (دج)

المصدر: المعلومات المقدمة من مركز الضرائب.

- والجدول التالي يوضح كيفية إعادة تشكيل الربح لسنتي 2017 و 2018.

الجدول رقم 22: الربح المعاد تشكيله لسنتي 2017 و 2018

2018	2017	البيان / السنة
-1965678,00	-2782577,00	الربح المصرح به_ (الخسارة)+الأعباء غير قابلة
386375,00	139406,00	للخصم (دج)
-1579321,00	-1388515,00	الربح المعاد تشكيله (الخسارة) (دج)

المصدر: المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

2- الأسس - فرض الضرائب والرسوم:

- الرسم على النشاط المهني: المواد 222 ، 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول رقم 23: رقم الأعمال المشكل الخاضع للرسم على النشاط المهني

2018	2017	البيان / السنة
4332450,00	5048050,00	رقم الأعمال المشكل الخاضع خارج الرسم (دج)
4332450,00	5048050,00	رقم الأعمال المصرح به خارج الرسم (دج)
00	00	الفرق الحاصل في رقم الأعمال خارج الرسم (دج)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج التبليغ الأولي للتحقيق، مركز الضرائب

- من خلال الجدول نلاحظ أنه لا يوجد فرق بين رقم الأعمال المشكل الخاضع ورقم العمال المصرح به من طرف المكلف.

- الرسم على القيمة المضافة: المواد (2-2)، 21، (1-41) من قانون الرسم على رقم الأعمال

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب
لولاية جيجل

الجدول رقم 24: فرض الرسم على القيمة المضافة

التعيين	السنة	2017	2018
المعدل		%19	%19
رقم الأعمال المشكل بمعدل 19% (دج)		5048050,00	4332450,00
رقم الأعمال المصرح به بمعدل 19% (دج)		2078610,00	3849840,00
الفرق الحاصل في رقم الأعمال (دج)		2969440,00	482610,00
الحقوق الناتجة عن رقم الأعمال المشكل (دج)		959129,00	823166,00
الحقوق الناتجة عن رقم الأعمال المصرح به (دج)		394336,00	731470,00
الحقوق الناتجة عن الفارق (دج)		564194,00	91696,00
معدل الغرامة (دج)		%25	%15
مبلغ الغرامة (دج)		141049,00	13754,00
مجموع الحقوق والغرامات (دج)		705243,00	105450,00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

- من خلال الجدول نلاحظ ان المحقق توصل إلى وجود فوارق بين رقم الأعمال المشكل ورقم الأعمال المصرح به لسنتي 2017 و 2018، أي أن المكلف لم يتم بتسديد الرسم على القيمة المضافة كليا، لذلك قام المحقق بإعادة تأسيس الحقوق المتهرب منها مع تطبيق الغرامات اللازمة (25%، 15%)

• الضريبة على أرباح الشركات:

المادة 153 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

الجدول رقم 25: الربح المعاد تشكيله

التعيين	السنة	2017	2018
الربح المعاد تشكيله - الخسارة (دج)		-1388515,00	-1579321,00

المصدر: المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

- لا يتم إخضاع المكلف للضريبة على ارباح الشركات (ibs) كما لا يتم دفع الضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع من المصدر (irg/ r.s) بالنسبة للشركاء في sarl خلال سنوات التحقيق بسبب عدم تحقيق أي ربح.

خامسا: رد المكلف

بعد استلام الإبلاغ الابتدائي لنتائج التحقيق من طرف المكلف به يمنح له مدة 30 يوما لإبداء ملاحظاته حول نتائج التحقيق الابتدائي أو قبولها.

- في دراستنا هذه قام المكلف بالرد على نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة والذي أبدى من خلاله ملاحظة واحدة والتمثلة في إلغاء غرامة التأخير هذه الأخيرة قامت بتطبيقها المصلحة على الحقوق المترتبة عن الفارق في رقم الأعمال فيما يخص الرسم على القيمة المضافة طبقا لنص المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال ولا يمكن إلغاؤها.

سادسا: الإبلاغ النهائي بنتائج التحقيق

بعد دراسة رد المكلف تم رفض طلبه، وبالتالي فإن نتائج التحقيق الأولية للمكلف تصبح نهائية (الملحق 12).

سابعا: إرسال الورد الفردي

بعد الإبلاغ النهائي يقوم المحقق بتحرير الورد الفردي (الملحق رقم 13) الذي سجل فيه الضرائب والرسوم المستحقة التي تخص التحقيق، وفي الأخير يتم إعداد التقرير النهائي حول المكلف بالضريبة.

المطلب الثالث: دراسة حالة في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة VASFE

في هذا المطلب سنقوم بدراسة حالة لأحد أنواع التحقيق الجبائي والمتمثل في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وهو يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG للأشخاص الطبيعيين، لهذا سنقوم بدراسة ملف جبائي يتعلق بالمكلف السيد محمد بائع تجزئة للمجوهرات.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

أولاً: إحضار الملف الخاص بالدخل الإجمالي

يتم إحضاره من المصلحة الرئيسية للتسيير بمركز الضرائب حيث يحتوي هذا الملف على التصريحات الخاصة بمجمل مداخيله.

ثانياً: إرسال الإشعار بالتحقيق

بعد سحب الملف الجبائي للسيد محمد من المصلحة الرئيسية للتسيير بمركز الضرائب يقوم أعوان الإدارة الجبائية المكلفون بعملية التحقيق بإرسال إشعار بالتحقيق (الملحق رقم 16) للمكلف بالضريبة أو تسليمه له مع الإشعار بالاستلام ومرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة، مع منحه أجل أدناه (15) يوماً وذلك ابتداء من تاريخ الاستلام ويضم هذا الإشعار:

- اسم ولقب المكلف بالضريبة (ب، محمد).
- عنوان إقامته (جيجل).
- عنوان نشاطه (جيجل).
- السنوات المعنية بالتحقيق (2017، 2018، 2019، 2020).
- نوع الضريبة المحقق فيها (الضريبة على الدخل الإجمالي IRG).
- نوع نشاط المكلف (تاجر تجزئة للذهب).

ثالثاً: طلب المعلومات والاستفسارات

بعد انتهاء المدة القانونية التي منحها المحققان (15 يوماً) يقوم المحقق بإرسال وثيقة الذمة المالية لملئها من طرف المكلف للتصريح بالتمتلكات والمصاريف والحصول على معلومات تتمثل في:

- طلب معلومات شخصية (شهادة ميلاد المعني - شهادة ميلاد الزوجة، شهادة عائلية...)
- طلب عقود التملكات الثابتة والمنقولة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

- طلب تقديم مصادر مداخيله ومصاريفه الخاصة.

رابعاً: إجراء المناقشة الحضورية

تم إجراء المناقشة الحضورية يوم 15/04/2021

وبعد استغلال المعلومات المتحصل عليها من طرف المكلف والمؤسسات والهيئات التي تمت مراسلتها توصل المحققان إلى النتائج التالية:

1- إعادة تشكيل المداخل:

- المداخل الناجمة عن النشاط الممارس:

الجدول رقم 26: المداخل الناجمة عن نشاط المكلف

البيان	السنة	2017	2018	2019	2020
الأجرة الشهرية+منحة المعاش (دج)	18000	18000	18000	15000	45000
عدد الأشهر	12	03	09	08	04
الدخل السنوي (دج)	216000	54000	405000	120000	180000
		459000		300000	

المصدر: المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

- تشكيل المداخل الكلية:

الجدول رقم 27: تشكيل المداخل الكلية

التعيين	المدة/ الثمن	2017	2018	2019	2020
كراء محل *** من 2017/1/03 (دج)	خمس سنوات بـ 3500	42000	42000	42000	42000

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

18000	18000	18000	18000	إلى يومنا هذا ب1500	كراء محل *** من 2009/04/20 إلى يومنا هذا (دج)
42000	42000	42000	18000	إلى يومنا هذا ب3500	كراء *** (دج)
102000	102000	102000	78000		المجموع (دج)

المصدر: المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

* والجدول التالي يوضح ملخص لهذه المداخل

الجدول رقم 28: ملخص المداخل السنوية للفترة المعنية بالتحقيق

البيان	2017	2018	2019	2020
الدخل السنوي (دج)	216000	459000	300000	180000
المداخل المشككة (دج)	78000	102000	102000	102000
المجموع (دج)	294000	561000	402000	282000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

2- إعادة تشكيل المصاريف:

- مصاريف الحياة اليومية: تم إدخال بعض التعديلات على تصريحات المكلف الخاصة بمصاريف الحياة اليومية المتعلقة بمصاريف الأكل- اللباس- التداوي- الهاتف- الكهرباء والماء- الرسم على العقار والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم 29: مصاريف الحياة اليومية المعتمدة

التعيين	2017	2018	2019	2020
مصاريف الأكل (دج)	132000	132000	132000	132000
مصاريف اللباس (دج)	102000	102000	102000	102000

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب
لولاية جيجل

12000	12000	12000	12000	وقود السيارة (دج)
31200	31200	31200	31200	مصاريف الهاتف، الكهرباء والماء (دج)
58883	58883	58883	58883	الرسم على العقار (دج)
6800	6800	6800	6800	مصاريف التأمين (دج)
6000	6000	6000	6000	مصاريف الصيانة (دج)
150000	/	/	/	عمرة (دج)
498883	348883	348883	348883	المجموع الكلي للمصاريف (دج)

المصدر: المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

- مصاريف شراء العقارات (قطع أرضية) مبنية:

- شراء بناية تقع ببلدية جيجل مساحتها 62 متر مربع بقيمة قدرت بـ: 12000000 دج بتاريخ 2018/10/21.

- مصاريف وحقوق التسجيل هي 5% وتقدر بـ: $12000000 \times 5\% = 600000$ دج وهي مناصفة بين البائع والمشتري: $600000 \div 2 = 300000$ دج.

- أعباء الموثق هي: 15795 دج $\div 2 = 78975$ دج بين البائع والمشتري.

- أعباء الشهر العقاري: $1200000 \times 1\% = 120000$ دج على عاتق المشتري.

- أعباء الشهر العقاري = مصاريف الموثق + مصاريف التسجيل + مصاريف الشهر العقاري.

- أعباء الشهر العقاري = 300000 دج + 78975 دج + 120000 دج = 498975 دج.

- شراء بناية صغيرة (قاعدة صغيرة بجوار البناية الأولى مساحتها مقدر بـ 30 م² بتاريخ 2018/12/10 بقيمة 8000000 دج.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

- مصاريف التسجيل = 8000000 دج \times 5% = 400000 دج وهي مناصفة بين البائع والمشتري:
400000 دج \div 2 = 200000 دج.

- أعباء الموثق هي: 111150 دج \div 2 = 55575 دج.

- أعباء الشهر العقاري: 8000000 دج \times 1% = 80000 دج على عاتق المشتري.

- مصاريف العقار هي: مصاريف الموثق + مصاريف التسجيل + مصاريف الشهر العقاري.

- مصاريف العقار = 200000 دج + 55575 دج + 80000 دج = 335575 دج.

• شراء دار قديمة بتاريخ 2019/08/02 مساحتها 70م² لها مدخل عبارة عن رواق عرضه 1م² تحد البنايتين السالفة الذكر بمبلغ 4900000 دج

- مصاريف التسجيل 4900000 دج \times 5% = 245000 دج وهي مناصفة بين البائع والمشتري:
245000 دج \div 2 = 122500 دج.

- أعباء الموثق هي: 74880 دج \div 2 = 37440 دج.

- أعباء الشهر العقاري: 900000 دج \times 1% = 90000 دج على عاتق المشتري.

- مصاريف العقار هي: مصاريف الموثق + مصاريف التسجيل + مصاريف الشهر العقاري

مصاريف العقار = 122500 دج + 49000 دج + 37440 دج = 208940 دج.

* والجدول التالي يوضح المصاريف السنوية للفترة المعنية بالتحقيق

الجدول رقم 30: ملخص المصاريف السنوية للفترة المعنية بالتحقيق

التعيين	2017	2018	2019	2020
مصاريف الحياة اليومية (دج)	348883	348883	348883	498883
ثمن شراء العقارات (دج)	/	20000000	/	4900000

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

208940	/	834550	/	المصاريف الكلية المتعلقة بشراء العقارات (دج)
5607823	348883	21183433	348883	المجموع (دج)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

*** ميزان الإيرادات والمصاريف:**

(الملحق رقم 21) يبين مجموع الإيرادات والمصاريف المتعلقة بالفترة المعنية بالتحقيق، الفوارق السلبية تمثل مداخيل مخفية تضاف إلى المداخيل المصرح بها لإعادة تشكيل الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب كل سنة.

خامسا: إرسال الإبلاغ الأولي بنتائج التحقيق

بعد إجراء المناقشة الحضرية وعدم تقديم المكلف أي معلومات وتبريرات تثبت عكس المعلومات التي لدى المحققان تم إرسال إشعار أولي بنتائج التحقيق (الملحق 18) التي توضح النتائج التي توصل إليها المحققان مرفقا بميزان الإيرادات والمصاريف (الملحق رقم 21).

- إعادة تشكيل الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة.

الجدول رقم 31: إعادة تشكيل الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة

التعيين	2017	2018	2019	2020
الدخل الإجمالي المصرح به أو الخاضع (دج)	/	/	/	/
الفرق السلبي الناتج عن إعداد ميزان الإيرادات والمصاريف (دج)	54883	20622433	/	5272706
الدخل الإجمالي المعاد تشكيله (دج)	54883	20622433	/	5272706

المصدر: المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

* الضريبة على الدخل الإجمالي: المواد 1، 504 و 193 من قانون الضرائب المباشرة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب
لولاية جيجل

الجدول رقم 32: الحقوق و الغرامات الجبائية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي

التعيين المعدل	2017 barème	2018 barème	2019 barème	2020 barème
الدخل المشكل (دج)	60880	20622430	/	5272700
الدخل المصرح به (دج)	60880	/	/	/
الفرق الحاصل (دج)	/	20622430	/	5272700
الحقوق الواجبة التسديد (دج)	/	7085850	/	1713445
الحقوق المسددة (دج)	/	/	/	/
الحقوق المغفلة (دج)	/	7085850	/	1713445
معدل الغرامة (دج)	/	%25	/	%25
مبلغ الغرامة (دج)	/	1771462	/	428361
مجموع الحقوق والغرامات (دج)	/	8857312	/	2141206

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ انه هناك فرق بين الدخل المصرح به والدخل المعاد تشكيله وهذا لسنة،
2018 و 2020 فقط

- حيث قدر بـ 20622430 دج لسنة 2018 و 5272700 دج لسنة 2020.

كما نلاحظ أنه بعد تكوين الدخل المعاد تشكيله من طرف المحققان تم إعادة تأسيس الحقوق المتهرب
منها، مع تطبيق العقوبات الجبائية المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة
والرسوم المماثلة.

سادسا: رد المكلف

بعد إرسال الإشعار الأولي بنتائج التحقيق ومنح مهلة (40) يوما حتى يقوم المكلف بإدلاء رأيه.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

قام المكلف بالرد على نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، حيث طلب اللجوء إلى تحكيم السيد مدير الضرائب للنظر والبحث في النقاط محل الخلاف.

سابعاً: إرسال الإبلاغ النهائي بنتائج التحقيق

- بعد دراسة الملاحظات وتفحص وثائق التقرير المقدمة من طرف المكلف أسفرت لجنة التحكيم المنظمة تحت إشراف السيد مدير الضرائب على ما يلي:

- إن مطالبة المكلف بمنحه رصيد كمرحل لكونه مارس نشاط بيع المجوهرات، حيث انه قام ببيع الكمية المتبقية من المجوهرات المختلفة بمبلغ 9904000 دج خارج الرسم. فقد تقرر عدم أخذه بعين الاعتبار كرصيد أولي لكونه يعود إلى أكثر من عشر سنوات أي أنه يدخل ضمن المرحلة المتقدمة التي حددها القانون بأربع سنوات.

- فيما يتعلق بطلب منح المكلف مداخيل الكراء الناجمة عن العقد المبرم مع السيد: س خالد لمدة سنتين غير قابلة للتجديد، فإنه تم رفضه أيضا لكونه لا يدخل ضمن المرحلة المحقق فيها.

و عليه فإن نتائج الإبلاغ الأولي تصبح نهائية (الملحق رقم 20).

ثامناً: إرسال الورد الفردي

يتم إرسال الورد الفردي إلى المصلحة الرئيسية للتسيير بمركز الضرائب حتى يتم تحصيل مجموع الحقوق والغرامات التي تقع على عاتق المكلف.

* هذا النوع من الرقابة (التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة) من المفروض أن يجسد على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وليس على مستوى مركز الضرائب، ولكن استثناء للصلاحيات الموكلة لمصلحة الرقابة على مستوى مركز الضرائب خولت لهذه الأخيرة إجراء هذا النوع من الرقابة ريثما يتم الفصل النهائي لمهام مركز الضرائب عن مهام مديرية الضرائب ممثلة في مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل قمنا بالتعرف على الهيكل التنظيمي له حيث ينظم مركز الضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين. ومن خلال الإحصائيات التي تم الحصول عليها من مركز الضرائب المتعلقة بنتائج الرقابة الجبائية، يتضح لنا أن الإدارة الجبائية تبدل جهودا معتبرة من أجل التقليل من ظاهرتي التهرب والغش الجبائين باستخدام الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة، حيث يتم الاعتماد بشكل كبير على التحقيق المحاسبي والذي يظهر أنه أكثر نجاعة بين أشكال الرقابة الجبائية الأخرى ويمتاز بمردوديته العالية، وعليه فمركز الضرائب لولاية جيجل له دور هام في مجال الرقابة الجبائية، حيث يسهر على التأكد من مدى صدق وصحة التصريحات الجبائية المقدمة من خلال التدقيق في التصريحات واستخراج كافة الأخطاء والإغفالات المتعلقة بنتائج ومداخل المكلفين ورقم الأعمال الذي يحققه، وإعادة تشكيل الأسس الصحيحة لفرض الضرائب، هذا ما يساهم في زيادة مصادقاتها وضبط جودتها مما ينعكس إيجابا على زيادة الحصيلة الضريبية.

خاتمة

تعد الرقابة الجبائية من أهم الوسائل المعمول بها لمكافحة ومحاربة الغش والتهرب الضريبيين، ويتوقف نجاح هذه العملية على الوسائل المادية والكفاءات البشرية في المجال المحاسبي والقانوني، وذلك للتمكن من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يقوم بها المكلف للتهرب من دفع الضريبة، مع تطبيق مختلف العقوبات والغرامات التي تجعله يمتنع عنها ويلتزم بدفعها دون اللجوء إلى التحايل، ومن أجل كل هذا وضع المشرع مجموعة من الأجهزة والهيكل الرقابية التي تسهل عليه هذه العملية، كما تم منح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية تيسيرا لأداء مهامهم الرقابية كحق الاطلاع واستدراك الأخطاء، وبالمقابل منح المكلف مجموعة من الضمانات والحقوق تقاديا لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية اتجاهاه كحق الإعلام المسبق والاستعانة بمستشار من اختياره.

لكن رغم أهمية الرقابة الجبائية والأجهزة القائمة بها، إلا أنها لم تصل إلى تحقيق أهدافها بالشكل المطلوب، كما أن نقص الإمكانيات المادية للقيام بمهامها يضعف من مردوديتها، وكذا نقص تأهيل الموارد البشرية علميا وفنيا وتقنيا، ما أدى إلى إعطاء نتائج ضعيفة وسلبية لمردودية الحصيلة الضريبية.

ومن خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لموضوع "دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي" تم اختبار صحة الفرضيات كما يلي:

- إن إجراءات الرقابة المعمقة هي أهم الإجراءات التي تقوم عليها الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل فهذه الأخيرة تقوم على ثلاث أنواع من التحقيقات تتمثل في التحقيق المحاسبي ، التحقيق المصوب، و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، إذ أن هذا النوع من الرقابة يعد الأكثر نجاعة في محاربة التهرب والغش الضريبيين واسترجاع أكبر نسبة من الضرائب والحقوق، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

- إن الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب ليست فعالة بالقدر الكافي لكبح تفشي ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، لأنه وبالرغم من الأجهزة الموضوعية والإجراءات والوسائل المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية إلا أنه غير كفيل بتحقيق الفعالية في أداء المهام الموكلة إليه، وبالتالي عدم القدرة الكافية لكبح ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

- إن التحقيق في المحاسبة هو أكثر الأنواع استرجاعا للحقوق المتهرب منها من خلال النتائج المتوصل إليها في دراسة الحالة في التحقيق المحاسبي وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

نتائج الدراسة:

تم التوصل من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية للموضوع إلى النتائج التالية:

- تتبع المصالح الجبائية على مستوى مركز الضرائب طرق وإجراءات أهمها الرقابة المعمقة والمتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب، والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

- تلعب العقوبات المفروضة من طرف الإدارة الجبائية دورا هاما في استرجاع الحصيلة الضريبية الضائعة، باعتبارها وسيلة علاجية للحد من التهرب الضريبي.

- باعتبار أن الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه التي تكمن في القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي فرغم مساهمتها في زيادة المردودية المالية إلا أنها لم تتمكن من القضاء على هذه الأخيرة تماما.

- التحقيق المحاسبي أهم شكل رقابي من حيث المردودية المالية حيث يمكن الإدارة الجبائية من الكشف عن حالات التهرب الضريبي للمكلفين الخاضعين لهذا النوع من الرقابة.

- إن الإدارة الجبائية لا تستطيع أن ترفع من مردودية ضرائبها وبالأحرى أن ترفع من قدرتها على التحصيل دون أن تواجه مجموعة من العراقيل والصعوبات، فالمشكل في التحصيل الضريبي قد يتسبب فيه الطرفان، الإدارة الجبائية من جهة والمكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

- حتى تكون عملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف الخاضع للرقابة ناجحة يجب على العون المحقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين المحاسبي والضريبي، وأن يحترم كل المراحل والإجراءات المنصوص عليها في القانون لحماية حقوق المكلف والحفاظ على الضمانات الممنوحة له.

- التوصيات:

- إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الجبائي، وإيجاد إطار قانوني ينظمها، من خلال إيجاد صيغ قانونية جديدة واستخدامها في مجال التهرب الضريبي.

- توسيع مجال تطبيق التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة ليشمل جميع المكلفين بالضريبة والأشخاص الذين يجتنبون دفع الضريبة.

- صياغة قوانين واضحة وغير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع باعتبار ان المكلفين ليست لديهم مستويات علمية مرتفعة أو بدون مستوى.

- تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية وخاصة ضرورة تزويدها بشبكة معلومات واسعة بين المستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.

- آفاق الدراسة:

ونأمل أن يكون هذا البحث منطلق لبحوث أخرى في المستقبل مثل:

- تفعيل الرقابة الجبائية في ظل التجارة الإلكترونية.

- مدى تأثير عمليات الرقابة الجبائية على العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

1. بوزيدة حميدة، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
2. حسان عناية غازي، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006.
3. طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
4. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
5. علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
6. فاطمة السويسي، المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2005.
7. محفوظ مجدي، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الرابعة، ديوان النشر، لبنان، 2004.
8. محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
9. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر، الجزائر، 2008.
10. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار ITCiS للنشر، الجزائر 2010.
11. منصور بن عمارة، "إجراءات الرقابة المحاسبية والجباية"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.
12. ناشد سوري عدلي، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.
13. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
14. يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز وآخرون، المالية العامة، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، 2009.

رسائل الماجستير:

1. أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013-2014.
2. جمال بدري، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، تخصص إدارة ومالية، جامعة الجزائر 01، الجزائر، 2008-2009..
3. رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص التخطيط، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001-2002.
4. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011-2012.
5. عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة جيجل، الجزائر، 2015-2016.
6. عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي، المدية، 2008-2009.
7. عبد المالك بلوافي، اثر الإصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص مالية دولية، جامعة وهران، الجزائر، 2011-2012.
8. فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، رسالة ماجستير، شعبة الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2011-2012.
9. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر المدية، 2010-2011.
10. محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.

11. مروان لعلاوي، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2017-2018.
12. ياقوت أوهيبي بن سالم، الغش الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر 2002-2003.

الأطروحات:

1. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
2. يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص إقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أمحمد بوقرة، الجزائر، 2014-2015.

- المجلات (المقالات):

1. أحمد بساس، "مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، مجلة دراسات، العدد 02، جامعة عمار تلجي بالأغواط، الجزائر، 2013.
2. الجيلاني بلواضح، يحي سعدي، "فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014.
3. راضية خلادي، "مساهمة الرقابة الجبائية في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي لتحقيق التنمية المستدامة"، مجلة المستقبل الاقتصادي، العدد 05، جامعة المدية، الجزائر، 2017.
4. زهرة جامع، كريمة توفيق، "أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، العدد 02، الجزائر، 2020.
5. سفيان خلوفي، عبد الرؤوف بوجريو، "دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014)"، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد 01، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف، الجزائر، 2019.

6. سمية صلعة، وهيبة بوخدوني، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 01، المركز الجامعي نور البشير بالبيض، 2020.
7. صبرينة خديري، عمر جنينة، "الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 02، جامعة تبسة، 2019.
8. عبد الحليم بن بادة، شول بن شهرة، "الرقابة الجبائية كآلية للوقاية من جريمة الغش الجبائي"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 01، جامعة غرداية، 2017.
9. عبد الرحمان مغاري، بلال شيخي، "دور الرقابة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر"، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، الجزائر، 2013.
10. عبد الرحيم لواج، "تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة"، مجلة أوراق اقتصادية، العدد 02، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2018.
11. محمد سعد الدين بلخيري، انيس مصمودي، "آليات الرقابة الجبائية الحديثة ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية، مجلة المنهلا الاقتصادي، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2020.
12. مراد ميهوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية؟"، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 39، جامعة 08 ماي 1945، الجزائر، 2014.
13. مليكة حمادي، نصيرة موسى، "دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب والغش الضريبي، مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، العدد 06، جامعة جيلاني اليابس بسيدي بلعباس، 2017.
14. ناصر شارفي، أيوب نجار، "دور الرقابة الجبائية في تعزيز جودة القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 19، جامعة البلدية، 2018.

الملتقيات:

1. إسماعيل فريجات، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، مداخله مقدمة ضمن فعالية الملتقى الدولي بعنوان الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، 2015.

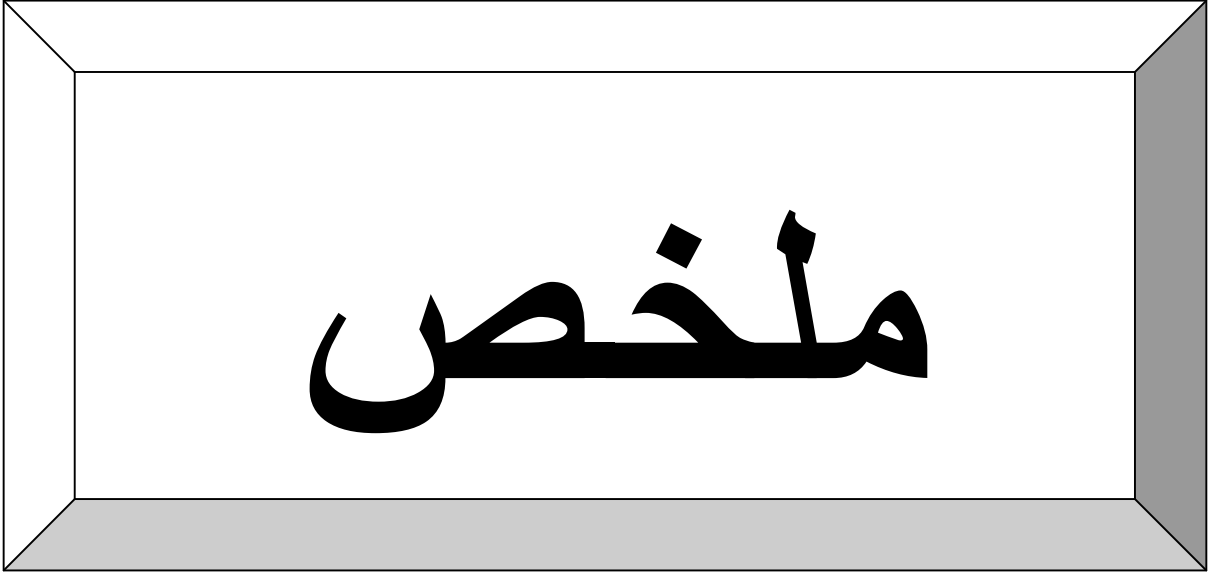
القوانين:

1. قانون الإجراءات الجبائية، 2021.
2. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2021.

- المراجع باللغة الأجنبية:

1. Michel Bounier, Marie charistine, l'administration fiscale en France (puf, 1988).

الملاحق



ملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي، واستنادا إلى النظام الضريبي في الجزائر هو نظام تصريحي فإنه يتوجب على الإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وضمان مصداقيتها، وتطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية ووسائلها القانونية لغرض اكتشاف العمليات التدليسية ومحاربة الغش والتهرب الضريبي وبالتالي المحافظة على حقوق الخزينة.

من هذا المنطلق قمنا بإعداد هذه الدراسة التي تسعى لتوضيح دور الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي وبالتالي تحقيق مداخل هامة لميزانية الدولة وضمان بلوغ الأهداف المرجوة، لأجل هذا قمنا بدراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية جيجل، حيث تعرفنا على كل من التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وكيفية قيام المحققين بمحاربة التهرب الضريبي من خلال أنواع الرقابة الجبائية، وهذا بإتباع كافة المراحل والإجراءات اللازمة. وقد خلصنا في النهاية إلى أن الرقابة الجبائية وعند التحكم فيها بشكل سليم قادرة على تفعيل التحصيل الجبائي، وهذا وفقا للحصيلة الضريبية المحققة من عملية الرقابة الجبائية التي تمثل حقوق الخزينة العمومية التي انتهكت من طرف المتهربين من الضريبة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التحصيل الجبائي، التهرب والغش الضريبي، الإدارة الجبائية.

Abstract:

The aim of this study is to clarify the role of fiscal control in tax collection to achieve important revenues and incomes for the state budget. For this reason, a field study has been conducted at the tax center of Jijel, where we learnt about accounting investigation and corrected investigation, in addition to in depth investigation into the overall tax situation. We also learnt about how investigators fight tax evasion through different types of fiscal control by following all the necessary stages and procedures.

At the end of the study, it was concluded that fiscal control can make tax collection efficient when properly conducted. This is according to the obtained tax revenue from the process of fiscal control, which represents the rights of public treasury that have been violated by tax evaders.

Key words: Fiscal control, tax collection, tax evasion and fraud, fiscal administration.