

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان

مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة
الاقتصادية

- دراسة حالة مركز الضرائب بولاية جيجل -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذة:

- جاب الخير وردة.

إعداد الطالبتين:

- أسماء دهبيي.
- أمال بن زايد.

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	الأستاذ
رئيسا	جامعة جيجل	حاجي فهيمة
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	جاب الخير وردة
مناقشا	جامعة جيجل	بولعسل محمد

السنة الجامعية: 2022/2021

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان

مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة
الاقتصادية

- دراسة حالة مركز الضرائب بولاية جيجل -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذة:

- جاب الخير وردة.

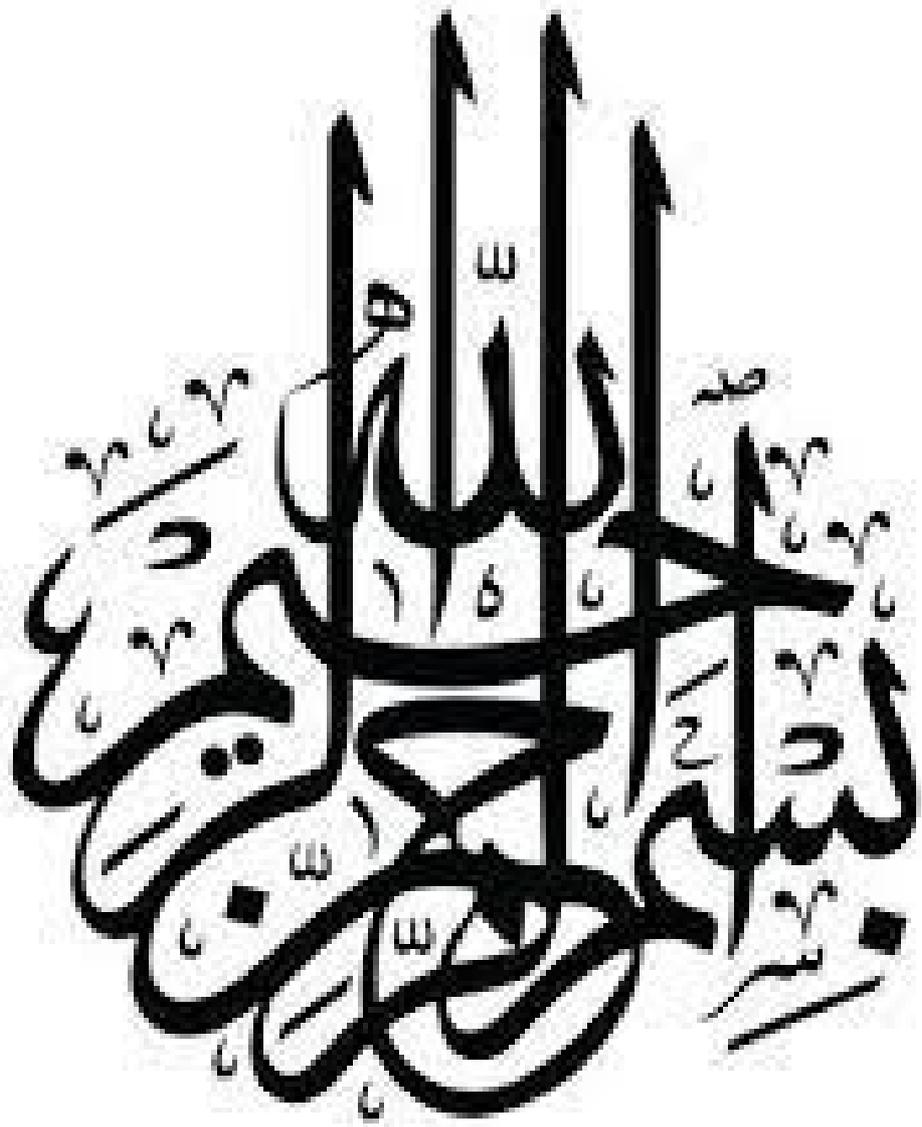
إعداد الطالبين :

- أسماء دهيبي.
- أمال بن زايد.

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	الأستاذ
رئيسا	جامعة جيجل	حاجي فهيمة
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	جاب الخير وردة
مناقشا	جامعة جيجل	بولعسل محمد

السنة الجامعية: 2022/2021



شكر و عرفان

«وما توفيقى إلا بالله عليه توكلت واليه أنيب»

هود-88-

نشكر الله تعالى ونحمده على نعمه التي لا تعد ولا تحصى، فالحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووقفنا لإتمام هذا العمل.

نتقدم بجزيل الشكر لمن ربونا ومدونا بالقوة اللازمة "الوالدين".

كما نتقدم بالشكر الكبير والعرفان والامتنان إلى الأستاذة المشرفة "جاء الخير وردة" التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها القيمة.

إلى كل الأساتذة الذين قاموا بتدريسنا خلال المشوار الدراسي وكان لهم الفضل في وصولنا إلى هذا المستوى العلمي.

كما لا ننسى تقديم الشكر لمركز الضرائب لولاية جيجل على حسن الاستقبال والمعاملة وعلى كل الجهود المبذولة لانجاز هذا العمل ونخص بالذكر السيد "بوجردة فارس".

شكرا إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة.

أسماء، أمال

إهداء

إلى أجمل نعم الله علي الذي به احتميت، ركيزة عمري، سندي، ملجئي ومأمني،
ضلعي الثابت الذي لايميل " أبي حفظك الله "

إلى من كانت دعواتها الصادقة سر نجاحي، قرة عيني، إلى من هي في الحياة حياة
إليك ينحني الحرف حبا وامنتان إليك " أمي حفظك الله "

إلى من بعروقي دمهم "إخوتي" حفظهم الله

إلى روح غالية فارقتنا الى روح فجعتنا برحيلها "جدتي" رحمك الله

إلى كل خالاتي وأقاربي

إلى "زميلتي" في هذا العمل

إلى أحسن من عرفني بهم القدر "صديقاتي" كل باسمها

إلى قسم شعبة "الرياضيات" دفعة 2016 ودفعة 2017

إلى جميع طلبة السنة ثانية ماستر "محاسبة وجباية معمقة"

إلى ذلك الذي تسكنه أمنية يسعى جاهدا لتحقيقها، إياك أن تضع العذر في سوء حظك
أمام ما تتمناه....

أسماء

إهداء

إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء، الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي إلى طريق النجاح، الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى تاج الفخر "أبي الغالي مصطفى بن زايد" أطال الله في عمره.

إلى من رضاها غايتي أعطتني الكثير ولم تنتظر الشكر، إلى صاحبة البصمة الصادقة في حياتي هي التي علمتني كيف يكون الصبر طريق النجاح إلى "أمي الحبيبة" أطال الله في عمرها.

إلى من حبهم يجري في عروقي "إخوتي" و "أخواتي" كل باسمه.
إلى "صديقاتي" و "زميلتي" في هذا العمل.

أمال

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	الشكر
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة المختصرات
أ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار المفاهمي للرقابة الجبائية والخطر الجبائي	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: أساسيات حول الرقابة الجبائية
08	المطلب الأول: مفهوم ومقومات الرقابة الجبائية
10	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
11	المطلب الثالث: عوائق الرقابة الجبائية
15	المبحث الثاني: ماهية الخطر الجبائي
15	المطلب الأول: تعريف الخطر الجبائي وأسبابه
16	المطلب الثاني: أنواع الخطر الجبائي
20	المطلب الثالث: مظاهر الخطر الجبائي
21	المطلب الرابع: مصادر الخطر الجبائي
24	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي	
26	تمهيد
27	المبحث الأول: الإطار المفاهمي والتنظيمي للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري
27	المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري
36	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري
41	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
47	المبحث الثاني: تسيير الخطر الجبائي
47	المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي

48	المطلب الثاني: مبادئ وحدود التسيير الجبائي
49	المطلب الثالث: أهداف التسيير الجبائي
51	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي لولاية جيجل	
53	تمهيد
54	المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل
54	المطلب الأول: لمحة تعريفية للمديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل
54	المطلب الثاني: تعريف ومهام مركز الضرائب لولاية جيجل
58	المطلب الثالث: مجال اختصاص مركز الضرائب لولاية جيجل
61	المبحث الثاني: تحليل نواتج الرقابة الجبائية على مستوى ولاية جيجل خلال الفترة 2017-2020
61	المطلب الأول: تحليل نواتج الرقابة الجبائية الخارجية لولاية جيجل خلال الفترة 2017- 2020
63	المطلب الثاني: الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية خلال الفترة 2017- 2020 لولاية جيجل.
66	المبحث الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي لولاية جيجل
66	المطلب الأول: دراسة حالة في التحقيق المحاسبي
90	المطلب الثاني: تحليل وتقييم الخطر الجبائي في المؤسسة
92	خلاصة الفصل
94	الخاتمة
98	قائمة المصادر والمراجع
	الملاحق
	الملخص

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجداول	الصفحة
رقم 01	عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات	18
رقم 02	عقوبات النقص والغش في التصريحات	19
رقم 03	تطور نتائج الرقابة الجبائية الخارجية لولاية جيجل في الفترة 2017-2020	61
رقم 04	أنواع الضرائب المسترجعة من طرف الرقابة الجبائية	63
رقم 05	ملخص لرقم الأعمال المفوتر للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020	69
رقم 06	رقم الأعمال المقبوض لسنة 2017	69
رقم 07	ملخص لرقم الأعمال المقبوض للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020	70
رقم 08	تحديد الكمية غير المستعملة (الزائدة) مع مراعاة حركة المخزون	71
رقم 09	رقم الأعمال المقبوض والخاضع للرسم على النشاط المهني لبلدية قاوس والأبيار	73
رقم 10	الغرامة الجبائية المتعلقة بتأجيل التصريح لسنة 2017	74
رقم 11	ملخص للرسم على القيمة المضافة للمواد غير المستعملة في المشاريع والواجب استرجاعها	75
رقم 12	حساب الرسم على القيمة المضافة	75
رقم 13	الغرامة الجبائية المتعلقة بتأجيل التصريح لسنة 2017	76
رقم 14	ملخص للأعباء غير القابلة للخصم	77
رقم 15	الدخل الإجمالي المعاد تأسيسه	78
رقم 16	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	79
رقم 17	ملخص للحقوق والعقوبات التي يتحملها المكلف	80
رقم 18	إعادة تحديد الكمية غير المستعملة (الزائدة) مع مراعاة حركة المخزون	82
رقم 19	رقم الأعمال المقبوض والخاضع للرسم على النشاط المهني لبلدية الأبيار	84
رقم 20	ملخص للرسم على القيمة المضافة للمواد غير المستعملة والواجب ارجاعها	85
رقم 21	إعادة حساب الرسم على القيمة المضافة	85
رقم 22	ملخص للأعباء غير قابلة للخصم	86
رقم 23	الدخل الإجمالي المعاد تأسيسه	87
رقم 24	الدخل الإجمالي المشكل الخاضع	87
رقم 25	ملخص للحقوق والعقوبات التي يتحملها المكلف	88

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
45	أشكال الرقابة الجبائية	رقم 01
46	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	رقم 02
55	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل	رقم 03
62	تطور نواتج الرقابة الجبائية الخارجية لولاية جيجل	رقم 04
64	أنواع الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية	رقم 05

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق رقم 01	الإشعار بالتحقيق في المحاسبة
الملحق رقم 02	طلب إجراء مناقشة حضورية
الملحق رقم 03	الإشعار بالتبليغ الأولي
الملحق رقم 04	رد المكلف بالضريبة
الملحق رقم 05	وضعية الأشغال رقم 08
الملحق رقم 06	تبرير تصريح G50 المتعلق بدفع الرسم على النشاط المهني ببلدية الأبيار
الملحق رقم 07	وضعية الأشغال رقم 05
الملحق رقم 08	الإشعار بالتبليغ النهائي
الملحق رقم 09	الورد الفردي
الملحق رقم 10	تقرير التحقيق المحاسبي

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الترجمة	معنى المختصر	المختصر
الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur la valeur ajoutée	TVA
الرسم على النشاط المهني	Taxe sur l'activité professionnelle	TAP
الضريبة على الدخل الإجمالي	Impot sur le revenu global	IRG
الضريبة على أرباح الشركات	Impot sur les bénéfices des sociétés	IBS
حقوق الطابع	Droit de Timbre	DT
التحقيق المحاسبي	La vérification de comptabilité	VC
التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble	VASFE
التحقيق المصوب في المحاسبة	Vérification de comptabilité ponctuelle	VP
مركز الضرائب	Centre des impots	CDI

مقدمة

تعتبر الرقابة الجبائية أحد المحاور الأساسية للسياسة الجبائية، إذ تعد من أهم الإجراءات التي تعتمد عليها مصالح الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة لهم، كما تعتبر أداة قانونية تسعى بمختلف آلياتها وهيكلها لمراقبة التزام المكلفين بتأدية واجباتهم الجبائية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والاغفالات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها وهذا لحماية أموال الخزينة العمومية.

لقد وضع المشرع الجبائي الجزائري تحت تصرف الإدارة الجبائية جملة من التشريعات والهيكل والآليات الخاصة بالرقابة الجبائية تسمح لها بالكشف والتحقق من مصداقية التصريحات الجبائية وكشف الأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن قصد أو غير قصد من طرف المؤسسة والتي يلزمها القانون بالتزامات محاسبية وجبائية، مما يجعلها عرضة للخطر الجبائي في حالة الإخلال بها.

إذ يرتبط الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة اتجاه الالتزامات نحو الإدارة الجبائية فهو يتولد من عدم تفيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي بسبب التغير المستمر في القوانين الجبائية وتعقيدها ونقص الفعالية الجبائية لدى مسيري المؤسسة، أو عن تأخير في تسديد المستحقات الضريبية أو بغرض الغش والتهرب الجبائي، وهذا ما يؤدي بالمؤسسة للوقوع في الخطر الجبائي.

تتشكل المخاطر الجبائية من احتمال ظهور ديون ضريبية اتجاه الخزينة العمومية وهو ما يعرض المؤسسة إلى تحمل أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات المالية أو حرمانها من الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

إشكالية الدراسة:

مما سبق ذكره يمكن لنا طرح إشكالية التي تمثل التساؤل الرئيسي لهذا الموضوع على النحو التالي:

ما دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية خلال فترة 2017-2020؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة والإحاطة بالجوانب المختلفة ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تسمح إجراءات الرقابة الجبائية بكشف أنواع الخطر الجبائي؟
- هل يمكن للتحقيق المحاسبي من الكشف عن أشكال الخطر الجبائي في المؤسسة قيد الرقابة؟
- كيف تساهم الرقابة الجبائية في تقدير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية خلال فترة 2017-

2021؟

فرضيات الدراسة:

- تسمح الرقابة الجبائية لا سيما الرقابة المعقدة من كشف أنواع الخطر الجبائي، خاصة مخاطر التصريحات الجبائية؛

- نعم يمكن للتحقيق المحاسبي من كشف الخطر الجبائي المتعلق بالأخطاء المحاسبية؛
- تساهم الرقابة الجبائية في تقدير الخطر الجبائي عن طريق إعادة تقدير رقم الأعمال الحقيقي، وإعادة تقييم المخزونات والنتيجة الجبائية.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع باعتبار الرقابة الجبائية وسيلة فعالة لفحص الوضعية الجبائية بغرض مراقبة التزام المكلفين بالضريبة بالقوانين الجبائية لحماية مصالح الخزينة العمومية وحماية المؤسسة من الوقوع في الخطر الجبائي وتعزيز أمنها الجبائي.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة الى:

- معرفة العلاقة بين الرقابة الجبائية والخطر الجبائي؛
- تبيان أهم الطرق المستعملة في الرقابة الجبائية ومدى قدرتها على كشف الخطر الجبائي؛
- معرفة مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة.

المنهج المتبع:

من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة التي تعكس إشكالية الدراسة ومن أجل اختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره منجها مناسبا حيث يعتمد المنهج الوصفي على وصف الدراسة النظرية من خلال تقديم مختلف المفاهيم التي تتعلق بالرقابة الجبائية والخطر الجبائي وتحليل العلاقة بينهما من خلال إسقاط هذه العلاقة على الجانب التطبيقي حيث تم تحليل مختلف الإحصائيات والمعلومات المجمعة وتقديم النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة حالة تطبيقية على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل.

الأدوات المستعملة:

اعتمدنا على مصادر مختلفة للحصول على المعلومات اللازمة من أجل تحقيق أهداف الدراسة والمتمثلة في الكتب والمقالات والملتقيات الأطروحات ورسائل التخرج السابقة التي تهتم ببعض جوانب الموضوع، كما اعتمدنا على مختلف قوانين الجبائية والوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

أسباب اختيار الموضوع:

يمكن اختيارنا لهذا الموضوع إلى وجود أسباب ذاتية وموضوعية وهي:

الأسباب الذاتية:

- الميل الشخصي للمواضيع الجبائية؛
- الرغبة الشخصية لدراسة هذا الموضوع للاستفادة منه في الحياة العملية؛
- علاقة الموضوع بتخصص محاسبة وجباية معقدة؛
- إثراء المكتبة بالمواضيع الجبائية.

الأسباب الموضوعية:

- نقص وعي المؤسسات الاقتصادية حول أهمية الرقابة الجبائية؛
- إثبات أن الرقابة الجبائية من أهم الطرق المستخدمة في كشف المخاطر الجبائية؛
- إبراز دور الرقابة الجبائية ميدانيا وأهميتها في كشف الخطر الجبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل.

إطار الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة في الحدود المكانية والزمانية:

الحدود المكانية: تمت الدراسة التطبيقية بمركز الضرائب (CDI) لولاية جيجل.

الحدود الزمانية: تناولت دراستنا ملف جبائي للمكلف بالضريبة من سنة 2017 إلى سنة 2020.

الدراسات السابقة في الموضوع:

هناك عدة دراسات تناولت موضوع الرقابة الجبائية والخطر الجبائي نذكر منها:

- دراسة عبد الغني بوشري تحت عنوان " فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر" مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية وبنوك، جامعة تلمسان، سنة 2010-2011، تناولت هذه الدراسة "مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي" وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج وهي:
 - النظام الجزائري الجبائي نظام تصريحي؛
 - الرقابة الجبائية تعتبر أداة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي من خلال مراقبة التصريحات والتأكد من سلامتها وصحتها بالإضافة إلى كشف الأخطاء والمخالفات؛
 - يعاني النظام الضريبي الجزائري من التعقيد وعدم الاستقرار.

- دراسة عبد الرحيم لواج، درغوم محفوظ تحت عنوان "تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل إعادة هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية"، مقال بمجلة البشائر الاقتصادية، المدرسة العليا للتجارة، العدد 03/ديسمبر 2021، تناولت هذه الدراسة "أثر إعادة تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية على فعالية الرقابة الجبائية المعمقة"، وقد توصل الى النتائج التالية:
 - ساهم دخول الهيكل التنظيمية الجديدة للمصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية جيجل في تخفيض تكاليف التسيير بسبب النقل المعتبر في عددها وكذلك الرفع من قيمة الحقوق المسترجعة من خلال عمليات التحقيق الجبائي المنفذة وتحسين جودة برنامج التحقيق الجبائي المعمق المعتمد من خلال برمجة المكلفين الذين يمثلون خطر جبائي.
- دراسة صالح حميداتو، سارة ميسي، بعنوان "الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة"، مقال بمجلة التنمية الاقتصادية، العدد 02 / ديسمبر 2019، تناولت هذه الدراسة "علاقة الخطر الجبائي بالدور الاقتصادي للمؤسسة"، وقد توصل الى النتائج التالية:
 - تلعب الجباية دورا هاما بالنسبة للمؤسسة حيث يمكن استخدامها كوسيلة لتشخيص الإستثمار وزيادة نمو المؤسسة؛
 - الخطر الجبائي له علاقة بالدور الاقتصادي للجباية وتوازن العبء الجبائي وإجراءات التحفيز كذلك العجز المرحل والمؤونات.

صعوبات الدراسة:

- من أهم الصعوبات التي اعترضتنا أثناء عملية البحث:
- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبات الجامعية خاصة فيما يتعلق بالخطر الجبائي؛
- عدم وجود دراسات سابقة في الموضوع؛
- قلة الفترة الزمنية الممنوحة لإعداد المذكرة.

هيكل البحث:

بغرض الإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها، تطلب منا التطرق إلى ثلاث فصول، فصلين متعلقين بالإطار النظري، والفصل الأخير متعلق بالدراسة التطبيقية ويمكن تلخيصها فيما يلي:

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والخطر الجبائي

تم التطرق في هذا الفصل إلى مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية والخطر الجبائي، قسمناه إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول أساسيات حول الرقابة الجبائية حيث تم التطرق إلى مفهومها، أهدافها والعوائق التي

تواجهها. أما في **المبحث الثاني** فتطرقنا إلى ماهية الخطر الجبائي حيث تم التطرق إلى مفهوم الخطر الجبائي أسبابه ومصادره.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

هذا الفصل قسم إلى مبحثين تناولنا في **المبحث الأول**: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري حيث تم التطرق فيه إلى الإطار القانوني والتنظيمي وكذلك أشكال الرقابة الجبائية. أما **المبحث الثاني** فتطرقنا إلى تسيير الخطر الجبائي حيث تم التطرق فيه إلى مفهومه، مبادئه وحدوده وأهم أهدافه.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، تناولنا في **المبحث الأول** تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل. أما **المبحث الثاني** فتم التطرق إلى تحليل نتائج الرقابة الجبائية على مستوى ولاية جيجل خلال الفترة 2017-2020 وأنواع الضرائب المسترجعة خلال سنوات الدراسة، في حين **المبحث الثالث** خصص لدراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي حيث تم التطرق لدراسة لملف مكلف خاضع للتحقيق المحاسبي بمركز الضرائب لولاية جيجل وتقييم الخطر لمؤسسته.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والخطر الجبائي

- المبحث الأول: أساسيات حول الرقابة الجبائية.
- المبحث الثاني: ماهية الخطر الجبائي.

تمهيد:

إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يسمح للمكلف بتصريح مداخله عن طريق تقديم المعلومات والوثائق اللازمة والمتعلقة بنشاطه للإدارة الجبائية، تكتسي الرقابة الجبائية أهمية بالغة في التأكد من صحة الوثائق المقدمة، وتحليل الوضعية الجبائية للمكلف، وكشف الانحرافات التي يقع فيها. والتي تعرضه لمخاطر جبائية تكون ناتجة عن عدم دراية المكلف بالتشريعات الجبائية أو نتيجة اختياراته الجبائية الخاطئة، وهذا ما سوف نتناوله في هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

- **المبحث الأول: أساسيات الرقابة الجبائية؛**
- **المبحث الثاني: ماهية الخطر الجبائي.**

المبحث الأول: أساسيات حول الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أداة قانونية فعالة لمصالح الإدارة الجبائية، فهي تعتبر من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من وراءها إلى المحافظة على حقوق الخزينة العمومية من جهة، ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم. وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكياتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم ومبادئ الرقابة الجبائية

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

قبل التطرق لمفهوم الرقابة الجبائية علينا التطرق أولاً إلى مفهوم الرقابة بصفة عامة، حيث تعرف الرقابة حسب "هنري فايول" (henry Fayol) بأنها: "التأكد من إتمام كل شيء حسب الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والمبادئ القائمة"¹.

كما تعرف بأنها: "مجموعة الأعمال التي تهدف إلى مراجعة ما تم عمله وقياس ما تم إنجازه بالمقارنة مع ما حددته الخطط من أهداف، ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح مسار أي انحراف عن الخطة"².

أما التعريفات المحددة للرقابة الجبائية فتتمثل في:

حسب التشريع الجبائي ووفقاً لنص المادة 1-18 من قانون الإجراءات الجبائية تعرف بأنها: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة"³.

كما تعرف بأنها: "الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية، ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط من تلك العناصر الخارجية، وهذا بهدف مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وكذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات التحقيق لنشاط معين، وإجراء التعديلات المصرح بها"⁴.

¹ حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 301.

² ربحي مصطفى عليان، أسس الإدارة المعاصرة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص194.

³ المادة 18، قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص9.

⁴ منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، ص 12.

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والخطر الجبائي

وتعرف أيضا بأنها: "مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة"¹.

من خلال التعريفات السابقة يمكننا استخلاص تعريف شامل للرقابة الجبائية كما يلي:

الرقابة الجبائية هي وسيلة تعتمد الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة للإدارة الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة واكتشاف العمليات الخاطئة ومحاولة تصحيحها.

ثانياً: مقومات الرقابة الجبائية

لكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر مقومات أساسية لها تتمثل في:²

1- إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر 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 يجب تطبيق نظام ضريبي ذو فعالية وهذا من خلال:

- تبسيط وتحسين التشريع الضريبي ويتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغته حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة لتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي وإقناعهم به مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم وعدم التهرب منها؛
- تحقيق العدالة الضريبية وذلك من خلال:
 - العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية؛
 - العدالة العمودية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

¹ المرجع السابق، ص 13.

² بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، ص 92-93.

2- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

وذلك من خلال توفير إدارة جبائية على مستوى عالي من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في الرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربيصات للموظفين كأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام آلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية تهدف أساسا إلى التحذير من أي محاولة غش، أو ممارسة عمل من شأنه أن يطمس المكلف بالضريبة من الالتزامات الضريبية وإلى معاقبة المختلسين في الواقع¹، ومن خلال هذا يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في: ²

أولاً: الهدف المالي والاقتصادي

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

ثانياً: الهدف القانوني

ويتمثل في مدى التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين من قوانين وأنظمة 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.

¹منصور بن اعمارة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

²منور أوسرير، محمد حمو، جباية المؤسسات، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص202.

ثالثاً: الهدف الإداري

تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً 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؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

رابعاً: الهدف الاجتماعي

يتمثل في:

- منع ومحاربة انحرافات بمختلف صورها مثل السرقة وتقصير في أداء وتحمل الواجبات اتجاه المجتمع؛
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة¹.

المطلب الثالث: العوائق التي تواجه الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عوائق ومشاكل تتعرض لها سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إليها والتي سنقسمها إلى:

أولاً: عوائق متعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية

تعاني الرقابة الجبائية من اختلالات منها ما يتعلق بالنظام الجبائي ومنها ما يتعلق بالإدارة الجبائية.

¹ المرجع السابق، ص 202.

1-عوائق متعلقة بالنظام الجبائي:

1-1-عوائق متعلقة بإدارة تأسيس الفعل الرقابي:

الدولة الجزائرية لم تعتمد على ثقافة الرقابة بصورة واضحة، وهذا أدى إلى الاختلال في وظيفة الدولة المتدخلية لغرض تعبئة الموارد العامة للدولة وترشيدها¹.

1-2-غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية:

تتمثل في:²

إن القوانين الخاصة بالرقابة الجبائية صعب تطبيقها وهي في حالة تغير دائم لذا يصعب فهم مواد تطبيقها، وعلى من تطبق، ووقت تطبيقها، هو ما فتح المجال أمام أعوان الرقابة الجبائية للإجابة عن هذه الأسئلة.

إن هذا الغموض الذي يميز التشريعات الضريبية أدت إلى الحد من فعالية جهاز الرقابة الجبائية الذي يكمن في:

- عدم وجود نصوص قانونية تضمن حقوق أعوان الرقابة الجبائية في تنفيذ مهامهم؛
- التعديلات المتكررة في القوانين التي تثير الكثير من الجدل وعدم مواكبة التشريعات الضريبية للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الخاصة؛
- الثغرات التي تكشف التشريع الجبائي أدت إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي.

2-العوائق المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تنقسم إلى:³

2-1-نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية:

رغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات والمتمثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغاربي للجبائية والجمارك إلا أنها لازالت تعاني من نقص الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة

¹ سمية تومي، بن اعمار منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل التوجيهات الإستراتيجية لعصرنة الإدارة الجبائية-دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، الجزائر، جوان 2018، ص46.

² سليمان سولف، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها والحلول المقترحة لتفعيلها، الملتقى الوطني للرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، يومي 28/29 أكتوبر، 2015، ص 2.

³ المرجع السابق، ص 3.

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والخطر الجبائي

الجبائية، كما أن الإدارة الجبائية تعاني من نقص المراقبين، وخاصة أن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الجبائية.

2-2-نقص الإمكانيات والوسائل المادية:

رغم التطور الحاصل إلا أن الإدارة الجبائية في الجزائر لازالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية، كما أن ضعف الإمكانيات المادية المرتبطة بتجهيز المقرات المختلفة تعرقل أعوان الإدارة الجبائية في عملية تبادل المعلومات والمعطيات بين هيكل الإدارة الجبائية والهيئات الأخرى.

2-3-ضعف الحماية المقررة للمراقبين:

يكفل المشرع الجبائي للمراقبين الحماية أثناء تأدية مهامهم، إلا أنها غير كافية نظرا لما يتعرضون له من تهديدات واعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، ولهذا فهم في حاجة إلى تعزيزات أمنية خاصة أثناء التحقيقات التي يباشرونها خاصة في المناطق النائية، كما أن هذه الفئة تعاني من ضعف التحفيزات المالية والخدمية، مما يؤثر على مردود الرقابة الجبائية سلبا.

ثانياً: العوائق المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط العام

بالإضافة إلى العوائق المرتبطة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية هناك عوائق أخرى متعلقة بالمكلفين بالضريبة وبعض هيئات المحيط العام.

1-عوائق متعلقة بالمكلف بالضريبة وبعض الهيئات:

1-1-نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة:

إن نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة يؤدي إلى ضعف الإدراك لدى المواطنين لمسؤولياتهم المالية اتجاه الدولة والمجتمع ككل، وتقف عدة عوامل وراء انخفاض درجة الوعي بأهمية الضريبة كمصدر أساسي لتمويل النفقات العامة وفي دفع عجلة التنمية الاقتصادية ومن بين هاته العوامل: العامل التاريخي الذي يتبلور في الإرث التاريخي الذي التصق بالأنظمة الضريبية في المجتمعات التي عانت من الاحتلال، كذلك العامل الأخلاقي حيث أن الالتزام بالقواعد الأخلاقية النبيلة تحسن من الالتزام الضريبي للمكلف، العامل الإداري فعندما تكون الإدارة الضريبية تتصف بالنزاهة والشفافية تكون هناك قابلية للمكلف في تحمل العبء الضريبي

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والخطر الجبائي

وأخيرا العامل السياسي الذي كلما كان نظام الحكم يقوم على أسس سليمة تراعي أغلب أفراد المجتمع كلما ساهم ذلك في نشوء الوعي الضريبي وتطوره لدى المكلف بالضريبة¹.

1-2-عدم التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات:

تتطلب عملية الرقابة الجبائية التنسيق والاتصال بين مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة والتي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة وهذا للحصول على المعلومات اللازمة. إلا أن هذه المؤسسات تتعاون مع الإدارة الجبائية فيما يخص تقديم المعلومات للكشف عن المداخل غير المصرح بها².

2-عوائق متعلقة بالمحيط العام:

2-1-الاقتصاد الموازي:

يعمل على حرمان الخزينة العمومية من أموال التحصيل الضريبي وما يتبعه من شعور المكلف بالضريبة بعدم عدالة الرقابة الجبائية، مما يدفعهم إلى الابتعاد عن الطرق القانونية واستعمال الممارسات غير شرعية للحفاظ على مكتسباتهم³.

2-2-الفساد الإداري:

يتعلق بمظاهر الفساد والانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية وتلك المخالفات التي تصدر من طرف أعوان الإدارة الجبائية أثناء تأدية مهامهم في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية⁴.

¹ عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، مذكرة ماجستير كلية علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2016، ص ص 58-60.

² سلمان سولف، مرجع سبق ذكره، ص 47.

³ سمية تومي، منصور بن اعمارة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

⁴ هاشم الشمري، ايثار القتلي، الفساد الإداري والمالي، ط1، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 23.

المبحث الثاني: ماهية الخطر الجبائي

إن التغيرات التي يشهدها محيط المؤسسة تجبرها على التكيف معها لغرض التقليل من حدة المخاطر التي تتمثل في عدم تقييد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي.

المطلب الأول: تعريف الخطر الجبائي وأسبابه

أولاً: تعريف الخطر الجبائي

هناك عدة تعاريف للخطر الجبائي وقبل التطرق إليها نقوم بتعريف الخطر بصفة عامة:

يعرف الخطر بصفة عامة بأنه عبارة عن التغير في الأحداث المستقبلية بمعنى عدم التأكد منها واختلاف الواقع عن المتوقع¹؛

كما يعرف بأنه حادث احتمالي غير مؤكد الوقوع ينطوي على نتائج غير مرغوب بها أو غير محمودة²؛

أما التعريفات المحددة للخطر الجبائي نذكر منها:

يقصد بالخطر الجبائي تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية. وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة³؛

المخاطر الجبائية تعرف بمعنيين: المعنى الكلاسيكي يتوافق مع عدم الامتثال طوعياً مع قواعد الضريبة أما المعنى الثاني فهو غير فعال يتعلق بالنقص والإهمال في القواعد الضريبية⁴؛

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة اتجاه الالتزامات نحو الإدارة الجبائية فهو يتولد من عدم تقييد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش والتهرب الجبائي الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة، علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات المالية⁵؛

¹ إياد منصور حسين، إعادة التأمين وتقييم المخاطر، ط1، اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2020، ص41.

² يوسف حجيم الطائي وآخرون، إدارة التأمين والمخاطر، ط1، اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص17.

³ محمد بوخاري، أثر التسيير الجبائي على الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم مالية، جامعة يحيى فارس، المدينة، 2016/2017، ص18.

⁴ Redha Khelassi, *précis d'audit fiscal de l'entreprise*, bertiedition, Alger, 2013, p 143.

⁵ يوسف مامش، ناصر داداي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، ط1، دار المحمدية، الجزائر، ص37.

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والخطر الجبائي

إذن فالخطر الجبائي يتمثل في عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية وهو نتيجة لتعقيد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية اتجاه هذا التشريع.

ثانياً: أسباب الخطر الجبائي

تتمثل أسباب الخطر الجبائي في:¹

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة؛
- نتيجة المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة؛
- شدة المنافسة وسوء التحكم في المواد نتيجة سوء التسيير وعدم كفاءة المسيرين يؤدي بهم غالباً إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام اتجاه الإدارة الجبائية؛
- اعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروف مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها إلى المراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها، وهذا ما يؤدي بها إلى المخاطر.

المطلب الثاني: أنواع الخطر الجبائي

تكمن المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر حسب طبيعة النظام الجبائي السائد في البلد وكذا حسب ما جاء به من قوانين وتشريعات ضريبية ويمكن القول عن النظام الجبائي أنه: مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبياً متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية محل تحقيق أهداف السياسة الضريبية².

أولاً: مخاطر ناتجة عن التصريحات الجبائية

باعتبار النظام الجبائي الجزائري نظام "تصريحي" أوجب للمؤسسات التزامات جبائية بوجوب التصريح بالنتائج، التصريح في حالة إلغاء أو التنازل عن المؤسسة، قد تضع المؤسسة موضع خطر ضريبي يتمثل في

¹ كويدي محمد أمين، مداحي عثمان، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد2، الجزائر ديسمبر 2020، ص 784.

² المرجع السابق، ص780.

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والخطر الجبائي

تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية، وعدم إيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة وأهم وضعيات هذا الخطر نذكر:¹

- الامتناع أو التأخر في إيداع التصريحات: حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق عقوبات مالية؛
- الغش في التصريح: حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات؛
- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية: إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على المزايا المالية، لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول الى مصدر للخطر الضريبي، فبمجرد قيامها بتطبيق الاختيار الجبائي تكون ملزمة باحترام بعض الشروط وذلك عند عدم توفر شروط الاستفادة من هذه الخيارات أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب على ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من هذه الامتيازات وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبة جبائية والتي تعتبر تكاليف إضافية.

وسنوضح في هذين الجدولين أهم الجزاءات التي يقرها التشريع الجبائي الجزائري، جراء الإحلال بالالتزامات الجبائية.

¹ صالح حميدان، سارة ميسي، الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 4، العدد 2، جامعة الوادي، الجزائر 2019، ص 73.

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والخطر الجبائي

الجدول رقم 01: عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات

طبيعة التصاريح	غياب التصاريح	التأخر في إيداع التصاريح
التصريح بالوجود	30.000 دج	30.000 دج
التصاريح الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات	إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر، وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25% من الحقوق المستحقة كعقوبة.	<ul style="list-style-type: none"> - مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة 10% على الحقوق المستحقة؛ - مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة 20%؛ - مدة التأخير تتجاوز الشهر تطبق عقوبة 25%؛ - تسديد متأخر للضريبة نطبق 10% كعقوبة مع إضافة 3% عن كل شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون تجاوز 25%.
التصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والمستفيدين من إعفاء جبائي أو المحققين للخسارة		<ul style="list-style-type: none"> - 2.500 دج مدة التأخير شهراً واحداً؛ - 5.000 دج مدة التأخير تتجاوز الشهر ونقل عن الشهرين؛ - 10.000 دج مدة التأخير تتجاوز الشهرين.
التصريح المفصل الخاص بالزيائن (G03)		<ul style="list-style-type: none"> - فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ - تطبيق غرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج كل مرة تثبت فيها أخطاء، أو إغفالات أو عدم صحة المعلومة المطلوبة وتطبيق الزيادات بسبب نقص التصريح وفقاً للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ - غرامة جبائية من 500 دج إلى 50.000 دج كل من قام بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة أوردها في الجدول المفصل الخاص بالزيائن، بمناورات التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة؛ - استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل للمشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزيائن.
التصريحات الشهرية أو الفصلية نموذج (G50)		<ul style="list-style-type: none"> - 10% عن الإيداع المتأخر؛ - 25% عن الإيداع المتأخر، بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة لتسوية وضعيته من أجل شهر واحد؛ - بالنسبة لضريبة الدخل عن المرتبات والأجور يتم تحديد الأساس تلقائياً من طرف الإدارة، وتحسب الحقوق في حدود 20% عن الأساس المحدد تلقائياً وفي حالة عدم الدفع تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 134.

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الرسم على رقم الأعمال.

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والخطر الجبائي

الجدول رقم 02: عقوبات النقص والغش في التصريحات

عقوبات الغش والتدليس	عقوبات النقص في التصريح	
<ul style="list-style-type: none"> - عند القيام بالأعمال التدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة؛ - توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاءها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة؛ - لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد نسبة 100%؛ - تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر. 	نسبة الزيادة	الحقوق المغفلة
	10%	- لا تتجاوز 50.000 دج؛
	15%	- تزيد عن 50.000 دج وتقل أو تساوي 200.000 دج؛
	25%	- تتجاوز 200.000 دج.

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا على المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022.

ثانياً: مخاطر مترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار دعم الاستثمار

لقد منح المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية عدة امتيازات جبائية من بينها:¹

الإعفاءات في إطار دعم الاستثمار، وقد ألزمت الإدارة الجبائية بتسيير عملية الإعفاء مع المراقبة الدورية لهذا الاستثمار إلى جانب احترام المؤسسة جميع التزاماتها المحددة في قرار منح الامتيازات، وهناك من صنف كذلك مخاطر مترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر حيث تم تقديم امتيازات (وهناك من صنف كذلك مخاطر مترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر)، حيث تم تقديم امتيازات ضريبية لفائدة الشباب المستثمر عن طريق الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، والصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، متمثلة هذه الامتيازات في إعفاءات عند مرحلة الإنجاز، وفي مرحلة الاستغلال وهذا حسب ما جاءت به نصوص قانون الضرائب وقانون المالية تقابل هذه الامتيازات التزامات يجب على المستفيدين القيام بها، كإيداع التصاريح الجبائية في أجلها، القيام بالاستثمار في إطار قانوني، السماح للإدارة الجبائية بالقيام بمهامها ومراقبة العتاد و غيرها من الالتزامات، وعند مخالفتها يترتب عنها فقدان هذه الامتيازات الضريبية، وتعرض لمخاطر ضريبية تعرقل سير نشاط هذه الاستثمارات.

¹ كويدي محمد أمين، مداحي عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 786- 787.

المطلب الثالث: مظاهر الخطر الجبائي

تتجلى مظاهر الخطر الجبائي الناجمة عن سوء التحكم في الجانب الجبائي نتيجة سوء أو قصور في التشريع الجبائي من خلال:

أولاً: المخاطر الأولية

وهي مخاطر ناجمة عن الأخطاء المادية والتي تقلصت بفضل استعمال الإعلام الآلي أو المخاطر الناجمة عن خيارات جبائية غير ملائمة أو مخاطر ناجمة عن سوء التفسير للقوانين الجبائية حيث تنقسم:¹

1- الخطأ في القرار التسييري:

إن القرار التسييري هو القرار الذي يتخذه المسير قصد اختيار بديل جبائي من البدائل المتاحة بشريا ويمكن أن يكون القرار التسييري قانوني أو غير قانوني.

1-1- القرار التسييري القانوني:

هو قرار من مجموعة الخيارات الجبائية المتاحة مثل: اعتماد طريقة معينة للإهلاك حرية اختيار طرق تقييم المخزون وإعادة تقييم بعض عناصر الميزانية.

1-2- القرار التسييري غير القانوني:

وهو القرار الذي يتنافى مع نصوص التشريع الجبائي.

2- الأخطاء المحاسبية:

تتمثل في:

2-1- المخاطر الناتجة عن نتيجة الأخطاء المرتكبة في الميزانية:

تتمثل أهمها في:

الأخطاء التي تحدث في احتساب بعض أصول الميزانية، كذلك الأخطاء التي تحدث في الاهتلاكات والأخطاء المتعلقة بتقييم المخزون

¹ محمد بوخاري، أثر التسيير الجبائي على الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص ص 23-25.

2-2-المخاطر التي تحدث نتيجة الأخطاء المرتكبة على مستوى حسابات النتائج:

تتركز خاصة في أعباء الاستغلال وبدرجة أقل الأعباء المالية، كذلك عملية الإضافة والحسم في تحديد النتيجة الجبائية.

2-3-المخاطر التي تحدث نتيجة العناصر الأخرى:

إضافة إلى الأخطاء التي تظهر في الميزانية وحسابات التسيير توجد بعض الأخطاء المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة والمؤسسات الحديثة.

ثانياً: المخاطر التسييرية:

عدد قليل من المؤسسات تقوم بتوثيق وإضفاء الطابع الرسمي على عملية إدارة المخاطر الجبائية، فعملية تسيير الخطر الجبائي هي عملية يختص بها أشخاص ذوي الخبرة إذا غادروا المؤسسة مع غياب سياسة إيصال كيفية تسيير الخطر الجبائي لمن يخالفهم، كذلك فقدان القدرة على اغتنام الفرص خلال فترة التريص يجعل المؤسسة في وضعية صعبة¹.

المطلب الرابع: مصادر الخطر الجبائي

تنقسم مصادر الخطر الجبائي إلى قسمين، مصادر خارجية وداخلية:

أولاً: مصادر خارجية

1-تعقيد النصوص الجبائية:

التعقيد في النصوص الضريبية يجعل تطبيقه أكثر صعوبة لكل من الإدارة والمكلفين بالضريبة. من هذه الفكرة النظام الجبائي هو نظام سيء يوفر طرقاً لهروب المكلف بالضريبة.

يمكن تفسير مدى تعقيد النصوص الضريبية من خلال المعيارين التاليين:

- الإنتاجية القانونية وبالتالي يقدم قانون الضرائب كقانون ضخم، معقد وغامض، ونتيجة لذلك يجد المكلف بالضريبة نفسه في وضع ضعيف، حيث لم يعد قادراً على معرفة نظامه الضريبي على وجه اليقين.

¹ مالك رحمانى، عيسى بولوخ، دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 11، العدد 1، 2021، ص

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والخطر الجبائي

- من الواضح أيضا أن هذه الممارسات تنقص من شرعية النصوص الجبائية وانعدام الأمن القانوني للمكلف بالضريبة عدم استقرار وغموض النصوص الضريبية¹.

2-التناقض بين المحاسبة والضرائب:

إن وظيفة تفسير النصوص الضريبية تعد واحدة من أصعب الوظائف التي تضمنها إدارة الضرائب من خلال نظامها المعتمد ومع ذلك النظام الجبائي قد يتجاوز دوره التفسيري البسيط لتشريع في المسائل الضريبية وبالتالي تصبح مصدرا مستقلا لقانون الضرائب يتجاوز التفسير الإداري أحيانا النص الجبائي المفسر من خلال تشويه محتواه وفرض رؤيته التي تختلف عن النظرة الخاصة بالمشروع، وهذه الممارسة تتعارض مع شرعية النص الجبائي إلا أنها تخضع لقيود معينة. ففي الواقع القاضي المؤهل جبائيا يقوم بمراقبة توافق التفسير الإداري مع الجبائي واقتراح تفسير صارم وحيادي².

3-عدم كفاءة بعض مراقبي الضرائب:

إن عدم انتهاج الإدارة الجبائية سياسة منتظمة ومنهجية، ناتج عن نقص في الجانب البشري كما أن الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة دورها الفعال وبالتالي ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي، فتعقد الملفات المعالجة وتشعبها يورد الإدارة رداءة في التسيير³.

4-طبيعة تنظيم بعض القطاعات:

إن تنظيم وهيكل بعض القطاعات التي يطغى عليها القطاع غير رسمي جعل المهمة صعبة للمتعاملين الذين يريدون أن تكون سياستهم الجبائية شفافة. لا تشكل المخاطر ذات المصادر الخارجية عقبات بل يجب تتبعها وإدارتها في العديد من المواقف والحالات على سبيل المثال نوضح:

- حالة إنشاء شركة في محيط أو بيئة غير قانونية: دراسة مسبقة لتنظيم بعض القطاعات؛
- حالة تأسيس شركة أجنبية: تحليل المحيط الخارجي بما في ذلك تعقيد المعيار الجبائي⁴.

¹Rédha Khelassi, op. cit, p145.

²IBID, p 145.

³اسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 1، أبريل 2014، ص 214.

⁴Rédha Khelassi, op. cit p 146.

ثانياً: خطر مصدره داخلي

يمكن تصنيفه إلى صنفين:¹

1-مخاطر مرتبطة بالإجراءات:

للوفاية من الخطر الجبائي يجب الاعتماد على مجموعة من الأساليب والإجراءات الجبائية، فالإجراءات التي لا تتماشى والتي لا يتم اعتمادها للاحتياجات الجبائية للمؤسسة تساعد على تطوير الخطر، لذلك من الضروري توفير إجراءات جبائية (إجراءات إعداد التصريحات الجبائية، إجراءات خاصة بالاقطاعات وغيرها). تهدف الإجراءات الجبائية إلى تقليل احتمالية وقوع الخطر المتعلق بالجبائية، ويؤدي عدم وجود هذه الإجراءات إلى ارتفاع وبقاء الخطر.

2- مخاطر مرتبطة بالأشخاص :

إن جهل وعدم كفاءة الأشخاص بالقوانين وعدم التعاون فيما بينهم تولد مخاطر جبائية وعليه يجب أن يتمتع المستخدمين بالروح الجماعية التي تعزز الامتثال الطوعي للقوانين الجبائية، وعليهم أن يعلموا أن تسيير الخطر الجبائي وإدارته من القيم الإنسانية للمؤسسة.

¹IBID, P 147, 148.

خلاصة:

إن الرقابة الجبائية وسيلة رديعة للحفاظ على أموال الخزينة ومحاوية من يتحايل عليها، وهدف الدولة من خلالها إلى توعية المكلفين بأهمية الضريبة وانعكاساتها الإيجابية على أداء المؤسسة إذ تسمح لها بالحد من المخاطر الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها.

فمن خلال هذا الفصل خلصنا إلى أن الرقابة الجبائية هي وسيلة تعتمد الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة واكتشاف العمليات الخاطئة ومحاولة تصحيحها، تقوم على إقامة نظام ضريبي محكم وترقية وتطوير الإدارة الجبائية.

كما تسعى لتحقيق أهداف مالية، اقتصادية، قانونية، إدارية واجتماعية في ظل الصعوبات التي تواجهها سواء تلك المرتبطة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية أو المرتبطة بالمكلف بالضريبة والمحيط العام.

أما الخطر الجبائي فيتمثل في العقوبات والغرامات التي يمكن أن تتحملها المؤسسة -بعد خضوعها للرقابة الجبائية -نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية. ويرجع ذلك إلى عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو نقص الفعالية الجبائية لمسيرى المؤسسة، أو بغرض الغش والتهرب الجبائي.

تقسم المخاطر الجبائية إلى مخاطر ناتجة عن التصريحات الجبائية ومخاطر مترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار دعم الاستثمار، وتتجلى في مخاطر ناجمة عن سوء التفسير للقوانين الجبائية أو سوء التسيير الجبائي، تنقسم مصادر الخطر الجبائي إلى قسمين، مصادر خارجية كتعقيد النصوص الجبائية والتناقض بين المحاسبة والضرائب ومصادر داخلية كغياب الإجراءات الجبائية المعتمدة لدى المؤسسة وضعف كفاءة المسيرين.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

المبحث الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في

التشريع الجزائري.

المبحث الثاني: تسيير الخطر الجبائي.

تمهيد:

وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا أوجب من خلاله كل المراقبين اتباع إجراءات معينة تسهل عملية الرقابة الجبائية كما فرض على المكلفين بالضريبة بعض الإلتزامات وفي المقابل نص على ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة الجبائية. وفي نفس الوقت وضع أيضا إطارا تنظيميا يتمثل في مجموعة من الأجهزة والهيكل التنظيمية الإدارية من أجل أن تمارس عملية الرقابة بطريقة منظمة للوصول إلى أهدافها المسطرة.

من هذا المنبر هدف التشريع الجبائي للوصول إلى ربط علاقة جيدة بين الإدارة الجبائية والمؤسسة الاقتصادية، من خلال استعمال المؤسسة للوسائل التي نص عليها التشريع الجبائي الجزائري للتسيير الجيد لجبايتها من أجل تقليص الأعباء الضريبية.

- **المبحث الأول: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي؛**
- **المبحث الثاني: تسيير الخطر الجبائي.**

المبحث الأول: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحية فرض الضرائب وتحصيلها والقيام بالتصحيحات اللازمة وهذا عن طريق وسائل تنظيمية وإجراءات قانونية تسند لها مهمة الرقابة، كما أنه منح جملة من الحقوق لحماية المكلفين من كل أشكال التعسف الإداري.

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

منح المشرع الجزائري عدة حقوق وصلاحيات للإدارة الجبائية أثناء ممارسة مهامها الرقابية، كما أنه منح للمكلف أيضا جملة من الحقوق لحمايته من كل أشكال التعسف من قبل أعوان الإدارة الجبائية.

أولاً: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بمجموعة من الحقوق القانونية تعمل على حماية أعوانها عندما يقومون بممارسة واجبهم المهني، وتتمثل هذه الحقوق في:

1- حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية من صحة المعلومات المقدمة ضمن تصريحات المكلفين بالضريبة، وحسب ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية في حق الرقابة نجد:¹

- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة؛
- يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها؛
- تدقق المصلحة المسيطرة في التصريحات الجبائية. يجوز لها ان تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبه.

2- حق الاطلاع:

لقد منح المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع على مختلف الوثائق والمعلومات الخاصة بالمكلفين وذلك حسب المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء ضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات"².

¹ المادة 18-19، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص9.

² المادة 45، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص26.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

ومن بين الجهات المعنية بالاطلاع نجد:

2-1- الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات:

نصت المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية بأن: "لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها".

ومن أجل ممارسة الحق المنصوص عليه في هذه المادة، يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له¹.

2-2- المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين:

بمقتضى المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية فإن: "يجب على المؤسسات أو الشركات القائمين بأعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعار خاص للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسييرها مؤسساتهم بالجزائر".

كما يمس هذا الإلزام خصوصا، البنوك وشركات البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات².

3- حق المعاينة:

من بين الحقوق الجبائية التي منحت لأعوان الإدارة الجبائية حق المعاينة أو حق الزيارة لمقرات المكلفين بغية التأكد من صدق المعلومات المصرح بها، حيث نصت المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية بأن: "لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوض هذا الأخير". كما نصت المادة 34 من نفس القانون على: "يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات

¹ المادة 46، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص 18.

² المادة 51، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص 28.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة¹.

4- حق استدراك الأخطاء:

نصت المادة 1-327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ب: "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول"².

يتم القيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية³.
يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي:⁴

- تأسيس الضرائب والرسوم، وتحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

ثانياً: واجبات المكلفين بالضريبة

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية لواجبات عديدة، يجب أن يكون ملم بها، حيث يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الواجبات تتمثل في:

1- الواجبات الجبائية:

وتتمثل في مختلف التصريحات الجبائية التي يقوم بها المكلف بالضريبة من بينها:

1-1- التصريح بالوجود:

وهو أول تصريح يقوم به المكلف بالضريبة مباشرة بعد حصوله على السجل التجاري، حيث نصت المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: "يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوماً الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة".

¹ المادة 34-35، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص18.

² المادة 1-327، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص97.

³ المادة 1_106، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص46.

⁴ المادة 39، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص24.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

حيث يجب أن يحتوي هذا التصريح على نسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد معدة قانونا أو مستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلف بالضريبة ذو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني خاصة، الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر¹.

1-2- التصريح السنوي:

يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها المرفقة، مع التصريح بالمدخيل والأرباح السنوية المحققة، من خلال ملء نماذج واستمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية، ويقدم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة لم تعفيه من هذا الالتزام كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء الخاضع للضريبة وهذا قبل الفاتح من شهر أفريل للسنة الموالية من الدورة المقفلة المعنية بالتصريح².

1-3- التصريح الشهري:

هو عبارة عن وثيقة، تأخذ مكان إشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر، والخاضعين لهذا التصريح هم:

- التصريحات من الصنف (G50 باللون الأزرق): تلزم بها المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي على الضرائب؛
- التصريحات من الصنف (G50 باللون البني): تلزم بها المؤسسات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA)³.

يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما، والخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر⁴.

¹ المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022، ص 57.

² لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009-2010، ص 60.

³ سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص 61.

⁴ بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 100.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

يتم إيداع هذا التصريح في 20 يوم التي تلي الشهر الذي تمت فيه العملية أو الشهر الذي تم خلاله تحقيق رقم أعمال معين أو تم قبض الإيرادات، لدى قبضة الضرائب التابع لها ملف المكلف ويجب أن يحتوي التصريح على المعلومات التالية:

- رقم التعريف الجبائي ورقم المادة الخاص بالمكلف الخاضع للضريبة؛
- طبيعة النشاط؛
- الاسم ولقب المكلف أو التسمية بالنسبة للشركات وكذا العنوان التجاري؛
- تعيين الشهر الذي تحقق فيه رقم الأعمال؛
- تعيين مفتشية الضرائب التابع لها وكذا قبضة الضرائب¹.

1-4- التنازل أو التوقف عن النشاط:

حسب المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن: "في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الريح الحقيقي، تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي مازالت لم تفرض عليها الضريبة".

ويجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل 10 أيام، كما هو محدد، وأن يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا، وكذا عند الإقضاء؛ اسم التنازل له ولقبه وعنوانه².

1-5- وضع رقم التعريف الإحصائي:

يهدف إلى تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية، ويؤدي عدم الالتزام بوضع هذا الرقم أو التصريح بمعلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من الحقوق التالية:³

- تسليم شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة؛
- تسليم مستخرجات من جدول الضرائب؛
- منح تأجيلات قانونية عند دفع الحقوق والرسوم.

¹ عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 45.

² المادة 195، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022، ص 161.

³ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 101.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

2- الواجبات المحاسبية:

على المكلف أن يحترم ويتقيد بالمبادئ المحاسبية، كما أوجب المشرع الجزائري على كل من يزاول نشاطا تجاريا إمساك الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري والمتمثلة في:

2-1- دفتر اليومية:

يعتبر دفتر اليومية سجلا شاملا لجميع عمليات المشروع، وطبقا لتسلسل حدوثها الزمني وتسجل عمليات المشروع في هذا الدفتر من واقع المستندات الأصلية لهذه العمليات¹.

"كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوميا بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا"².

2-2- دفتر الجرد:

على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري عملية الجرد لعناصر الأصول مرة على الأقل خلال السنة.

"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 وحساب النتائج في دفتر الجرد"³.

2-3- حفظ الدفاتر وسندات المراسلة:

"يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها لمدة عشر سنوات. كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة وتنسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة"⁴.

2-4- إعداد الكشوف المالية:

إعداد الكشوف المالية على الأقل مرة واحدة في السنة بالعملة الوطنية تسمح بتوفير معلومات تمكن من إجراء مقارنات مع السنة السابقة، وتتمثل هذه الكشوفات المالية في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وأخيرا الملحق الذي يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة كما يوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج⁵.

¹ عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية الجزء الثاني، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2002، ص11.

² المادة 9، القانون التجاري، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص4.

³ المادة 10، القانون التجاري، 2022، ص4.

⁴ المادة 12، القانون التجاري، 2022، ص5.

⁵ عيسى سماعين، جبائية ومحاسبة المؤسسة -تقنيات جبائية ومحاسبية-، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، فيفري 2021، ص38.

2-5- تعيين محافظ حسابات:

لقد فرض المشرع على معظم المؤسسات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة مكلفة أساسا بالتصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة وذلك لمدة ثلاث سنوات مع إمكانية تجديد مدة التوكيل مرة واحدة¹.

ثالثا: حقوق المكلفين بالضريبة

منح المشرع الجزائري الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو متعلق بإجراءات التحقيق والآخر متعلق بإجراءات التقويم.

1- الضمانات المتعلقة بالتحقيق:

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق بحيث يجب على أعوان الإدارة الجبائية احترامها ومن أهم هذه الضمانات ما يلي:

1-1- الإعلام المسبق:

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة أيام، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

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 الاطلاع عليها².

يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية في هذه الحالة، يسلم "الإشعار بالتحقيق" مع بداية عمليات المراقبة لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه سابقا³.

1-2- الاستعانة بمستشار:

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه.

للمستشار أن يعين موكله والإنابة عنه أثناء عملية التحقيق لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة، لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها⁴.

¹ المرجع السابق، ص 38.

² المادة 20-4، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص 11.

³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، 2022، ص 9.

⁴ المرجع السابق، ص 9.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

1-3- تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاث أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000000 دج و 10000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محققة فيها¹؛
- سنة واحدة، في حالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية اعتبارا من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق².

1-4- عدم إمكانية تجديد التحقيق:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة والخاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، أو الفواتير أو المذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة³.

2- ضمانات متعلقة بإعادة التقويم:

2-1- الإشعار بالتقويم:

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين أيضا إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة تقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها⁴.

2-2- حق الرد:

للمكلف بالضريبة أجل أربعين يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله. ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول

ضمني.

¹ المادة 20-5، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص 11.

² المادة 21-4، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص 15.

³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، 2022، ص 13.

⁴ المادة 21-5، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص 15.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

قبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك. كما يمكنه بعد الرد، الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية¹.

2-3- حق الطعن:

يعد حق الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة بهدف استدراك الأخطاء المرتكبة وذلك عن طريق تقديم شكوى لدى الجهات المعنية بالمنازعات حسب التدرج:

2-3-1- الطعن أمام إدارة الضرائب:

يجب عليكم أولاً، إيداع شكاوكم لدى الإدارة الجبائية إذا أردتم الاعتراض على الضرائب الخاضعين لها يتم تحديد أجال قبول الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة إدراج الجداول في التحصيل².

2-3-2- الطعن أمام اللجان الإدارية:

يمكن حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكاواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة³.

2-3-3- الطعن أمام الجهات القضائية:

يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ومركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوي موضوع النزاع والتي لا ترضى بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص أمام المحكمة الإدارية.

يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر، ابتداء من استلام الإشعار⁴.

كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وفق نفس الآجال المحددة عند اللجوء إلى المحكمة الإدارية، ويجب تقديم الطعن لدى كتابة الضبط لمجلس الدولة على شكل عريضة موقعة من طرف محامي معتمد⁵.

¹ المادة 20-6، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص12.

² منشورات المديرية العامة للضرائب.

³ المادة 80-1، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص36.

⁴ المادة 82-1، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص39.

⁵ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل 2022/03/28 على الساعة 9:44

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر

إثر الإصلاحات الجبائية التي عرفها النظام الجبائي الجزائري عرفت الهياكل والوسائل التنظيمية للرقابة الجبائية تطورا كبيرا فبواسطتها يتم تنفيذ برامج التحقيق، حيث تتشكل الإدارة الجبائية من عدة أجهزة مهيكلة تقوم بعملية الرقابة الجبائية على المستوى المركزي وعلى مستوى المصالح غير المركزية.

أولا: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المركزي

1- مديرية الأبحاث والمراجعات:

أنشئت مديرية البحث والمراجعة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98، الصادر في 13 جويلية 1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية¹.

فهي مكلفة بإنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني، مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين ومتابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية وهي تضم أربع مديريات فرعية وهي:²

1-1- المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات: وتكلف بما يلي:

- تحديد إجراءات جمع واستغلال وحفظ ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية؛
- السهر على التطبيق الدائم لحق الاطلاع والتحقيق والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية؛
- البرمجة والقيام، في كل منطقة من التراب الوطني، بأي تحر وتحقيق وبحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة.

1-2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

تعمل على:

- متابعة وتنسيق وتنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي؛

¹ منور اوسرير، محمد حمو، جبابة المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص ص 206-207.

² الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

- السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة؛
- تحديد شروط تطبيق الرقابة على الوثائق وضمان متابعتها.

1-3- المديرية الفرعية للبرمجة:

تكلف بـ:

- تصور الوسائل التي تسمح بضمان انتقاء أحسن الملفات الموضوعة للرقابة في مجال التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ومراقبة المعاملات العقارية ومراقبة الوثائق؛
- اعداد برامج التدقيقات المحاسبية ومراقبة المداخل ومتابعة تنفيذها.

1-4- المديرية الفرعية لمحاربة الغش:

تكلف بـ:

- تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي؛
- تناسق وضبط مقاييس التقنيات والإجراءات المستعملة عند تطبيق حق الرقابة؛
- تسيير بطاقيات مقترفي أعمال الغش؛
- مبادرة الأعمال الرامية إلى الحد من ظاهرة الغش الجبائي والتنسيق مع الإدارات والمؤسسات العمومية الأخرى المؤهلة.

2- مديرية كبريات المؤسسات:

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 2002/303 المؤرخ في 2002.09.28 والمعدل والمتمم في 2005.12.26 وفق المرسوم التنفيذي رقم 2005/494، حيث فتحت للجمهور في 2006.01.02¹.

ومن صلاحياتها²:

- مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصاتها؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها؛
- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة؛
- مراقبة حسابات التسيير مراقبة مسبقة؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- نشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات؛

¹ عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي، ط2، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2010-2011، ص37.

² www.mfdgi.gov.dz

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال استراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.

ثانيا: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى غير المركزي

المصالح غير المركزية تسمى أيضا بالمصالح الخارجية، ولها صلاحيات مستقلة نسبيًا عن الإدارة المركزية وتتمثل في:

1- المديرية الجهوية للضرائب:

يصل عدد المديريات الجهوية للضرائب إلى تسعة وتغطي مجمل القطر الوطني، وتنظيمها محدد بالمرسوم رقم 60.91 بتاريخ 23 فيفري 1991 (المعدل والمتمم)، وهي امتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي ودورها الأساسي يتمثل في تنشيط ومتابعة نشاطات مديريات الضرائب الولائية التي تتبع إقليمها وتضم المديريات الفرعية التالية:¹

- المديرية الفرعية للتكوين؛
- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للرقابة.

وهذه الأخيرة مكلفة بفحص وتنسيق وجلب التصحيحات اللازمة للنقائص والأخطاء الملحوظة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات.

2- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

- توجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات على مستوى التراب الوطني وتكلف ب:²
- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الاحصائيات المتعلقة بها؛
 - ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
 - تطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولانيتين للضرائب أو أكثر.

¹عوادي مصطفى، الزين يونس، مرجع سبق ذكره، ص28.

² www.mfdgi.gov.dz

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

تتواجد المصالح الجهوية للبحث والمراجعات في كل من: الجزائر، وهران وقسنطينة.

وتتكون هذه المصلحة من ثلاثة أقسام: قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم، قسم المساعدة على الرقابة قسم الوسائل.

3- المديرية الولائية للضرائب:

تتركب المديرية الولائية للضرائب من 05 مديريات فرعية:¹

المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، المديرية الفرعية للوسائل.

المديريات الولائية للضرائب هي مكلفة بـ:

- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها؛
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل المكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك؛
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.

4- مفتشيات الضرائب:

إن إنشاء المفتشيات المتعددة المنصوص عليها في الأمر رقم 60/91 بتاريخ 23 فيفري 1991 والذي بدأ تنفيذه سنة 1994 حيث تنص المادة 12 "تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل".

تنقسم مفتشيات الضرائب إلى مصلحة جبائية المؤسسات والمهن الحرة، مصلحة جبائية مداخيل الأشخاص

الطبيعيين، مصلحة الجبائية العقارية ومصلحة التداخلات².

وتكلف المفتشيات بـ:

- مراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف؛

¹ المرجع السابق.

² عوادى مصطفى، زين بونس، مرجع سبق ذكره، ص33.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

- إجراء مراقبة معمقة في حال وجود خطأ أو نقص في التصريحات؛
- فحص التصريحات بناء على المعطيات الموجودة.

5- قباضات الضرائب:

تهدف هذه القباضات إلى دعم التنسيق مع مصالح الوعاء وكذا التحصيل القسري وتكلف ب:¹

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة؛
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

6- مراكز الضرائب:

مراكز الضرائب هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب تحت سلطة رئيس المركز، تجتمع فيها كل مهام التسيير والتحصيل والرقابة الجبائية والمنازعات.² مراكز الضرائب مكلفة ب:³

- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص "مديرية كبريات المؤسسة" بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة؛
- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لا سيما تلك المتعلقة بالإنجاز.

يتكون مركز الضرائب من:

المصلحة الرئيسية للتسيير، المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، المصلحة الرئيسية للمنازعات، القباضة، مصلحة الاعلام والاستقبال ومصلحة الاعلام الالي والوسائل.

7- المراكز الجوارية للضرائب:

تقوم المراكز الجوارية للضرائب ب:⁴

¹ www.mfdgi.gov.dz

² عوادي مصطفى، زين بونس، مرجع سبق ذكره، ص 41.

³ www.mfdgi.gov.dz

⁴ المرجع السابق.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

- تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي؛
- تسيير المستثمرات الفلاحية؛
- تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الاجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، ونظرا للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين والخاضعة للرقابة الجبائية تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية وهي:

- الرقابة الداخلية؛
- الرقابة الخارجية.

أولا: الرقابة الداخلية

إن الرقابة الجبائية الداخلية تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم وتتم على مستوى مفتشية الضرائب دون تنقل أو القيام ببحث خاص ويتم هذا النوع من الرقابة بشكل دوري ويمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

1- الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين كما أن لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق في محتوياتها¹.

¹ منور اوسرير، محمد حمو، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص203.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق أي أن الرقابة الأولية تعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية¹.

2- الرقابة على الوثائق:

الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي هو بحوزة الإدارة الجبائية وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف وبالتالي فالمراقب الجبائي يقوم بتحليل وتدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح ودراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة.

وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف منها: ²

- طلب المعلومات: بموجب المهام والامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق يمكنه أن يطلب من المكلف إمداده ببعض المعلومات حول نقاط وأمر احتوتها التصريحات المقدمة وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية ومثل هذا لإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه لا يلزم بأي عقوبة، وما على الإدارة سوى إعادة إرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات؛
- طلب التبريرات والتوضيحات: عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضمن طابع الإلزامية أكثر ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في

¹ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق لمحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص45.

² منور اوسرير، محمد حمو، مرجع سبق ذكره، ص204-205.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

التصريحات وبين ما تحصلت عليه الإدارة الضريبية من خلال ممارسة حقها في الاتصال كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيقة.

وطلب التوضيحات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة لا يجب أن تتعدى مدى 30 يوما لتقديم الرد عليها.

وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق لذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية، والهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمانة وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضا في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.

ثانيا: الرقابة الخارجية

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمانة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها. وهذا الشكل من التحقيق يتضمن ثلاث أنواع هما:

1- التحقيق المصوب في المحاسبة:

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أحد أشكال الرقابة الجبائية المعمقة المدرجة حديثا ونسبيا مقارنة ببقية أشكال الرقابة المعمقة الأخرى حيث تم استحداثه بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ويعرف التحقيق المصوب في المحاسبة على أنه: "إجراء رقابي موجه أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة، ويتضمن هذا الشكل الرقابي فحص الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب لكل أو جزء من فترة غير متقدمة أو المدة تقل عن سنة، ويخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق في المحاسبة ويتمتع المكلف بنفس الضمانات¹.

2- التحقيق في المحاسبة:

هو مجموع العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية، المكتتة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية للدفاتر المحاسبة التجارية الواجبة قانونا)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى

¹ لواج عبد الرحيم، درغوم محفوظ، تقييم فعالية الرقابة الجبائية المعمقة في ظل إعادة هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 7، العدد 3، ديسمبر 2021، ص 259.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

ومصادقيتها (وهي تمس كل أنواع الضرائب والرسوم). ليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتها أو التزاماتها الجبائية أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه. في هذه الحالة بإمكانه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلع المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة¹.

3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة :

ونصت عليه المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية، والذي يطبق على الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي دون سواها².

ويعرف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على أنه مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخل المصرح بها من المكلف مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه، وتتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة³.

حيث يمكن لمسير مؤسسة فردية أن يخضع إلى:⁴

- مراقبة محاسبية فيما يخص نشاطه المهني؛
- مراقبة معمقة بصفة شخص طبيعي؛

¹ منصور بن اعمار، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 23.

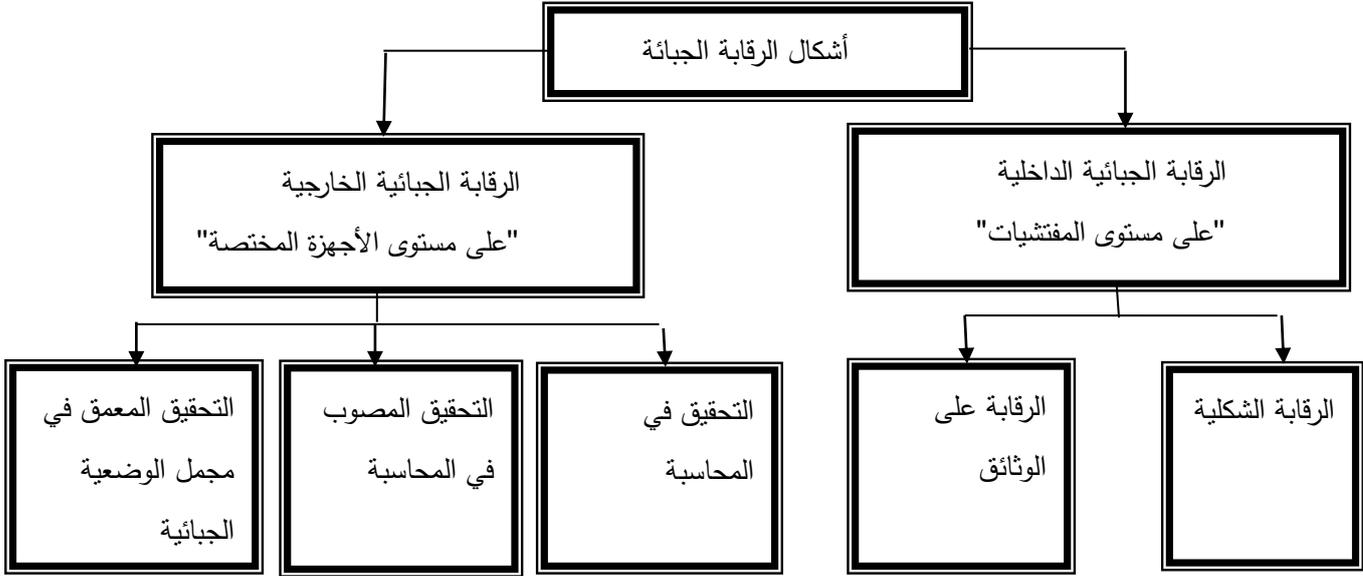
² المادة 21، قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص 14.

³ لواج عبد الرحيم، درغوم محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص 259.

⁴ عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 13.

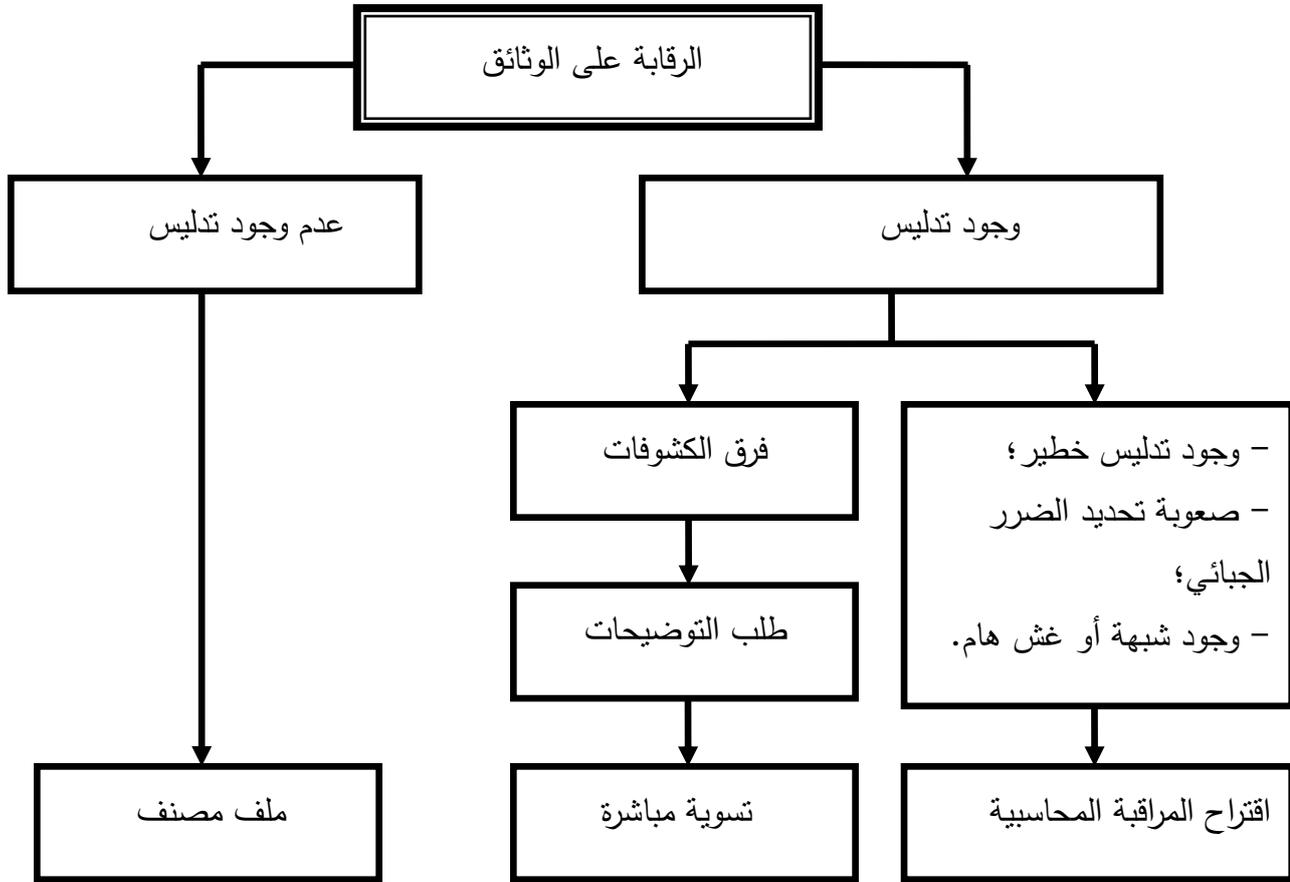
الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

الشكل رقم 01: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر: من إعداد الطالبتين

الشكل رقم 02: خطوات إجراء الرقابة على الوثائق



المصدر: عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ص14.

المبحث الثاني: التسيير الجبائي

يعد التسيير الجبائي وسيلة قانونية تعمل على تعزيز قدرة المؤسسة الاقتصادية لبلوغ أهدافها المسطرة واستغلال مواردها بطريقة سليمة، وهذا بالتحكم في مختلف تكاليفها الجبائية التي تتحملها وإيجاد سبل لتخفيضها.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي:

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

أولاً: تعريف التسيير الجبائي

تعدد تعاريف التسيير الجبائي بتعدد جهات نظر مقدميها حيث عرف على أنه:

- آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار هامش الذي يسمح به القانون الجبائي وفي حدود مبدأي عدم التعسف في استعمال الحق والتصرف غير العادي في التسيير¹؛
- ويعرف حسب Lasser (1948) و Macwillion (2004) على أنه: "إجراء قانوني يسمح بتخفيض مبلغ الضريبة المستحق"²؛
- التسيير الجبائي يسمح بتسيير أحسن للضريبة على مستوى المؤسسة باستعمال طرق واختيارات خاصة للتقليل بصفة قانونية من التكلفة الجبائية في ظل خصوصيات كل مؤسسة ودرجة الخطر الجبائي³؛

وبصفة عامة يمكن القول إن التسيير الجبائي هو مجموعة من القرارات والقواعد المتبعة من طرف المسير للمؤسسة من أجل تخفيض الأعباء الجبائية عن طريق استغلال مختلف الحوافز والامتيازات الممنوحة من طرف التشريع الجبائي بطريقة قانونية مشروعة.

من خلال ما سبق يمكن استنتاج ما يلي:

- التسيير الجبائي هو وسيلة لترشيد القرار؛
- التسيير الجبائي ممارسة قانونية مادامت المؤسسة تراعي النصوص التشريعية الجبائية؛

¹ سهام كردودي، حكيمة بوسلمة، مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، الاقتصاد الصناعي، العدد 15، ديسمبر 2018، ص 128.

² فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017، ص 194.

³ زواق الحواس، أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي 33 (2)، ص 339.

الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

- الضريبة والمعطيات الجبائية بشكل عام يمكن أن تستخدم لصالح أهداف المؤسسة.

المطلب الثاني: مبادئ وحدود التسيير الجبائي:

أولاً: مبادئ التسيير الجبائي

يعتمد التسيير الجبائي في المؤسسة على مبدئين أساسيين:

1- مبدأ الحرية في التسيير:

إن المكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى الحد الأقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها وذلك حسب مهاراته في التعامل مع الجبائية، فبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار التسييري يكتسب القوة القانونية اتجاه إدارة الضرائب التي تعمل على احترام هذا الإجراء إذا كان لا يخالف التشريع المعمول به، أما خياراته السيئة لا يمكن تصنيفها مباشرة على أنها تحايل ضريبي إلا إذا استطاعت الإدارة الجبائية إثبات سوء النية لديه.

فحرية التسيير للمؤسسة تظهر جليا في حساب النتائج الجبائية فدور إدارة الضرائب هنا التأكد من صحة هذه النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة، من دون أن يكون لها أي حق في الحكم على نوعية التسيير، وهذا هو جوهر مبدأ الحرية في التسيير¹.

2- مبدأ عدم التدخل في التسيير:

تحدد التشريعات وبشكل واضح بأنه ليس للإدارة الضريبية أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة، وعليه فإنه لا يحق لها أن تنفذ أي تسيير للمؤسسة قد تراه حذرا جدا أو مخاطر إلى حد كبير مادامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية².

¹ بوخاري محمد، أثر التسيير الجبائي على الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ص 7.

² بن سويس حمزة، عبد الوهاب سليمان، دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الحوار الفكري، ص 699.

ثانياً: حدود التسيير الجبائي:

1- الحدود القانونية:

تتمثل الحدود القانونية في الالتزام بالتشريعات الجبائية، فعدم احترام هذه الأخيرة يعد تعسفا قانونيا.

ومن أبرز أشكال التعسف في الميدان الجبائي ما يلي:¹

- التصرفات الوهمية: تتمثل في تظاهر المؤسسات بالقيام بتصرفات خالية من كل عملية حقيقية؛
- التصرفات المستترة: تتجلى في عدم التوافق بين الفعل أو العقد المقدم للإدارة الجبائية والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع؛
- استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء الممول الحقيقي.

2- الحدود المالية:

تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي الذي يرفع ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تدنيتهما.²

المطلب الثالث: أهداف التسيير الجبائي

تتمثل أبرز هذه الأهداف في:

1- الأمن الجبائي في المؤسسة:

يرتبط التسيير الجبائي بالحذر الخاص بمدى احترام مطابقة القرارات الجبائية للمؤسسة للقواعد الجبائية التي قد تؤدي إلى الرقابة الجبائية على صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وهذا عند تطبيق القواعد الجبائية على حسابات المؤسسة والتي تظهرها القوائم المالية، ومنه يجب عرض قوائم مالية موثوق بها باحترام القواعد الجبائية من أجل تحسين جودة المعلومات المالية.³

¹ زواق الحواس، مرجع سبق ذكره، ص 340.

² زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الجزائر.

³ سهام كردودي، حكيمة بوسلمة، مرجع سبق ذكره، ص 129.

2- البحث عن الفعالية الجبائية:

يمكن تحقيق هذا الهدف بصورة مباشرة، وتتحقق الفعالية الجبائية المباشرة من خلال استغلال المؤسسة لمختلف الحوافز والتفضيلات الجبائية المتاحة لها، في الوضع القانوني الذي هي فيه، مما يسمح لها بتحقيق وفرة مالية مباشرة، أما الفعالية الجبائية غير مباشرة فهي تتحقق من خلال تلك الخيارات القانونية المختلفة يمكن للمؤسسة اعتمادها، فالتشريعات الجبائية والتجارية تسمح في العديد من الأحيان بهامش من الحركة نتيجة تعدد الخيارات أو نتيجة سكوت القانون عن بعض الأمور¹.

3- خدمة استراتيجية المؤسسة:

من أجل الحصول على أحسن وضعية جبائية ملائمة يجب النظر إلى الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وذلك بإدماج المتغير الجبائي في قرار التسيير، وبالتالي الفعالية الجبائية هي مفهوم مرتبط بوضع أحسن الحلول الجبائية بالنظر للأهداف الاستراتيجية العامة للمؤسسة².

4- التحكم في الأعباء الجبائية:

فالضريبة تمثل في جانب منها جزءا من تكلفة المنتجات فضلا عن استهلاكها لجزء من ربح المؤسسة³.

¹ بن سويسي حمزة، عبد الوهاب سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 698.

² سهام كردودي، حكيمة بوسلمة، مرجع سبق ذكره، ص 130.

³ زواق الحواس، أهمية التسيير الجبائي في ترشيد وتوجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد إلى خيارات النظام الجبائي الجزائري، ص 340.

خلاصة:

وضع المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من القواعد والقوانين التنظيمية، تسير وفقها الإدارة الجبائية لتحقيق الأهداف المسطرة من خلال فرض التزامات وسن مجموعة من الإجراءات للمكلف بالضريبة مقابل منحه حقوق يتمتع بها.

كما يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة الجبائية، رقابة داخلية تتم على مستوى المفتشية العامة للضرائب وهي نوعان رقابة شكلية تقدم فكرة أولية عن الملف الجبائي، ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات الجبائية سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق، التي تعتبر بمثابة فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي بحوزة الإدارة الجبائية. أما الرقابة الخارجية تتم في عين المكان غرضها الفحص الميداني للوثائق، للتأكد من مدى سلامة وصحة التصريحات الجبائية باستعمال التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة.

يعد التسيير الجبائي الفعال آلية تساعد المؤسسة في التحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع ويعزز أمنها الجبائي، حيث يقوم على مبدئين أساسيين هما مبدأ الحرية في التسيير ومبدأ عدم التدخل في التسيير، كما أن له حدود قانونية وحدود مالية تتمثل في الالتزام بالتشريعات الجبائية، وتجاوز المسير لهذه الحدود يعرض المؤسسة للخطر الجبائي الذي يرفع ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تدنيته.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

لولاية جيجل

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل

المبحث الثاني: تحليل نواتج الرقابة الجبائية على مستوى ولاية

جيجل خلال الفترة 2017-2020

المبحث الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في تشخيص

الخطر الجبائي لولاية جيجل

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري، والذي تطرقنا فيه لمختلف الجوانب النظرية المرتبطة بالرقابة الجبائية والخطر الجبائي، قمنا بإسقاط ذلك على الواقع بدراسة تطبيقية بمركز الضرائب لولاية جيجل. حيث قمنا بدراسة ملف مكلف بالضريبة يخضع للتحقيق المحاسبي على مستوى مصلحة الرقابة الجبائية ومنه استخلاص دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

لذلك قسمنا هذا الفصل إلى:

- **المبحث الأول:** تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل؛
- **المبحث الثاني:** تحليل نواتج الرقابة الجبائية على مستوى ولاية جيجل من خلال الفترة 2017-2020؛
- **المبحث الثالث:** دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي لولاية جيجل.

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل

في إطار سعي الإدارة الجبائية للتقرب من المكلف بالضريبة، وفي إطار الإصلاح الهيكلي الذي قامت به المديرية العامة للضرائب، واستجابة إلى ضرورة تحسين عملية تسيير والمراقبة للمكلفين، وعلية سنقوم بتقديم مركز الضرائب لولاية جيجل وإبراز أهم مهامه ومختلف مصالحه¹.

المطلب الأول: لمحة تعريفية للمديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل

تأثرت الإدارة الجبائية باعتبارها طرف هام في القطاع المالي بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر خلال السنوات الماضية، وفي هذا الصدد وجدت نفسها مطالبة بوضع استراتيجية لعصرنة هيكلها الإدارية.

أولاً: نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل

تم إنشاء مديرية الضرائب لولاية جيجل سنة 1994 طبقاً للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23، نتيجة إعادة هيكلة المصالح الخارجية للوزارة المالية، تضم عدة فروع من بينها مركز الضرائب الذي يلعب دوراً هاماً في الحفاظ على أموال الدولة.

ثانياً: تعريف المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل

تعرف المديرية الولائية للضرائب بأنها "إدارة عمومية غير ممرزة تابعة للمديرية العامة للضرائب، وهي ذات طابع مالي وخدمي وتنظيمي، تقوم بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وتحصيل الضرائب والرسوم. ومن هنا فإن المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل تعرف بأنها هيئة تنظيمية ومؤسسة إدارية مالية مقرها متواجد حالياً في "حي بوالزيب الجوهر العقابي جيجل"، تقوم بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية كما تهدف إلى تنشيط الاقتصاد الوطني، تنظيمه توجيهه وتحصيل مداخيل هامة لخزينة الدولة.

المطلب الثاني: تعريف ومهام مركز الضرائب لولاية جيجل

يعتبر مركز الضرائب مصلحة إدارية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب، يطمح هذا المرفق العام والمنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية، وكذا تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي تقوم على أساس التوحيد، الاستماع، الاستجابة ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة.

¹ مقابلة مع السيد بوجردة فارس بمركز الضرائب لولاية جيجل، يوم: 2022/03/21، على الساعة 10:00.

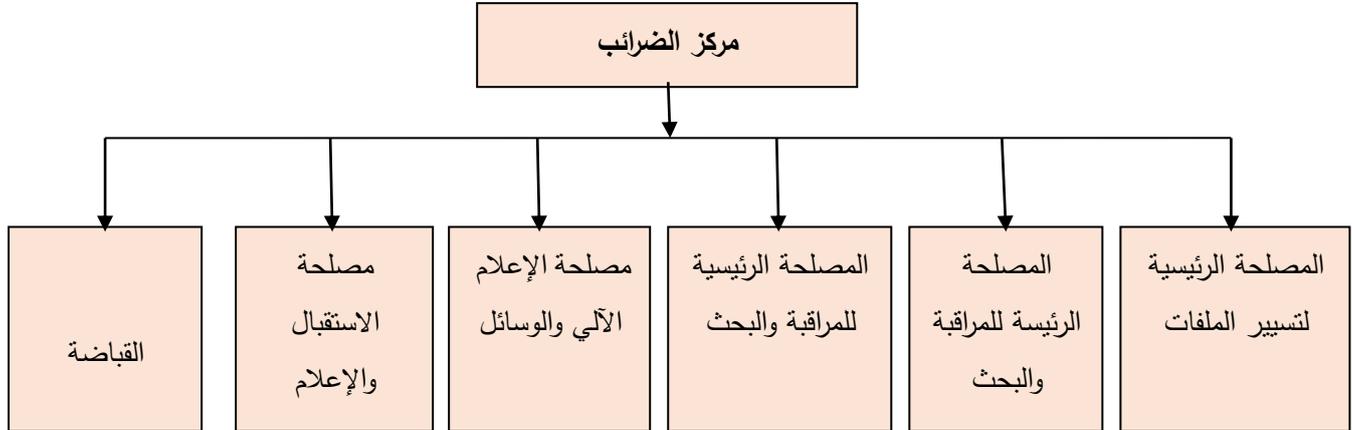
أولاً: تعريف مركز الضرائب لولاية جيجل

قبل التطرق لتعريف مركز الضرائب لولاية جيجل يمكن إعطاء تعريف عام لمركز الضرائب بصفة عامة حيث يعتبر مركز الضرائب هو القاعدة الأساسية في التنظيم الجديد لإدارة الضرائب لكونه هو الذي يقوم بمسك ومتابعة الملف الجبائي وتحديد الوعاء الضريبي، وتصفية الضريبة والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وإصدار الجداول وتحصيلها.

بالنسبة لمركز الضرائب لولاية جيجل فإن هذا الأخير يقع في "الكيلومتر الثالث" وهو عبارة عن هيكل إداري حديث وعصري مجهز بكافة الوسائل الضرورية للعمل الإداري والتكفل الأحسن بزمائره، تم افتتاحه رسمياً في شهر سبتمبر 2018 تابع إدارياً إلى المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل، وهو من الصنف الثاني في جدول التصنيف الخاص بالمراكز الضريبية في الجزائر من حيث معالجة الملفات.

وهو عبارة عن مركز موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير، التحصيل، المراقبة والمنازعات ويتكون من ستة مصالح وهم المصلحة الرئيسية، المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، القبضة، المصلحة الرئيسية للمنازعات، مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، وأخيراً مصلحة الاستقبال والإعلام.

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: الوثائق الداخلية لمركز الضرائب.

يوضح الشكل رقم 03 الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب والمصالح التي يتكون منها وسنحاول تقديم مهام كل مصلحة على حدى:

1- المصلحة الرئيسية للتسيير:

تتكفل بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، المراقبة الجبائية، والدراسة الأولية للاحتجاجات؛
- المصادقة على الجداول، سندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها؛
- اقتراح تسجيل للمكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو المراجع والمحاسبة؛
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخطط العمل.

تعمل على تسيير:

- 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:

تتكفل بـ:

- 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 لمركز الضرائب؛
- إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

تعمل على تسيير:

- مصلحة البطاقات والمقارنات؛
- مصلحة البحث عن المادة الخاضعة؛
- مصلحة التدخلات؛
- مصلحة المراقبة.

3- المصلحة الرئيسية للمنازعات:

تتكفل بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي موجه لمركز الضرائب ونتاج 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؛

تعمل على تسيير:

- مصلحة الاحتجاجات؛
- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية؛
- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع.

4- مصلحة الاستقبال والإعلام:

تكون تحت سلطة رئيس المركز وتتكفل بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

5- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير تأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذلك التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة.

6- القبضة:

تتكفل بـ:

- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة؛
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلق بالتحصيل الجبري للضريبة؛

- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة الى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق؛
- مصلحة المحاسبة؛

- مصلحة المتابعات.

ثانيا: مهام مركز الضرائب لولاية جيجل

لمركز الضرائب لولاية جيجل، مهام كثيرة ومتعددة نذكرها في النقاط التالية:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة؛
- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- إصدار الجداول والقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التحفيظ ومعاينتها والمصادقة عليها؛
- تحصيل الضرائب والرسوم والإتاوة؛
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج تدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛
- دراسة الشكاوى ومعالجتها؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تعويض قروض الرسوم؛
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- يتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي؛
- ينشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

المطلب الثالث: مجال اختصاص مركز الضرائب لولاية جيجل

يتشكل مجال اختصاص مركز الضرائب لولاية جيجل من الأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية الذين لا يدخلون ضمن مجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات ولا ضمن المراكز الجوارية للضرائب، ويكون رقم أعمالهم يفوق ثلاثون مليون دينار جزائري ويقبل عن مئة مليون دينار جزائري.

أولاً: الأشخاص التابعين لمركز الضرائب

الأشخاص التابعين لمجال اختصاص مركز الضرائب هم:

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي والذي رقم أعماله السنوي يفوق خمسة عشر مليون (15.000.000 دج)؛
- الشركات غير مسيرة من طرف مديرية كبريات المؤسسات والتي رقم أعمالها السنوي يفوق ثلاثين مليون (30.000.000 دج)؛
- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام (IFU) والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي.

ثانياً: الضرائب والرسوم المستحقة

من مهام مركز الضرائب تحديد الوعاء الضريبي، التحصيل ومراقبة الضرائب الخاصة بالمؤسسات التابعة لمجال اختصاصها والتمثلة في:

- الضريبة على الدخل الإجمالي، فئة الأرباح المهنية (IRG/CBP)؛
- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)؛
- الرسم على القيمة المضافة (TVA)؛
- الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC)؛
- رسم المرور (DC)؛
- الرسم على النشاط المهني (TAP)؛
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على الرواتب، الأجور والعلاوات؛
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء؛
- حقوق الطابع (DT).

بإمكان المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اختيار نظام الإخضاع حسب النظام الحقيقي عندما يمسون محاسبة مثبتة، ويتم تجديد هذا الاختيار بطريقة صريحة.

ثالثاً: الضرائب والرسوم التي يخضع لها المنتسبون لمركز الضرائب لولاية جيجل

1- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي

تخضع لـ:

- الضريبة على الدخل الإجمالي عند تحقيق الأرباح المهنية؛
- الرسم على النشاط المهني؛
- الرسم على القيمة المضافة.

2-الشركات غير التابعة لمديرية كبريات المؤسسات

1-2 بالنسبة لشركات الأموال:

تخضع لـ:

- الأرباح المحققة إلى الضريبة على أرباح الشركات؛
- مداخيل المسيرين صاحبي أغلبية الحصص في الشركات ذات المسؤولية المحدودة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي/ فئة الأرباح غير التجارية حسب النظام التصريح المراقب.

2-2 بالنسبة للمؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة:

تخضع لـ:

- الأرباح المحققة إلى الضريبة على أرباح الشركات؛
 - يخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر إلى الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.
- ### 3-2 بالنسبة لشركات الأشخاص (شركات التضامن، شركات المساهمة، شركات التوصية البسيطة):

يخضعون لـ:

- تخضع هذه الشركات للضريبة على الدخل الإجمالي بصدد المداخيل الموزعة على كل شريك تتناسب مع حصصهم؛
- يخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر إلى الرسم عن النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: تحليل نواتج الرقابة الجبائية على مستوى ولاية جيجل خلال الفترة 2017-2020

تعتبر الرقابة الجبائية أداة مهمة لتحسين مصداقية التصريحات الجبائية واكتشاف مختلف الإغفالات ومدى فعالية الرقابة الجبائية يتعلق بمدى تحقيقها للأهداف في هذا الإطار، ولمحاولة تقييم الرقابة الجبائية على مستوى ولاية جيجل سنتطرق إلى نواتج الرقابة الجبائية الخارجية وأهم أنواع الضرائب والرسوم المسترجعة خلال الفترة 2017-2020.

المطلب الأول: تحليل نواتج الرقابة الجبائية الخارجية خلال الفترة 2017-2020 لولاية جيجل

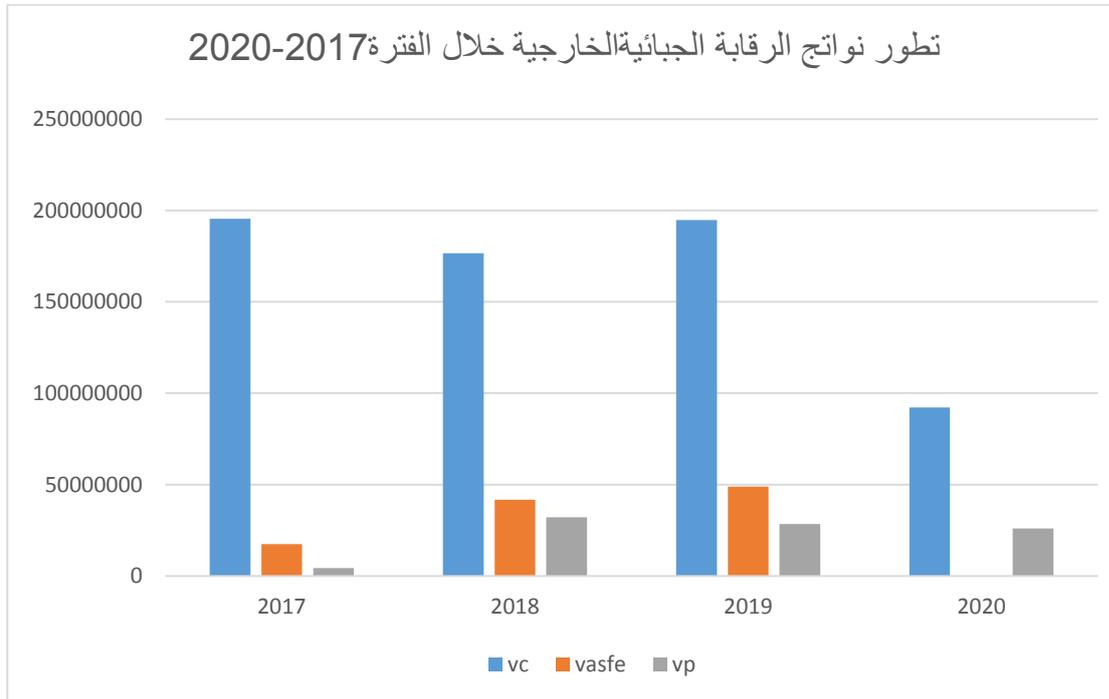
الجدول التالي يبين تطور المبالغ والحقوق المسترجعة وفق كل شكل من أشكال الرقابة الجبائية الخارجية خلال الفترة 2017-2020.

الجدول رقم 03: تطور نتائج الرقابة الجبائية الخارجية لولاية جيجل خلال الفترة 2017-2020.

2020		2019		2018		2017		السنوات / أشكال الرقابة الجبائية
الحقوق المسترجعة	عدد الملفات							
92.172.158	26	194.764.083	56	176.636.141	26	195.528.430	57	Vc
/	/	48.843.964	5	41.786.233	9	17.411.365	4	Vasfe
25.919.716	14	28.465.041	14	32.091.847	14	4.382.078	7	Vp

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

الشكل رقم 04: تطور نتائج الرقابة الجبائية الخارجية لولاية جيجل خلال الفترة 2017-2020.



من الجدول والشكل البياني أعلاه نلاحظ أن إدارة الضرائب على مستوى ولاية جيجل تستخدم التحقيق المحاسبي أكثر من الأسلوبين الآخرين.

1. التحقيق المحاسبي (vc):

نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر عدد من الملفات المراقبة في مجال التحقيق المحاسبي كان سنة 2017 وذلك بـ 57 ملف أما في سنة 2018 و2020 هي التي تتضمن أقل عدد من الملفات تقدر بـ 26 ملف.

كما نلاحظ في الشكل البياني أن أسلوب التحقيق المحاسبي هو التحقيق الذي ينتج عنه أكبر قيمة من الحقوق المسترجعة مقارنة بباقي أشكال الرقابة الجبائية (vp, vasfe)، حيث نلاحظ انخفاض بين سنتي 2017 و2018 بحيث كانت في 2017 195.528.430 دج ثم انخفضت إلى 176.636.141 دج في 2018، لترتفع مجددا في 2019 إلى غاية 194.764.083 دج، نتيجة الخبرة والكفاءة التي تتميز بها مصلحة الرقابة الجبائية المختصة، خاصة بعد فتح مركز الضرائب لولاية جيجل، لتتخف في 2020 إلى 92.172.158 دج بسبب الوضعية الوبائية التي شهدتها البلاد.

2. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (vasfe):

من خلال الجدول نلاحظ أن عدد الملفات المدروسة منخفضة مقارنة بالتحقيق المحاسبي، وهذا يعود إلى المدة والجهد وحجم العمل الذي يتطلبه هذا النوع من الرقابة الجبائية، حيث تم برمجة 4 ملفات خلال 2017

الفصل الثالث:..... دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

وبلغت قيمة الحقوق المسترجعة مبلغ 17.411.365 دج ونلاحظ في 2018 أنه تم برمجة 9 ملفات وقيمة الحقوق المسترجعة بلغت 41.786.233 دج وعند مقارنتها بسنة 2019 نجد أنه لا توجد علاقة طردية بين عدد الملفات المحقق فيها والحقوق المسترجعة من عملية التحقيق لأنه تم برمجة 5 ملفات لسنة 2019 وبلغت قيمة الحقوق المسترجعة 48.843.964 دج، أما في 2020 لم تشهد أي ملف للدراسة.

3. التحقيق المصوب (vp):

نلاحظ أن هناك تزايد نسبي في عدد الملفات المحقق فيها في الفترة 2017-2020 حيث لوحظ ارتفاع في قيمة الحقوق المسترجعة في سنة 2018 بقيمة 32.091.847 دج مقارنة بـ 2017 بقيمة 4.382.078 دج. لتتخف سنة 2019 إلى 28.465.041 دج رغم أن عدد الملفات لم يتغير ونفس الشيء لسنة 2020 التي انخفضت قيمة الحقوق المسترجعة إلى 25.919.716 دج.

المطلب الثاني: الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية خلال الفترة 2017-2020

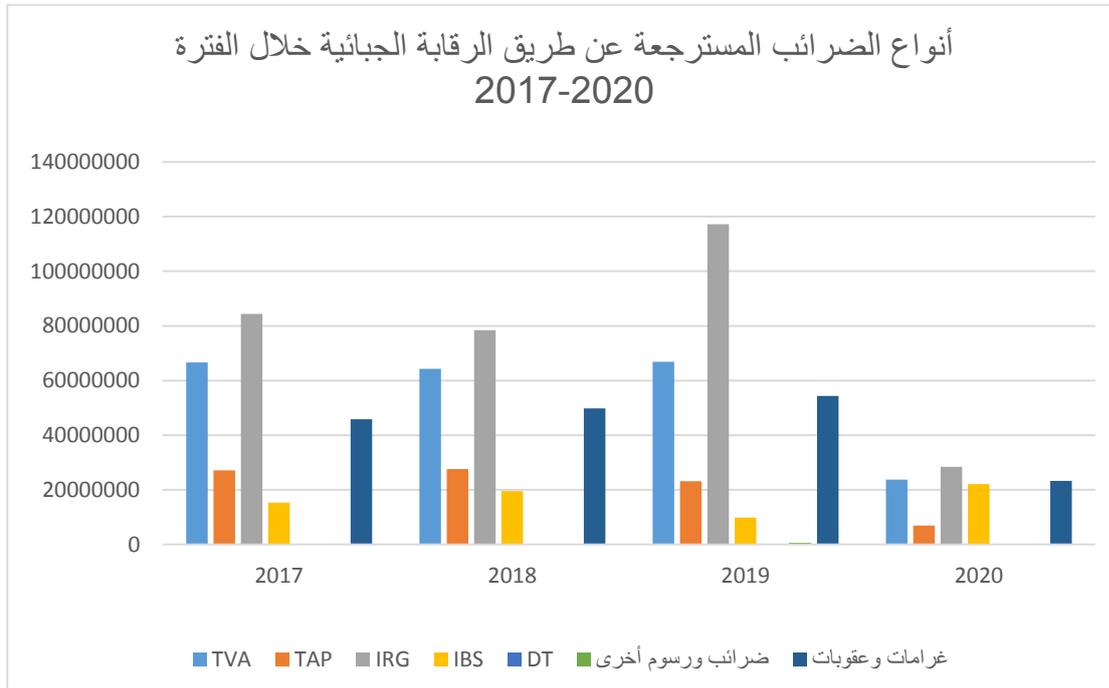
الهدف الرئيسي للرقابة الجبائية المحافظة على أموال الخزينة العمومية من الضياع وذلك بإعادة استرجاع أكبر قدر ممكن من الأموال المستحقة حيث يمكن عرض توزيع الضرائب المسترجعة من خلال عمليات الرقابة الجبائية للفترة 2017-2020 وهذا ما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم 04: أنواع الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية خلال الفترة 2017-2020

2020	2019	2018	2017	أنواع الضرائب/السنوات
23.689.237	66.811.699	64.275.960	66.628.711	TVA
6.857.882	23.181.999	27.541.485	27.157.125	TAP
28.402.890	117.244.740	78.428.913	84.423.869	IRG
22.074.564	9.866.386	19.528.958	15.349.854	IBS
148.054	23.526	190.404	93.876	DT
13.662.865	649.701	/	/	ضرائب ورسوم أخرى
23.256.382	54.294.937	49.729.555	45.837.283	عقوبات وغرامات

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على معطيات مركز الضرائب لولاية جيجل.

الشكل رقم 05: أنواع الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية خلال الفترة 2017-2020



نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه نلاحظ مقدار تطور الضرائب المسترجعة المتحصل عليها من خلال الرقابة الجبائية الخارجية على مستوى ولاية جيجل في الفترة 2017-2020.

1- الرسم على القيمة المضافة:

يفرض الرسم على القيمة المضافة على أساس رقم الأعمال ومختلف الأنشطة التي يمارسها المكلف بالضريبة لهذا السبب يفتح المجال أمام المكلف بالضريبة للتهرب من دفعها بعدة طرق. حيث بلغت قيمة الحقوق المسترجعة في 2017 بـ 66.628.711 دج ثم انخفضت في 2018 إلى 64.275.960 دج، أما في سنة 2019 فنلاحظ أن قيمة الحقوق المسترجعة بلغت الذروة بقيمة 66.811.699 دج لتتخف لأدنى قيمة في 2020 بقيمة 23.689.237 دج.

2- الرسم على النشاط المهني:

يرتبط الرسم على النشاط المهني برقم الأعمال، ومن خلال الجدول والشكل البياني أعلاه نلاحظ أن الحقوق المسترجعة من الرسم على النشاط المهني منخفضة نوعا ما مقارنة بالرسم على القيمة المضافة، حيث كانت قيمة الحقوق المسترجعة في 2017 و 2018 متقاربة. حيث في 2018 بلغت أكبر قيمة بمبلغ 27.541.485 دج لتتخف إلى أدنى قيمة في 2020 بقيمة 6.857.882 دج.

3- الضريبة على الدخل الإجمالي:

تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على المداخل الصافية للأشخاص الطبيعيين، ومن خلال الجدول والشكل البياني أعلاه نلاحظ أنها ترتفع في السنوات 2017، 2018، 2019 لتصل الى أكبر قيمة في 2019 بقيمة 117.244.746 دج، كما قدرت أقل قيمة في 2020 بقيمة 28.402.890 دج.

4- الضريبة على أرباح الشركات:

تفرض الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح الصافية للشركات، ومن خلال الجدول والشكل البياني أعلاه نلاحظ أن الحقوق المسترجعة من الضريبة على أرباح الشركات في ارتفاع مستمر خلال السنوات 2017، 2018 لتتخفف لأدنى قيمة 9.866.386 دج في 2019 وترتفع في السنة الموالية في 2020 لتبلغ أقصى قيمة 22.074.564 دج.

5- حقوق الطابع:

تسدّد حقوق الطابع عند الشراء والدفع يكون نقداً، ونلاحظ أن حقوق الطابع المسجلة ضعيفة مقارنة بباقي الضرائب حيث بلغت أكبر قيمة سنة 2018 بقيمة 190.404 دج، وأدنى قيمة سنة 2019 بقيمة 23.526 دج.

6- ضرائب ورسوم أخرى:

تشكل الضرائب والرسوم الأخرى حصيلة جبائية دائماً ما تكون ضئيلة جداً وهذا راجع الى نسبة معدلاتها الضريبية المنخفضة المفروضة سنوياً مقارنة مع الضرائب السابقة، وبالتالي نسبة التهرب من دفعها تكون ضعيفة، حيث نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الحصيلة الجبائية المسترجعة من الضرائب والرسوم الأخرى كانت منعدمة خلال السنوات 2017، 2018 في حين سجلت قيمة 694.701 دج سنة 2019 و13.662.865 دج في سنة 2020.

7- عقوبات وغرامات:

قيمة العقوبات والغرامات ترتفع كلما ارتفعت قيمة الحقوق والغرامات المسترجعة من الضرائب، حيث بلغت أكبر قيمة لها سنة 2019 بمبلغ 54.294.937 دج وهذا راجع لارتفاع قيمة الحقوق المسترجعة في كل من الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة في تلك السنة.

المبحث الثالث: دراسة تطبيقية لدور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي لولاية جيجل

قمنا في هذا المبحث بدراسة حالة لشخص معنوي لمؤسسة أشغال البناء خضعت للتحقيق المحاسبي في السنوات 2017، 2018، 2019، 2020 ومن خلال نتائج هذا التحقيق نبرز دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة.

المطلب الأول: دراسة حالة في التحقيق المحاسبي

الإدارة الجبائية لها دور كبير في مراقبة التصريحات والتأكد من صحتها وتنظيمها من خلال انتهاج مجموعة من الإجراءات التي تساعد على كشف الخطر الجبائي، سنقوم بدراسة وتحليل التحقيق المحاسبي الذي خضع له هذا المكلف بالضريبة من خلال المراحل التالية:

أولاً: المرحلة التمهيديّة لبدء التحقيق

قبل البدء في عملية التحقيق يجب التطرق إلى التعريف بطبيعة نوع ونشاط المكلف الخاضع للتحقيق.

1- طبيعة ونشاط المكلف:

المكلف الخاضع للتحقيق (ل. سعيد) يمارس نشاط أشغال البناء والري، خاضع للنظام الحقيقي ويخضع للضرائب والرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TVA، الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، الضريبة على المرتبات والأجور IRG/S، حق الطابع DT.

1-2 إعلام المكلف ببدء عملية التحقيق:

بعد تحصل المحققين على ملف المكلف الخاضع للتحقيق من مصلحة التسيير التابعة لها والإطلاع عليه قصد معرفة معلومات عن المهنة الممارسة وعنوان النشاط، لهذا قاموا بإرسال اشعار بالتحقيق رقم 159 المؤرخ في 2021/06/13 والمسلم لكم عن طريق اليد يوم 2021/06/13 والتي تمس السنوات (2017، 2018، 2019، 2020) الذي يتضمن اسم المحقق ورتبته، نوع الضرائب المحقق فيها، مع اعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون وهي عشرة(10) أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة، ويتم ارفاق هذا الاشعار بميثاق المكلفين بالضريبة. (انظر الملحق 01)

ثانيا: بدء عملية التحقيق

1- فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون:

بعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف (10 أيام)، تم الشروع في عملية التحقيق المحاسبي بتاريخ 2021/06/27.

1-1- فحص المحاسبة من حيث الشكل:

قدم المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي الدفاتر والسجلات المحاسبية المسوكة من طرفه، والمتمثلة في: السجل المركزي، دفتر الجرد، دفتر الأجور، السجلات المساعدة، وثائق الإثبات (وضعيات الأشغال، فواتير الشراء الخ)، وقد اعتبرت سليمة وصحيحة من ناحية الشكل.

1-2- فحص المحاسبة من المضمون:

بعد قبول المحاسبة من حيث الشكل، انتقل المحققين الى فحص المحاسبة من ناحية المضمون ومقارنتها مع التصريحات المقدمة، وأثناء تفحص الوثائق المحاسبية للمكلف تم التوصل الى النقاط التالية:

سنة 2017:

- تم قبض رقم أعمال يقدر بـ 6.875.193 دج خارج الرسم تم قبضه بتاريخ 2017/12/28 يمثل وضعية الأشغال رقم 08 دراسة والانجاز ببلدية قاوس إلا أنه لم يتم التصريح به إلا خلال شهر جانفي 2018 وتم التصريح برقم أعمال يقدر بـ 6.769.838 دج خارج الرسم صف إلى ذلك أن هناك فارق في رقم الأعمال المقبوض غير مصرح به يقدر بـ 105.355 دج خارج الرسم غير مصرح به سيتم إخضاعه للرسم على النشاط المهني وكذلك الرسم على القيمة المضافة؛
- عدم دمج غرامات التأخير والمقدرة بـ 162.574,81 دج خارج الرسم أثناء الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وعليه ستمدج غرامات التأخير في النتيجة الجبائية وتخضع للضريبة على الدخل الإجمالي؛

سنة 2018:

- وجود فرق في رقم الأعمال المقبوض لسنة 2018 يقدر بـ 105.361 دج خارج الرسم هذا الفارق سوف يتم إخضاعه للرسم على النشاط المهني في بلدية قاوس كذلك الرسم على القيمة المضافة؛
- عدم دمج غرامات التأخير والمقدرة بـ 255.379 دج خارج الرسم أثناء الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وعليه ستمدج غرامات التأخير في النتيجة الجبائية وتخضع للضريبة على الدخل الإجمالي؛

سنة 2019:

- عدم دمج غرامات التأخير والمقدرة بـ 67.362 دج خارج الرسم أثناء الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وعليه سندمج غرامات التأخير في النتيجة الجبائية وتخضع للضريبة على الدخل الإجمالي؛

سنة 2020:

- عدم التصريح بالرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال المقبوض المحقق على مستوى بلدية الأبيار بالجزائر حيث تحقق رقم أعمال يقدر بـ 6.500.000 دج خارج الرسم وعليه سيتم الإخضاع للرسم على النشاط المهني.
- 2- المناقشة الحضرية:

بعد الانتهاء من عملية التحقيق المحاسبي والجبائي يقوم المحققين بإرسال الاستدعاء للمكلف بالضريبة من أجل إجراء المناقشة الحضرية للتطرق إلى مختلف النقائص والإشكالات المطروحة. والهدف من هذا الاجراء هو خلق جو من الثقة بين الإدارة الجبائية (مصلحة التحقيق) والمكلف بالضريبة وتجنب المنازعات. (انظر الملحق 02)

ثالثا: التبليغ الأولي بنتائج التحقيق

بعد اكتشاف الاغفالات والنقائص في التصريحات التي قدمها المكلف من طرف المحققين، تم إعلامه بذلك عن طريق إرسال إشعار الإبلاغ الأولي بنتائج التحقيق رقم 285 المؤرخ في 2021/11/15 الذي يتضمن الاغفالات ومنحه مهلة 40 يوم للرد والتبرير. (انظر الملحق 03)

1- التحقيق في رقم الأعمال خلال سنوات الدراسة:

1-1 رقم الأعمال المفوتر:

بالنسبة لرقم الأعمال المفوتر تم تشكيله بالاعتماد على وضعيات الأشغال وكذلك المعلومات الواردة إلى المصلحة.

الجدول رقم 05: ملخص لرقم الأعمال المفوتر لسنوات 2017، 2018، 2019، 2020

التعيين	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المشكل	27.612.070	29.722.624	43.269.833	33.085.721
رقم الأعمال المصرح به	27.612.070	29.722.624	43.269.833	33.085.721
الفرق الحاصل	00	00	00	00

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

- يبين لنا الجدول أن من خلال قيام المحققين بمقارنة المعلومات الواردة إلى المصلحة وما صرح به المكلف، تم التوصل إلى أن رقم الأعمال المشكل هو نفسه رقم الأعمال المصرح به خلال جميع السنوات.

1-2 رقم الأعمال المقبوض:

يتم تشكيل رقم الأعمال المقبوض الخاضع للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة انطلاقا من المبالغ المقبوضة المستخرجة من الكشوفات البنكية والمعلومات الواردة إلى المصلحة.

الجدول رقم 06: جدول يبين رقم الأعمال المقبوض لسنة 2017

سنة 2017	المبلغ	المعدل
رقم الأعمال المقبوض المشكل	32.257.873,58	%17
رقم الأعمال المقبوض المصرح به	25.382.681	
الفرق	6.875.193,68	

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

- نلاحظ من الجدول وجود فارق في رقم الأعمال المقبوض لسنة 2017 ناتج عن قبض مبلغ يقدر بـ 8.043.976 دج بكل الرسوم (أي 6.875.193 دج خارج الرسم) بتاريخ 2017/12/28، حيث لم يتم التصريح به إلا خلال شهر جانفي من سنة 2018 بقيمة 6.769.838 دج.

الجدول رقم 07: جدول ملخص لرقم الاعمال المقبوض للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020

التعيين	2017	2018		2019	2020
	17 %	19 %	17 %	19 %	19 %
رقم الأعمال المقبوض المشكل	25.382.680	34.817.251	8.817.000	54.559.697	35.523.632
		43.634.251			
رقم الأعمال المقبوض المصرح به	25.382.680	34.711.890	8.817.000	54.559.697	35.523.632
		43.528.890			
الفرق الحاصل	00	105.361	00	00	00
		105.361			

المصدر: من المعطيات المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

من خلال الجدول نلاحظ:

- وجود فارق في رقم الأعمال المقبوض لسنة 2018 المقدر بـ 647.695 دج خارج الرسم لسنة 2018 راجع للتصريح بمقبوضات أكبر من رقم الأعمال المقبوض المشكل، حيث أن المبلغ المقبوض والمقدر بـ 6.875.193 دج خارج الرسم تم التصريح به في 2018 بدلا من 2017 ولهذا يخضع لعقوبة تأخير مقدرة بـ 10% فيما يخص الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة بسبب عدم دفع الحقوق المترتبة خلال سنة 2017 وتأخير الدفع إلى 2018. كما تم التصريح بمبلغ أقل من المبلغ المقبوض المقدر بـ 6.769.838 دج بدلا من 6.875.193 دج خارج الرسم أي بفارق يقدر بـ 105.355 دج خارج الرسم؛
- في سنة 2019 و 2020 نلاحظ بأن رقم الأعمال المقبوض المصرح به هو نفسه رقم الأعمال المشكل وبالتالي وضعية المكلف صحيحة.

1- التحقيق الخاص بمشتريات المواد واللوازم خلال السنوات 2017، 2018، 2019، 2020:

من خلال مقارنة اللوازم والمواد المبينة في فواتير الشراء مع المواد المستهلكة فعلا والمدرجة ضمن الكشوفات الملحقة بوضعيات الأشغال، تبين للمحققين أن المكلف لم يقيم باستعمال تلك الكمية من المواد ضمن المشروع في جميع السنوات كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم 08: تحديد الكمية غير المستعملة (الزائدة) مع مراعاة حركة المخزون

2020		2019	2018	2017	التعيين
مادة الأجر	TAMPON EN FONTE 0,85*0 ;85	TUBE PEHD DIAM 315 PN 16	CANALISATIO N EN FONTE DUCTIBLE DN 250 PN 16 BARRE	CONDUITE EN FONTE DN 300 C40 ISO 2531 PN 25	تعين المادة
0	0	0	0	0	مخزون أول مدة
19.430	31	156	2.275	1.260	+مشتريات السنة
0	4	0	0	200	- مخزون آخر مدة
19.430	27	156	2.275	1.060	كمية المواد المستهلكة
2.240	0	0	2.000	500	كمية المواد المستعملة المصرح بها حسب وضعيات الأشغال
17.190	27	156	275	560	الفرق في كمية المواد
25,40	13.500	5.900	5.000	4.575	سعر الوحدة الواحدة(الوسطي)
436.626	364.000	920.400	1.375.000	2.562.000	تكلفة المواد غير المستعملة
801.126		920.400	1.375.000	2.562.000	تكلفة المواد غير المستعملة لكل سنة

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

من خلال الجدول السابق تبين لنا أن:

- قام المكلف بإنجاز مشروع خلال سنة 2017، حيث صرح بأنه قد اشترى 1260 وحدة من مادة CONDUITE EN FONTE DN 300 C40 ISO 2531 PN 25 بمبلغ 5.764.500 دج، حيث تم التوصل بأنه لم يستهلك 560 وحدة من المادة المشتراة المقدرة بـ 2.562.000 دج، ولم تظهر في مخزون آخر المدة الذي يجب أن يكون 700 وحدة بدلا من 200 وحدة. وعليه سيدمج الفارق في المواد الناتجة عن الكمية غير مستعملة ضمن الربح السنوي للمؤسسة كما يسترجع الرسم على القيمة المضافة الموافقة لهذا الفارق طبقا للمادة 41-1 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛
- أما بالنسبة للمشروع الذي أنجز في 2018، اشترى 2275 وحدة من CANALISATION EN FONTE DUCTIBLE DN 250 PN 16 BARRE، وكان مخزون أول المدة صفر، وصرح أنه استهلك 2000 وحدة وبالتالي تبين أنه تم التلاعب في 275 وحدة بقيمة 1.375.000 دج لكون هذه المواد لا توجد في المخزون النهائي الموضح بأنه صفر. وبالتالي سيدمج الفارق في المواد الناتجة عن الكمية غير مستعملة ضمن الربح السنوي للمؤسسة كما يسترجع الرسم على القيمة المضافة الموافقة لهذا الفارق طبقا للمادة 41-1 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛
- المشروع الذي أنجز في 2019، اشترى 156 وحدة من المادة TUBE PEHD DIAM 315 PN 16 والتي تقدر بـ 920.400 دج، تبين أنه لم يستهلكها كليا. وبالتالي سيدمج الفارق في المواد الناتجة عن الكمية غير مستعملة ضمن الربح السنوي للمؤسسة كما يسترجع الرسم على القيمة المضافة الموافقة لهذا الفارق طبقا للمادة 41-1 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛
- المشروع الذي أنجز في 2020، اشترى 31 وحدة من المادة TAMPON EN FONTE 0,85*0,85 وحدة من المادة 31 وحدة من المادة 85، ولم تظهر في مخزون أول المدة الذي يجب أن يكون 31 وحدة بدلا من 4 وحدات. و19.430 وحدة من مادة الأجر حيث لم يستهلك 17.190 وحدة بقيمة 436.626 دج ولم تظهر في المخزون النهائي. وبالتالي سيدمج الفارق في المواد الناتجة عن الكمية غير مستعملة ضمن الربح السنوي للمؤسسة كما يسترجع الرسم على القيمة المضافة الموافقة لهذا الفارق طبقا للمادة 41-1 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

2- الرسم على النشاط المهني:

بما أن المكلف الخاضع يعمل في مجال نشاط البناء فإن الحدث المنشئ لهذا الرسم يتمثل في مقبوضات المكلف، واستنادا لرقم الأعمال المعاد تأسيسه من طرف المحققين فإن الجدول التالي يبين رقم الأعمال الخاضع والرسم على النشاط المهني لكل بلدية.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

الجدول رقم 09: رقم الأعمال المقبوض والخاضع للرسم على النشاط المهني لبلدية قاوس والأبيار

2020		2019	2018	2017	التعيين/ السنة	البلدية
مع 2% التخفيض	مع 2% التخفيض 25%	مع 2% التخفيض 25%	مع 2% التخفيض 25%	مع 2% التخفيض 25%	المعدل	
/	/	670.232	10.915.640	5.405.990	-رقم الأعمال المشكل قبل التخفيض	قاوس
/	/	502.674	8.186.730	4.054.493	- رقم الأعمال المشكل بعد التخفيض	
/	/	670.232	10.810.280	5.405.990	- رقم الأعمال المصرح به قبل التخفيض	
/	/	502.674	8.107.710	4.054.493	رقم الأعمال المصرح به بعد التخفيض	
		00	105.360	00	الفرق الحاصل قبل التخفيض	
/	/	00	79.020	00	- الفرق الحاصل بعد التخفيض	
/	/	10.053	163.735	108.120	- الحقوق الواجبة التسديد	
/	/	10.053	162.154	108.120	-الحقوق المسددة	
/	/	00	1.581	00	-الحقوق المغفلة	
/	/	00	10%	00	- معدل الغرامة	
/	/	00	158	00	- مبلغ الغرامة	
/	/	00	1.739	00	- مجموع الحقوق والغرامات	
6.500.000	/	/	/	/	-رقم الأعمال المشكل	الابيار

الفصل الثالث:..... دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

					قبل التخفيض
4.875.000	/	/	/	/	- رقم الأعمال المشكل بعد التخفيض
/	/	/	/	/	- رقم الأعمال المصرح به قبل التخفيض
/	/	/	/	/	رقم الأعمال المصرح به بعد التخفيض
4.875.000	/	/	/	/	- الفرق الحاصل
97 500	/	/	/	/	- الحقوق الواجبة التسديد
/	/	/	/	/	- الحقوق المسددة
97 500	/	/	/	/	- الحقوق المغفلة
%25	/	/	/	/	- معدل الغرامة
24 375	/	/	/	/	- مبلغ الغرامة
121 875	/	/	/	/	- مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

الجدول رقم 10: الغرامة الجبائية المتعلقة بتأجيل التصريح لسنة 2017

حسب المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة:

شهر جانفي	التعيين
6.875.190	رقم الأعمال المقبوض
5.156.393	الرسم على النشاط المهني المستحق 02% وبعد تطبيق التخفيض بـ 25%
10%	معدل الغرامة
10.313	مبلغ الغرامة

المصدر: الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ:

- إن المحققين توصلوا إلى وجود فوارق بين رقم الأعمال المقبوض الفعلي ورقم الأعمال المصرح به ببلدية قاوس سنة 2018 وبلدية الأبيار سنة 2020 أي أنه لم يتم تسديد الرسم على النشاط المهني وبالتالي قام المحققين بإعادة تأسيس الحقوق المتهرب منها مع تطبيق العقوبات الجبائية 10% المنصوص عليها في المادة 193.

3- الرسم على القيمة المضافة:

تبين للمحققين خلال قيامهما بفحص مختلف فواتير المكلف ووضعيات الأشغال المقدمة، وجود اغفالات تتمثل أهمها في قيام المكلف بخصم الرسم على القيمة المضافة لمجموعة من الفواتير غير تابعة بنشاطه.

الجدول رقم 11: ملخص للرسم على القيمة المضافة للمواد غير المستعملة في المشاريع والواجب إرجاعه

عملا بنص المادة 41 فقرة 1 من قانون الرسم على رقم الأعمال:

التعيين	2017	2018	2019	2020
تكلفة الشراء للمواد الغير مستعملة	/	3937000	920.400	801 126
معدل الرسم على القيمة المضافة	/	19%	19%	19%
الرسم على القيمة المضافة	/	748.030	174.876	152.214

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

الجدول رقم 12: يوضح حساب الرسم على القيمة المضافة

التعيين/ السنة	2017	2018		2019	2020
المعدلات	%17	%17	%19	%19	19%
- رقم الأعمال المقبوض المعدل	25.382.680	8.817.000	34.817.250	54.559.700	35.523.630
- رقم الأعمال المقبوض المصرح به	25.382.680	8.817.000	34.711.890	54.559.700	35.523.630
- الفرق الحاصل	00	00	105.360	00	00
الفرق الإجمالي الحاصل		105.360			
- الحقوق الواجبة التسديد	4.315.056	1.498.890	6.615.278	10.366.343	6.749.490

الفصل الثالث:..... دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

6.749.490	10.366.343	6.595.259	1.498.890	4.315.056	-الحقوق المسددة
00	00	20.019	00	00	-الحقوق المغفلة
		20.019			
152. 214	174.876	748030		00	الرسم على المشتريات المعاد استرجاعه
152. 214	174.876	768.049		00	مجموع الحقوق المغفلة
%15	%15	%25		00	- معدل الغرامة
22. 832	26.231	192.012		00	- مبلغ الغرامة
175. 046	201.107	960.061		00	- مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

الجدول رقم 13: الغرامة الجبائية المتعلقة بتأجيل التصريح لسنة 2017

المادة 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

التعيين	شهر جانفي
رقم الأعمال المقبوض	6.875.190
الرسم على القيمة المضافة 17%	1.168.782
معدل الغرامة	10%
مبلغ الغرامة	116.878

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

من خلال الجدول يتضح لنا أن المكلف قام بخصم مبلغ من الرسم على القيمة المضافة وعليه سيعاد دمج هذه المبالغ للسنوات 2018، 2019، 2020.

- في سنة 2018 تبين لنا أن هناك حقوق مغفلة ناتجة عن تأخير في الدفع تقدر بـ 20.019 دج وهناك رسم على مشتريات غير قابلة للخصم واجب استرجاعها تقدر بـ 748.030 دج، حيث عمد المكلف إلى إعادة تأسيس الحقوق المتهرب من دفعها مع تطبيق عقوبات جبائية منصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على القيمة المضافة؛
- في سنة 2019 اتضح لنا أن المكلف قام بخصم مبلغ من الرسم على القيمة المضافة لمشتريات غير مستعملة ضمن نشاطه وعليه سيتم إعادة دمج هذه المبالغ بقيمة 174.876 دج، حيث عمد المكلف

الى إعادة تأسيس الحقوق المتهرب من دفعها مع تطبيق عقوبات جبائية منصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على القيمة المضافة؛

- في سنة 2020 اتضح لنا أن المكلف قام بخصم مبلغ من الرسم على القيمة المضافة لمشتريات غير مستعملة ضمن نشاطه وعليه سيتم إعادة دمج هذه المبالغ بقيمة 152.214 دج، حيث عمد المكلف إلى إعادة تأسيس الحقوق المتهرب من دفعها مع تطبيق عقوبات جبائية منصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

4- الضريبة على الدخل الإجمالي:

بعد قيام المحققين بمختلف أعمال التحقيق والفحص في الوثائق التبريرية للمكلف والوثائق المحاسبية تم التوصل الى أن المكلف الخاضع لم يصرح بقيمة الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

الجدول رقم 14: جدول ملخص للأعباء الغير قابلة للخصم

السنوات	التعيين	المبلغ الغير قابل للخصم	سبب الدمج
2017	غرامات التأخير	162.574	لم تقوموا بإدماجها في النتيجة الجبائية
	مواد غير مستعملة في مشاريعكم	2 562 000	مواد غير مستعملة في مشاريعكم
	المجموع	2 724 574	
2018	غرامات التأخير	255.379	لم تقوموا بإدماجها في النتيجة الجبائية
	مواد غير مستعملة في مشاريعكم	1.375.000	مواد غير مستعملة في مشاريعكم
	المجموع	1.630.379	
2019	غرامات التأخير	67.362	لم تقوموا بإدماجها في النتيجة الجبائية
	مواد غير مستعملة في مشاريعكم	920.400	مواد غير مستعملة في مشاريعكم
	المجموع	987.762	
2020	مواد غير مستعملة في مشاريعكم	801 126	مواد غير مستعملة في مشاريعكم
	المجموع	801 126	

المصدر: من وثائق مركز الضرائب لولاية جيجل.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

يتم إعادة تحديد الدخل بالقانون التالي:

الدخل الخاضع = الربح المصرح به + الفرق الحاصل في رقم الأعمال المفوتر + الأعباء الغير قابلة للخصم - الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق الحاصل في رقم الأعمال المقبوض.

الجدول رقم 15: الدخل الإجمالي المعاد تأسيسه

2020	2019	2018	2017	البيان / السنة
1.724.892	1.669.728	1.444.558	1.411.064	الدخل الإجمالي المصرح به
/	/	/	/	+ الفرق الحاصل في رقم الأعمال المفوتر
801 126	987.762	1.630.379	2 724 574	+ الأعباء الغير قابلة للخصم
94 500	/	1.581	/	- الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق الحاصل في رقم الأعمال.
2. 431 518	2.657.490	3.073.356	4 135 638	الدخل الإجمالي المشكل الخاضع

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

الجدول رقم 16: يوضح حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

التعيين	2017	2018	2019	2020
المعدل	Brm	Brm	Brm	Brm
- الدخل المشكل الخاضع للضريبة	4.135.640	3.073.360	2.657.490	2.431.520
- الدخل المصرح به الخاضع للضريبة	1.411.060	1.444.560	1.669.730	1.724.890
- الفرق الحاصل	2.724.580	1.628.800	987.760	706.630
- الحقوق الواجبة التسديد	1.315.474	943.676	798.122	719.032
- الحقوق المسددة	363.318	373.596	452.406	471.712
- الحقوق المغفلة	952.156	570.080	345.716	247.320
- معدل الغرامة	15%	%25	%25	%25
- مبلغ الغرامة	238.039	142.520	86.429	61.830
- مج الحقوق والغرامات	1.190.195	712.600	432.145	309.150

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

من خلال نتائج الجداول وبالمقارنة مع الدخل المصرح به من طرف المكلف والدخل المعاد تشكيله تبين

لنا:

- قدرت قيمة الفرق بين الدخل المصرح به والعاقد تشكيله لسنة 2017 بقيمة 65.88% من الدخل المعاد تشكيله؛
- قدرت قيمة الفرق بين الدخل المصرح به والمعاد تشكيله لسنة 2018 بقيمة 52.99% من الدخل المعاد تشكيله؛
- قدرت قيمة الفرق بين الدخل المصرح به والمعاد تشكيله لسنة 2019 بقيمة 37.17% من الدخل المعاد تشكيله؛
- قدرت قيمة الفرق بين الدخل المصرح به والمعاد تشكيله لسنة 2020 بقيمة 29.06% من الدخل المعاد تشكيله.

5- الضريبة على المرتبات والأجور:

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

6- التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية

الجدول رقم 17: جدول ملخص للحقوق والعقوبات التي يتحملها المكلف

يتم اعداد التقييم الأولي عن مختلف الضرائب والرسوم لكل سنة مدقق فيها بناءا على إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم كما هو موضح في الجدول حيث تقدر قيمة الحقوق والعقوبات الواجبة الدفع خلال سنوات الدراسة بـ 4.230.709 دج

المجموع	2020	2019	2018	2017	السنوات	
					البيانات	
99.081	97.500	00	1.581	00	الحقوق	الرسم على النشاط المهني
34.846	24.375	00	158	10.313	العقوبات	
133.927	121.875	00	1.739	10.313	المجموع	
1.095.139	152.214	174.876	768.049	00	الحقوق	الرسم على القيمة المضافة
357.953	22.832	26.231	192.012	116.878	العقوبات	
1.453.092	201.107	201.107	960.061	116.878	المجموع	
2.115.272	247.320	345.716	570.080	952.156	الحقوق	الضريبة على الدخل الإجمالي
528.818	61.830	86.429	142.520	238.039	العقوبات	
2.644.090	309.150	432.145	712.600	1.190.195	المجموع	
4.230.709	606.071	633.252	167.400	1.317.386		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على المعطيات المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

رابعا: رد المكلف عن التقييم الأولي

بعد استلام التبليغ الأولي من طرف العون المدقق بتاريخ 2021/11/15 ومنح المكلف مهلة 40 يوم لإبداء ملاحظاته حول نتائج التحقيق قام المكلف بإرسال رد عن التقييم الأولي في 2021/12/15 والمرفق ببعض الوثائق التبريرية والذي يعبر عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية مدعما احتياجاته لبعض النقاط التالية: (انظر الملحق 04)

- وجود استهلاكات غير محتسبة تقدر بـ 500 وحدة من المادة CONDUITE EN FONTE DN 300 C40 ISO 2531 PN 25 في المشروع خلال هذه السنة في الوضعيتين 08 المؤرخة في 2017/05/27 والمتعلقة بأشغال بلدية قاوس والوضعية 08 المؤرخة في 2017/08/31 والمتعلقة بأشغال بلدية تاكسنة؛ (انظر الملحق 05)
- عدم الأخذ بعين الاعتبار الكمية المستهلكة 275 وحدة من المادة CANALISATION EN FONTE DUCTIBLE DN 250 PN 16 BARRE التي استهلكت في سنة 2019؛
- عدم احتساب 156 وحدة من المادة TUBE PEHD DIAM 315 PN 16 التي تم استهلاكها ضمن أشغال تكميلية في 2019؛
- الرسم على النشاط المهني المتعلق برقم الأعمال المقبوض المحقق على مستوى بلدية الأبيار تم تسديده؛ (انظر الملحق 06)
- عدم الأخذ بعين الاعتبار الكمية المستهلكة من هذه المادة TAMPON EN FONTE 0,85*0;85 خلال سنة 2020 المقدرة بـ 10 وحدات والمذكورة في وضعيات الأشغال تحت مسمى انجاز المشاعب؛ (انظر الملحق 07)
- عدم الأخذ بعين الاعتبار 17190 وحدة من مادة الأجور التي تم استهلاكها في السنوات اللاحقة.

خامسا: الإبلاغ النهائي لعملية التحقيق المحاسبي

- قام المحققان بتسليم التبليغ النهائي والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج المتوصل إليها كما تم مراجعة النتائج المتعلقة بالتقييم الأولي واستغلال المعلومات التي تحصل عليها من المكلف فكانت التعديلات على الرد كما يلي: (انظر الملحق 08)

1- إعادة التحقيق الخاص بمشتريات المواد واللوازم خلال 2017، 2018، 2019، 2020:

سنة 2017:

- بعد التدقيق في وضعية الأشغال 08 المؤرخة في 2017/05/24 والوضعية 08 المؤرخة في 2017/08/31 تبين بالفعل أن هناك كمية تقدر بـ 500 وحدة من مادة CONDUITE EN FONTE DN 300 C40 ISO 2531 PN 25 لم يتم احتسابها وعليه سيتم أخذها بعين الاعتبار. وعليه الطلب مقبول؛

سنة 2018:

- فيما يخص استهلاكات مادة CANALISATION EN FONTE DUCTIBLE DN 250 PN 16 BARRE تم احتساب الاستهلاكات المتعلقة بسنة 2018 وليس 2019 وقد تم الأخذ بعين الاعتبار

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

حركية المخزون في بداية السنة ونهايتها وكذلك مشتريات السنة ومقارنتها مع الاستهلاكات الفعلية ووضعيات الأشغال المصرحة خلال هذه السنة، وعليه الطلب مرفوض؛

سنة 2019:

- تم احتساب الاستهلاكات من المادة TUBE PEHD DIAM 315 PN 16 المتعلقة بسنة 2019 كاملة وقد تم الأخذ بعين الاعتبار حركية المخزون في بداية السنة ونهايتها وكذلك مشتريات السنة ومقارنتها مع الاستهلاكات الفعلية في وضعيات الأشغال المصرحة خلال هذه السنة ولم يتم تسجيل أية أشغال تكميلية خلال هذه السنة، وعليه الطلب مرفوض؛

سنة 2020:

- بعد التدقيق في وضعية الأشغال رقم 05 والمؤرخة في 2019/10/08 تبين بالفعل عدم احتساب 10 وحدات من مادة 85; 0,85*0 TAMPON EN FONTE تحت مسمى انجاز المشاعب، وعليه الطلب مقبول؛
- تم احتساب استهلاكات مادة الآجور الخاصة بسنة 2020 وليس السنوات الأخرى، لذلك الطلب مرفوض.

الجدول رقم 18: إعادة تحديد الكمية غير المستعملة (الزائدة) مع مراعاة حركة المخزون

2020		2019	2018	2017	التعيين
مادة الأجر	TAMPON EN FONTE 0,85*0 ;85	TUBE PEHD DIAM 315 PN 16	CANALISATIO N EN FONTE DUCTIBLE DN 250 PN 16 BARRE	CONDUITE EN FONTE DN 300 C40 ISO 2531 PN 25	تعين المادة
0	0	0	0	0	مخزون أول مدة
19.430	31	156	2.275	1.260	+ مشتريات السنة
0	4	0	0	2.00	- مخزون آخر مدة
19.430	27	156	2.275	1.060	كمية المواد المستهلكة

الفصل الثالث:..... دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

2.240	10	0	2.000	1000	كمية المواد المستعملة المصرح بها حسب وضعيات الأشغال
17.190	17	156	275	60	الفرق في كمية المواد
25,40	13.500	5.900	5.000	4.575	سعر الوحدة الواحدة (الوسطي)
436.62 6	229.500	920.400	1.375.000	274.500	تكلفة المواد غير المستعملة
666.126		920.400	1.375.000	274.500	تكلفة المواد غير المستعملة لكل سنة

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

2- الرسم على النشاط المهني:

- فيما يخص السنوات 2017، 2018، 2019، لم يتأثر الرسم على النشاط المهني؛
- في سنة 2020 تم دفع الرسم على النشاط المهني المتعلق برقم الأعمال المقبوض الخاص ببلدية الأبيار بعد تقديم تصريح G50 وقسيمة الدفع (انظر الملحق 06)، وعليه الطلب مقبول.

الجدول رقم 19: رقم الأعمال المقبوض والخاضع للرسم على النشاط المهني لبلدية الأبيار

2020		التعيين / السنة
2% مع التخفيض	2% مع التخفيض 25%	المعدل
6.500.000	/	-رقم الأعمال المشكل قبل التخفيض
4.875.000	/	- رقم الأعمال المشكل بعد التخفيض
6.500.000	/	- رقم الأعمال المصرح به قبل التخفيض
4.875.000	/	رقم الأعمال المصرح به بعد التخفيض
00	/	- الفرق الحاصل
97.500	/	- الحقوق الواجبة التسديد
97.500	/	-الحقوق المسددة
00	/	-الحقوق المغفلة
00	/	- معدل الغرامة
00	/	- مبلغ الغرامة
00	/	- مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

3- الرسم على القيمة المضافة:

يتم إعادة احتساب الرسم على القيمة المضافة بعد دراسة رد المكلف بالضريبة بتطبيق المادة 41-1 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الفصل الثالث:..... دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

الجدول رقم 20: جدول ملخص للرسم على القيمة المضافة للمواد غير المستعملة والواجب إرجاعها

التعيين	2017	2018	2019	2020
تكلفة الشراء للمواد الغير مستعملة	/	1.649.500	920.400	666.126
معدل الرسم على القيمة المضافة	/	19%	19%	19%
الرسم على القيمة المضافة	/	313.405	174.876	126.564

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

الجدول رقم 21: إعادة حساب الرسم على القيمة المضافة

التعيين / السنة	2017	2018		2019	2020
المعدلات	17%	17%	19%	19%	19%
- رقم الأعمال المقبوض المعدل	25.382.68 0	8.817.000 34.817.250	34.817.250	54.559.700	35.523.630
- رقم الأعمال المقبوض المصرح به	25.382.68 0	8.817.000 34.528.890	34.711.890	54.559.700	35.523.630
- الفرق الحاصل	00	00	105.360	00	00
الفرق الإجمالي الحاصل			105.360	00	00
- الحقوق الواجبة التسديد	4.315.056	1.498.890	6.615.277	10.366.343	6.749.490
- الحقوق المسددة	4.315.056	1.498.890	6.595.259	10.366.343	6.749.490
- الحقوق المغفلة	00	00	20.019	00	00
			20.018		
الرسم على المشتريات المعاد استرجاعه	00	313.405		174.876	126.564
مجموع الحقوق	00	333.423		174.876	126.564

الفصل الثالث:..... دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

المغفلة				
- معدل الغرامة	00	%25	%15	%15
- مبلغ الغرامة	00	83.356	26.231	18.985
- مجموع الحقوق والغرامات	00	416.779	201.107	145.549

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

4- الضريبة على الدخل الإجمالي:

يتم إعادة احتساب الضريبة على الدخل الإجمالي بعد دراسة رد المكلف بالضريبة بتطبيق المواد 1، 104، 193 من قانون الضرائب المباشرة.

الجدول رقم 22: جدول ملخص للأعباء غير قابلة للخصم

السنوات	التعيين	المبلغ الغير قابل للخصم	سبب الدمج
2017	غرامات التأخير	162.574	لم تقوموا بإدماجها في النتيجة الجبائية
	مواد غير مستعملة في مشاريعكم	274.500	مواد غير مستعملة في مشاريعكم
	المجموع	437.074	
2018	غرامات التأخير	255.379	لم تقوموا بإدماجها في النتيجة الجبائية
	مواد غير مستعملة في مشاريعكم	1.375.000	مواد غير مستعملة في مشاريعكم
	المجموع	1.630.379	
2019	غرامات التأخير	67.362	لم تقوموا بإدماجها في النتيجة الجبائية
	مواد غير مستعملة في مشاريعكم	920.400	مواد غير مستعملة في مشاريعكم
	المجموع	987.762	
2020	مواد غير مستعملة في مشاريعكم	666.126	مواد غير مستعملة في مشاريعكم
	المجموع	666.126	

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

الفصل الثالث:..... دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي

لتحديد الدخل نقوم بتطبيق القانون التالي:

الدخل الخاضع = الربح المصرح به + الفرق الحاصل في رقم الأعمال المفوتر + الأعباء الغير قابلة للخصم - الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق الحاصل في رقم الأعمال المقبوض.

الجدول رقم 23: الدخل الإجمالي المعاد تأسيسه

2020	2019	2018	2017	البيان / السنة
1.724.892	1.669.728	1.444.558	1.411.064	الدخل الإجمالي المصرح به
/	/	/	/	+ الفرق الحاصل في رقم الأعمال المفوتر
666.126	987.762	1.630.379	437.074	+ الأعباء الغير قابلة للخصم
/	/	1.581	/	- الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق الحاصل في رقم الأعمال
2.391.018	2.657.490	3.073.356	1.848.138	الدخل الإجمالي المشكل الخاضع

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

انطلاقا من الجدولين السابقين يتم اعداد جدول فرض الضريبة بالصيغة التالية:

الجدول رقم 24: الدخل الإجمالي المشكل الخاضع

2020	2019	2018	2017	التعيين
Brm	Brm	Brm	Brm	المعدل
2.391.020	2.657.490	3.073.360	1.848.140	- الدخل المشكل الخاضع للضريبة
1.724.890	1.669.730	1.444.560	1.411.060	- الدخل المصرح به الخاضع للضريبة
666.130	987.760	1.628.800	437.080	- الفرق الحاصل
704.857	798.122	943.676	514.849	- الحقوق الواجبة التسديد
471.712	452.406	373.596	363.318	- الحقوق المسددة
233.145	345.716	570.080	151.531	- الحقوق المغفلة
%25	%25	%25	15%	- معدل الغرامة
58.286	86.429	142.520	22.730	- مبلغ الغرامة
291.431	432.145	712.600	174.261	- مج الحقوق والغرامات

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

5- التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية:

الجدول رقم 25: جدول ملخص للحقوق والعقوبات التي يتحملها المكلف

المجموع	2020	2019	2018	2017	السنوات	
					البيانات	
1.581	00	00	1.581	00	الحقوق	الرسم على
10.471	00	00	158	10.313	العقوبات	النشاط
12.052	00	00	1.739	10.313	المجموع	المهني
634.863	126.564	174.876	333.423	00	الحقوق	الرسم على
245.450	18.985	26.231	83.356	116.878	العقوبات	القيمة
880.313	145.549	201.107	416.779	116.878	المجموع	المضافة
1.300.472	233.145	345.716	570.080	151.531	الحقوق	الضريبة
309.965	58.286	86.429	142.520	22.730	العقوبات	على الدخل
1.610.437	291.431	432.145	712.600	174.261	المجموع	الإجمالي
2.502.802	436.980	633.252	1.131.118	301.452	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على المعطيات المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية جيجل.

سادسا: المرحلة الختامية للتحقيق المحاسبي

بعد استلام أو تسليم الإشعار بالتبليغ النهائي للمكلف بالضريبة، يتم إعداد الورد الفردي الذي يحتوي على كل الضرائب والرسوم المطالب بتسديدها من قبل المكلف بالضريبة والذي يتم إمضائه من قبل رئيس المصلحة الرئيسية للتسيير وكذلك رئيس مركز الضرائب ثم يتم تحويل الورد الفردي إلى قباضة الضرائب التي بدورها تقوم بتبليغ المكلف بالضريبة بالضرائب والرسوم الواجب عليه دفعها.

تجدر الإشارة إلى أن هناك امتياز يمنح للمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية يسمى التخفيض المشروط والذي بدأ العمل به سنة 2013، حيث يتمثل في تخفيض مبلغ غرامات التأخير تصل إلى 95% في حالة التسديد الكلي للضرائب والحقوق. (انظر الملحق 09)

بعد انتهاء المحقق من إعداد الورد الفردي يتم إعداد تقرير مفصل كخلاصة للعمل المنجز في المحاسبة المتضمن كل التفاصيل حول المؤسسة التي تم التحقيق في محاسبتها وكذلك كل الإجراءات المنجزة وإرساله إلى قباضة الضرائب من أجل التحصيل، وهذا التقرير يتضمن ما يلي: (انظر الملحق 10)

- عموميات عن الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية وللتحقيق المحاسبي؛
- إجراءات التحقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المحققين مع إرفاقها بوثائق الإثبات كالإشعار بالتحقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي، رد المكلف بالضريبة، التبليغ النهائي؛
- إنهاء عملية التحقيق كانت بإبداء رأي حول نتائج عملية التحقيق المحاسبي من طرف رئيس فرقة التحقيق ونائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية؛
- ملخص حول نتائج عملية التحقيق حيث يتطرق فيه المحققين إلى نية المكلف بالضريبة حيث اعتبرت سليمة وأخطائه ناتجة عن جهله للقانون الجبائي. كذلك طريقة تعاون المكلف بالضريبة مع أعوان المحققين الجبائيين في تقديمه للمعلومات؛
- معلومات تخص نتائج الرقابة الجبائية مستخرجة من الملف الجبائي والمتمثلة في:
 - حالة المحاسبة حيث اعتبرت سليمة من حيث الشكل لجميع سنوات الدراسة؛
 - تطبيق معدل الرسم على القيمة المضافة 17% لسنة 2017 و 19% للسنوات 2018، 2019، 2020؛
 - لطلب المعلومات تمت أبحاث خارجية بإرسال 11 طلب لمختلف الزبائن من مديرية الموارد المائية لولاية جيجل والموردين (SAR LCMC، SARL GCM) والمؤسسات المالية والبنكية (BADR , BEA, CPA) وتم استقبال 8 لمختلف الإدارات التي تعامل معها المكلف بالضريبة؛
 - رقم الأعمال الإجمالي المفوتر المحقق فيه بلغ في التقييم الأولي 133.690.248 دج، وفي التقييم النهائي 133.690.248 دج؛
 - رقم الأعمال المقبوض الإجمالي المحقق فيه بلغ في التقييم الأولي 158.994.899 دج، وفي التقييم النهائي 159.100.260 دج؛
 - الأرباح الصافية الإجمالية المحقق فيها بلغت في التقييم الأولي 6.250.240 دج، وفي التقييم النهائي 9.970.010 دج.

المطلب الثالث: تحليل وتقييم الخطر الجبائي في المؤسسة

من خلال عملية التحقيق المحاسبي الذي خضعت له مؤسسة أشغال البناء والري، تمكنا من كشف أهم محاور الخطر الجبائي لهذه المؤسسة.

أولاً: دور الرقابة الجبائية في تحديد نوع الخطر الجبائي

تمكن التحقيق المحاسبي من كشف نوع الخطر الجبائي الذي وقعت فيه المؤسسة:

1- تأجيل التصريح برقم الأعمال المقبوض:

رقم الأعمال المقبوض في سنة 2017 هو 6.875.193 دج، إلا أنه لم يتم التصريح به إلا في جانفي 2018 بقيمة 6.769.838 دج، وفي الغالب يرجع ذلك إلى عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي للمؤسسة من طرف المسييرين أو عدم الدراية الكافية بالقوانين الجبائية من طرف المكلف والمحاسب.

كما يمكن تفسير سلوك هذه المؤسسة بالرغبة في الاستفادة من السيولة للمشاركة في الصفقات العمومية في مجال نشاطه وهذا ما أدى به إلى الوقوع في الخطر الجبائي الذي جعل المؤسسة تتحمل أعباء إضافية في 2018 تتمثل في غرامة التأخير المقدرة بـ 10% على الحقوق الواجبة الدفع عملاً بنص المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 115 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

2- الغش في التصريح:

عدم التصريح كلياً برقم أعمال يقدر بـ 105.361 دج في سنة 2018 مما جعل المؤسسة تقع في الخطر الجبائي المتمثل في الغش في التصريح وبالتالي سوف يتم تعديل الأوعية الجبائية لنفس السنة مع تطبيق عقوبة 25%.

ثانياً: دور الرقابة الجبائية في كشف الأخطاء المحاسبية

1- أخطاء تقييم المخزون:

وقعت المؤسسة في أخطاء على مستوى حسابات المخزون في جميع سنوات الدراسة متمثلة في:

- عدم تقييد ما تبقى من المواد واللوازم المستخدمة في آخر السنة في مخزون آخر المدة (مخزون نهائي)؛
- عدم تقييد خروج بعض المواد من المخزون للاستعمال وعدم ظهورها أيضاً في مخزون آخر المدة.

وهذا راجع لنقص خبرة وكفاءة مسير المخزون الذي عرض المؤسسة لتحمل أعباء إضافية، تتمثل في إعادة دمج قيمة المواد غير المستعملة في الأعباء غير قابلة للخصم وإعادة احتسابها في الدخل الإجمالي

الخاضع للضريبة وحساب الضريبة على الدخل الإجمالي الجديدة، كما تقوم إدارة الضرائب باسترجاع الرسم على القيمة المضافة للمواد واللوازم غير المستعملة.

2- أخطاء في حساب النتيجة الجبائية:

عدم دمج غرامات التأخير المقدرة بـ 485.315 دج في السنوات 2017، 2018، 2019، في الأعباء غير قابلة للخصم أثناء الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وحساب الدخل الخاضع للضريبة، وهذا راجع لنقص كفاءة المحاسب الذي عرض المؤسسة لتحمل أعباء إضافية تتمثل في إعادة دمج قيمة غرامات التأخير إلى النتيجة الجبائية والتي تخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي.

كما توجد مواد غير مستعملة لم يتم استخدامها في المشاريع في جميع السنوات تقدر بقيمة 5.658.526 دج، وتعتبر أعباء غير قابلة للخصم لذا سيعاد دمجها في النتيجة الجبائية.

وعليه سيتم إعادة حساب النتيجة الجبائية وفق القانون التالي:

الدخل الخاضع = الربح المصرح به + الفرق الحاصل في رقم الأعمال المفوتر + الأعباء الغير قابلة للخصم - الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق الحاصل في رقم الأعمال المقبوض

إن هذه الأخطاء في النتيجة الجبائية تشكل خطرا جبائيا إضافيا على ميزانية المؤسسة في سنة التحقيق 2021، حيث سيضطر إلى دفع الحقوق والغرامات للسنوات الأربع محل التحقيق إضافة إلى الضرائب المعني بها في سنة 2021، وهذا يشكل ضغطا جبائيا على ميزانية المؤسسة وسيولة الخزينة.

خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل والمتمثل في الدراسة التطبيقية لدور الرقابة في تشخيص الخطر الجبائي قمنا في البداية بتقديم مركز الضرائب لولاية جيجل من خلال تعريفه وإبراز هيكله التنظيمي وذكر أهم مهامه.

ومن خلال هذه الدراسة التطبيقية والإحصائيات التي تم الحصول عليها والمتعلقة بنواتج الرقابة الجبائية الخارجية وأنواع الضرائب المسترجعة يتضح لنا أن الإدارة الضريبية تبذل مجهودا معتبرا من أجل التقليل من المخاطر الجبائية باستعمال أدوات الرقابة الجبائية واستخدام الإمكانات المادية والبشرية، لكن يتضح لنا أن بعض أشكال الرقابة الجبائية تأثيرها محدود كالتحقيق المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مقارنة بالتحقيق المحاسبي المعتمد بشكل كبير والذي يمتاز بمردودية عالية في تحصيله للضرائب المسترجعة.

كما تبين لنا من خلال دراسة ملف مكلف بالضريبة خاضع للتحقيق المحاسبي بأنه تم التطرق إلى كل الخطوات والإجراءات التي يتبعها المحققين بدءا بالمرحلة الأولية، التي تتمثل في إرسال الإشعار إلى غاية التقييم النهائي وتحرير التقرير الذي يحدد المبلغ الذي يستوجب على المكلف بالضريبة دفعه لإدارة الضرائب.

الخاتمة

تعد الرقابة الجبائية أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية لمراقبة صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة واكتشاف الأخطاء والمخالفات وتصحيحها، وذلك لحماية أموال الخزينة العمومية والحد من وقوع المؤسسة في الخطر.

ولأجل ضمان حقوق المكلفين بالضريبة أمام تعسف الإدارة الجبائية منح المشرع الجبائي إطاراً قانونياً يتجسد في الحقوق الممنوحة لها، كما وضع لها أجهزة وهيكل تنظيمية تسهر على تطبيق وتنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات، وبالتالي مساعدة المؤسسات في توجيهها نحو التسيير الأفضل الذي يضمن لها تجنب المخاطر الجبائية من جهة واستغلال ما توفره التشريعات الجبائية من امتيازات وخيارات من جهة أخرى.

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لموضوع "مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة" على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل، تم اختبار صحة الفرضيات كما يلي:

الفرضية الأولى: التي تنص أن الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من كشف أنواع الخطر الجبائي صحيحة، وذلك باستخدام الرقابة المعمقة التي تمكن من كشف الأخطاء في مضمون التصريحات الجبائية كتأجيل التصريح برقم الأعمال أو الغش في مبلغ رقم الأعمال المقبوض المصرح به.

الفرضية الثانية: التي تنص على أن التحقيق المحاسبي يكشف الخطر الجبائي المتعلق بالأخطاء المحاسبية صحيحة، فالتحقيق المحاسبي كآلية للرقابة المعمقة يعتبر الأكثر فعالية في كشف الأخطاء المحاسبية في التصريحات الجبائية مقارنة بالتحقيق المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وذلك لأنه يقوم بفحص المحاسبة فحصاً شاملاً والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية التي بحوزتها، وهي تمس كل أنواع الضرائب والرسوم، ويعطي للمؤسسات الحق في الاطلاع على مصادر الأخطاء التي وقعت فيها والحق في الطعن في نتائج التحقيق.

الفرضية الثالثة: التي مفادها أن الرقابة تساهم في تقدير الخطر الجبائي عن طريق إعادة تقدير رقم الأعمال الحقيقي، وإعادة تقييم المخزونات والنتيجة الجبائية، صحيحة، حيث أن من مهام الرقابة الجبائية إعادة تصحيح الأخطاء الموجودة في التصريحات الجبائية بحساب رقم الأعمال الحقيقي وإعادة تقدير المخزونات الذي على أساسه تفرض الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني الجديد، كما يقوم بحساب النتيجة الجبائية وإدراج الأعباء غير القابلة للخصم في الدخل الخاضع للضريبة وإعادة حساب الضريبة على الدخل الجديدة.

إضافة إلى حساب العقوبات والغرامات المالية الواجبة الدفع نتيجة هذه المخالفات.

نتائج الدراسة:

تم التوصل من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية إلى النتائج التالية:

- تعتبر الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات التي تعمل على كشف النقائص وتصحيحها وتهدف إدارة الضرائب من خلالها إلى توعية المكلفين بالضريبة وتعزيز الأمن الجبائي؛
- للرقابة الجبائية أهداف كثيرة تتمثل في الأهداف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية، القانونية والإدارية رغم الصعوبات التي تواجهها كنفص الإمكانات البشرية والمادية والعديد من المشاكل التي تعيقها في تأدية مهامها على أكمل وجه؛
- تعتمد الإدارة الجبائية على مجموعة من الأجهزة والوسائل القانونية والتنظيمية لتسهيل وتنظيم عملية الرقابة الجبائية؛
- الخطر الجبائي يتمثل في الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية؛
- تتعرض المؤسسة لمخاطر جبائية متعددة لأسباب ناتجة إما عن ضعف الإدارة الجبائية للمؤسسة نتيجة عدم المتابعة المستمرة والدائمة للمؤسسة أو أسباب ناتجة عن التشريع الجبائي نتيجة التعديلات المستمرة وتعدد الضرائب وتعقيد النصوص التشريعية؛
- تنقسم مصادر الخطر الجبائي إلى قسمين مصادر خارجية ومصادر داخلية؛
- تساهم أشكال الرقابة الجبائية المختلفة التي نص عليها التشريع الجبائي والمتمثلة في الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية في تشخيص الخطر الجبائي؛
- من إجراءات الرقابة الجبائية الخارجية التحقيق المحاسبي ويعتبر أنجع شكل رقابي؛
- من أهم المخاطر الجبائية هي المتعلقة بإيداع التصريحات أو التأخير فيه والسبب الرئيسي الذي جعل المكلف قيد الدراسة يقع في الخطر الجبائي ولتقادي هذه الظاهرة يجب الالتزام بإيداع التصريحات في الوقت المحدد؛
- عملية التحقيق المحاسبي عبرت عن دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي، التي يتضمنها التصريح الجبائي شكلا ومضمونا؛
- نتج عن عملية التحقيق المحاسبي اكتشاف فرق بين الكميات المستهلكة المصرح بها والكميات الحقيقية المشتراة ضمن فواتير الشراء مع وجود فرق في المخزون؛
- نتج عن الرقابة الجبائية مبالغ معتبرة مسترجعة لصالح الخزينة العمومية وهذا من خلال تحليل نواتج الرقابة الجبائية؛
- عدم وجود علاقة بين عدد الملفات المدروسة والنتائج المحصلة.

الاقتراحات:

- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتقليل الفجوة بين الطرفين؛
- نشر الوعي والحس الضريبي لدى المكلفين؛
- يجب اعتماد المؤسسات على المحاسبة التحليلية رغم أنها اختيارية؛
- في ظل التغيير المستمر للقوانين الجبائية وجب تبسيط التعقيدات عن التشريعات الجبائية بجعلها أكثر وضوحاً بحيث يستطيع أعوان الإدارة الضريبية تطبيقها بسهولة كما يمكن للمكلف فهمها؛
- إسناد مهمة التسيير الجبائي في المؤسسة إلى مختصين في الجباية لتفادي الخطر الجبائي.

آفاق الدراسة:

بعد تحليلنا لموضوع مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي يمكن اقتراح مواضيع أخرى

ذات علاقة:

- مساهمة التحقيق المحاسبي في تشخيص الخطر الجبائي ودعم الرقابة الجبائية؛
- دور التسيير الجبائي في مواجهة الخطر الجبائي.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: باللغة العربية

• الكتب:

- 01- إياد منصور حسين، اعادة التأمين وتقييم المخاطر، ط1، اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2020.
- 02- حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 03- ريجي مصطفى عليان، أسس الإدارة المعاصرة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 04- عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية الجزء الثاني، دار وائل للطباعة والنشر، عمان 2002.
- 05- عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري ط2، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2010-2011.
- 06- عيسى سماعيلين، جباية ومحاسبة المؤسسة -تقنيات جبائية ومحاسبية-، الصفحات الزرقاء العالمية الجزائر، فيفري 2021.
- 07- منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر.
- 08- منور أوسرير، محمد حمو، جباية المؤسسات، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
- 09- هاشم الشمري، ايثار القتلي، الفساد الإداري والمالي، ط1، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع الأردن، 2011.
- 10- يوسف حجيم الطائي وآخرون، إدارة التأمين والمخاطر، ط1، اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن 2011.
- 11- يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي ط1، دار المحمدية، الجزائر.

• المقالات

- 01- لواج عبد الرحيم، درغوم محفوظ، تقييم فعالية الرقابة الجبائية المعقدة في ظل إعادة هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد7، العدد3، ديسمبر 2021.
- 02- سهام كردودي، حكيمة بوسلمة، مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، الاقتصاد الصناعي، العدد15، ديسمبر 2018.
- 03- فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017.
- 04- بن سويسي حمزة، عبد الوهاب سليمان، دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الحوار الفكري.
- 05- زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الجزائر.

- 06-زواق الحواس، أهمية التسيير الجبائي في ترشيد وتوجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد إلى خيارات النظام الجبائي الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي-33(2).
- 07-سمية تومي، بن اعمارة منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل التوجيهات الاستراتيجية لعصرنة الإدارة الجبائية- دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، الجزائر، جوان 2018.
- 08-كويدي محمد أمين، مداحي عثمان، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة مجلة البشائر الاقتصادية، العدد2، الجزائر، ديسمبر 2020.
- 09-صالح حميداتو، سارة ميسي، الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 4، العدد 2، جامعة الوادي، الجزائر 2019.
- 10-مالك رحمان، عيسى بولوخ، دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 11، العدد 1، 2021.
- 11-اسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 1، أبريل 2014.
- الرسائل الجامعية:
- 01-محمد بوخاري، أثر التسيير الجبائي على الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير تخصص علوم مالية، جامعة يحيى فارس، المدينة، 2016/2017.
- 02-عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، مذكرة ماجستير كلية علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2016.
- 03-سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.
- 04-لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2009-2010.
- 05-بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة ابوبكر بلقايد، تلمسان.

• الملتيقيات:

01- سليمان سولف، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها والحلول المقترحة لتفعيلها، الملتيقى الوطني للرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، يومي 28-29 أكتوبر، 2015.

• النصوص القانونية والوثائق الرسمية:

01- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022.

02- القانون التجاري، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022.

03- قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022.

04- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، 2022.

• المقابلات:

01- مقابلة مع السيد بوجردة فارس محقق بمركز الضرائب بولاية جيجل.

• المواقع الرسمية:

01- الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب

www.mfdgi.gov.dz

ثانيا: باللغة الأجنبية:

• الكتب:

01- Redha Khelassi, **précis d'audit fiscal de l'entreprise**, bertiedition, Alger, 2013.

الملاحق

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE JIJEL
CENTRE DES IMPOTS DE LA WILAYA DE JIJEL
Référence N° AS/6/DIWJ/CDI/BVCA/2021

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية جيجل
مركز الضرائب بجيجل

Leur le - 03.06.2021

Lettre avec
A.R.
N°:.....

À... MONSIEUR... L. SAID...
ENTREPRISE... DE... TRAVAUX... HYDRAULIQUES... et... BÂTIMENTS
...06... RUE... TITOUS... S. EDDIK... KAOUS... W. JIJEL

الملحق (1)

JIJEL Le : 03/06/2021
المشتمل بالتحقيق في الحسابات

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et Acceptée par le service, nous nous présenterons à votre établissement le 22/06/2021 à A.O. H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2017, 2018, 2019 et 2020 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés: T.A.P. T.V.A. I.R.G. I.R.G./Salaires, DROITS... c.e... T.I.M.B.R.E... et... AUTRES.....

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

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

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

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

Vous trouvez ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié « édition 2017 » accompagné des aménagements apportés à la faveur des dispositions de la loi finances pour l'année 2018, 2019 et 2021.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

رئيس فرقة
التحقيق والمخاطبة
إمضاء: ع. زغداد

F. BOUDJERDA (I.C) S. KAHLET (I.C)

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de la Wilaya de Jijel

CENTRE DES IMPOTS DE JIJEL

Le 11 /11/2021

Reçu par M. SAID
SAID
R.C.N°: 38/00-117777
6, Rue Titous Seddik Kaous Jijel

N° 2021/ DI/WJ/CDI/SPC/BVC1/2021

طب اجراء مراجعة محاسبية

الملحق (ع)

**CONVOCATION POUR UN DEBAT
CONTRADICTOIRE**

Dans le cadre d'une vérification de comptabilité

EX 2017,2018 ,2019 et 2020

Lettre
avec AR

A Mr / L SAID
ENTREPRISE DE TRAVAUX HYDRAULIQUE
06 RUE TITOUS SEDDIK KAOUS -W JIJEL

Dans le cadre de la vérification de votre comptabilité des exercices : 2017 ,2018,2019 et 2020 dont vous en avez été informé par avis de vérification N° 159 du 13/06/2021 accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, et en application des dispositions de l'article 20 -6 du code des procédures fiscales, nous vous prions de bien vouloir assister au débat contradictoire clôturant les travaux de vérification qui sera organisé le 11/11/2021 au niveau de nos bureaux sis A Centre des impôts 3 KM - JIJEL à partir de 10 H

Au cours de ce débat, vous pouvez vous faire assister par un conseil de votre choix.

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

Les Vérificateurs

F. BOUDJERDA (IC)

S. KAHLET (IC)

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA JIJEL
IMPOTS JIJEL CENTRE DES
N°285 /D.W.J/CDI/B.V.C01/2021.

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية جيجل
مركز الضرائب جيجل



A Mr: L SAID

ENTREPRISE DE TRAVAUX HYDRAULIQUES ET BATIMENTS

06, RUE TITOUS SEDDIK KAOUS - JIJEL



Lettre avec
A.R.
N°:.....

(3) الملحق رقم 15.11.2021

JIJEL Le : 15/ 11/2021

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 159 Du 13/06/2021, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2017,2018,2019 et 2020 se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés: ..TAP-TVA -IRG/BIC -IRG/S et DROITS DE TIMBRE.

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

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. En cas de défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales). Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

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

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales). La présente notification comporte VINGT (20) feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

التحقيق والمحاسبة
إمضاء مع

Boudjerda Said Kahlet

F. BOUDJERDA (IC)

S. KAHLET (I.C)

09

ENTREPRISE DE GRANDS TRAVAUX HYDRAULIQUES ET BATIMENT

- TR HY BAT L SAID -

06 RUE TITOUS SEDDIK KAOUS WILAYA DE JIJEL

TEL/FAX 034 55 41 99 - MOB: 0661 33 54 15

Mle fisc: 796318140001632 - N° Art: 18146545061 - RC N° 99 A 2217177

C.B N° : 00200048048220057055 B E A Agence de Jijel

الملحق (4)

رد المذوق بالقرينة

JIJEL, le 14/12/2021

// -)

MESSIEURS LES VIREFECATEURS
DES SERVICES DES IMPOTS
A L'ATTENTION DE :
MRS BOUDJERDA ET KEHLAT
JIJEL

Objet : Eclaircissement des insuffisances relevées
Période : 2017 -2018-2019-2020

Messieurs,

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance les éclaircissements au sujet des insuffisances constatées par vos services lors de la vérification des exercices 2017-2018-2019-2020.

En premier lieu les quantités achetées et consommées par rapport aux contrats ont été respectés (situation des travaux joints).

Cependant les décalages relevés qui ont donné lieu au redressement proposés tirent leur origine par des erreurs d'inventaire annuel élaboré sur chantier et qui n'ont aucunement le caractère d'exagération.

Nous portons a votre connaissance que vous aviez omis de constater les 500 ML en Fonte DN 300 PN 25 sur situation N° 08 du 31/08/2017 ainsi que 10 tampons sur situation N°05 /2020.

En définitive, le redressement proposé aura pour effet de pénaliser lourdement l'entreprise.

Nous vous transmettons en détail et par contrat les concordances entre les achats effectivement réalisés et les besoins sur marché.

a u faire.

2017

SITUATION DES TRAVAUX

1- PARTIE ENTREPRISE

ENTREPRISE : Travaux Hydrauliques et Batiments "L Said " Kaous

N° de l'opération : NK 5. 341.2. 262. 118.13. 01

MARCHE N° : 417/2014 du 26/02/2015

Opération : Etude et réalisation de réseaux d'AEP des agglomérations à trvers la Wilaya

Objet du marché : Lot N° 08 ; AEP de Gheriana - Cmmune de Texanna -

الملحق (05)

Montant du Marché : 83.470.140,00 DA

Code fiscal : 7 963 1814 00016 32

R,C N°: 99 A 22 17177

Domiciliation Bancaire : N° 00 2000 480 482 200570 / 55 - BEA agence Jijel

SITUATION N° 08

Arrêté au : ...31.08/2017

Montant des travaux cumulés	69 108 714,76
Avances forfaitaires totales/.....
Avances sur approvisionnements totales/.....
Autres/.....
.....(à préciser)/.....
TOTALE (1)	69 108 714,76
A déduire :	
Montant des travaux réalisés précédemment	45 033 259,75
Avances forfaitaires reçues/.....
Avances sur approvisionnements reçues/.....
Autres/.....
.....(à préciser)/.....
TOTALE (2)/.....
MONTANT BRUTE DE LA SITUATION (3) =(1)-(2)	24 075 455,01
Remboursement à effectuer :	
Avances forfaitaires/.....
Avances sur approvisionnements/.....
Autres/.....
.....(à préciser)/.....
TOTALE (4)/.....
Montant Net de la situation TTC (5) =(3) - (4)	24 075 455,01
Retenue de garantie (6) : (5 %) de la situation.....	1 203 772,75
Montant Net à payer à l'ENTREPRISE (7) =(5) - (6) ...	22 871 682,26

le Montant net à payer par la présente situation s'élève à la somme de : Toutes taxes comprises

(en toutes lettres) : **VINGT DEUX MILLION HUIT CENT SOIXANTE ET ONZE MILLE SIX CEN'**

QUATRE VINGT DEUX DINARS VINGT SIX Cts (22 871 682,26

Reçu de l'Entreprise le Certifie conforme

Fait le 1.9. SEP. 2017

LE MAITRE DE L'OUVRAGE cachet et signature

L'ENTREPRISE cachet et signature

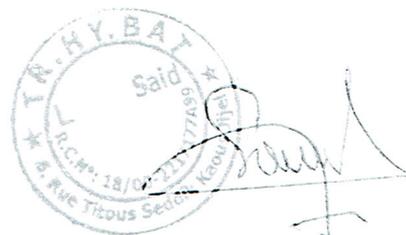
02

الملحق (5)

ATTACHEMENT AU 31/08/2017

DESIGNATIONS	Quantité	P.U	Montant Total	Observations
TUBE EN FONTE DN 300 PN 25	500 ML	4 575.00	2 287 500.00	
TOTAL			2 287 500.00	

L'Entrepreneur
S. L.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

الحالة المالية للاشغال

قسم المؤسسة

المقاوله : مؤسسة أشغال الري و البناء " لـ السعيد "

رقم الصفقة : 2017/ 296 المؤرخ في 30 / 10 / 2017

العملية : إنجاز شبكة التزويد بالمياه الصالحة للشرب لمخطط شغل الأراضي 03 تميزرت و القطب الجامعي الجديد

المشروع : الحصة رقم 03 : جر المياه من خزان العبور 2000 م3 إلى الخزان 2000 م3م بالقطب الجامعي الجديد

مبلغ الصفقة بعد الملحق 01 : 92.032.339,00 دج

رقم التعريف الجبائي : 796318140001632

رقم الحساب البنكي : 002000480482200570/55 البنك الجزائر الخارجي BEA - وكالة جيجل

رقم السجل التجاري : 99 أ 2217177

رقم الوضعية 2020 / 05 (B.)

المبلغ	وضعية الأشغال موقفة بتاريخ 08.OCT..2019.....
92 032 339,00	المبلغ الإجمالي للاشغال
	المبلغ الإجمالي للتسبيق الجرافي
	المبلغ الإجمالي لتسيقات التموين
92 032 339,00	المجموع (1)
64 209 864,11	القطاعات
	مبلغ الأشغال المنجزة سابقا
	التسبيق الجرافي المحصل عليه
	التسيقات على التموين المحصل عليها
0,00	المجموع (2)
27 822 474,89	المبلغ الإجمالي لوضعية الأشغال (3) = (1) - (2)
	التعويضات
	التسبيق الجرافي
	التسيقات على التموين
0,00	المجموع (4)
27 822 474,89	المبلغ الصافي للوضعية بما فيها الرسوم (5)=(3)-(4)
1 391 123,75	مبلغ الضمان المعنطع (6) 5 %
26 431 351,14	المبلغ الصافي الواجب دفعه للمؤسسة (7)=(5)-(6)

المبلغ الصافي بما فيه الرسوم الواجب دفعه بموجب هذه الوضعية يقدر ب (الحروف) :

ستة و عشرون مليون و أربعمان و واحد و ثلاثون ألف و ثلاثمان و واحد و خمسون دينارا

و أربعة عشر سنتيما (26.431.351,14 دج)

استلمت من المؤسسة بتاريخ

مصادق عليها

المصالح التقنية (الخاتم و الإمضاء)

أودعت بمصالح صاحب المشروع

قاوس ، في 02 NOV. 2020.....

المؤسسة (الخاتم و الإمضاء)

مدير الموارد البشرية
لولاية جيجل
تسقيسة

Said
R.C.M. 27/00-71
Jijel

PICHT

تاريخ الملحق (07)

19	Pose, fourniture et transport de tuyau en PEHD L=12 ml, PN 16 bars: DN 90 mm L=12 ml	U	11	11	/	11	4 000,00	/	44 000,00
20	Pose, fourniture et transport de ventouse triple fonctions en fonte, PN 25 bars : DN 80 mm	U	10	6	4	10	30 000,00	120 000,00	300 000,00

Série 500 - CONSTRUCTION DES REGARDS DE VIDANGE / VENTOUSE :

21	Construction des regards des vidanges / ventouses des dimensions : 1.20x1.20 m x hm	U	21	11	10	21	45 000,00	450 000,00	945 000,00
----	--	---	----	----	----	----	-----------	------------	------------

I.2.RESERVOIR 2000 m3 (POLE UNIVERSITAIRE):

Série 100 - Terrassement :

22	Déblai	m ³	2400	1764,94	635,06	2400	250,00	158 765,00	600 000,00
23	Excédent	m ³	2000	1415,00	585	2000,00	200,00	117 000,00	400 000,00
24	Remblai	m ³	400	/	400	400	80,00	32 000,00	32 000,00
25	Déblai en terrain rocheux	m ³	150	/	150	150	100,00	15 000,00	15 000,00

Série 200 - Construction :

26	Béton de propreté N°1	m ³	40	37,31	2,69	40	6 000,00	16 140,00	240 000,00
27	Béton armé N°3	m ³	45	/	45	45	22 000,00	990 000,00	990 000,00
28	Béton armé N°4	m ³	344	239,08	104,92	344	32 000,00	3 357 440,00	11 008 000,00
	axalumin	m ²	410	/	410	410	850,00	348 500,00	348 500,00
	posé à 600 kg/m ³	m ²	785	/	785	785	1 500,00	1 177 500,00	1 177 500,00
	posé à 400 kg/m ³	m ²	980	/	980	980	1 000,00	980 000,00	980 000,00
48	soins en deux couches	m ²	740	/	740	740	250,00	185 000,00	185 000,00

(8)

Série 9 n21 sex ies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA JIJEL

CENTRE DES IMPOTS JIJEL

N°326/DWJ/CDI/BVC1/2021

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية جيجل

مركز الضرائب جيجل

Lettre avec A.R.

N°:.....

A Mr :L SAID

ENTREPRISE DE TRAVAUX HYDRAULIQUES ET BATIMENTS

06 ,RUE TITOUS SEDDIK KAOUS -JIJEL

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

الملحق (081)

Madame, Monsieur le gérant Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 15/12/2021 en réponse à la notification de redressement N°285 du 15/11/2021

Après un examen de notre part, nous vous informons que:

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

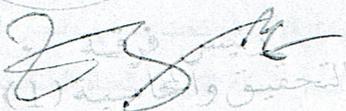
En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte quinze (15) Feuilles, y compris celle-ci.

Veillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de notre considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade des vérificateurs



F. BOUDJERDA (I.C)


S. KAHLET (I.C)

CODE
ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECouvreMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

(Cachet d'identification)

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : 309 Année : 2017

M. SAID السيد (s) (اللقب، اسم الشركة)
 (nom et prénom - Raison sociale)
 Activité ou Profession : ENTREPRISE DE TRAVAUX D'AMENAGEMENTS
 النشاط أو المهنة
 Adresse : 06, RUE TITAVS et BATIMENTS
 العنوان
 Article d'imposition : 18M146141016M
 رقم المادة
 Numéro d'Identification Statistique : 17191631814101613121
 رقم التعريف الإحصائي
 Numéro d'Identification Fiscale : 17191631814101613121
 رقم التعريف الجبائي

الملحق (05)

مفتشية الضرائب



(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer				
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant					
I.R.G.	2017	1.848.140	1.411.060	437.080	8%	514.845	363.218		151.531	15%	22.730	174.261				
	2018	3.093.360	1.444.560	1.688.800	8%	243.676	373.526		570.080	2,5%	142.520	712.600				
	2019	2.657.490	1.669.730	987.760	8%	798.122	452.406		345.716	2,5%	86.425	432.141				
	2020	2.351.020	1.724.890	666.130	8%	704.857	471.712		833.145	2,5%	58.886	891.431				
Majorations et Amendes (VF+IRG) I.B.S.																
Versement Forfaitaire																
Taxe sur l'Activité Professionnelle																
Taxe sur la Valeur Ajoutée																
Réintégration TVA/achats Pénalités d'assiette/TVA																
Taxe sur achats E 2700 - Enregistrement E 2 - C - 200 - Timbre C 1 - B - 00 - TF et TA C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine																
TOTAL GENERAL DU ROLE												2.961.504	1.661.032	2.300.472	309.965	1.610.437

(19)

Série D - n° 37 ter

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : 367 Année : 2018

الرقم 367

CODE ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECouvreMENT

DATE D'EXIGIBILITE

M. : eur (nom et prénom - Raison sociale) السيد (ة) : SAID (اللقب، الاسم، اسم الشركة)

Activité ou Profession : ENTREPRISE de Travaux HYDRAULIQUES النشاط أو المهنة : شركة أو مهنة : أعمال هيدروليكية

Adresse : 06, RUE et BATIMENTS SE DOUK - KAOUSS Jijel العنوان : 06, RUE et BATIMENTS SE DOUK - KAOUSS Jijel

Article d'Imposition : 18141615151061 رقم المادة : 18141615151061

Numéro d'Identification Statistique : 18141615151061 رقم التعريف الإحصائي : 18141615151061

Numéro d'Identification Fiscale : 18141615151061 رقم التعريف الجبائي : 18141615151061

(Cachet d'identification) المرفق (09)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Série D. 37 ter - Imp. Officielle - (2012)

IMPTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R.G.												
Majorations et Amendes (VF+IRG)												
I.B.S.												
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle <u>CAE KAOUSS</u>	2018	8.186.730	8.107.710	79.020	2%	163.735	162.154		1.581	10%	158	1.739
Taxe sur la Valeur Ajoutée	2018	34.817.250	34.711.890	105.360	19%	6.615.277	6.556.259		20.018			20.018
Réintégration TVA/Achats	2018								614.845			614.845
Pénalités d'assiette/TVA	2018								178.572			178.572
paiement différé TVA 2017									10.313			10.313
paiement différé TVA 2017									116.878			116.878
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE												892.365

(10)

الملحق (10)

MINISTERE DES FINANCES

IDENTIFIANT FISCAL

736318140001632

Direction Générale des Impôts

CODE TERRITOIRE

[]

Direction des Impôts de la Wilaya

CODE ACTIVITE

[]

d.e. jjel

NUMERO D'ARTICLE

18146646061

RAPPORT

DE

VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° 14 / 2001

Entreprise vérifiée : L. SAID

Brigade de vérification n° 01. jjel

Activité : E.S.T.P.H

Agents vérificateurs :

Adresse : KOUS- jjel

F. BOUDJERDA (T.C)
S. KAHLET (T.C)

المخلص

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم عرض أساسيات الرقابة الجبائية وعناصر الخطر الجبائي في المؤسسة في جانبه النظري، أما الجانب التطبيقي فتم تحليل نواتج الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل للفترة 2017-2020 إضافة إلى دراسة ملف مكلف بالضريبة خاضع للتحقيق المحاسبي.

توصلنا أن إجراءات التحقيق المحاسبي تمكن من كشف المخاطر الجبائية التي تقع فيها المؤسسة عبر الأخطاء المرتكبة في مضمون التصريحات الجبائية كتأجيل التصريح برقم الأعمال أو الغش في مبلغ رقم الأعمال المقبوض المصرح به، ثم يقوم بتقدير الخطر الجبائي باحتساب رقم الأعمال الحقيقي وإعادة تقييم المخزونات والنتيجة الجبائية إضافة إلى حساب العقوبات والغرامات المالية الواجبة الدفع نتيجة هذه المخالفات.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، الخطر الجبائي، التصريحات الجبائية، العقوبات والغرامات.

Summary

This study aims to highlight the contribution of fiscal's control in diagnosing the fiscal risks in economic institution. In which it was introduced in the theoretical part the basics of fiscal's control as well as the elements of its risk in the institution. While in the practical aspect of this study the outcomes of fiscal control were analyzed at the leve of Jijel's city tax center from 2017 to 2020, the side of studding a Taxable file subjected to accounting investigation did this study.

We found out that the procedures of accounting investigation enabled us to detected the fiscal risks that an institution could falls in because of the mistakes done in the content of fiscal declaration, such as delay announcing the number of businesses done , or fraud in the amount of the authorized receivable business number. Then estimating the fiscal risk by calculating the real business number, and re-evaluating the stocks and the fiscal result In addition to calculating the penalties and financial fines payable because of these violations.

Keywords: fiscal control, Fiscal risk, fiscal declarations, penalties and fines.