

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي - الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



محاضرات في مقياس

الرقابة الجبائية

موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص

" محاسبة وتدقيق "

من إعداد الأستاذ:

د. صالح حميداتو

أستاذ محاضر أ

الموسم الجامعي: 2020\2021

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	فهرس المحتويات
	المحور الأول- مفاهيم أساسية حول الضريبة
	تمهيد
	أولا - ماهية الضريبة
	1-تعريف الضريبة
	2-خصائص الضريبة
	ثانيا - الأساس القانوني للضريبة
	1-نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي
	2-نظرية التضامن الاجتماعي
	ثالثا-قواعد وأهداف الضريبة
	1-قواعد الضريبة
	2-أهداف الضريبة
	رابعا - التنظيم الفني للضريبة
	1-تعريف التنظيم الفني للضريبة
	2-تقدير الوعاء الضريبي
	3-حساب الضريبة
	4-تحصيل الضريبة
	خامسا - النظام الضريبي
	1-مفهوم النظام الضريبي
	2-مكونات النظام الضريبي
	سادسا - الرسم
	1-تعريف الرسم
	2-خصائص الرسم

	3-تقدير الرسم
	4 - دفع الرسم
	5 - المقارنة بين الرسم والمفاهيم المشابهة له
	المحور الثاني - مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي
	تمهيد
	أولا - ماهية التهرب الضريبي
	1- مفهوم التهرب الضريبي
	2-أنواع التهرب الضريبي
	ثانيا - أسباب التهرب الضريبي
	المحور الثالث - الرقابة الجبائية في الجزائر
	تمهيد
	أولا - مصالح الرقابة الجبائية في الجزائر
	1-المصالح الوطنية للرقابة الجبائية
	2-المصالح الجهوية للرقابة الجبائية
	3-المصالح المحلية للرقابة الجبائية
	ثانيا - الإطار القانوني للرقابة الجبائية
	I. الحقوق المخولة للإدارة الجبائية لممارسة وظيفة الرقابة الجبائية
	1-حق الاطلاع
	2-حق الزيارة
	3-حق الرقابة
	4-حق استدراك الأخطاء
	II. حقوق والتزامات المكلفون الخاضعون للضريبة
	1-حقوق المكلفون الخاضعون للرقابة الجبائية
	2-التزامات المكلفون الخاضعون للرقابة الجبائية

	ثالثا - مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها
	1- مفهوم الرقابة الجبائية
	2- أهداف الرقابة الجبائية
	رابعا - أشكال الرقابة الجبائية
	1- الرقابة الداخلية (داخل مفتشية الضرائب أو المصلحة الرئيسية للتسيير)
	1-1 الرقابة الشكلية
	1-2 الرقابة على الوثائق
	2- الرقابة الخارجية (أي عند المكلف في الغالب)
	I. التحقيق المحاسبي
	II. التحقيق المحاسبي المصوب
	III. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

المحور الأول:

مفاهيم أساسية حول الضريبة

تمهيد:

في هذا المحور تطرق الباحث إلى جملة من المفاهيم الأساسية التي تهم كل دارس للجباية، هذه المفاهيم تعتبر مدخلا مهما لدراسة النظام الضريبي وتسيير المادة الضريبية للمؤسسة الاقتصادية، يعتبر هذا المحور مدخلا ضروريا ومفيدا باعتباره يتناول الضريبة تعريفا وخصائصها، وكذلك الأساس القانوني لفرضها من خلال التطرق لكل من نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي ونظرية التضامن الاجتماعي، زيادة عن هذا تم التطرق في هذا المحور إلى قواعد الضريبة وأهدافها، وتنظيمها الفني من خلال تناول كيفية تقدير الوعاء الضريبة، من خلال طرق التقدير المتعددة وصولا إلى حساب الضريبة.

كما تم التعرض إلى التحصيل الضريبي الذي يعتبر أهم محطة في الجباية، وذلك من خلال توضيح ضمانات وطرق التحصيل. كما تم في هذا المحور التطرق أيضا إلى النظام الضريبي من خلال إبراز مفهومه وكذا مكوناته، وفي الأخير تمت دراسة الرسم وأهم مميزاته وطرق تقديره من خلال علاقة ما يدفعه الشخص وما يعود عليه من نفع جراء دفعه للرسم، ومقارنته بأهم المفاهيم المشابهة له.

أولاً: ماهية الضريبة

تعتبر الضرائب من أهم إيرادات الدولة، حيث تعتمد عليه في تسيير ادارتها وتلبية حاجاتها، وفي ظل غياب تعريف تشريعي لها، فقد تناول موضوعها العديد من الكتاب وقدموا عدة تعريف لها سنورد أشهرها إضافة إلى الخصائص التي تميز الضريبة عن غيرها من الإيرادات العامة للدولة.

1-تعريف الضريبة:

عرفت الضريبة على أنها " مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل الاموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية."¹

وتعرف كذلك الضريبة على أنها " قيمة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة."² كما تعرف الضريبة كذلك بأنها " اقتطاع مالي الزامي ونهائي تحدده الدولة، ودون مقابل، بغرض تحقيق أهداف عامة."³

وتعرف الضريبة أيضا بأنها " اقتطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة، وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن."⁴

من خلال التعاريف السابق يمكننا تحديد خصائص الضريبة في أنها ذات شكل نقدي، تدفع بصفة اجبارية ونهائية، وهدفها تغطية الاعباء العامة للدولة.

2- خصائص الضريبة:

2-1 الضريبة ذات شكل نقدي:

في النظم الاقتصادية القديمة كانت الضريبة تفرض وتحصل في صورة عينية تماشيا مع الطابع الاقتصادي السائد، أين كانت المعاملات تتم بصورة عينية. فكانت الضريبة عبارة عن إقطاع جزء من المحصول يلتزم الافراد بدفعه إلى الدولة مقابل خدماتها العامة والمتمثلة خصوصا في الحماية، أو إلزام المواطنين بالقيام بعمل معين (السخرة)⁵. هذه الضريبة تتلائم مع الاقتصاديات العينية. ويظهر النقود واستعمالها في المبادلات الاقتصادية اصبحت الضريبة تجبي في طابعها الحالي أي نقودا. وأصبحت فريضة مالية بمعنى أنها اقتطاع مالي (نقدي) من ثروة أو دخل الاشخاص الطبيعيين أو المعنويين تماشيا مع الاقتصاديات الحديثة التي تستعمل النقود في كافة المعاملات الاقتصادية.

2-2 الطابع الإجباري للضريبة:

إن الضريبة شكل من أشكال إبراز سيادة الدولة، فهي توضع وتحصل عن طريق السلطة أو الاجبار⁶ (أي إجبار المكلف بالضريبة من أدائها بطرق إدارية). فالضريبة تفرض وتحصل عن طريق الجبر ويظهر جليا في حالة تقاعس المكلف عن الدفع حينها تستعمل الدولة سلطتها عن طريق اجهزتها لإلزام واجبار المكلف عن الدفع مع تحميله عقوبات جراء حرمانه للخزينة من مداخيل نتيجة هذا التقاعس. وقد تصل هذه الاجراءات إلى ما يسمى بالتحصيل القسري للضريبة.

2-3 الضريبة تدفع بصفة نهائية:

بمعنى أن الافراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، أي أن الدولة لا تلتزم بردها لهم، ولا تقدم لهم خدمات خاصة مقابل دفعها.

2-4 الضريبة تدفع بدون مقابل:

لا يحصل دافع الضريبة على نفع خاص مقابل آدائها، وإنما مساهمة منه كعضو في المجتمع، من خلال تحمله الأعباء والتكاليف العامة وفقا لمقدرته التكلفة، وإنما يستفيد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة بصفته مواطنا وليس دافعا للضريبة.

2-5 تجبي لتحقيق النفع العام (تجبي لتغطية النفقات العامة):

إن تغطية النفقات العامة للدولة هو الهدف الرئيسي للضريبة، وهذا حسب النظرية الكلاسيكية التي حصرت دور الضريبة في تمويل الخزينة العامة، بهدف توفير الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها واعبائها الموجهة لتحقيق النفع العام لكافة افراد المجتمع.

ثانيا: الأساس القانوني للضريبة:

عملت الدول على البحث عن الأساس القانوني لفرض الضرائب وإلزام المكلفين بدفعها، حيث جاءت نظريتا العقد الاجتماعي والتضامن الاجتماعي لتقدما تبريرا مقنعا لإلزامية دفع الضريبة.

1-نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي:

صاغ جان جاك روسو (وهو فيلسوف فرنسي) نظريته في كتابه العقد الاجتماعي الذي نشر في عام 1762، حيث يعتقد المفكر الفرنسي جان جاك روسو أن الإنسان في الحالة الطبيعية ليس خيراً وليس سيئاً ولكن المجتمع يفسده بسرعة، حيث يعمل الجميع على تحقيق مصالحهم الشخصية، ويهدف العقد

الاجتماعي إلى جعل الشعب صاحب السيادة، حيث يتخلى الشعب عن اهتمامه بالمصالح الشخصية والتفرغ للمصلحة العامة، وبموجب العقد يتخلى الأفراد عن كل حقوقهم للدولة ولكن دون أن يخسروها، في المقابل يجب أن تكون الدولة عادلة، وفي حال إخلال الدولة بعدالتها يحق للأفراد تغيير الحاكم فيها بموجب الحقوق ذاتها التي تنازلوا عنها.

ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة. آدم سميث يرى بأن هذا العقد هو عقد بيع خدمات، فالدولة تبيع خدماتها للمواطنين وتحصل على مقابل هو ثمن هذه الخدمات، وقد شبه بصورة ضرائب.

2-نظرية التضامن الاجتماعي:

ترى هذه النظرية أن الدولة هي ضرورة تاريخية واجتماعية، وواجب الدولة في المجتمعات الحديثة هو القيام بإشباع الحاجات العامة للأفراد والمحافظة على الأمن، والدولة تتكبد نفقات باهظة من أجل القيام بالأعباء العامة الملقاة على عاتقها والنتيجة من جراء تدخلها في مختلف الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية، وبما أن هذه الأعباء تحقق الصالح العام للأفراد وتعود عليهم بالنفع العام كان لا بد من تضافر الجهود في تحمل نفقات هذه الأعباء على أساس التضامن الاجتماعي بين الافراد. وعليه يمكننا القول بأن هذه النظرية مثلت المبرر القانوني الذي تستند عليه الدول في فرض الضرائب. ومن ثم إلزام المواطنين وإجبارهم على أداء الضريبة، وهذا ما يفسر إلزام الأجانب المقيمين في البلاد إقامة عادية ومستمرة بالمساهمة في الأعباء والتكاليف العامة ودفع الضريبة المفروضة عليهم.

ثالثا: قواعد وأهداف الضريبة:

1-قواعد الضريبة:

يقصد بالقواعد الضريبية مجموعة المبادئ والأسس التي يجب على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أي ضريبة جديدة، هذه القواعد ذات فائدة مزدوجة، فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة وكذا مصلحة الخزينة العمومية.

تم وضع هذه القواعد وصياغتها من طرف "آدم سميث" من خلال بحثه عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعال في كتابه "بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم" الصادر سنة 1776.

وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

1-1 قاعدة العدالة:

ويقصد بها أنه، على مواطني كل دولة أن يساهموا في نفقات الحكومة حسب قدراتهم التكلفة⁷، بمعنى تناسباً مع الدخل الذي يتمتعون به تحت حماية الدولة. ويقصد بالعدالة توزيع العبء الضريبي على كل أفراد المجتمع توزيعاً عادلاً (يتناسب مع دخولهم).

1-2 قاعدة اليقين:

إن مضمون قاعدة اليقين هو أن تكون الضريبة يقينية وليست عشوائية بمعنى أن يحدد بوضوح وعائها، سعرها، والحدث المنشئ لها، ميعاد دفعها وإجراءات تحصيلها. وأن الوضوح لا يقتصر فقط على المكلف وإنما يتعدى ذلك إلى الإدارة الجبائية⁸ ولكي يتوفر شرط اليقين يجب أن تكون الاجراءات الضريبية سهلة الفهم، وأن يكون النظام الضريبي مبسط وقار نسبياً.

1-3 قاعدة الملائمة في الدفع:

يقصد بهذه القاعدة أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب حسب النمط الذي يمكن أن يكون أكثر ملائمة للمكلف بالضريبة. أي ضرورة توافق موعد تحصيلها مع موعد تحقق الإيراد الفعلي.

1-4 قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل:

يقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم الضريبة وجبايتها بأقل تكلفة، أي اتباع أسهل الطرق في تحصيل الضريبة والتي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ مالية كبيرة، توفر هذه القاعدة وصول أكبر قدر ممكن من الحصيلة الضريبية إلى الخزينة العمومية.

وقد أضاف كتاب المالية المحدثون، قاعدتين هما قاعدتي الثبات والمرونة⁹:

1-5 قاعدة الثبات:

ويقصد بها ألا تتغير حصيلة الضرائب تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، وخصوصاً في أوقات الكساد، باعتبار أن الحصيلة الضريبية تزداد في أوقات الرخاء بسبب ارتفاع الدخل وزيادة الإنتاج في حين أن حصيلة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد.

1-6 قاعدة المرونة:

ويقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوباً من الناحية الزمنية وقدر الامكان بتغير في الحصيلة الضريبية وفي نفس الاتجاه. فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة ازدياد معدلاتها،

2- أهداف الضريبة:

تفرض الضرائب من طرف الدول على المكلفين بها من أجل تحقيق عدة غايات وأهداف معينة، اختلفت هذه الأهداف حسب الأيديولوجية ومستوى تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية. يأتي في مقدمة هذه الأهداف الهدف المالي باعتبارها (الضريبة) مصدراً هاماً للإيرادات العامة. بالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها، حيث تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة. ففي ظل الدولة الحارسة كان هدف الضريبة هدف مالي بحت متمثلاً في تغطية نفقات الدولة. أما في ظل الدولة المتدخلة تطورت أهداف الضريبة، حيث أصبحت أداة في يد الدول لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وغيرها.

2-1 الهدف المالي للضريبة:

ويقصد به تغطية الاعباء العامة، حيث تسمح الضريبة بتوفير الموارد المالية للدولة، بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها وتقديم الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع¹⁰

2-2 الهدف الاقتصادي:

من خلال فرض الضريبة تستطيع الدولة تحقيق جملة من الأهداف ندرجها فيما يلي:

- تعتبر الضريبة أداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي، ففي فترة الكساد تعمل الدولة على معالجة هذه الظاهرة من خلال تخفيض الضرائب، وإلغاء بعضها وتنزيل معدلاتها وطرح إعفاءات جبائية، من وراء هذه الاجراءات يتم تكوين رؤوس الاموال وبالتالي زيادة الاستثمار الذي بدوره يعيد الحالة الاقتصادية إلى الاستقرار تدريجيا من خلال كل هذه التدابير. أما في حالة التضخم أين تنخفض القدرة الشرائية المواطن من خلال وجود كتلة نقدية زائدة تتداول في السوق مما يتسبب في ارتفاع الاسعار عندها تعمل الدول لتصحيح هذه الظاهرة من خلال امتصاص الكتلة النقدية الزائدة وذلك عن طريق رفع المعدلات الضريبية، وتخفيض الاعفاءات وزيادة الإخضاع الضريبي بزيادة عدد المكلفين، هذه التدابير من شأنها امتصاص الكتلة النقدية الزائدة وارجاع الحالة الاقتصادية إلى الاستقرار.

- تستخدم الضريبة لتشجيع وتوجيه النشاط الاقتصادي، وذلك بطرح اعفاءات أو تخفيضات جبائية لهذه الأنشطة مما يحفز على الاستثمار في هذه المشاريع.

- تستخدم الضريبة كذلك لتحقيق التوازن الجهوي من خلال تشجيع الاستثمار في بعض الجهات كالجانب الكبير والهضاب العليا من خلال إعطاء امتيازات جبائية للمستثمرين في هذه المناطق.

- تستخدم الضريبة كذلك في حماية المنتوجات الوطنية من خلال حمايتها من المنتجات المستوردة عن طريق فرض حقوق جمركية على المنتج الأجنبي واعفاء تصدير المنتج الوطني، ولكن هذا الاجراء يصعب استعماله

في حال انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.

2-3 الهدف الاجتماعي:

تستخدم الضريبة كأداة لمعالجة الكثير من المشاكل الاجتماعية منها:

- التحكم في النسل: تستطيع الدولة أن تحقق السياسة السكانية من خلال الضرائب، فقد نجد بعض الدول خاصة التي تملك مساحات شاسعة من الأراضي، تتوجه نحو زيادة السكان وتشجيع زيادة المواليد، فقد تحفز ذلك من خلال الضرائب وذلك بتخفيض معدل الضريبة تناسباً مع عدد أفراد الأسرة أو بتخفيض الضرائب على الدخل. أما الدول التي تتوجه نحو تخفيض عدد السكان وتقليل المواليد فقد تلجأ إلى زيادة معدل الضريبة كلما زاد عدد أفراد الأسرة أو زيادة الضرائب على الدخل.
- إعادة توزيع الدخل والثروة: هذا من خلال فرض ضرائب على الثروات أو تطبيق التصاعد بالضرائب أو زيادة معدل الضرائب على السلع الكمالية.
- الحد من الظواهر الاجتماعية السيئة: بعض السلع قد تكون منافية للعادات والتقاليد أو ذات تأثير سلبي من الناحية الاجتماعية، فتحاول الدولة أن تحد من انتشارها لا بل محاربتها، فتلجأ إلى أكثر من وسيلة لتحقيق هذا الهدف ومنها الضرائب، إذ تقوم بزيادة الضرائب على هذا النوع السلع للحد من شرائها، كفرض الضرائب على الكحول أو الدخان، الخ.
- حل مشكلة المساكن: نلاحظ أن عدد السكان في العالم في زيادة مضطردة، حيث تعتمد الدولة للاستثمار في هذه المشاريع من خلال إعفاء المستثمرين في هذا المجال، وتوفير المساكن للمواطنين. كما تعفي أصحاب المساكن من الضرائب لتشجيعهم على البناء.

2-4 الهدف السياسي:

يمكن تلخيص الاهداف السياسية من الضريبة فيما يلي¹¹:

- يؤدي فرض الضريبة إلى نشر الشعور بالانتماء الوطني، مما سيدفع بالمكلفين إلى الاستفسار عن كيفية إنفاق هذه الاموال وبذلك تنتشر روح المسؤولية بين المكلفين، وعليه فكل انحراف في استعمال النفقات العامة تؤدي حتما إلى عزوف المكلفين عن الدفع وتقليل المساهمة في الاعباء العامة.
- تستعمل الضريبة أحيانا في المفاضلة في التعامل الاقتصادي بين الدول بالتالي تشجيع التعامل مع جهة دون الاخرى وذلك من خلال التخفيض أو الاعفاء من الضرائب الجمركية.

رابعاً: التنظيم الفني للضريبة

1- تعريف التنظيم الفني للضريبة:

المقصود بالتنظيم الفني للضريبة أن يضبط بالتحديد، المبلغ الذي سيدفعه المكلف من المادة الخاضعة للضريبة، هذه الأخيرة التي قد تكون في صورة ثروة أو دخل، غير أن ذلك غير كاف لتنفيذها فلا بد من التعرف على الأساليب المختلفة لتقدير قيمة الوعاء الضريبي، ومن ثم معرفة طريقة حساب الضريبة وتليها مرحلة تحصيل دين الضريبة.

فهو إذا مجموعة من القواعد والأنظمة والتعليمات والإجراءات المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي وأنواع الضرائب.

2-تقدير الوعاء الضريبي:

يتطلب تنفيذ الضريبة تحديد وعائها، وذلك من خلال معرفة الأساليب المختلفة لتقدير قيمة هذا الوعاء، وطرق تحديد مقدار الضريبة، وبعدها تأتي مرحلة تحصيل دين الضريبة،

2-1 مفهوم الوعاء الضريبي:

ويقصد به تحديد مطرح الضريبة، فالمطرح الواجب تحديده هو الشيء أو المجال الخاضع للضريبة، سواء كان نشاطا أو سلعة أو عملا أو حيازة تكون مصدر للضريبة، ومنه فإن الضريبة تُستمد من مصادرها بشكل مباشر أو غير مباشر.

كما يقصد بالوعاء الضريبي المنبع الذي تغترف الدولة منه مؤونتها بواسطة الضرائب، أو بعبارة أخرى ما يخضع للضريبة¹².

2-2 طرق تقدير الوعاء الضريبي:

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة، وهناك طريقتين لتقدير الوعاء الضريبي هما طريقة التقدير المباشر، وطريقة التقدير غير المباشر.

2-2-1 طريقة التقدير المباشر للوعاء الضريبي:

تعتمد هذه الطريقة على أسلوبين هما:

(أ) التقدير بواسطة التصريح المقدم من قبل المكلف:

تعتمد هذه الطريقة على التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة، يتضمن هذا الأخير تحديد الوعاء الضريبي كما هو مثبت في الدفاتر والمستندات¹³. ومن عيوب هذه الطريقة إمكانية لجوء المكلف للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرح به. وعليه أعطى المشرع الجبائي للإدارة الحق في مراقبة التصريحات المكتتبه للتأكد من صحتها.

(ب) التقدير بواسطة التصريح المقدم من قبل الغير:

بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب مع ضرورة وجود علاقة قانونية تربط بين المكلف الحقيقي بالضريبة والشخص مقدم التصريح. ومثال ذلك

صاحب العمل الذي يقدم تصريحاً إلى الإدارة الضريبية بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على الأجور والمرتببات.

2-2-2 طريقة التقدير غير المباشر للوعاء الضريبي:

وفقاً لهذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية بتقدير المادة الخاضعة للضريبة معتمدة في ذلك على بعض المظاهر الخارجية الدالة على الوعاء الضريبي للمكلف، وتعتمد هذه الطريقة على أسلوبين هما:

أ) تقدير الوعاء الضريبي من خلال المظاهر الخارجية:

وفقاً لهذا الأسلوب تقدر المادة الخاضعة للضريبة بطريقة تقديرية استناداً إلى بعض المظاهر الخارجية، كالأستدلال بالقيمة الإيجارية التي يدفعها الشخص كإيجار للسكن، عدد العمال، عدد السيارات التي يمتلكها.

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة في تحديد المال الخاضع للضريبة، وتساعد على الحد من التهرب الضريبي، لصعوبة إخفاء المظاهر الخارجية. ومن عيوبها ابتعادها عن العدالة لأنه قد تتغير الدخول دون أن يؤدي ذلك إلى تغيير المظاهر الخارجية. نظراً لهذه العيوب ابتعدت معظم التشريعات الضريبية على الأخذ بهذا الأسلوب وان اتخذته كوسيلة لمراقبة التهرب من الضريبة من قبل أصحاب الدخول المرتفعة¹⁴

ب - تقدير الوعاء الضريبي تقديراً جزافياً:

تعتمد هذه الطريقة على التقدير الجزافي التقريبي على أساس بعض القرائن أو الأدلة القانونية التي تعتبر دالة عليه، إذ يفترض أن تكون هناك صلة أو ارتباط بين الوعاء الضريبي والأدلة، فمثلاً تلجأ الإدارة الضريبية إلى تقدير دخل الطبيب من خلال ساعات عمله.

يمتاز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة وعدم التعقيد وخاصة في الحالات التي يصعب فيها على المكلفين تقدير نتيجة أعمالهم.

أما عيوبها فهي الخلافات المستمرة التي قد تحدث بين المكلف والإدارة الضريبية، إذ تفرض الضريبة على دخل افتراضي لا يعبر بشكل دقيق على دخل المكلف الصحيح، لهذا تحاول التشريعات الضريبية الحديثة الابتعاد عن هذه الطريقة.

3 - حساب الضريبة:

ونعني بذلك النسبة المئوية أو المبلغ المحدد التي تفرضه التشريعات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة. ويوجد عدة أنواع في حساب الضريبة:

3-1 الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:

3-1-1 الضريبة التوزيعية:

هي تلك الضريبة التي يحدد فيها المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله مقدما، ثم يوزع على المكلفين حسب المناطق الجغرافية، هذا النوع من الضرائب طبق في الماضي وفي فترات متفرقة من التاريخ، وكانت تطبقه السلطات الاستبدادية التي تبحث عن المال بأي شكل كان، أما في الوقت الحالي فقد تخلت عن هذا الأسلوب جميع الدول المتقدمة وحتى الدول النامية.

3-1-2 الضريبة القياسية:

تسمى كذلك بالضريبة التحديدية، وهي تلك الضريبة التي يحدد المشرع معدلها دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة، تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية، ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، أما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله على كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة، وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعها.

3-2 الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:

3-2-1 الضريبة النسبية:

يقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة، من أمثلتها الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات... وغيرها.

3-2-2 الضريبة التصاعدية:

وهي تلك الضريبة التي تفرض بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي، ففي ظل هذا الأسلوب تزداد نسبة الضريبة المستحقة كلما ازدادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

4-تحصيل الضريبة:

عندما تصل الضريبة إلى مرحلة التحصيل، فإنها تصل بذلك إلى آخر مرحلة وأهمها، وان كافة المراحل السابقة كانت تمهد وتهدف إلى هذه المرحلة النهائية.

4-1 مفهوم التحصيل:

تحصيل الضريبة هو مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار.

4-2 ضمانات التحصيل:

منح القانون الضريبي للإدارة الضريبية سلطات واسعة حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها ومن أهم هذه الضمانات¹⁵:

- المنازعة في مقدار الضريبة أو في صحتها لا يوقف دفعها، فالدفع ملزم أولا ثم المعارضة بعد ذلك متى حان وقت استحقاقها (قاعدة الدفع ثم الاسترداد).

- يمنح القانون الضريبي دين الضريبة امتياز على كافة الديون الأخرى، حيث أن امتياز دين الضريبة يكفل له حق تتبع المال وفي أي يد كان، حيث يمكن لمصلحة الضرائب أن تستوفي دينها على الفرد من التركة التي ورثها أولاده سواء كانت لم توزع بعد أو تم توزيعها بالفعل.
- يمنح للموظفين على مستوى المصالح الضريبية حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف بالضريبة أو الغير من اجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة، بل يجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أية دعوة مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الضريبة.
- يمكن لمصلحة الضرائب أن تقوم بالحجز الإداري عن أموال المكلف الذي يفشل أو يتأخر عن الوفاء بالضريبة في الأوقات المحددة.

3-4 طرق التحصيل:

يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها:

1-3-3 طريقة التسديد المباشر:

القاعدة العامة، هي أن يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها إلى الإدارة (قبضه الضرائب) من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها، في الاوقات المحددة، وهذه الطريق الأكثر انتشارا حيث تتم بناء على التصريح المقدم من قبل المكلف، أو بعد إتمام الحساب أو الربط النهائي للضريبة الذي تقوم به الإدارة الجبائية.

2-3-4 طريقة الاقساط المقدمة

جاءت هذه الطريقة في الدفع احتراماً ومطابقة لمبدأ الملائمة في دفع الضريبة، حيث يدفع المكلف بمقتضاها الضريبة المستحقة في شكل أقساط مقدمة خلال سنة تحقيق الدخل، تحسب هذه الأقساط على أساس الضريبة المستحقة للسنة (ن-1) أو (ن-2)، على أن تتم التسوية النهائية بعد حساب الضريبة النهائية المستحقة للسنة (ن). وعندها يتم حساب رصيد التصفية، والذي يساوي الفرق بين مبلغ الضريبة الحقيقي ومجموع الأقساط المودعة.

هذه الطريقة من شأنها ضمان استمرار تزويد الخزينة العمومية بالإيرادات الضريبية، كما تخفف من عبء الضريبة على المكلف من خلال تقسيمها إلى أقساط مسبقة.

3-3-4 طريقة الاقتطاع من المصدر:

قد يتم دفع الضريبة عن طريق شخص آخر غير المكلف بها، ويعد هذا إستثناء عن القاعدة العامة. ومضمون هذه الطريقة أن يكلف المشرع شخصا آخر (المكلف القانوني أو الوسيط الضريبي) غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية، يلجأ المشرع إلى هذه الطريقة بالنسبة للضرائب على الدخل، وتسمى بالاقتطاع من المنبع¹⁶.

تعتبر هذه الطريقة رغم بعض سلبياتها أهم طرق التحصيل، حيث تنعدم فيها فرص التهرب لأن المكلف يحصل على دخله الصافي بعد ان تطرح وتدفع الضريبة بواسطة شخص آخر، تطبق هذه الطريقة في حال وجود علاقة دائنة ومديونية بين المكلف والممول، مثلا العامل ورب العمل حيث يلزم القانون رب العمل بحجز الضريبة قبل أن يستلم العامل أجره أو راتبه ويتم توريد الضريبة من قبل المكلف إلى مصلحة الضرائب في الآجال المحددة ودون مقابل أو أجر.

رغم أن الاقتطاع من المصدر يوفر، سهولة وسرعة التحصيل، واستحالة التهرب الضريبي، مع انخفاض النفقات الجبائية وضمان التدفق المستمر للإيرادات الضريبية للخزينة العمومية. إلا أنه لا يخلو من سلبيات

على غرار إقتصار الاقتطاع من المصدر على الدخول المتمثلة في الرواتب والاجور والمكافآت دون مداخيل أصحاب المهن الحرة والتجار والشركات¹⁷.

4-3-4 طريقة الدمغة أو الطابع:

هذه الطريقة تعتبر إحدى أوجه التسديد المباشر، حيث يتم دفع الضريبة من خلال شراء أوراق مدموغة أو طوابع دمغة يلصق عن طريق المحررات والوثائق الإدارية التي يطلبها المكلف كالتشهاديات الإدارات، أو طلبات استخراج جوازات السفر، أو وثائق الملكية¹⁸.

خامسا: النظام الضريبي

إن أي عمل كان عليه إن يتم بحسن التنظيم حتى يؤدي الدور الذي وضع من أجله، ومن هذا المنطلق نجد أن النظام الضريبي يعد عملا يستوجب التطبيق في الميدان وكون الضريبة علما قائم بذاته فلا بد لها من جهاز يقوم بالتخطيط لها وتنظيمها.

1- مفهوم النظام الضريبي

تعددت تعاريف النظام الضريبي، فيرى البعض أن مفهوم النظام الضريبي هو مجموعة العناصر الايديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه من مجتمع لآخر.

أما بالمفهوم الضيق فهو:

" مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحويل"¹⁹.

ويعرف كذلك بأنه:

" مجموعة من الضرائب المطبقة والصادرة عن شكل قوانين وتشريعات وتضطلع الإدارة الضريبية بتحصيل هذه الضرائب في إطار القوانين الخاصة والعامة المتعارف عليها بعيدا عن المعارضة والتضارب"²⁰.

" هو هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تسوغها الظروف المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب"²¹.

2- مكونات النظام الضريبي

استنادا إلى التعاريف السابقة يتضح لنا أن النظام الضريبي يتكون من:

1-2 التشريعات واللوائح:

وهي التي تنظم مجموع الضرائب، فالضريبة تأسس بهذه القوانين، ففرض الضريبة يجب أن يكون بقانون حتى لا يشوبها أي التباس أو غموض، حيث يعمل التشريع على توضيح الأحكام وتقريبها لذهن المواطن مما يسهل على الإدارة الأخذ بعين الاعتبار كل الاختلافات والقواعد والأسس من بلد إلى آخر.

2-2 الإدارة الضريبية:

هي تلك الهيئة المكلفة بالتحصيل الجبائي، وهذا بالاستناد إلى التشريع الجبائي، فالإدارة الضريبية بهيكلها التنظيمي تقوم بمجموعة من المهام المتناسقة والمكملة لبعضها البعض، وهي مسخرة لتطبيق النظام الضريبي.

سادسا: ماهية الرسم

يعتبر الرسم من مصادر الإيرادات العامة للدولة، فهو يتميز بأنه من الموارد المالية التي تدخل خزينة الدولة بصفة دورية ومنظمة. مع الجدير بالذكر أن هذه الرسوم تدفع مقابل خدمات خاصة ومنافع شخصية لدافعيها.

1-تعريف الرسم:

يعرف الرسم بأنه "اقتطاع نقدي يدفعه الفرد إلى الدولة، أو غيرها مقابل انتفاعه بخدمة معينة يؤديها له، يترتب عليها نفع خاص²²".

وكما يعرف أيضا بأنه "مبلغ من المال تحدده الدولة ويدفعه الفرد في كل مرة تؤدي إليه خدمة معينة تعود عليه بنفع خاص، وتنطوي في نفس الوقت على منفعة غالبا²³".

كما يعرف الرسم كذلك "بأنه مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى مؤسساتها العمومية، مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل²⁴".

من خلال التعارف السابقة تتضح لنا خصائص الرسم كما يلي:

2-خصائص الرسم

من خلال التعارف السابقة تتضح لنا خصائص الرسم كما يلي:

- ✓ الرسم يجب أن يكون بشكل مبالغ نقدية، فالأصل في الرسم أن يكون بشكل نقدي إلا في بعض الاستثناءات التي يمكن أن تكون فيها الرسوم بشكل عيني كالسلع.
- ✓ الرسم تحصل عليه الدولة من خلال مؤسساتها ودوائرها المختلفة.
- ✓ تحدد قيمة الرسم بالقانون فأى رسم لا يجب أن يكون إلا ضمن القانون سواء بالطريقة أو حجم المبلغ وبغض النظر عن الوضع المالي للفرد.
- ✓ يدفع الرسم مقابل خدمة خاصة يحصل عليها الفرد فالدولة ملزمة أن تقدم الخدمة لطالبيها، مقابل ذلك يدفع الفرد مبلغ من المال.
- ✓ لا يأخذ الرسم بالمقدرة التكليفية للأشخاص، فحصول الشخص على الخدمة التي يتطلب الحصول عليها دفع رسما، مربوط بدفع قيمة الرسم دون مراعاة حالته المالية.

✓ يدفع الرسم بشكل إجباري، مجرد طلب الفرد الخدمة من الدولة وحصوله عليها وجب عليه دفع الرسم 25.

يمكن هنا التفرقة فيما يتعلق بعنصر الجبر بين الإكراه القانوني والإكراه المعنوي، ويقصد بالأول حالة ما إذا كان الفرد مجبرا قانونا على تلقي خدمة معينة، ودفع الرسم المقرر على أدائها كما في حالة رسوم التعليم الإلزامي، ولكن في الغالب يكون الإكراه معنويا، أي أن الفرد يطلب من تلقاء نفسه خدمة معينة تقدمها الدولة دون أن يلزمه القانون بهذا، وذلك رغبة في صيانة مصالحه أو في الحصول على ميزة معينة ضرورية في تقديره مثل رسوم الدراسة الجامعية، رخصة السياقة... الخ.

فالجبر والإكراه المقصود هنا يعني إلزام الفرد بدفع الرسوم المقررة بخدمة معينة في حالة انتفاعه بها، ويستوي في هذا أن ينتفع بها إلزاما بنص قانوني معين أو رغبة في الحصول على هذه الخدمة لاعتقاده في ضرورتها له.

3-تقدير الرسم:

ليس من اليسير تحديد قاعدة عامة تلتزم بها السلطة العامة، وهي بصدد تقدير الرسم الواجب دفعه، والواقع أن هناك أكثر من قاعدة تدخل في الاعتبار عند إجراء هذا التقدير ويعتبر الرسم المفروض نتيجة القواعد كلها.

3-1 القاعدة الأولى:

وهي مراعاة التناسب بين منفعة الخدمة المؤداة، وبين مبلغ الرسم المقابل لها، ولا يلزم أن يتحقق هذا التناسب بالنسبة لكل شخص يستفيد من الخدمة على حدى بل يكفي أن تتناسب تكاليف المرفق العام القائم بالخدمة مع حصيلة الرسوم المفروضة على الانتفاع بها. وتستند هذه القاعدة إلى أن الغرض الأساسي من

إنشاء المرافق العامة ليس تحقيق الربح، ومن ثم لا يتحتم أن يترتب عن مباشرة هذه المرافق لنشاطها أن تزيد إيراداتها عن نفقاتها.

3-2 القاعدة الثانية:

وهي جعل الرسم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة، وذلك بالنسبة إلى بعض الخدمات المعينة كالتهذيب الجامعي والخدمات الصحية... الخ، وتستند هذه القاعدة إلى أن مثل هذه الخدمات يترتب عليها نفع عام بشكل كبير يعود على المجتمع ككل إلى جانب النفع الخاص الذي يعود على دافع الرسم، ومن ثم تقضي قواعد العدالة لتوزيع نفقات المرافق القائمة لأداء هذه الخدمات بين الأفراد المنتفعين بها.

3-3 القاعدة الثالثة:

وهو جعل مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلة له، وتستند هذه القاعدة إلى الرغبة في التقليل من إقبال الأفراد على طلب خدمة موضوع الرسم.

إلا أن هذه القواعد كلها لا تنفي أنه يمكن بصفة عامة أن الغرض الأساسي من اقتضاء الرسوم مقابل خدمات بعض المرافق العامة هو غرض مالي. فالدولة تستهدف من فرض الرسوم الحصول على إيراد للخزينة العامة تواجه بها جزء من النفقات العامة.

4- دفع الرسم:

يدفع الرسم بعدة طرق نذكر أهمها:

✓ دفع الرسم بالطوابع: يقوم أي شخص طالب الخدمة من الدولة بشراء طوابع بقيمة محددة ويلصقها

على معاملة طلب الخدمة التي يريدتها.

✓ دفع الرسم بشكل فوري: يقوم الشخص طالب الخدمة بدفع مبلغ من المال لمحاسب دوائر الدولة

بشكل مباشر ويحصل على وصل مقابل ذلك يبرزه حين حصوله على الخدمة.

✓ دفع الرسم للدوائر الحكومية: يدفع مبلغ من الرسم إلى إدارات الدولة بموجب كشف معدة مسبقا محددة فيها أسماء المستفيدين، والمبالغ الواجب عليهم دفعها، مثل رسوم العقارات.

5-المقارنة بين الرسم والمفاهيم المشابهة له:

5-1 الرسم والإتاوة:

الإتاوة هي مبلغ من المال يدفعه صاحب العقار للدولة مقابل قيام الأخيرة بعمل أدى إلى ارتفاع قيمة العقار دون أن يطلب مالكة تلك الخدمة، كأن تقوم الدولة بشق طريق، أو بناء مستشفى أو جامعة فتزيد قيمة الأرض المجاورة لها.

أما الفرق بينهما يكمن فيما يلي:

- الرسم يدفع مقابل خدمة يطلبها الشخص بمحض إرادته أما الإتاوة فتدفع بشكل إجباري من قبل الشخص مالك العقار؛

- الرسم يدفع مقابل خدمة تقدم لطالبيها، أما الإتاوة فتدفع مقابل خدمة عامة قامت بها الدولة؛

- الرسم يتكرر دفعه كلما طلب الشخص الخدمة، أما الإتاوة فتدفع لمرة واحدة.

أما وجه الشبه فيتمثل في ارتكازهما على عنصر المنفعة.

5-2 الرسم والغرامة:

الغرامة هي مبلغ من المال تقره الدولة على أي شخص يخالف القانون.

أما الفرق بينهما فهو كما يلي:

- الغرامة تدفع بسبب مخالفة للقانون، أما الرسم يدفع دون وقوع مخالفة للقانون.

- الغرامة تدفع دون أن يطلبها الشخص (تدفع جبيرا)، أما الرسم يدفع مقابل خدمة يطلبها الشخص.

- الغرامة لا تعود بالنفع المباشر على الفرد، أما الرسم يعود بالنفع المباشر على الفرد.

3-5 الرسم والضريبة:

إن كلا من الضريبة والرسم عبارة عن فريضة من المال تحصلها الدولة جبرا، وتقررها سلطة مختصة هي البرلمان، ويستخدمان في تمويل النفقات العامة.

أما الاختلاف يتمثل فيما يلي:

- الضريبة تدفع بلا مقابل، أما الرسم يدفع مقابل خدمة يطلبها الشخص؛
- الضريبة تدفع بشكل نهائي لا يجوز إرجاعها، أما الرسم يمكن استرجاعه أو جزء منه؛
- الضريبة تفرض غالبا على أساس المقدرة التكلفية للفرد، في حين الرسم لا يأخذ بالاعتبار المقدرة التكلفة للفرد.

المحور الثاني:

مفاهيم أساسية حول

التهرب الضريبي

تمهيد:

التهرب الضريبي (Tax Evasion) هو قيام المكلف الخاضع للضريبة (فرد أو شركة) بعدم دفع الضرائب المستحقة للدولة والمرتبة على دخله أو ثروته أو على أي واقعة أخرى منشئة للضريبة، أو تخفيض مبالغ هذه الضرائب، من خلال استعمال طرق وأساليب غير مشروعة بحكم القانون وتنطوي على الغش والخداع وسوء النية.

ويعد التهرب الضريبي جرماً يعاقب عليه القانون في معظم بلدان العالم، ويُعرض الضالعين فيه للمساءلة أمام القضاء وعقوبات مدنية وجنائية، قد تصل إلى السجن.

ويجب التمييز في هذا المجال بين التهرب الضريبي -المجرّم قانوناً- والتجنب الضريبي (Tax Avoidance) الذي يتبع طرقاً وأساليب مشروعة لا يحاسب عليها القانون، وإن كان بعضها مدفوعاً بنية استغلال الثغرات الموجودة في نصوص القوانين بنية تجنب الضريبة أو تخفيضها إلى أقصى حد ممكن.

أولا - ماهية التهرب الضريبي:

تعاني جميع البلدان المتقدمة والنامية من مشكلة التهرب الضريبي وقد تكون في بعضها صغيرة وفي بعضها الأخر كبيرة، ولم يصل المكلّف بالضريبة إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب مقدس، لذا فإنه من الطبيعي أن نتوقع من جانب المكلّفين بدفع الضريبة رد الفعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم، وذلك إما بتفادي الضريبة كلياً أو على الأقل بالتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم، ومن هنا نشأت ظاهرة "التهرب الضريبي" أو الإفلات من الضريبة²⁶.

1- مفهوم وأنواع التهرب الضريبي:

1-1 مفهوم التهرب الضريبي:

- يعرف التهرب الضريبي **Tax Evasion** في علم المالية العامة "بأنه تخلص الأفراد من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشأة له"²⁷.

- التهرب الضريبي "هو استخدام الطرق الفنية والاحتياطية والإدارية بقصد التخلص من دفع الضريبة، فيحاول بعض المكلّفون التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً وبشتى الطرق والأساليب"²⁸.

- التهرب الضريبي "هو محاولة المكلّف بالضريبة عدم دفع الضريبة كلياً أو جزئياً متبعاً في ذلك طرق احتياطية وأساليب مخالفة للقانون"²⁹.

- التهرب الضريبي "هو التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة وانهاك القانون"³⁰.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف التهرب الضريبي بأنه " ذلك السلوك الذي ينتهجه المكلف بالضريبة بغية تخفيض العبء الضريبي متبعا في ذلك جملة من الوسائل والطرق المشروعة وغير المشروعة، الامر الذي سيؤدي حتما إلى فقدان الخزينة العمومية للإيرادات المالية ذات الأصل الضريبي".

1-2 - أنواع (أشكال) التهرب الضريبي

وعليه يمكننا استنتاج نوعين من التهرب الضريبي استنادا إلى طريقة التهرب وذلك كما يلي:

❖ التهرب الضريبي المشروع:

أو ما يسمى التجنب الضريبي، ويقصد به تجنب المكلف تحمل عبء الضريبة وعدم الالتزام بها، وذلك دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية. وتم تعريفه كما يلي:

تعريف J.C.MARTINEZ "التجنب الضريبي هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون

الجبائي³¹".

" التهرب الضريبي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة ومعتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة³²".

ومن الأمثلة على ذلك الحد من استهلاك السلع التي تفرض عليها الضريبة، أو الاستثمار في المناطق التي تستفيد من إعفاءات جبائية أو تخفيضات في الأسس الخاضعة للضريبة كالاستثمار مثلا في الجنوب الكبير.

❖ التهرب الضريبي غير المشروع:

أو ما يسمى بالغش الضريبي، وهو عبارة عن فعل إرادي، يقوم به المكلف بالضريبة الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة. وذلك باستعمال طرق الغش والاحتيايل مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عنها القانون³³.

يتمثل التهرب غير المشروع في المخالفات الصريحة للقانون بغية تجنب تسديد الضريبة أو تخفيض أساسها³⁴. أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو اعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع مصالح الضرائب الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها. ويمكن إعطاء بعض الصور لهذا النوع من التهرب الضريبي غير المشروع أو ما يعرف بالغش الجبائي كما يلي³⁵:

✚ العمل على تضخيم التكاليف القابلة للخصم؛

✚ عدم تقديم تصريح كلي أو جزئي عن العمليات الخاضعة للضريبة؛

✚ عدم مسك محاسبة منتظمة أو الدفاتر التجارية المنصوص عليها قانونا؛

✚ البيع دون فواتير؛

✚ تزوير الفواتير؛

✚ عدم التصريح بالقيم الحقيقية للأجور.

ثانيا- أسباب التهرب الضريبي:

إن أسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومستوى الوعي العام وكفاءة الأجهزة وفعالية الإجراءات وبالتالي فإن هذه الظاهرة ترتبط بطرفي العملية الجبائية كما يلي:

أ - أسباب مرتبطة بالمكلفين³⁶:

تعود معظم هذه الأسباب إلى المعتقدات السائدة لدى اغلب المكلفين بالضريبة، حيث يتم تداول جملة من

الانطباعات السلبية حول الضريبة والجبائية ككل، ويمكن حصر هذه الانطباعات في التالي:

1. الاعتقاد بأن الضريبة اقتطاع مالي بلا مقابل؛
2. الاعتقاد بأن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف؛
3. الاعتقاد بأن الأموال المدفوعة للضرائب لا تعود عليهم بالمنفعة، وأنها تبذر في نفقات لا تهم المواطن.
4. الجدل الديني حول عدم شرعية الضريبة.

ب - الأسباب المرتبطة بالمصالح الجبائية³⁷:

وتتمثل في مجموع النقائص التي تسود عملية تنظيم عمل المصالح الجبائية، ومن أهمها ما يلي:

1. غياب المفاهيم الحديثة في تسيير المصالح الجبائية، مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير الموارد البشرية بما تقتضيه المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية؛
2. ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث تفتقر برامج التكوين المتاحة حالياً إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات مهنة الضريبة، التسويق الاجتماعي والعلاقات العامة؛
3. سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، حيث لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة؛

4. ضعف النظام المعلوماتي في تسيير المادة الجبائية أو المعلومة الجبائية؛

5. نظرة أعوان الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة بأنه محتال ضريبي، وليس زبون يجب المحافظة

عليه، ومن هنا نشأت علاقة تصادمية مبنية على الشك والريبة.

ج - الأسباب المرتبطة بالتشريعات الجبائية:

ينظم العمليات الجبائية جملة من التشريعات ذات الطابع الجبائي والتي تسند لها مهمة تحديد الاوعية الضريبة والمعدلات ثم طرق وأليات تحصيل الضريبة، وما يميز هذه القوانين وجود جملة من العيوب من شأنها أن تؤثر أن تساعد في نفور المكلفين من الدفع وإستفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ونلخص تلك العيوب في ما يلي:

1. تعقد الأنظمة الضريبة وتغيرها المستمر، مما يترك أثراً سيئاً على المكلفين من حيث التباين في

تطبيق الضريبة عليهم عبر الوطن، وذلك باختلاف فهم المكلفين لها وكذلك موظفي الإدارة

الجبائية، وعدم إمكانية مسايرة التشريعات المتغيرة بمناسبة مل قانون مالية سنوي أو تكميلي،

الأمر الذي يترك مجالاً للتهرب والغش الضريبي³⁸.

2. كثرة وتنوع وارتفاع سعر الضريبة، يجعل وطأتها تشتد على المكلف فيكون ذلك دافعا للتهرب

والتملص منها، فكلما ارتفع سعر الضريبة وازداد عبؤها، كلما ارتفع مستوى التهرب

الضريبي.³⁹

3. عدم مرونة النظام الجبائي، والذي يجب أن يرتبط بالتنمية وطبيعة وتطور الأنشطة الاقتصادية ،

لذلك يجب تتبع أساليب عمل تتلائم مع الظروف الاقتصادية العامة.⁴⁰

4. كثرة الامتيازات الجبائية، وعدم كفاية وفعالية مصالح الرقابة الجبائية، الأمر الذي زاد من التهرب

الضريبي وتملص المكلفين من الدفع.

د_ الاسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية:

من الأسباب التي تدفع إلى التهرب الضريبي هو ارتفاع الضرائب مما يؤدي إلى شعور المكلف بأن الضريبة تقتطع كجزء كبير من دخله. حيث تؤثر الظروف التي تمر بها الدولة والمكلف على مستوى انتشار التهرب الضريبي، فيزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد، ويقل في أوقات الرخاء.

هـ - الأسباب المرتبطة بالظروف السياسية:

بصفة عامة، إن عدم الاستقرار والاستقلال السياسي للبلاد و سياسة الإنفاق العام في الدولة تلعب دورا أساسيا في التهرب الضريبي فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة.

أما في ما يخص الحالة الجزائرية فكان للظروف السياسية الأثر البالغ في بلورة نظام ضريبي غير فعال وتميز بكثرة الضرائب وتنوعها، زيادة عن التفضيلات الجبائية التي استحوذ عليها القطاع العام مما ترك المكلفون بالضريبة الخواص(القطاع الخاص) يشعر بالتحيز وتحمل العبء الضريبي دون عدالة الامر الذي دفع إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.

زيادة عن ما سبق، فوجود موارد هامة من المحروقات جعل السلطات العامة تعتبر الموارد الجبائية العادية ثانوية، ولم توليها العناية اللازمة الامر الذي أدى إلى ظهور حالة من التراخي في أداء مهمة التحصيل الضريبي، فمحاربة الغش الضريبي لم تكن من الأولويات الوطنية إضافة إلى قلة الوسائل المادية والبشرية لمحاربة هذه الظاهرة.

إضافة إلى ذلك ظهرت في الجزائر مجموعات من المستثمرين من أصحاب المال الفاسد الذين تبوؤوا مراكز في جميع مستويات السلطة، المحلية منها والمركزية الأمر الذي زاد في نفوذهم، حيث

استفادوا من الامتيازات الجبائية وتملصوا من الرقابة الجبائية، فانتشار ظاهرة اللامعاشية التي شعر بها المكلف النزيه فاقمت من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

ومع بداية سنة 2020 دخلت الجزائر في مرحلة جديدة وشرعت في بداية ورشة من الإصلاحات في التشريعات والقوانين التي من شأنها أن تساهم في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي وإقتناع المكلف بالدفع إحساسا بالمواطنة وضرورة المساهمة في حركة بناء الجزائر الجديدة.

المحور الثالث:

الرقابة الجبائية في

الجزائر

تمهيد:

الرقابة مهما كان شكلها أمر طبيعي في أي مجتمع، لأنها تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره للغير، نتيجة لتجاوز المسؤول لسلطته أو تجاوز المحكوم لحقوقه، ويترتب عن ذلك آثار عدة.

فأي نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة، فعالة، ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا، ولا تختلف الرقابة في هذين النظامين عنها في النظام الجبائي، ففي هذا الأخير تعد من بين الوسائل المجدية والمستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي.

حيث تلجأ الدولة الى اتخاذ اجراءات ردعية كفيلة بإيقاف المكلف المتهرب عند حده وهذا في حالة قصور الإجراءات الوقائية عن تأدية الدور المنوط بها.

ففي نظام جبائي تصريحي كما هو الحال في النظام الجزائري فإن الوسيلة الأولى للحد من التهرب الضريبي هو الرقابة الجبائية.

فالواقع أثبت أن التصريحات المقدمة من طرف المكلفين تكون في أغلبها غير صادقة نتيجة أخطاء ترتكب عن حسن نية أو عمدا. لذا منح القانون للإدارة الجبائية حقوقا وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة التحقق من صحة التصريحات وصدقها وقانونيتها، وصولا إلى تصحيح وتقويم الأخطاء المرتكبة، غير أن الرقابة على مستوى مصالح الإدارة الجبائية تبقى غير كافية لهذا تلجأ الإدارة للقيام بتحقيقات خارج المصالح الجبائية (عند المكلف موضوع التحقيق)، وهي أكثر عمقا، كالتحقيق في المحاسبة (VC) والتحقق المحاسبي المصوب أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE).

وتكمن الإجراءات التي تسعى من خلالها الإدارة الى مكافحة الغش الضريبي في تشديد الرقابة بالتحقيق في الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين والوثائق المرافقة لها لأجل التأكد من صحة المعلومات والبيانات الواردة فيها فالرقابة بهذا المنطق أمر حتمي للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المبينة في تصريحات المكلفين. إضافة الى أن الرقابة الجبائية هي وسيلة للكشف عن المخالفات فإنها تسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة وكذلك احترام قواعد المنافسة التي تعرقل دوما من طرف المتهربين.

أولا - مصالـح الرقابة الجبائية في الجزائر

عملت الجزائر على إيجاد مخطط هيكلي منظم من شأنه تحقيق أهداف الرقابة الجبائية بأكثر فعالية سنتطرق إلى هذه المصالح الرقابية، من خلال المصالح الوطنية للرقابة ثم المصالح الجهوية وأخيرا المصالح المحلية للرقابة.

1- المصالح الوطنية للرقابة الجبائية:

نميز في هذا المستوى مديريتين للرقابة الجبائية وهي:

1-1 مديرية البحث والمراجعات:

تعتبر مديرية البحث والمراجعات أعلى الهيئات للرقابة الجبائية على المستوى الوطني، حيث تسهر على ضمان استمرارية ووحيد تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني.

✓ تعريف مديرية البحث والمراجعات:

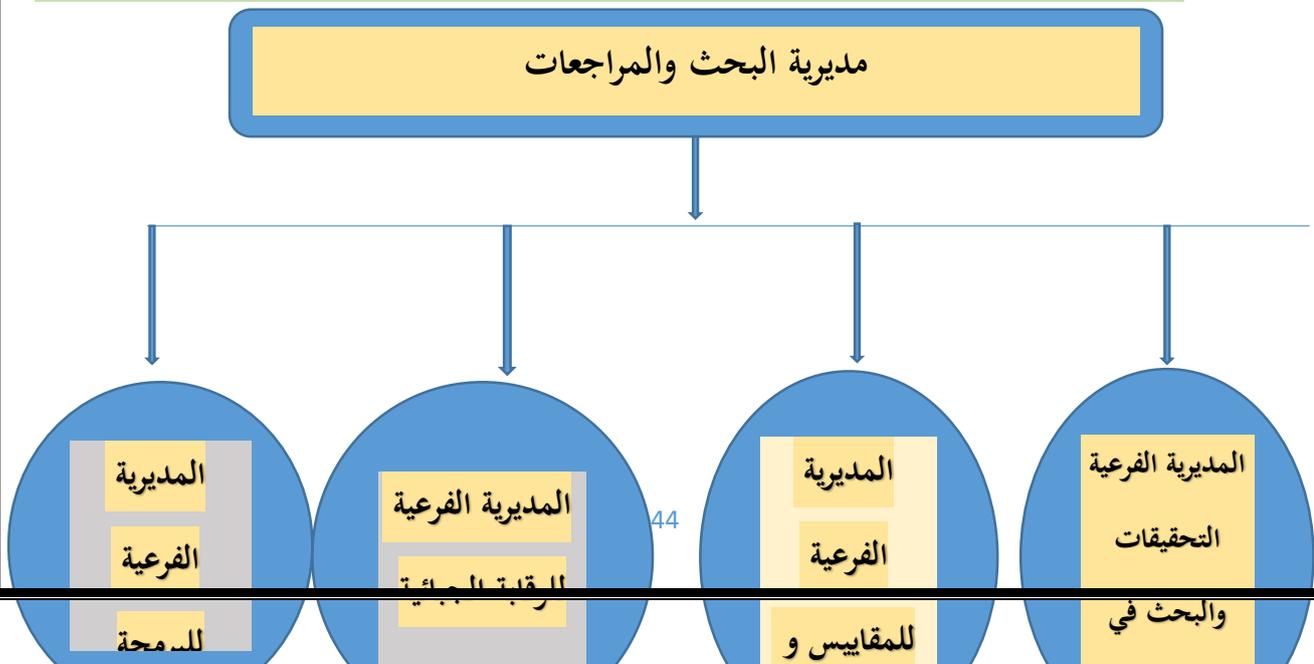
هي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، حيث توكل لها عملية تسيير الرقابة الجبائية على المستوى المركزي.

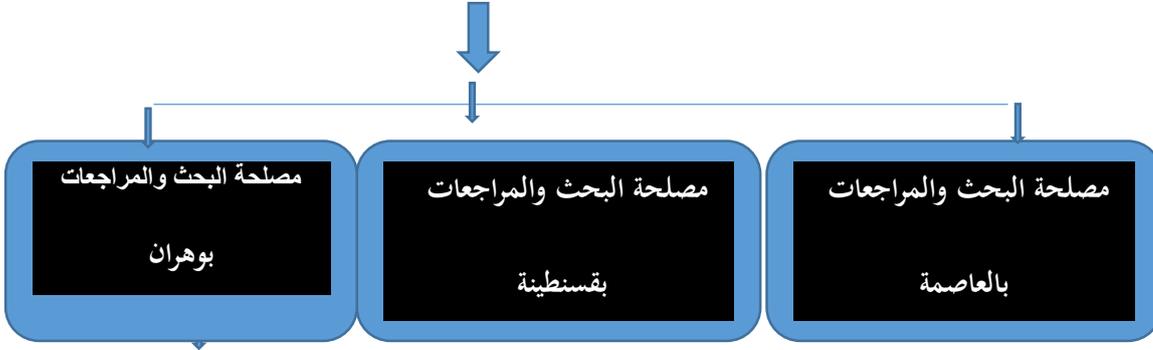
تتضمن مديرية البحث والمراجعات ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات، وأربع مديريات فرعية وهي 41:

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للبرمجة؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.

✓ الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات:

الشكل (01) يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات





المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 51، السنة 1998.

✓ مهام مديرية البحث والمراجعات 42:

طبقا للتعليمية رقم 268/وم/معض/ المؤرخة في 15 سبتمبر 1998، يتم تحديد المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يتم انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك، وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أو المصالح الرئيسية للتسيير في مراكز الضرائب، ثم الاخذ برأي نيابة المدير للرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب، ثم المصادقة على البرنامج المسطر أو اجراء تعديلات عليه من طرف مديرية البحث والمراجعات.

واعتمادا على الصلاحيات المنوطة لمديرية البحث والمراجعات فهي مكلفة بما يلي:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الجبائي؛
- جعل الرقابة أكثر فعالية وشفافية مع الاخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة؛

➤ إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء

المصالح المحلية للضرائب وتحسين المردودية الجبائية العامة؛

➤ وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية المراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك

قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق أهدافها وبلوغ مستويات عالية من الكفاءة

والمردودية من بينها:

- رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن؛
- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخل الكبيرة لزيادة الفعالية الجبائية؛

- تحسين مردودية الرقابة الجبائية؛
- تقليص حجم المنازعات وضمنان حقوق المكلفين.

1-2 مديرية كبريات المؤسسات 43:

تعتبر مديرية كبريات المؤسسات من المؤسسات الحديثة مقارنة بباقي المصالح الجبائية الأخرى (أنشأت سنة 2002).

✓ تعريف مديرية كبريات المؤسسات:

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات سنة 2002، حيث يقتصر مراقبتها على كبريات

المؤسسات، فهي تتمتع بصلاحيات على المستوى الوطني، وهي أيضا مسؤولة عن تسيير كل

المهام الجبائية (تحديد الوعاء، التحصل، الرقابة، المنازعات ..الخ).

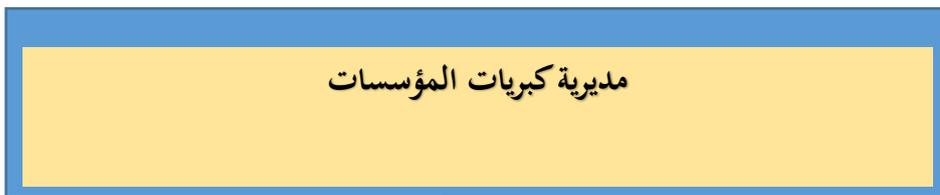
تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية هي 44:

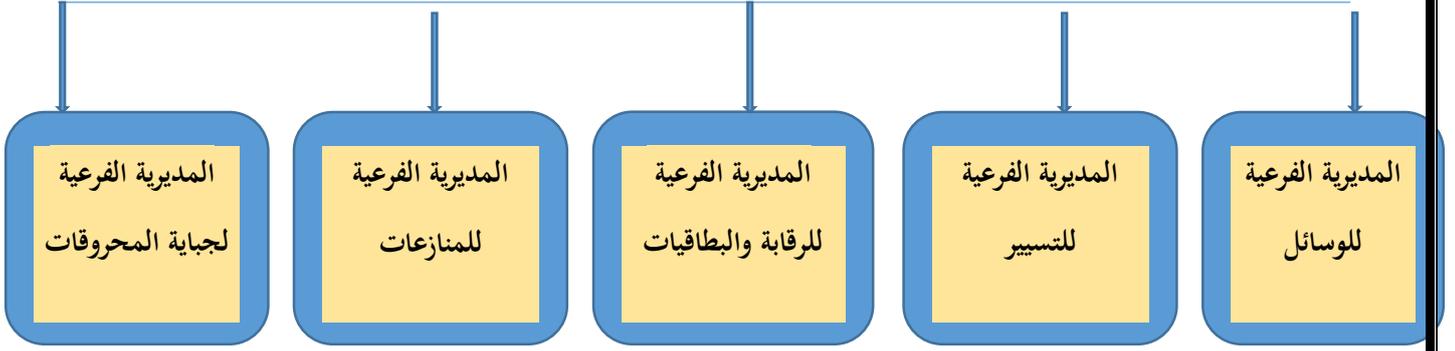
- المديرية الفلاعية لجباية المحروقات؛
- المديرية الفرعية للتسيير؛
- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

✓ الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات:

مما سبق يمكن تصور الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات كما يلي:

الشكل (02) يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات:





المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 59، سنة 2006

✓ أهداف مديرية كبريات المؤسسات⁴⁵:

تتركز القدرة الجبائية في الجزائر في عدد محدود من المؤسسات والتي تعتبر مؤسسات كبرى، حيث تعد مراقبتها أمرا ضروريا وجوهريا بالنسبة للخزينة العمومية، حيث تحوز على ما يقارب 70% من الإيرادات الجبائية.

يسمح تجميع هذه الملفات داخل مديرية كبريات المؤسسات من أن تتحكم المديرية العامة للضرائب في الحصة الأضخم من الإيرادات الجبائية، عن طريق تحسين نجاعتها وفعاليتها في مجال تسيير أهم الملفات الجبائية وكذا متابعتها من أجل التقليل من الغش الضريبي ويمكن حصر هذه الأهداف فيما يلي:

➤ تحسين الخدمات التي يتلقاها متعاملي الإدارة الجبائية، إن تجميع المهام الجبائية

الأساسية

(الإعلام والخدمات، التسيير والمراقبة، التحصيل، المنازعات)، تحت سلطة مديرية كبريات

المؤسسات يهدف إلى عصنة الخدمات وتبسيط الإجراءات وهو ما يسهل العلاقة بين

الإدارة والمؤسسات الكبرى.

➤ تحديث الإجراءات؛

➤ تسيير جباية المحروقات؛

✓ المكلفون الخاضعون لرقابة وتسيير مديرية كبريات المؤسسات⁴⁶:

1. الأشخاص المعنويون أو تجمعات الأشخاص المعنويون المشكلة بقوة القانون أو فعليا

والعاملة في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون

رقم 86-14 المؤرخ في 19\08\1986، والمتعلق بأعمال التنقيب والمحروقات

واستغلالها ونقلها بالأنايب وكذا النشاطات الملحقة بها؛

2. شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس

الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مئة مليون دينار جزائري

(1.00.000.000 دج)؛

3. تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق رقم اعمال أحد أعضائها

مئة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج)؛

4. الشركات المقيمة في الجزائر والعضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي لها

إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 156-1 من قانون الضرائب

المباشرة والرسوم المماثلة.

✓ مهام مديرية كبريات المؤسسات:

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الواقعة في مجال اختصاصها بمهام الوعاء

والتحصيل والمراقبة والمنازعات، بغض النظر عن شكلها القانوني أو محل مؤسستها الرئيسي أو مديرتها الفعلية

أو مقرها الاجتماعي.

2-المصالح الجهوية للرقابة الجبائية:

وتسمى أيضا بالمصالح الخارجية للرقابة الجبائية وهي تتمثل فيما يلي 47:

1-2 المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات؛

2-2 المراكز الجهوية للاعلام والوثائق؛

3-2 المديريات الجهوية للضرائب.

1-2 المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات؛

بغية تعزيز فعالية الرقابة الجبائية على المستوى الوطني توجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات:

✓ التعريف بالمصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

توجد على المستوى الوطني ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على

المستوى الجهوي، وهي متواجدة في كل من العاصمة، وهران وقسنطينة. وكل مصلحة يتبع لها

عدد من المديريات الولائية للضرائب.

✓ مهام المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

▪ تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث

والمراجعات وتعد الاحصائيات المتعلقة بها؛

▪ تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛

▪ تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الاشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري؛

▪ تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة

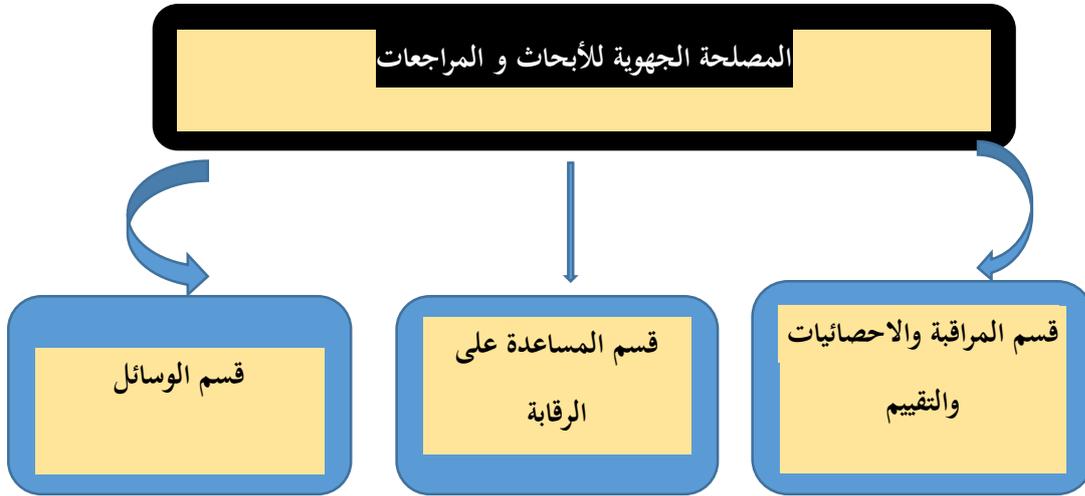
بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية؛

- تطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.

✓ الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات:

تقسم كل مصلحة جهوية للأبحاث وللمراجعات السابقة الذكر إلى ثلاث أقسام كما يلي:

الشكل (03) يمثل الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المواد 42-45 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21-02-2009،

ص 16.

2-2 المراكز الجهوية للإعلام والوثائق:48

من المصالح الجهوية الجبائية المساعدة على تنفيذ الرقابة الجبائية على أرض الواقع ولو بشكل غير

مباشر المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، وهي ذات اختصاص إقليمي جهوي.

✓ تعريف المراكز الجهوية للإعلام والوثائق:

تنتشر هذه المراكز في أربع مدن رئيسية وهي العاصمة، وهران، قسنطينة وورقلة. وتسند لها صلاحيات جبائية جهوية وكل مركز جهوي تتبع له عدة مديريات ولائية للضرائب.

✓ مهام المراكز الجهوية للاعلام والوثائق:

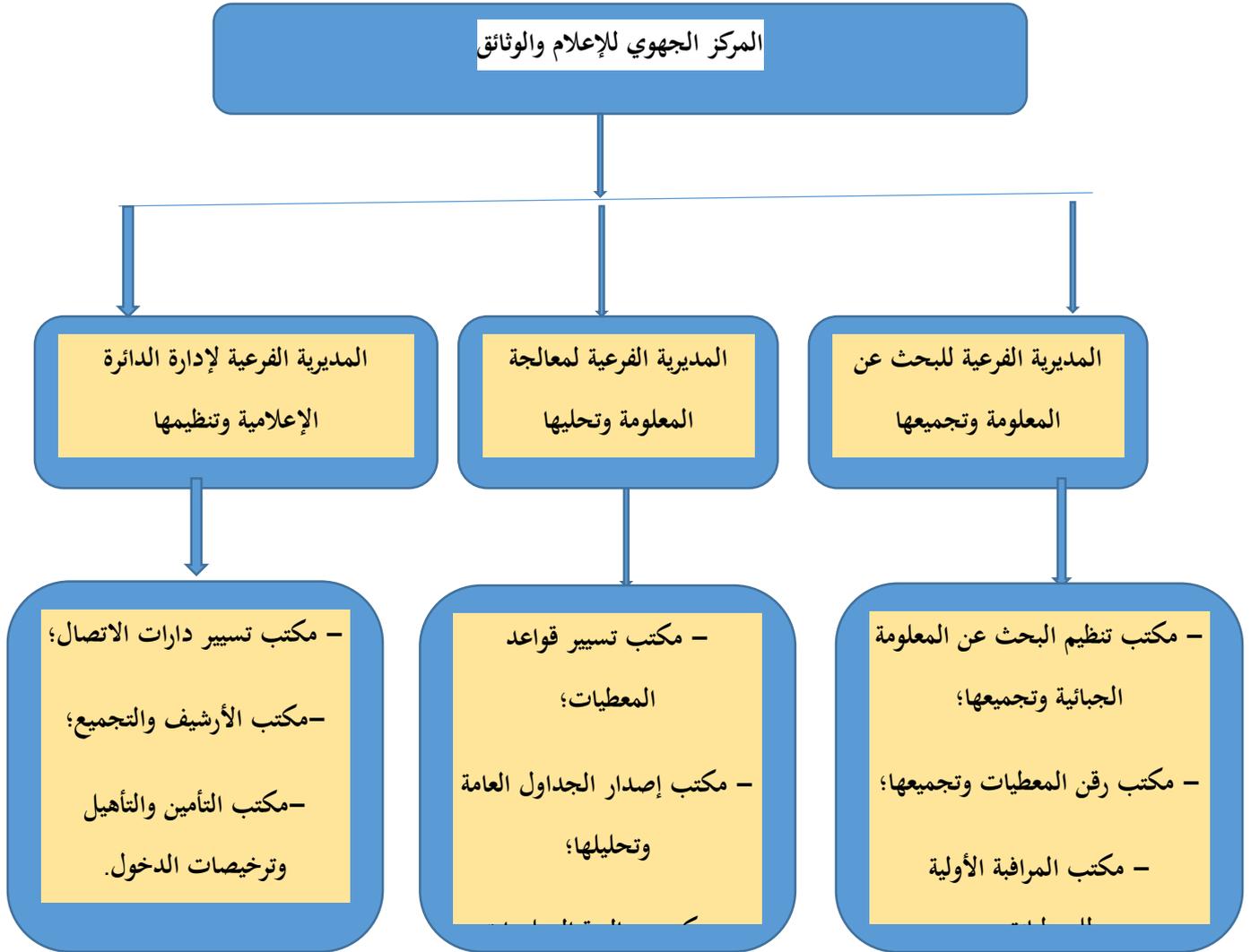
تكلف المراكز الجهوية للاعلام والوثائق بالمهام التالية:

- تنسيق برامج البحث وتجميع ومعالجة المعلومات الاقتصادية والمالية المحلية؛
- تستغل السجلات الاصلية وتنشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وتنشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الأولية للسنة المالية الموالية؛
- تقدم النتائج التي تعطي بالنسبة للجداول العامة لبلدية بكاملها وولاية، وتراجع عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة وأسس العناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم والحصة التي تعود لكل جماعة عمومية والغرف الحرفية؛
- تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا؛
- تعد الكشوف الملحقة بالخاضعين للضريبة المفقودين وبالحصص الكبيرة وبالأرصدة السلبية
- تقدم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الإعلام والوثائق بقياس أثر الاحكام الجبائية الجديدة؛
- تعرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير بالاهداف.

✓ الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام والوثائق:

يتكون المركز من ثلاث مديريات فرعية، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (04) يمثل الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام والوثائق



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المواد 46 إلى 58 من القرار المشترك المؤرخ في 21-02-

2009، مرجع سابق، ص ص 16-17.

2-3 المديريات الجهوية للضرائب:

تلعب المديريات الجهوية للضرائب دورا أساسيا ومباشرا في مجال الرقابة الجبائية من خلال

العلاقة المباشرة التي تربطها بالمديريات الولائية التابعة لها.

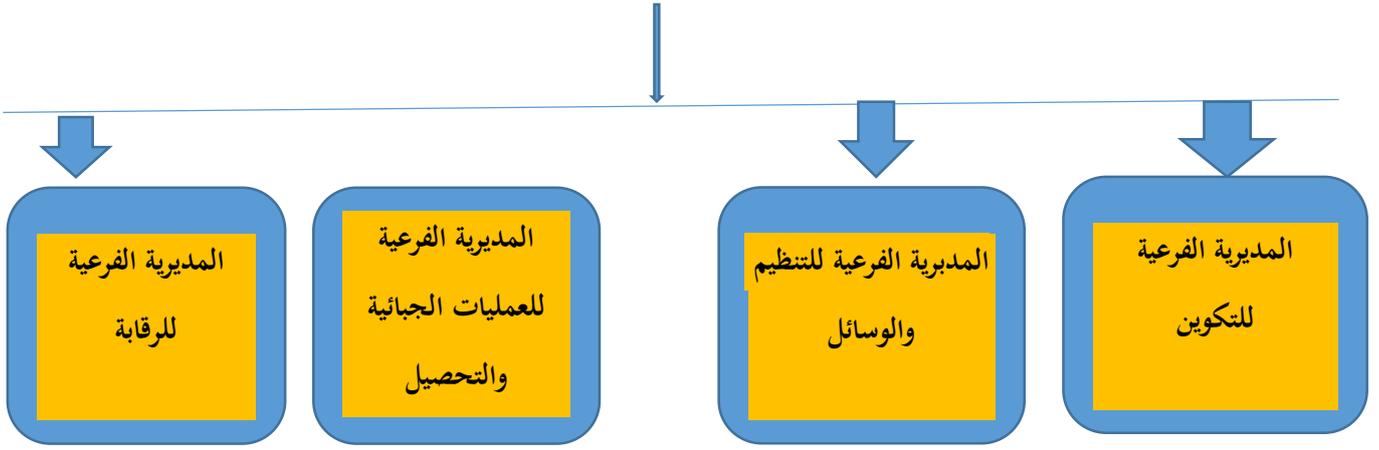
✓ تعريف المديرية الجهوية للضرائب 49:

المديريات الجهوية للضرائب تمثل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي، حيث تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، كما تضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، وفي هذا الإطار تتولى المديريات الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديريات الولائية للضرائب التابعة لها وتوجيهه وتنسيقه ومراقبته. توجد على المستوى الوطني تسعة (09) مديريات جهوية للضرائب، وكل مديرية جهوية للضرائب تسيّر عدد من المديريات الولائية للضرائب.

✓ الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب: يأخذ الهيكل التنظيمي لكل مديرية جهوية للضرائب الشكل التالي:

الشكل (05) يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المواد من 25 إلى 41 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في

21-02-2009، مرجع سابق، ص ص 14-16.

✓ مهام المديرية الجهوية للضرائب:

أوكلت للمديريات الجهوية للضرائب المهام التالية⁵⁰:

- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه واجراءاته؛
- تعد بصفة دورية حصائل وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية؛
- تقديم اقتراحات لتكييف التشريع الجبائي؛
- المشاركة في اعمال تكوين الاعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم؛
- دراسة طلبات تنقل الاعوان بين الولايات؛
- اعداد تقارير دورية باحتياجات المصالح الجبائية الجهوية للوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية؛
- تنظيم اشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار، والتي تنشأ في المستوى الجهوي؛

▪ الموافقة على الاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء حسب نصوص التشريع المعمول به.

3- المصالح المحلية للرقابة الجبائية:

وهي المصالح الموجودة على مستوى كل ولاية عبر الوطن.

1-3 المديرية الولائية للضرائب:

من هذه المصالح المحلية للرقابة نجد المديرية الولائية للضرائب، والتي تعد أعلى

المصالح الجبائية على مستوى كل ولاية من حيث السلم الإداري، وكذلك أن طرق الرقابة

لا تتم إلا في هذا المستوى.

✓ التعريف بالمديرية الولائية للضرائب:

تلعب المديرية الولائية للضرائب على مستوى كل ولاية دورا رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية،

تضم المديرية للضرائب خمسة (05) مديريات فرعية وهي 51:

▪ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

▪ المديرية الفرعية للتخصيل؛

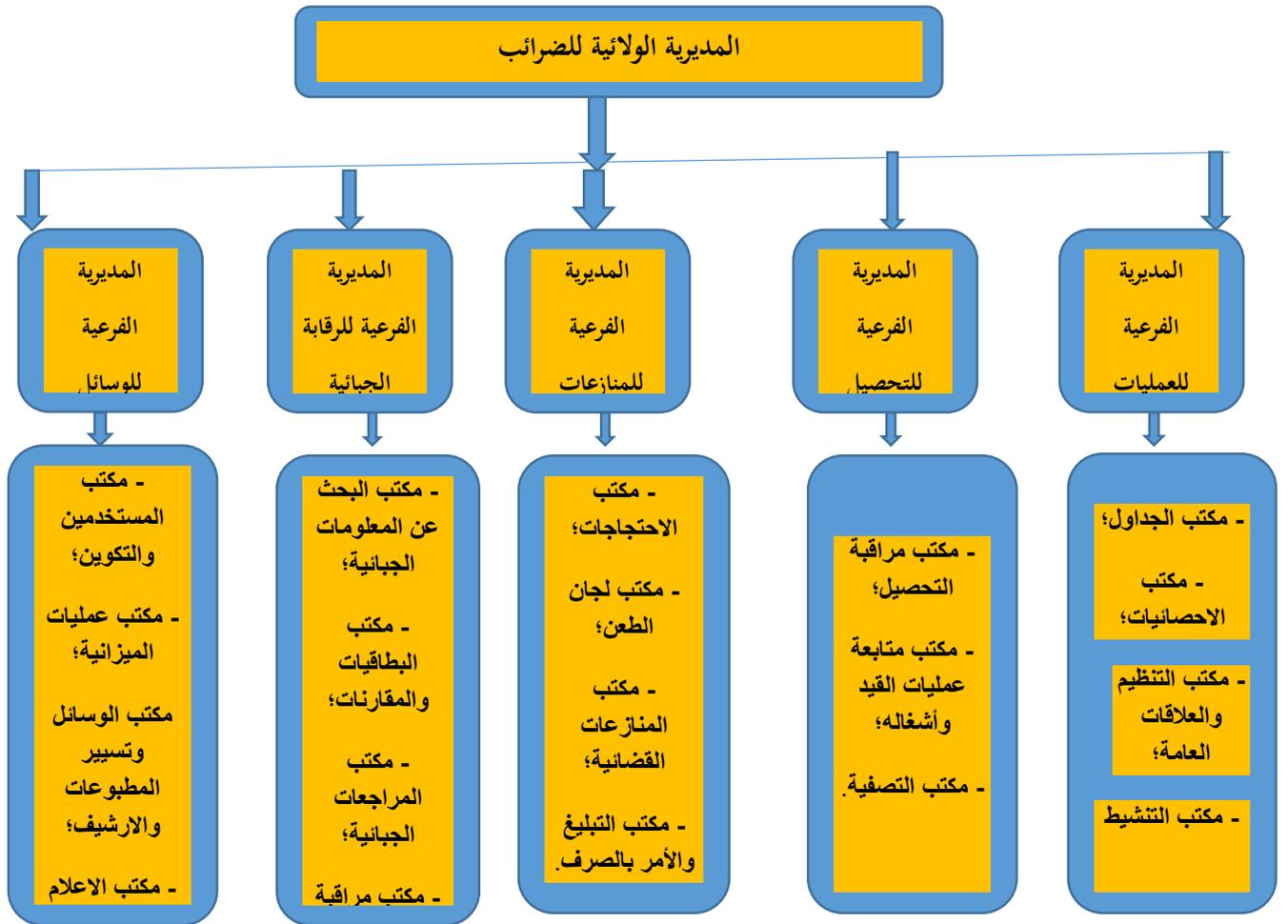
▪ المديرية الفرعية للمنازعات،

▪ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛

▪ المديرية الفرعية للوسائل.

✓ الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:

الشكل (06) يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على المواد من 59 إلى 87 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21-02-

2009، مرجع سابق ص ص 17-20.

✓ تنظيم الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية)

تتكفل المديرية الولائية للضرائب بالقيام بعملية الرقابة الجبائية على المستوى المحلي وذلك من

خلال

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي تعد المصلحة المختصة بعملية الرقابة، حيث تسند إليها

مهمة تنفيذ برامج التحقيق.

يتولى القيام بعملية الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مجموعة من الأعدوان المحققين وهم: نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية، رئيس فرقة التحقيق والمحققين⁵².

❖ نائب المدير:

هو المسؤول عن إعداد برامج التحقيق، وتوفير أحسن الظروف لتنفيذ المهام، حيث يراقب أعمال التحقيق، ويحرص على إتمام المهام والتطبيق الصارم للقوانين مع المحافظة على تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق وضمان الشفافية في كل مراحل العملية الرقابية، لتفادي تراكم المنازعات وضمان نجاعة تحصيل مخرجات الرقابة الجبائية. كما يقوم بمراقبة تنفيذ البرامج، والإطلاع على الأعمال المنجزة، حيث يعقد اجتماعات دورية مع رؤساء فرق التحقيق، كما يحرص على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في حدود 30 يوما بعد إرسال الإبلاغ النهائي.

❖ رئيس فرقة البحث والتحقيق:

يشترط في رئيس فرقة التحقيق أن يكون صاحب خبرة ومن أقدر الموظفين على قيادة المحققين لما لهذه المهمة من حساسية سواء على مستوى المكلفين أو على مستوى التحصيل الضريبي والمنازعات، لذلك اشترط المشرع في شاغل هذه الوظيفة (رئيس فرقة التحقيق)، أن يكون برتبة مفتش ضرائب فما فوق، وأن يكون ذا خبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي.

يسهر رئيس فرقة التحقيق عن تنفيذ البرامج والمحافظة عن النظام العام داخل الفرقة، كما يساهم في مناقشة

نتائج التحقيق، وضمان السير الحسن لمهام المراقبة.

❖ المحققين:

المحققين هم موظفون لديهم من الكفاءة ما يؤهلهم لإنجاز هذه المهمات، حيث تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية الذين هم برتبة مفتش ضرائب على الأقل، حيث يتكفلوا بمهام التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقييمات ومعالجة الملاحظات التي يبدونها المكلفون بالضريبة المحقق معهم، واقفال التحقيق تحت إدارة وبحضور رئيس فرقة التحقيقات.

✓ دور المديرية الولائية للضرائب في مجال الرقابة الجبائية⁵³:

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات، وعليه فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بالمهام التالية:

- البرمجة والتحقيق، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي؛
- السهر على التحصيل الضريبي الناتج من التحقيق، وكذا إيصال تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف؛
- البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذه المشاكل؛
- تقييم نتائج التحقيقات؛
- تنشيط مصلحة التحقيقات على المستوى المحلي.

2-3 مراكز الضرائب⁵⁴:

✓ تعريف مراكز الضرائب:

تأثرت الإدارة الجبائية باعتبارها طرف هام في القطاع المالي بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتتها الجـزائر خلال تلك الفترة. في هذا الصدد وجدت نفسها مطالبة بوضع إستراتيجية لعصرنة هياكلها.

قصد تحقيق هذه الغاية، تم إنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية تتمثل في مديرية كبريات الشركات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، هدفها تجميع المفتشيات والقباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة.

تتكفل هذه الهياكل بمهام جديدة تتمثل في التسيير والرقابة والبحث في المنازعات المتعلقة بالفئات الجبائية التي تخضع لها.

✓ تعريف مركز الضرائب 55:

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم.

يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية، إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة. يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحاور الجبائي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لملفه.

شكل إفتتاح مركز الضرائب النموذجي لروبية في 2009، أول مرحلة رئيسية يتم تخطيطها في إطار هذا المشروع الطموح. الهدف الرئيسي من افتتـاح هذا المركز هو السماح للإدارة الجبائية بتقييم فعالية التنظيم والأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز.

على الرغم من تجربته القصيرة، سجل المركز النموذجي لروبية تطورا واعداد من حيث الأداء المالي، معالجة القضايا النزاعية، الرقابة، والاستقبال.

مع هذه العودة الإيجابية للغاية للخبرة، قامت المديرية العامة للضرائب بتعميم التجربة في جميع التراب الوطني.

الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات؛

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة
- برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها؛
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛
- تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تعوض قروض الرسوم؛
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي؛
- تنظم المواعيد وتسييرها؛
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

✓ هيكل مراكز الضرائب:

تكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين:

1- المصلحة الرئيسية للتسيير:

وتكلف بما يلي:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، و المراقبة

الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات؛

- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفتها وكيلا مفوضا

للمدير الولائي للضرائب؛

- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و /أو لمراجعة المحاسبة؛

- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع

الحرص على انسجامها. وتعمل على تسيير المصالح التالية:

أ) المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛

ب) المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛

ج) المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛

د) المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛

هـ) المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتكلف بما يلي:

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

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

تعمل المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث على تسيير:

أ- مصلحة البطاقات والمقارنات، وتكلف ب:

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

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

- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

ب- مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق، وتكلف ب:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع؛

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

ج- مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق؛ وتكلف ب- :

برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا

إنجاز في عين المكان لكل المعايينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها و تحصيلها؛

- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

د- مصلحة المراقبة، التي تعمل في شكل فرق، وتكلف ب:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛

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

3- المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب ونتائج 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 المصلحة الرئيسية للمنازعات على تسيير:

أ- مصلحة الاحتجاجات، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات

المحتج عليها و /أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر تصريحات مكتوبة أو

مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر.

- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات

المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛

- معالجة منازعات التحصيل.

ب- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، وتكلف بـ:

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

ولاختصاص لجان الطعن الإعفائي؛

- المتابعة، بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوى

المقدمة للهيئات القضائية؛

ج- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع، وتكلف بـ:

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

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

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

4- القباضة، وتكلف بـ:

-التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول

العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري

للضريبة؛

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

تعمل القباضة على تسيير:

-مصلحة الصندوق.

- مصلحة المحاسبة.

- مصلحة المتابعات.

تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق.

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

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛

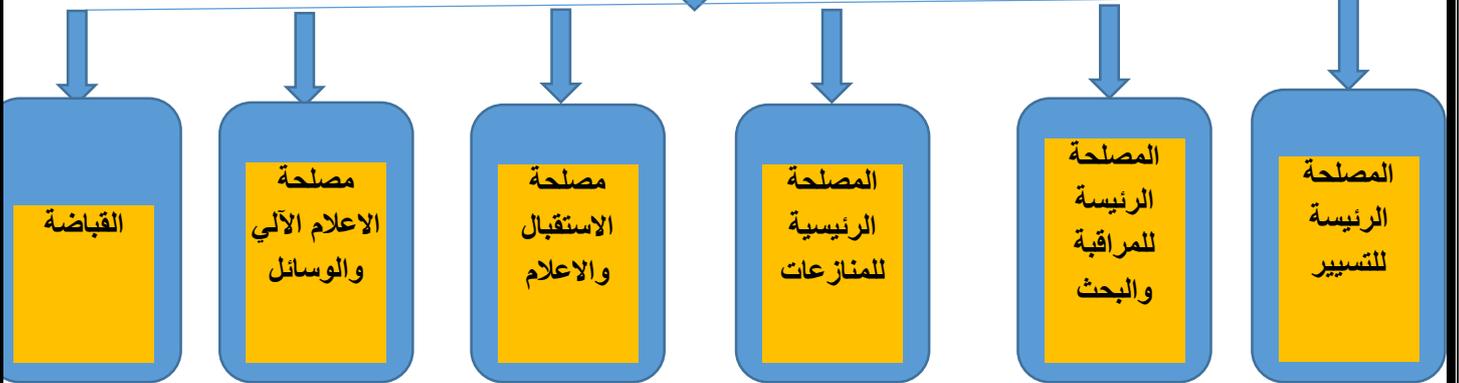
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6 - مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

الشكل (07) يمثل الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

مركز الضرائب



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18-09-2006، ص

ثانيا - الإطار القانوني للرقابة الجبائية

سعيًا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة الجبائية، فقد رسم المشرع الجزائري إطارًا قانونيًا لا يمكن من خلاله للأعوان المكلفين بالرقابة الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، فألزم عليهم بذلك اتباع اجراءات معينة لإتمام أو تنفيذ عملية الرقابة وفي نفس الإطار تنظيم عملية الرقابة الجبائية، فقد حدد القانون صورًا متتابعة ومتكاملة فيما بينها وألزم المحقق اتباعها عند عملية الرقابة. فالتصريحات المكتتبه من طرف المكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، تكون محل فحص دقيق من طرف المصالح الجبائية وهذا للتأكد من مدى صحة هذه الاقرارات. والواقع أن الرقابة الجبائية ضرورية لضمان مساواة كل المواطنين أمام الضريبة، وتستعمل الإدارة الجبائية مجموعة من الحقوق المخولة لها من طرف القانون، وهذا في إطار من الضمانات لحماية المكلف من تعسف الإدارة وكذا توضيح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة موضوع الرقابة الجبائية كما يلي:

I. - الحقوق المخولة للإدارة الجبائية لممارسة وظيفة الرقابة الجبائية:

أعطى المشرع جملة من الحقوق للإدارة الجبائية عند القيام بوظيفة الرقابة الجبائية تتمثل في التالي:

1- حق الاطلاع؛

2- حق الزيارة؛

3- حق التحقيق (الرقابة)؛

4- حق استدراك الأخطاء.

1- حق الاطلاع:

كي يكمل عون الرقابة مهمته على أكمل وجه، فقد خول له القانون حق الاطلاع على الملفات، ومستندات المكلف، سعياً لجلب المعلومات والكشف بالتالي على مختلف المخالفات المرتكبة. لهذا فإن حق الاطلاع هو "وسيلة مساعدة للرقابة الضريبية التي من الممكن أن تسبق إجراء الرقابة لإتمام المعلومات التي تحوزها المصلحة مسبقاً أو بشكل موازي لها للتحقق من المعلومات المجمعة عند مراقبة الملف والمحاسبة⁵⁶".

من خلال ما جاء في تعريف (T. LAMBERT) يمكننا القول إن حق الاطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو المراجعة والتأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة أحد الملفات.

ولا يجوز لأية مؤسسة خاضعة للرقابة أن ترفض تقديم الوثائق أو المعلومات للمحقق الذي لا تقل رتبته عن مراقب، هذا الأخير يخضع أثناء تأدية مهامه الى السرية المهنية كما تحدده الأحكام والتشريعات، يستحوز

أعوان الإدارة الجبائية على حق الاطلاع المخول لهم بموجب القانون، الشيء الذي يفتح أمامهم مجالاً واسعاً حيث يمكن تطبيق هذا الحق سواء لدى الإدارات العمومية أو لدى المؤسسات الخاصة.

✓ حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية:

يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات التي تفيد في عملية المراقبة والتي يطلبها أعوان إدارة الضرائب⁵⁷.

كما لا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل الهيئات، أي كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها.

✓ حق الاطلاع لدى هيئات الضمان الاجتماعي:

كما يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنوياً 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 الاتعاب والمبلغ الإجمالي لهذه الاتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له. يجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة أعلاه إلى مدير الضرائب بالولاية قبل أول أبريل من السنة الموالية. كما يتحمل مسؤولو الإدارات والولايات والبلديات والهيئات بصفة شخصية مسؤوليتهم المالية عند رفضهم تقديم وثائق المصالح التي بحوزتهم، وتسري عليهم في هذه الحالة أحكام المادتين 62 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

إن حق الاطلاع على الوثائق الممنوح إلى إدارة الضرائب لدى الإدارات العمومية أو المؤسسات أو الهيئة الخاضعة لمراقبة السلطات الإدارية وكذلك المؤسسات الخاصة، يمكن استعماله من أجل تأسيس وعاء كل الضرائب⁵⁸.

✓ حق الاطلاع لدى الجهات القضائية:

يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الاطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية. كما يتعين على السلطات القضائية أن تطلع الغدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية⁵⁹.

✓ حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية:

يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح واقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة أو أي حسابات أخرى تسيروها مؤسساتهم بالجزائر. ترسل قوائم الاشعارات في مستند معلوماتي أو عن طريق إلكتروني (إذا كان المصرح غير مجهز لذلك يكون التصريح عن طريق اشعار من الورق العادي)، خلال العشرة (10) أيام الأولى للشهر الذي يلي فتح أو قفل الحسابات⁶⁰.

✓ حق الاطلاع لدى شركات التأمين:

يتعين على المؤسسات أو شركات التأمين و\أو إعادة التأمين ووسطاء التأمين وكذا كل هيئة تمارس عادة نشاطات التأمين للمنقولات أو العقارات، أن ترسل فصليا إلى إدارة الضرائب جدولاً خاصاً بعقود التأمين المكتتبه لدى وكالاتهم، مع الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين والهيئات الإدارية. يرسل الجدول في حامل معلوماتي أو عن طريق البريد الإلكتروني خلال العشرين (20) يوماً الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المعني⁶¹.

كما تلتزم الهيئة المكلفة بتسيير التأمين عن البطالة بتقديم قائمة الأشخاص المعنيين بالتأمين عن البطالة أو الذين تم شطبهم خلال السنة الماضية، إلى إدارة الضرائب قبل 15 فبراير من كل سنة⁶².

➤ العقوبات المطبقة عند رفض حق الاطلاع:

- يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق، التي يتعين عليها تقديمها وفقاً للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها⁶³.

- يطبق إلزام مالي قدره: 100 دج على الأقل عن كل يوم من التأخير الذي يبدأ اعتباراً من تاريخ توقيع المحضر المحدد لإثبات الرفض ويتم الحكم بالغرامة والإلزام طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً التي تبث في القضايا الاستعجالية⁶⁴.

2- حق الزيارة:

لكي يتم المحققون مهمتهم على أكمل وجه وفي إطار مباشرة البحوث الميدانية المتمثلة في المعاينة المادية، فإن أعوان الضرائب يستمدون من القانون الجبائي حق زيارة المكلفين الذين يسمح لهم بموجب هذا الحق التحرك بحرية في المقرات المهنية، حيث يمكنهم مصادرة ما بداخل مقرات المكلفين عندما يخزن هؤلاء

المكلفين البضائع أو يقومون بنشاطات تجارية أو صناعية أو حرة بدون تصريحات، مما يسمح بالتهرب من دفع الضرائب والرسوم.

هذا الحق يسمح لأعوان الضرائب، متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق، ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمسوقين.

هذا الحق يستعمل عادة في مجال الرقابة على المؤسسات، إذ يعتبر الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي، وهذا عن طريق مراقبة مستودعات المواد الأولية والمنتجات المصنعة ... الخ.

وأخيرا يمكن للمحقق استعمال طريقة المراقبة المفاجئة (**Contrôle Inopiné**) إذا كانت الحالة تقتضي ذلك، لأنه أحيانا عند إرسال إشعار بالمراقبة تفقد الرقابة فعاليتها فمثلا في حالة وجود محاسبة حقيقية يمكن أن يحجبها في حالة إستلامه لإشعار التحقيق.

3 - حق التحقيق (الرقابة):

من خلال قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع خول للإدارة الجبائية القيام بكل أنواع الرقابة الجبائية سواء على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.

إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي الذي يفترض حسن النية في المكلف، ولكن المشرع أحق للإدارة الجبائية حق الرقابة والتحقيق في التصريحات المودعة، حيث خول القانون الجبائي لأعوان الضرائب حق التحقيق في ملفات المكلفين وذلك بموجب المواد من 18 إلى 38 من قانون الإجراءات الجبائية.

- المواد 18 إلى 19 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية تتناول مراقبة التصريحات؛

- المواد 20 و 21 تتناول التحقيقات الجبائية في التصريحات؛

- المادة 20 تناول التحقيق في المحاسبة؛

- المواد من 20 مكرر إلى 20 مكرر 3 تناول التحقيق المصوب في المحاسبة؛

- المادة 21 تناول التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

4-حق إستدراك الأخطاء:

هذا الحق هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة:

فحق استدراك الأخطاء أو الإعادة هو الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الإقتطاع سواء بتعديله أو إنشاء إقتطاع جديد، نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " يجوز إستدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول وذلك إلى غاية السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى."⁶⁵

5-آجال استدراك الأخطاء (التقادم):

وقد حدد الأجل القانوني لإستدراك الأخطاء بأربع سنوات سواء بالنسبة للضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة وهو ما جاء في المواد 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و المادة 157 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

حيث نصت المادة 326 على أنه يحدد الاجل الممنوح للإدارة بأربع (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.

وفيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ أجل التقادم السالف

الذكر، إعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناء الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل. وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي، يبدأ أجل التقادم إعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية.

كما يمدد التقادم المنصوص عليه أعلاه بسنتين (02) إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، برفع دعوى قضائية ضده⁶⁶.

II. - حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للضريبة:

1- حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

تتمثل حقوق المكلفين الذين يخضعون للرقابة الجبائية فيما يلي:

✓ الإعلام المسبق بالرقابة:

لا يمكن القيام بأي شكل من أشكال الرقابة الجبائية دون إعلام مسبق للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، حيث تتلزم إدارة الضرائب بإعلام المكلف عن طريق ارسال إشعار للمكلف موضوع الرقابة الجبائية مرفوقاً بوصول لتأكيد وصول الاشعار وإستلامه للإشعار.

✓ تمكين المكلف بالضريبة من الإطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

قبل بدء عمليات الرقابة يجب تمكين المكلف بالضريبة موضوع الرقابة من ميثاق المكلفين بالضريبة المراقبين، وهي وثيقة تتضمن حقوق وواجبات المكلفين، حيث يتم تسليم هذا الميثاق مع تسليم الاشعار بالتحقيق⁶⁷

✓ إمكانية الاستعانة بمستشار:

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يجب إعلام المكلف صراحة، بأن له الحق في الاستعانة

بمستشار من اختياره خلال فترة الرقابة⁶⁸.

✓ حق الاطلاع والرد على نتائج الرقابة الجبائية:

يحق للمكلف الذي يقع تحت طائلة الرقابة الجبائية مهما كان نوعها، أن يطلع على نتائج الرقابة والتي يجب أن تكون مفصلة وواضحة مع الإشارة إلى كيفية استخراج الأسس الضريبية التي تم على أساسها إعادة التقييم وكذلك المواد القانونية التي تم الاعتماد عليها في إجراء الرقابة، كما يجوز له إبداء ملاحظاته وتقديم تبريراته التي يرى أنه من شأنها ان تسقط نتائج الرقابة ولو جزئيا، في غضون 40 أو 30 يوما حسب نوع الرقابة التي خضع لها.

2-التزامات (واجبات) المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

للمكلف بالضريبة التزامات كما عليه حقوق، هذه الالتزامات ذات طابع محاسبي وهي:

✓ أن يكون المسك المحاسبي يتماشى ونصوص النظام المحاسبي المالي؛

✓ مسك الدفاتر المحاسبية وفقا لنص المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري.

ثالثا - مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

1 - مفهوم الرقابة الجبائية:

لمعرفة مفهوم الرقابة الجبائية، رأينا أنه من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام ثم تحديد مفهوم

الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة.

حيث عرف فايول الرقابة بأنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات

الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".⁶⁹

ومنه فهي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقومها وبما أنّ الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإنّ رقابتها حسب **Claude Laurent** تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأنّ المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة⁷⁰.
فبالتالي الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتة من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التديسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقومها.

2 - أهداف الرقابة الجبائية:

ومن خلال تعريفنا للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في:

✓ الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية⁷¹.

✓ الهدف الإداري:

إذ 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 وغيره.
✓ 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 أنّ الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية⁷².

✓ الهدف الاجتماعي: ويتمثل في:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

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

رابعا- أشكال الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أشكال ومستويات متكاملة يمكن تقسيمها اعتبارا لمكان مزاولتها فإذا كانت تتم

داخل الإدارة الجبائية في رقابة داخلية، وإذا كانت تتم عند المكلف بالضريبة (في الحالة العادية)، فهي رقابة خارجية:

1. الرقابة الداخلية (داخل المفتشية أو المصلحة الرئيسة للتسيير بمركز الضرائب): وهي تتكون من

أشكال الرقابة الجبائية التي تتم داخل المصالح الجبائية المعنية بالرقابة وهي نوعان:

1-1 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 الجبائين، كما أنّ لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي⁷³.

فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أنّ التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بما تحتويه من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية.

ومما سبق نستخلص خصائص لهذه الرقابة:

✓ هي رقابة تخص كل التصريحات المودعة؛

✓ تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات؛

✓ تهدف إلى مراقبة شكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة؛

✓ هي رقابة لا تخضع لبرنامج سنوي، بل هي خاصة بكل التصريحات.

1-2 - الرقابة على الوثائق:

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبة 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 فالرقابة على الوثائق تقوم 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.

✓ طلب المعلومات والتبريرات:

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 الكتابية⁷⁴، فالمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على " تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية، يجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبة.

تحدد طلبات المعلومات أو التبريرات الاجل الذي يرد خلاله المكلفون بالضريبة بثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ استلام الطلب. وعندما لا يستجيب المكلف بالضريبة للطلب في غضون المهلة الزمنية المحددة أو يقدم مبررات أو معلومات تعد غير مقبولة في غضون المهلة الزمنية المحددة. فإن المصلحة المسيرة مخولة لبدء الاجراء الوجيه لتصحيح التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة⁷⁵.

✓ ارسال الإبلاغ بنتائج الرقابة:

تقوم المصلحة المسيرة بتصحيح التصريحات الجبائية، حيث يجب عليها مسبقا، تحت طائلة بطلان اجراء فرض الضريبة، أن ترسل إلى المكلف بالضريبة اشعارا بالتصحيح المقترح، موضحة

صراحة كل نقطة تقويم كما يلي:

✓ أصل وحقائق وأسباب التقويم؛

✓ مواد قانون الضرائب ذات الصلة التي تم الاعتماد عليها لإجراء هذا التعديل؛

✓ الأسس الضريبية وحساب الضرائب والرسوم الناتجة عنها؛

✓ الدافع القانوني وطبيعة العقوبات المطبقة؛

✓ إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف بالضريبة؛

يتم احتساب مهلة ثلاثين (30) يوما المتاحة له قانونا لإرسال موافقته او ملاحظاته ابتداء من

تاريخ استلام هذا التصحيح المقترح. حيث يتم ارسال الاخطار بالتقويم برسالة موصى عليها، أو

تسليمه إلى المكلف بالضريبة مقابل وصل استلام.

✓ ارسال الإبلاغ النهائي بنتائج الرقابة:

إن عدم الرد عن خطاب الإبلاغ بالتسوية نموذج C4 خلال المدة الزمنية المحددة يعتبر

بمثابة الموافقة الضمنية من قبل المكلف بالضريبة إزاء اقتراح التقويم.

وفي حالة رد المكلف فإن رده يدرس وتؤخذ بعين الاعتبار التبريرات التي قدمها إذا كانت

حقيقة وصحيحة،

وبعد دراسة رد المكلف تعد المصلحة المسيرة إخطارا نهائيا مع مراعاة حق اعتراض المعني بعد

اصدار جدول التسوية المحدد للأسس الضريبية والحقوق والعقوبات المتعلقة بها، الذي يتم

ارساله عن طريق رسالة موصى عليها أو تسليمه إلى المكلف بالضريبة مقابل وصل بالاستلام.

عندما تكون عناصر الرد أو التبريرات التي قدمها المكلف بالضريبة قائمة على أسس جيدة، وتؤدي إلى التخلي عن التقويم المتوخى يجب على المصلحة المسيرة إرسال اشعار بالتخلي عن التقويم على هذا الأخير.

بالمقابل إذا تم رفض عناصر الرد التي قدمها المكلف بالضريبة كلياً أو جزئياً تشرع المصلحة المسيرة في إعداد الإخطار النهائي الخاص بالتقويم المقرر، مع ذكر النقاط او المبررات غير المقبولة.

عندما يقدم المكلف بالضريبة رده قبل انقضاء الأجل المحدد لاقتراح التسوية لا ترسل المصلحة المسيرة الإخطار النهائي ولا تسجل الضريبة في الجدول إلا بعد انقضاء أجل خمسة عشر (15) يوماً وكذلك إذا قدم المكلف بالضريبة عناصر جديدة بالإضافة على رده وقبل انتهاء الاجل المذكور يجب على المصلحة دراستها.

عندما يلاحظ المكلف بالضريبة وجود عيوب شكلية من شأنها ان تؤدي على بطلان إجراء فرض الضريبة، فإن الأمر متروك للمصلحة المسيرة بإبلاغ هذا الأخير بإلغاء إجراء التقويم ومباشرة إجراء إخضاع ضريبي جديد مع احترام القواعد ذات الصلة.

عند وصول عناصر أو معلومات جديدة إلى المصلحة المسيرة بعد بدء إجراء تصحيح التصريحات وقبل انتهاء أجل الرد الممنوح للمكلف بالضريبة تشرع المصلحة المسيرة في تصحيح جديد بعد إلغاء اقتراح التقويم الجديد لهذه التصريحات بالإضافة إلى الأسس الأولية تلك الناتجة عن استغلال العناصر الجديدة التي تحوزها المصلحة المسيرة.

تطبق هذه الأحكام أيضاً على المكلفين بالضريبة المستفيدين من الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار الأنظمة التفضيلية أو بموجب نظام القانون العام بغض النظر عن الاعفاء الممنوح وهذا

وفقا للمادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁷⁶.

وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق، لذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية، ومنه نستخلص في الأخير أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضا في اختبار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة (الخارجية) 2- الرقابة في عين المكان (الخارجية): وتسمى أيضا الرقابة في مديرية الضرائب على اعتبار أن مكتب المراجعات الجبائية الذي يتبع نيابة المديرية للرقابة الجبائية يتواجد هناك بالمديرية، وهي غالبا ما تكون عند المكلف بالضريبة.

وهي تتكون من إشكال الرقابة الجبائية التي تتم (في الظروف العادية) خارج المصالح الجبائية المعنية بالرقابة وهي:

بخلاف الرقابة على الوثائق، تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأماكن التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها، من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة، وتبريراتها اللازمة في محاولة الكشف عن احتمالات التهرب، وهذا بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع⁷⁷.

وهذا الشكل من التحقيق يتضمن ثلاث (03) أشكال هي:

I. التحقيق المحاسبي (VC): حيث أنّ هذه الطريقة تهتم بفحص محاسبة المكلف موضوع الرقابة،

وبالتالي التأكد من الأوعية الضريبية من خلال مخرجات المحاسبة، وذلك لكون مخرجات النظام

المحاسبي هي مدخلات النظام الجبائي.

II. التحقيق المحاسبي المصوب: وهو تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة

أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها.

.III التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE) : تخص مراقبة الذمة المالية

الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء كانت لهم ملفات

جبائية أو لا.

والهدف من هذه الأنواع من الرقابة هو التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصوّح بها من طرف

المكلفين.

لذا سنحاول التطرق إلى كيفية إجراء وسير هذه الاشكال من الرقابة كما يلي:

I. التحقيق في المحاسبة (VC)

يعد التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية، ويكون بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، وقد عرفه DANIEL RICHER بأنه: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة"⁷⁸.

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة.
- صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية.

مدة التحقيق المحاسبي:

حددت الفقرة الخامسة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية مدة التحقيق في عين المكان وذلك كما يلي:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاث (03) أشهر، فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يمدد هذا الاجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر.
- تمدد مهلة التحقيق في عين المكان كما يلي:

- في حالة حدوث قوة قاهرة تم إثباتها طبقاً لأحكام القانون المدني، تمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في عين المكان، في حدود الأجل الذي لم يُتمكن فيه القيام بهذه الرقابة.

- يمدد الأجل بسنة (01) واحدة، عندما توجه الإدارة الضريبية طلب معلومات للإدارات الجبائية الأخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.

✓ كما لا يمكن القيام بالتحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.

1-مرحلة التحضير للتحقيق

- تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق (مرحلة البرمجة)، خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استنادًا إلى بعض الأسس والمقاييس، والتي من بينها:
- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين؛
 - تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس؛
 - ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط الممارس؛
 - استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي؛
 - الاستفادة من الامتيازات الجبائية مع عدم الإنتظام في إيداع التصريحات الجبائية؛
 - رصد مرحل مستمر (précompte répété) لسنوات في ما يخص الرسم على القيمة المضافة؛
 - المكلفون الذين استفادوا من الامتيازات الجبائية، ولوحظ عنهم تذبذب في التصريحات او انعدامها كذلك؛
 - الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهنة الحرّة، دون تطابق ذلك مع تصريحاته.
- وبانتقاء مجموعة من الملفات المراد مراقبتها وحصر البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي، يرسل البرنامج المقترح لنيابة المديرية العامة للرقابة الجبائية قصد المصادقة عليه. وبعد الموافقة عليه تبدأ عمليات التحقيق بإسناد الملفات إلى فرق التحقيق.

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب وإمضاؤه يقومون ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، إذ تتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة، وتتجسد هذه الإجراءات فيما يلي:

1-1 سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة (أو المصلحة الرئيسية للتسيير بالنسبة

لمراكز الضرائب):

إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

➤ بالنسبة للشخص الطبيعي يضم:

- الحالة الشخصية؛
- طبيعة النشاط الخاضع للفحص؛
- الوضعية العائلية؛
- مقر السكن؛
- مصدر العائدات والتصريحات؛

➤ بالنسبة للشركة يحوي:

- طبيعة نشاطها؛
- رأسمالها الاجتماعي؛
- عنوان مقرها الرئيسي؛
- وحداتها؛

- اسم المسير وحصته في رأس المال؛

1-2 إبلاغ المكلف بالضريبة:

يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة، مع منحه مدة 10 أيام للتحضير، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً، إذ يحتوي على عنوان واسم المكلف الخاضع للتحقيق، النشاط الممارس، الفترة المعنية بالتحقيق، الضرائب والرسوم والاتاوى الواجب الاطلاع عليها، القاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل، مع ذكر وبوضوح تحت طائلة بطلان الاجراء، إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره، كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين⁷⁹. وفي حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

كما لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور أعلاه⁸⁰.

1-3 الرقابة المفاجئة:

إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية. وبالتالي فالهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت، والمتمثلة في⁸¹:

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل غير المنقولة، المنقولة، وكذا الوسائل البشرية)؛
- معاينة مادية للمخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل)؛
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية، ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها؛
- جرد قيم الصندوق؛

- كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة؛

وهذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر من المعلومات حول طبيعة النشاط الممارس من طرف المؤسسة ومقارنته بما هو مصرح به.

وفي الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة، ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع عليه وإن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة.

1-4 استمارات التحقيق:

استناداً للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق بملء جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية رأس مال الشركة، وتطوراته، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في:

✓ كشف المحاسبة: (K 37) Relevé de comptabilité

تملاً هذه الاستمارة من خلال جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية للأربع سنوات الماضية، التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطوّر رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة⁸².

✓ الحالة المقارنة للميزانيات: Etat comparatif des bilans

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة⁸³. وبإمكان المحقق ملاحظة الانحرافات والتغير في الميزانيات، وبالتالي إعطاء مؤشر على مواقع التهرب الضريبي.

الجدول رقم 01: الحالة المقارنة للميزانيات

				السنوات البيانات
إلى 3+ن/12/31	إلى 2+ن/12/31	إلى 1+ن/12/31	إلى 12/31/ن	
				الأصول - الاستثمارات - المخزونات - الحقوق نتيجة الدورة (خسارة)
				إجمالي الأصول
				الخصوم - الأموال الخاصة - الديون نتيجة الدورة (ربح)
				إجمالي الخصوم

المصدر: المديرية العامة للضرائب.

1-5 التحقيقات الخارجية المساعدة:

لأجل الإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو

المؤسسة المراقبة يعمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى:

✓ الممولين: قد يلجأ المحقق عند الحاجة إلى الممولين لجلب المعلومات التي تخص المؤسسة قيد

التحقيق فيها، حيث يجيز له القانون ذلك، وعلى الممول إفادته بكل الكشوف والحسابات التي

قدمها لهذه المؤسسة.

✓ الزبائن: نفس الشيء، فإنَّ زبائن المؤسسة قد يقدمون للمحقق الكثير من المعلومات كئتم بعض المواد مع الكميات المشتراة من هذه الشركة.

✓ البنوك: هي ملزمة بتقديم كل المعلومات التي يطلبها العون المحقق والتي تخص كشوفات المؤسسة والأشخاص، والتي تبين حركة الحسابات (الأرصدة) البنكية للمكلف من أجل التقريب مع الكتابات المحاسبية للدلالة على الأخطاء المحتملة.

✓ الإدارات العمومية: التي تقدم للمؤسسة المحقق في محاسبتها أعمالاً وخدمات كمديرية التجارة، مصالح الجمارك، ... الخ.

ومنه فالعون المحقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الإطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة.

2- مرحلة سير التحقيق:

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير* وبوصول موعد التدخل المباشر بعين المكان يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها، لأنه قانونياً لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك نظراً لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التحقيق داخل المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم لمدير الضرائب بالولاية.⁸⁴

وفي هذه الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية، وإرجاعها بعد عملية

فحصها.

وتتجسد عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر

مرحلتين:

- المرحلة الأولى وتكون بالفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها.

- والثانية تتمثل في فحص هذه الوثائق من ناحية المضمون وهذا بما تحويه من تسجيلات.

1-2 فحص المحاسبة من حيث الشكل:

إن الرقابة الشكلية للمحاسبة تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود

وصحة الدفاتر القانونية الإجبارية.

وبما أن المحاسبة هي ترجمة الصادقة لوضعية المؤسسة فإنها لا تكون منتظمة شكلا إلا إذا كانت تحترم

المعايير التالية⁸⁵:

✓ محاسبة منتظمة:

تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونياً، أي

توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من 9 إلى 11 - دفتر اليومية، دفتر الجرد-

وكذا احترام مبادئ النظام المحاسبي المالي:

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة.

- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة وممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية.

- يجب مسك الدفاتر بعناية ودون تحريف.

- يجب أن تمسك بالعملة الوطنية "دج" مع احترام مبدأ القيد المزدوج.

✓ محاسبة صادقة:

ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة.

فالعون المراقب يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة، وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر العام - دفتر اليومية - بالمقارنة مع دفتر الجرد، الدفاتر المساعدة، -اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة.. الخ.

✓ محاسبة مثبتة (مقنعة):

وتكون كذلك إذا استطاعت المؤسسة تبرير وإثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية.

2-2 فحص المحاسبة من حيث المضمون:

المقصود بدراسة المحاسبة من حيث المضمون هو قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية، وحسابات التسيير والنتائج.

2-2-2 فحص حسابات الميزانية العامة:

الميزانية هي عبارة عن كشف أو بيان بالوضع المالي للوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة وهذا البيان يضم جانبين: الأول يسمى "أصول" والثاني يسمى "خصوم".

❖ أصول الميزانية:

وهي مجموع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكًا دائمًا أو مؤقتًا للمؤسسة، ففي هذا الجانب من الميزانية يتبين لنا مختلف المجالات التي استعملت فيها المؤسسة أموالها وتمثل في: التثبيتات، المخزونات، الحقوق.

1- التثبيتات (الأصول الثابتة)

صنف النظام المحاسبي المالي التثبيتات إلى ثلاثة أنواع: التثبيتات المعنوية، العينية والمالية، لكن ستقتصر دراستنا فقط على التثبيتات المعنوية والعينية في هذا العمل

➤ مفهوم التثبيتات المعنوية:

يهدف المعيار الدولي المحاسبي رقم 38 الأصول المعنوية، إلى توضيح المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية حيث ينص على أن تعترف المؤسسة أو الكيان بالأصل إذا توافرت شروط معينة، كما يحدد هذا المعيار أيضا كيفية قياس المبلغ المسجل للتثبيتات المعنوية ويتطلب إفصاحات معينة بشأنها.

وتعرف التثبيتات المعنوية على أنها أصول قابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية، مراقبة ومستعملة في إطار أنشطة المؤسسة العادية. كبراءة الاختراع، رخص الاستغلال، أنظمة الإعلام الآلي، مصاريف التطوير، فرق الاقتناء أو شهرة المحل وغيرها، ومن شروط الاعتراف بتثبيت معنوي وقياسه هي:

- ✓ إذا كان من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية؛
- ✓ إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق وصادق؛
- ✓ تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناء على افتراضات معقولة ومدعمة؛
- ✓ يجب قياس قيمة الأصل مبدئيا بمقدار تكلفته.

➤ التثبيتات العينية (المادية)

يهدف المعيار رقم 16 التثبيتات العينية إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها. كما يحدد عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واستهلاكه واستبعاده.

إن المسائل الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات تتمثل على وجه الخصوص في توقيت الاعتراف بالموجودات، تحديد قيمها المدرجة وأعباء الاهتلاك التي يتم الاعتراف بها، ثم تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة والمعالجة المحاسبية لهذا التدني.

تعرف الثببتات العينية على أنها الأصول أو الموجودات المادية الملموسة التي يحوزها الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى أكثر من سنة مالية. وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات والمنشآت والمعدات.

➤ مفهوم الإهلاكات:

يعرف الإهلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته.

ويقصد بالقيمة المتبقية هي المبلغ الصافي للأصل الذي يرتقب الكيان الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعيته بعد استبعاد تكاليف الخروج المنتظرة.

وللإشارة فإن طريقة إهلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها أو ينتجها ذلك الأصل، والطرق التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مايلي:

- طريقة الإهلاك الخطي أو الثابت؛
- طريقة الإهلاك المتناقص؛
- طريقة وحدات الإنتاج التي تقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل؛
- طريقة الإهلاك المتزايد.

وينصح النظام المحاسبي المالي باعتماد طريقة الإهلاك الثابت في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة.

ويجب أن تدرس دوريا طريقة الإهلاك، مدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة.

➤ مفهوم تدهور قيم التثبيتات:

يوضح المعيار رقم 36 تدهور قيم التثبيتات الإجراءات التي ينبغي أن تطبقها المؤسسة لكي تضمن أن أصولها أو موجوداتها مسجلة محاسبيا بقيم لا ينبغي أن تتعدى القيمة الإستردادية أو القيمة القابلة للتحصيل لهذه

الأصول. (La valeur recouvrable)

يطبق هذا المعيار على محاسبة تدهور جميع الأصول أو التثبيتات، ماعدا الأصول التي تم معالجتها في معايير أخرى (كالمعيار الدولي المتعلق بالمخزونات، التثبيتات المالية، الأصول البيولوجية، العقارات الموظفة..... إلخ.).

وعلى هذا الأساس فإن مفهوم تدهور قيم التثبيتات يجبر المؤسسة لأن تعيد تقييم ممتلكاتها كل نهاية سنة، إذا كانت هناك مؤشرات تدل على أن أصل من الأصول قد يفقد من قيمته، وهذه المؤشرات هي القيمة السوقية، التقدم التكنولوجي، التقادم، التراجع المادي (dégradation physique) .. إلخ. فيجب على المؤسسة ان تقدر القيمة الإستردادية أو القيمة القابلة للتحصيل لكي تلاحظ هل هناك تدهور قيمة أم لا.

وهي تتجسد في حسابات الصنف (2) مثل: المصاريف الإعدادية، القيم المعنوية، الاستثمارات قيد التنفيذ، الاهتلاك...

وعلى العون المحقق التأكد من:

- الوجود الفعلي والمادي للثببتات عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه الثببتات؛
- التأكد من أنّ هذه الثببتات ملك للمؤسسة، عن طريق فحص الوثائق الإثباتية لاكتساب أو إنشاء العقارات؛

- مراقبة معدلات الاهتلاك ومدى قانونيتها، أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانون الجبائي؛

2-المخزونات:

تتمثل في حسابات الصنف (3) مثل البضائع، مواد ولوازم، مشتريات البضائع...

ومن بين العمليات التي يقوم بها المراقب لمراجعة عناصر المخزون هي:

- التأكد من أن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير؛
- فحص إذا ما كانت التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين والزبائن تتطابق مع دفاتر المؤسسة؛

- التأكد من تحقق المعادلة: مخزون أول مدة + مشتريات = مخزون آخر مدة + مبيعات، ومطابقتها مع مخزون يوم التدخل⁸⁶.

3-الحقوق:

تتمثل في حسابات الصنف (4) مثل: البنك، الصندوق، التسبيقات...، فيقوم المراقب بمراجعة والتأكد

من هذه الحسابات فمثلا:

- مقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات البنكية والبريدية لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف البنك أو البريد؛
- متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها، خاصة إذا كانت نقدا؛
- مراجعة الصندوق ومجموع المقبوضات نقدا يوما بيوم، والتأكد من أن رصيد الصندوق موجب.

❖ خصوم الميزانية:

وهي مجموع مصادر الأموال والموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة، تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة ويتكون حساب الخصوم من صنفين هامين:

أ- الأموال الخاصة:

وتتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل المالك أو المالكين⁸⁷، وتتجسد في عدة حسابات من بينها، رأس المال، الاحتياطات، النتائج قيد التخصص، مؤونة الخسائر والأعباء

...

ومن فعلى المحقق التأكد من أن:

- الزيادات والتخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية؛
- الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة؛

- العمل على كشف المؤونات غير المبررة والتي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف؛

➤ الديون:

وهي مجمل التزامات المؤسسة الناجمة من علاقاتها مع الغير، حيث أن المحقق يعمل على التأكد بأن هذه المبالغ المقيدة في هذا الحساب مطابقة للحقيقة فمثلا:

- التحقق من مصدرها مهما كان نوعه، فيجب تبريرها بعقد موثق للدين يبين قيمته ومدته؛
- التأكد من أن القروض الممنوحة للمؤسسة ليست وهمية، وهذا بمطابقة هذه الحسابات بالفواتير والكشوفات؛

➤ فحص حسابات التسيير والنتائج:

بعد انتهاء المراقب من التحقق والتأكد من صحة حسابات الميزانية، فإنه ينتقل إلى مراقبة والتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير والنتائج.

وتمثل حسابات التسيير (الاستغلال) مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها، وفي المقابل تحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

➤ حساب التكاليف:

وتتمثل في جميع النفقات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف إنجاز مهامها، لذا فالمحقق الجبائي يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات ومن بينها:

- حساب البضائع المستهلكة وهذا بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة؛
- حساب نفقات المستخدمين للتأكد من أنكل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين بالمؤسسة؛
- حساب النفقات المالية للتحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا من القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.

➤ حسابات الإيرادات:

وتشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستتسلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها⁸⁸.

حيث أن المراقب يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات مثل:

- حساب مبيعات البضاعة والإنتاج المباع بمراقبة الوثائق من فواتير البيع، المخزون المتبقى، وكذا التسديد من طرف الزبون؛

- حساب الإنتاج المخزن وهذا مجرد ما هو داخل المخزن ومقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة؛

- حساب الخدمات المقدمة وهذا بمراقبة فاتورة الخدمة والتمن المقبوض لإجراء المقارنة بينهما؛

➤ حساب النتائج:

يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة وهامش الربح.

- القيمة المضافة: تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة، وتحسب نسبة القيمة

المضافة بالطريقة التالية⁸⁹:

$$\text{نسبة القيمة المضافة} = \frac{\text{القيمة المضافة} \setminus \text{رقم الاعمال (الإنتاج + الخدمات)}}{100} \times 100.$$

إذ تمثل هذه النسبة مقدار القيمة المضافة المحققة بالنسبة لرقم الأعمال، لمعرفة مدى تطورها خلال

السنوات الأربع الخاضعة للتحقيق.

هامش الربح: ويتم تحديده بالطريقة التالية:

$$\text{هامش الربح الخام} = \frac{\text{الربح الخام} \setminus \text{ثمن تكلفة البضاعة المباعة}}{100} \times 100$$

يعبر هامش الربح الخام للمشتريات عن قيمة الربح الخام بالنسبة لثمن تكلفة البضاعة المباعة.

$$\text{هامش الربح الخام للمبيعات} = \frac{\text{الربح الخام}}{\text{المبيعات}} \times 100$$

يعبر هامش الربح الخام للمبيعات عن قيمة الربح الخام بالنسبة للمبيعات، ويتم تحديد هامش الربح الخام للمشتريات والمبيعات لمعرفة السنوات الخاضعة للتحقيق.

أما بخصوص حساب الربح الخام فإنه يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة
- بالنسبة للأنشطة التجارية:

$$\text{الربح الخام} = \text{المبيعات} - (\text{المشتريات} \pm \text{تغيرات المخزون})$$

- بالنسبة للأنشطة الصناعية:

$$\text{الربح الخام} = (\text{المبيعات} \pm \text{المنتجات المخزنة}) - (\text{مشتريات للمواد الأولية} \pm \text{تغيرات المخزون})$$

- بالنسبة للأنشطة تآدية الخدمات:

$$\text{الربح الخام} = \text{رقم الأعمال} - \text{الأعباء المباشرة}$$

إن كل هذه النسب والمؤشرات السابقة الذكر تسمح للمحقق من تكوين نظرة عامة حول وضعية المؤسسة وظروف تسييرها.

3- نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته

إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا، تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإن

المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها النقائص الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

3-1- قبول المحاسبة:

يمكن إرجاع قبول المحاسبة إلى أن:

- المحاسبة منتظمة من حيث الشكل، وهذا راجع إلى أنّ الدفاتر المحاسبية مطابقة لنصوص القانون التجاري، وكذا ملتزمة بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي (scf).
- المحاسبة مقنعة أي أنّها مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق ومستندات الإثبات والدفاتر المساعدة (فواتير، مذكرات ...).

- المحاسبة صادقة، كون الإغفالات والإهمالات المسجلة تكون طفيفة وغير خطيرة.

إن قبول المحاسبة من قبل العون المراقب يمكن أن يصنف إلى:

✚ قبول صريح:

أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.

✚ قبول نسبي:

أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي " **Procédure contradictoire** " والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول

هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم⁹⁰.

2-3 رفض المحاسبة:

في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة نظراً لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة، ويكون الرفض في الحالات التالية⁹¹:

✚ عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري ولشروط تطبيق

النظام المحاسبي المالي مثل:

- غياب الدفاتر المحاسبية؛
- الدفاتر المحاسبية غير مؤشرة وغير ممضى عليها؛
- الدفاتر المحاسبية تحتوي على بياض؛
- تسجيل غير دقيق للحسابات وأرقام الحسابات.
- أي أن مسك الدفاتر المحاسبية يتعارض ونصوص المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري.

✚ عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية ومن بينها:

- غياب كلي أو جزئي للفواتير ووثائق الإثبات؛
- إعداد الفواتير غير مطابق لنصوص المرسوم 95/105 المؤرخ في 1995/10/07.

✚ عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في

عمليات المحاسبة مثل:

- عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء والبيع؛

▪ رصيد مدين متكرر للصندوق؛

▪ ميزانية غير متوازنة؛

▪ عدم التجانس بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية.

ملاحظة: هناك بعض الحالات الأخرى يتم فيها التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة منها:

– عندما تستحيل عملية الرقابة الجبائية بسبب اعتراض المكلف بالضريبة.

– عندما يمتنع المكلف بالضريبة عن الإجابة للطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق

بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها.

3-3- إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة:

بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المحقق، يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع

للضريبة، وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة

التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، ومن بين هذه الطرق **نجد: 92**

.II التحقيق المصوب في المحاسبة

تمهيد:

إذا كان التحقيق في المحاسبة المذكور أعلاه يقوم بالرقابة في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق، وفي كل الضرائب والرسوم التي يخضع لها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، نظرا لأن عملية التحقيق فيه تقتصر على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم، وخلال مدة محددة، لا يشترط أن تكون جميع السنوات غير المتقدمة.

1- مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة:

التحقيق المصوب في المحاسبة هو شكل من اشكال الرقابة الجبائية التي استحدثت سنة 2010، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث الإجراءات.

وهو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم، لفترة كاملة (السنوات غير المتقدمة) أو لجزء منها، أو لمجموعة عمليات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية⁹³. ويكون هذا عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

2- إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة:

❖ ارسال الاشعار بالتحقيق:

لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، من خلال إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

✓ تمنح للمكلف مدة تحضير عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الاشعار.

✓ كما لا يمكن القيام بالتحقيق المحاسبي المصوب إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.

يجب أن يشتمل الإشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة كل المعلومات التي تضمنها الاشعار بالتحقيق في المحاسبة التي رأيناها أعلاه، يضاف إليها توضيح خاصة التحقيق المصوب (فترة التحقيق والضرائب والرسوم المستهدفة للتحقيق).

وعليه يشترط في الاشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة، زيادة عن معلومات المكلف، أسماء والقاب ورتب المحققين، فترة التحقيق، الضرائب والرسوم المستهدفة للتحقيق، ساعة وتاريخ الزيارة الميدانية. مع ضرورة إعلامه وبشكل واضح ومكتوب أنه بإمكانه الاستعانة بمستشار من اختياره.

أثناء التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

❖ إرسال الإبلاغ الأولي:

يتم خلال هذا النوع من التحقيقات دراسة المحاسبة من حيث الشكل والمضمون، وإجراء التعديلات اللازمة في أسس الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق.

يجب تبليغ المكلف بهذه التعديلات عن طريق إرسال الإبلاغ الأولي إلى المكلف بطريقة مضمونة مع وصل الاستلام، أو يتم تسليمه باليد إلى المكلف مع وصل بالاستلام.

يجب أن يكون الإبلاغ الأولي مفصلا وواضحا، ومعللا لكل التعديلات في الأسس الضريبية، وكذا مبالغ حقوق الضرائب والرسوم المستخرجة والعقوبات اللازمة.

مع توضيح المواد القانونية التي تم الاعتماد عليها في إعادة التقييم. والزامية ذكر أن للمكلف الحق في تعيين مستشار من اختياره يمثله خلال فترة الرقابة.

يمنح للمكلف مدة ثلاثون (30) يوما ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم، للرد على

الإبلاغ الاولي وإبداء ملاحظاته في التعديلات الناتجة عن الرقابة.

❖ إرسال الإبلاغ النهائي:

بعد تلقي الادارة رد المكلف عن الإبلاغ الأولي ودراسته دراسة متمعنة، مع أخذ الوثائق والاثباتات المرفقة بالرد بعين الاعتبار ودراسة مدى صدقيتها، يقوم المحقق بإعداد الإبلاغ النهائي والذي هو بمثابة الإبلاغ الاولي المعدل من خلال المبررات والوثائق التي قدمها المكلف وتم أخذها بعين الاعتبار.

يحرر المحقق الإبلاغ النهائي بنوع من التفصيل مبرزا الملاحظات التي تم قبولها وأثرها على الاوعية الضريبية والحقوق، وكذلك الملاحظات والمبررات التي لم تقبل مع توضيح أسباب ذلك. ثم يتم توضيح في جداول الضرائب والرسوم واجبة الدفع والزيادات المناسبة.

يرسل الإبلاغ النهائي للمكلف برسالة موصى عليها مع وصل الاستلام، او يسلم للمعني، مع ضرورة وصل الاستلام. ويتم تحرير الجدول الفردي الذي يرسل إلى قبضة الضرائب لتبدأ عملية التحصيل الضريبي لنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة.

❖ مدة التحقيق المصوب في المحاسبي:

تجدر الإشارة إلى أن فترة الرقابة في عين المكان في الدفاتر والوثائق لا يجب أن تستغرق أكثر من شهرين (02)، كما يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة الذي يوجد تحت طائلة الرقابة لتأشيريه. وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع⁹⁴.

في حالة حدوث قوة قاهرة تم اثباتها تمدد فترة الرقابة في عين المكان في حدود الأجل الذي لم يُتمكن فيه القيام بهذه الرقابة.

يملك المكلف بالضريبة أجل الثلاثين يوما (30)، ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق لإرسال ملاحظاته أو قبوله للتعديلات مخرجات عملية الرقابة⁹⁵.

ملاحظة:

إن ممارسة الرقابة المصوبة لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا.

III. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

تعزيزا لآليات الرقابة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كتكملة أو امتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي.

لذا تم إنشاء هذا التحقيق في سنة 1992 مسيرة لحركة الإصلاحات التي عرفتھا السياسة الجبائية في

الجزائر.

وقد عرفه **Thierry Lambert** على أنه "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة"⁹⁶.

حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ومن خلاله يقوم بمراقبة مدى الانسجام بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

ومنه فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين وهما:

- ضمان أن التصريحات الموضوعة صادقة ومعبرة بطريقة شرعية عن المداخيل المحققة.
- مراقبة التجانس بين المداخيل المصرح بها والذمة المالية الإجمالية للمكلف.
- ✓ يمكن القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائياً، وجود أنشطة أو مداخيل غير مصرح بها.
- ✓ كما لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.

أولاً - التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

تبدأ مرحلة التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بإعداد البرنامج السنوي، حيث أن

إختيار الملفات

يخضع إلى مقاييس سواء من حيث الكمية وهذا حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل مديرية

ولائية للضرائب، وكذا لخصوصية وشكل هذه الرقابة.

إضافة إلى أن الأشخاص الخاضعين لـ VASFE يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة، منها⁹⁷:

- الأشخاص الذين سجلت إدارة الضرائب في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخيل المكتبة في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.
 - خلال عملية التحقيق المحاسبي واستغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء، الأرباح الموزعة... الخ.) تظهر من خلالها فوارق معتبرة بين الدخل المصرح بها والدخول المحققة فعلا.
 - الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخيل مخفية هامة.
 - الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وأن التحقيق المحاسبي لم يؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة.
 - الأشخاص الذين يملكون مداخيل غير محددة (تبييض الأموال مثلا).
 - عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخيل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة.
- وباختيار مجموعة الملفات التي تشكل البرنامج السنوي لهذا النوع من الرقابة، تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المراقبين المختصين، ومع إتباع نفس مراحل وخطوات التحقيق المحاسبي يقوم هؤلاء الأعوان بـ:

1- سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق*:

يتم سحب الملف الجبائي على مستوى مفتشية الضرائب أو (المصلحة الرئيسية للتسيير على مستوى مراكز الضرائب)، تبعا لإجراءات قانونية ومراسلة رسمية تسلم للمصلحة مسيرة الملف الجبائي، حيث يسحب الملف مع تقديم وصل استلام إلى غاية ارجاعه بعد انتهاء عملية الرقابة.

وهذا لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحص مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف.

ويكون فحص الملف الجبائي لغرض:

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب؛
- التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل؛
- استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات، المحلات التجارية.. الخ.)؛
- التأكد من أن كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة؛
- مراقبة إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخيل وذلك بفحص كشوفات الضريبة، ونسخ الإشارات المطلوبة من المكلف.

وهذه الدراسة تسمح للمحققين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخيل المصرح بها، وعناصر

المعيشية للمكلف الخاضع للتحقيق.

2- ارسال الاشعار بالتحقيق:

إذ يقوم العون المكلف بالرقابة الجبائية بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بعملية الرقابة، يعلمه فيه عن خضوعه للرقابة على مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، مع منحه مدة 15 يوماً للتحضير ابتداء من تاريخ الاستلام، وهذا الإشعار يجب أن يرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية.

يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق، الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن

المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال فترة الرقابة بمستشار يختاره بنفسه⁹⁸.

وعند إرسال أو تسليم هذا الإشعار، يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مع تقديم بطاقة معلومات من صنف -70 bis-(نموذج 70 مكرر)، يملؤها المكلف مع ملاحظة عدم إجباره على ملئها.

3- جمع المعلومات من مصالح الخارجية، بعدما ينهي المحقق فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمكلف بالضريبة، وتلك التي استقاها من ملف هذا الأخير، سلسلة 70 مكرر، وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية والمركزية، يلجأ إلى بعض الأبحاث الخارجية والمتمثلة في البحث عن المعلومة من قبل المراقب من مصادر خارجية، لأجل البحث عن المعلومات غير الموجودة في الوثائق الإدارية⁹⁹، وذلك باستخدامه لحقوقه الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الاطلاع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في تحقيقه.

يعتمد المراقب إلى فحص كل الحسابات البنكية للمكلف، لتحديد مداخيله بناء على المعلومات المقدمة من المصالح البنكية، كما أن هذا الفحص للحسابات البنكية يجب أن يطول جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أولاده، زوجته.. الخ

كما يمكنه الإطلاع على مختلف حساباته المالية المتواجدة في العديد من المؤسسات، كمصلحة البريد، الخزينة العمومية، الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط، إضافة إلى مراقبة الأسهم التي قد توجد في بعض الشركات، وكذا الأموال المتحصلة من جراء بيع العقارات أو المنقولات.

وأخيرا نلاحظ أن المعلومات المجمعة من مختلف المصالح والمؤسسات السابقة الذكر تهدف أساساً

إلى:

- كشف وإحصاء الحسابات المالية؛

- الحصول على معلومات تتعلق بالكلفة الحقيقية لممتلكات المكلف من منازل، أراضي... الخ.

4- إعداد الميزانية الشكلية، بعد إجراء فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المحقق بوضع ميزانية أولية

تحتوي على مجمل المعطيات التي تم الحصول عليها.

هذه الميزانية لها دور أولي في تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من أجل إظهار الدخول غير المصرح بها.

أما هدفها الثاني فيتمثل في فحص تغييرات الذمة والمتاحات من جهة، ومن جهة أخرى قروض الحسابات المالية.

وأخيرًا تعمل على توجيه المراقب إلى طريقة السير المتبعة من أجل:

- إتمام المعلومات المتحصل عليها؛

- اكتشاف المعطيات الناقصة؛

❖ مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

جاءت المادة 21 في فقرتها الرابعة لتبين مدة التحقيق كما يلي: لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لفترة تفوق واحد (01) سنة، اعتباراً من تاريخ استلام الاشارة بالتحقيق، وقد تمديد الفترة إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي¹⁰⁰.

ثانياً- سير عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

بعد المرحلة التحضيرية، وبانتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التحقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبية، إلا في حالة طلب المكلف أن تُجرى في بيته أو في مكتب مستشاره، والغرض من ذلك هو عدم مضايقة أفراد المنزل.

حيث يقوم المراقب باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية، البريدية، وكذا جميع الحسابات الأخرى التي يمتلكها.

وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فإن المراقب يخوض في حوار مع هذا الأخير ليبيّن له أن هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، وفي كل الحالات فإنه ملزم بـ:

- ألا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، ولكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف، إذ يترك له كامل الحرية في الكلام.
- تهيئة جو من الثقة معه وتفادي إثارته.
- استقبال كل المعلومات الضرورية من الجانب الجبائي، والمقدمة من طرف المكلف.
- التحلي بالصبر مع المكلف دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.
- عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه، والتي توحى للمكلف بأنه على دراية معمقة بملفه.
- وبحصول المراقب على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها، ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.

1-إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة:

إن إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة نتج عن استغلال المعطيات التي صرح بها المعني في استمارة وضعية الممتلكات، وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف المداخل غير المصرح بها وإعادة إخضاعها للضريبة، وفي هذا الإطار يقوم المحقق بـ:

1-1 عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف تحت المراقبة، وهذه العملية يمكن أن تتم بطرق مختلفة بسبب غياب وثائق الإثبات أو وجودها دون إمكانية الاستعلام منها المبلغ الحقيقي، ولتقييم هذه العناصر يجب الرجوع إلى المعايير المحددة في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: طريقة تقييم عناصر مسار الحياة

بيان العناصر	طريقة التقييم
العقارات	مبلغ الفاتورة أو السعر المحدد مقارنة مع مواد المماثلة
شهرة المحل	المبلغ المعاد تقييمه والمأخوذ من قبل المصالح الجبائية (مصالح التقييم والأسعار)
المنقولات	القيمة الحقيقية
الأسفار	المبلغ يحدد جزافيا
الصيانة العائلية + النفقات اليومية	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاوره مع المكلف
المخزونات	الاحتفاظ بما هو موجود في المحاسبة

المصدر: من خلال مقابلة مع السيد ريمي نور الدين، رئيس فرقة التحقيقات بالمديرية الولائية للضرائب بالوادي، بتاريخ 20\09\2020.

يعمل العون المراقب على إخراج الاختلافات الموجودة بين المتاحات المستخرجة والمتاحات

المستعملة

أ- المتاحات المستخرجة:

وهي تضم كل المبالغ التي يمكن للمكلف الحصول عليها خلال فترة المراقبة، وتشمل¹⁰¹:

- رصيد الحسابات البنكية أو البريدية، ومختلف دفاتر وحسابات الادخار المفتوحة باسم المكلف أو باسم أفراد عائلته الذين يعيشون معه عند فترة التحقيق.

- تغييرات حساب المستغل في المؤسسات التجارية أو غير التجارية، المستعملة نقدًا أو بالدفع إلى الحسابات البنكية أو البريدية الشخصية للمستعمل أو لأفراد عائلته.

- التنازل عن المباني الشخصية ومجموع المبالغ المتحصل عليها من سعر البيع والتي تظهر غالباً على كشوفات التسجيل التي يتم تنظيمها داخل ملف المكلف الخاضع للتحقيق.

- بيع المعدات، الذهب، الأشياء الشخصية، يمكن استبعادها، شرط أن يقدم المكلف الوثائق الثبوتية اللازمة.

- المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية والتي يتم قبولها يجب التحقيق فيها، بتقديم العقود أو تصريحات التسليف.

- إعادة تسديد القرض المتفق عليه مع الأفراد، يمكن أن يتم قبوله في المتاحات المستخرجة إذا كانت كل الإثباتات المقدمة على تصريح العقد صحيحة.

ب- المتاحات المستعملة:

وتشمل كل المبالغ المنفقة من طرف المكلف على مستواه المعيشي، فهي تكون الوجه المقابل للمتاحات المتحصل عليها ومن بينها:

- رصيد الحسابات البنكية، الحساب الجاري المفتوح باسم المكلف أو أفراد عائلته.
- المساهمات داخل المؤسسة.
- مصاريف الصيانة وتهيئة المباني الشخصية، أشغال إعادة البناء، أو التوسعة للأماكن.
- المصاريف المستعملة بشكل فردي من طرف المكلف لغرض المحل الذي يشغله، وكذا الإقامة الثانوية التي يمتلكها.

- حيازة المباني أو مصاريف البناء، ويجب الفحص بدقة لشهادات التسجيل الموجودة داخل ملف الخاضع للتحقيق، لأنه يمكن أن يكون قد حاز على أشياء تتعلق بفترة غير معينة بالتحقيق، والتسديد ثم خلال فترة التحقيق.

- القروض المتفق عليها مع الغير، عوائد الربوع والمعاشات، إعادة تسديد القروض، تسديد علاوة التأمين، تعويض عن الخسائر، غرامات، مؤونة متفق عليها، كل هذه المصاريف يجب تبريرها بوثائق وعقود، لكي يتم قبولها في المتاحات المستعملة.

إنّ مصاريف مسار الحياة يجب أن تحدد وتقيم مع المكلف إلا إذا رفض التعاون، وهنا يتم تقييمها بصفة تقريبية، وهي نقطة ضعف بالنسبة إليه، لأن هذه المصاريف تكون حسب الوضعية الاجتماعية.

أخيرا نلاحظ أن ميزان الخزينة ما هو إلا ثمرة ناتجة عن مقارنة المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة، والذي يظهر في شكل رصيد الحساب المالي.

هذا الأخير لا تكون له أي دلالة، إلا إذا كان رصيّدًا دائمًا، وهو ما يعني أن المتاحات المستعملة أكبر

من المتحصل عليها، لأنه بنهاية هذه المقارنة يمكن أن نواجه ثلاث حالات وهي¹⁰²:

- المتاحات المستخرجة = المتاحات المستعملة، ومنه الإدارة ليست لها أية ملاحظات.
- المتاحات المستخرجة < المتاحات المستعملة، إذن هناك فائض يمكن أن يرجع إلى سوء تقييم النفقات.

- المتاحات المستخرجة > المتاحات المستعملة، بالتالي هناك نقص، وفي هذه الحالة

المراقب يخضع هذا للضريبة، إلا إذا أتى المكلف بتبريرات كافية.

ج - أشكال ميزان الخزينة:

يمكن أن نجد نوعين من ميزان الخزينة والمتمثلين في:

- الميزان الخاص: يستعمل عندما يمارس المكلف نشاطات تجارية أو غير تجارية بشكل فردي، والتي من الممكن إبعاد الخزينة الخاصة عن الخزينة المتعلقة بنشاطه، وتطبق أيضا عندما نريد تقديم ميزان المتاحات الخاص بالمسيرين والشركاء الرئيسيين للمؤسسة، وهذا دون إضافة لتحركات هذا الميزان الاقتطاعات والتحصيلات الممارسة من قبل المعني في تجارته أو استغلاله¹⁰³.
- الميزان الإجمالي (الصندوق الإجمالي): في حالة عدم التمكن من فصل الخزينة الشخصية عن الخزينة التجارية أو غير التجارية، فإنه يجب على المراقبين الرجوع والاستناد إلى الميزان الإجمالي، ويتعلق الأمر بالحالات التي تكون فيها مبالغ الاقتطاعات والتحصيلات غير قابلة للتحديد رقميا بصفة دقيقة.

- الأرباح والمداخيل محددة جزافيا.

- غياب المحاسبة.

- المحاسبة غير ممسوكة بطريقة جيدة.

في هذه الحالات، إنه من الصعب معرفة تحركات رؤوس الأموال الموجهة نحو المؤسسة، أو الآتية منها، إلا أنه من الضروري تقديم حساب الخزينة التجارية، الذي يبين المتاحات المستخرجة من خلال ممارسة نشاط المؤسسة.

2- طلبات التوضيحات والتبريرات:

في حالة جمع المحقق عدّة عناصر تثبت أنّ المكلف يحقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرحه، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدّة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات.

2-1 طلب التبريرات: حيث تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية:

- حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أنّ المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها.
- فيما يخص وضعيته الجبائية.
- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي (معاش غذائي، فوائد التأمين، ضمانات العقارات...).

2-2 طلب التوضيحات: تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح.

ويجب على المكلف تقديم شروحات وافية حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها، كما أن المحقق ملزم بأن يوضح للمكلف بأن لديه مهلة 30 يوما للرد على هذه الطلبات. وفي حالة غياب الإجابة من قبل المكلف يمكن للمراقب الجبائي اللجوء إلى طريقة التقدير الجزافي.

3- الإبلاغ بالنتائج:

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين:

✓ إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا علم، أن ما هو مصرح به كمداخل هي ليست حقيقية، وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخل التي بحوزة هذا المكلف وكذا تلك الدخول المحققة من قبل أولاده والأشخاص الذين يعيشون معه، وطرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة والتي تتلخص في:

- تقديم ميزان الخزينة، - اللجوء إلى التقييم الجزافي، وضع التسعير التلقائي.

وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع يقوم المراقب بإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بنتيجة المراقبة المتوصل إليها، ويجب أن يكون مفصلاً بأرقام وجداول بكيفية تسمح له بفهم التقويمات التي تم اجرائها حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدة 40 يوماً من تاريخ استلام الإبلاغ، ويكون عدم الرد خلال هذه المدة بمثابة القبول الضمني. وقبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق إن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك¹⁰⁴.

ويجب أن يحتوي أساسا الإبلاغ على ما يلي:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي (عدم التصريح، تصريح خارج الآجال... الخ).
- عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرح بها وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة.
- طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.

وبانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما مثلما ذكرنا سابقا من خلال التحقيق المحاسبي، وفي كليهما يكون المحقق ملزماً بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلاً بشكل جيد.

وأخيراً يقوم بإعداد التقرير النهائي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التحقيق، ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية.

كما لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة لنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية¹⁰⁵.

قائمة المراجع:

- ¹ - Pierre BELTRAME, La Fiscalité en France, Hachette Livre, 6ème édition, 1998, p :12.
- 2- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، دمشق، 2003، ص:115،
- 3 - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، دمشق، 2003، ص:115
- 4 - أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2008، ص 124.
- 5 - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2008، ص: 146
- 6 - نفسه، ص:148.
- 7 - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص:156.
- 8- شعباني لظفي، جباية المؤسسة، الاوراق الزرقاء، البويرة، الجزائر 2017، ص:20.
- 9 - حميد بوزيده، مرجع سابق، ص:11
- 10 - حميد بوزيده، مرجع سابق، ص:12
- 11 --شعباني لظفي، مرجع سابق، ص:22.
- 12 - قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الضريبية، مؤسسة الرواق، عمان، الأردن، 2000، ص:25
- 13 - محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007، ص:108
- 14 - محمد حمو، اوسرير منور، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ط1، 2009، ص:38
- 15 - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص:261 (بتصرف).
- 16 - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص:259.
- 17 - محفوظ المشاعلة، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، مركز احمد ياسين، عمان، ط02، 2003، ص:20.
- 18 - محمد حمو، اوسرير منور، مرجع سابق، ص:43.
- 19 - محمد حمو، اوسرير منور، مرجع سابق، ص:51
- 20 - نفسه، ص:51.
- 21 - سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي واهداف المجتمع، الدار الجامعية، بيروت، 2008.
- 22 - حميد بوزيده، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص:17.
- 23 - عبد الحميد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص:226.
- 24 - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص:132.
- 25 - طارق الحاج، المالية العامة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص:100-101.
- 26 - خالد الخطيب، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 12-20
- 27 - عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، الطبعة الأولى، بغداد، 1972، ص 216
- 28 - حميد بوزيده، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2007، ص 39.
- 29 - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط7، عنابة، الجزائر، 2006، ص:58.
- 30 - ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج، ط1، عمان، الأردن، 2009، ص:25.

- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية و نقود، جامعة الجزائر، 2003\2004، ص03.
- 32 - C.R. MASSON, " La notion d evation fiscale en droit interne français" L. GAJ, France,1990, p 181.
- 33 - نبيل صقر، الوسيط في شرح العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهرب، ط1، الجزائر، 2013، ص36.
- 34 -Lucien Michel, "Traite de politique fiscale", éditions PUF, Paris, France,1996, p84.
- 35- يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير جامعة المسيلة، الجزائر، 2006-2007 ص 74.
- 36 - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، ط1، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص11.
- 37 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 160. (بتصرف)
- 13 -أنظر: عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، ط1 منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر بدون سنة نشر، ص237. (بتصرف)
- محمد فلاح، السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005\2006، ص79 (بتصرف).
- 39 - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، مرجع سابق، ص225.
- 40 - قحطان السيوفي، إقتصاديات المالية العامة، دار الطلاس للنشر، بدون بلد النشر، 1998، ص162.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد51، السنة 1998، المادة 5 من المرسوم التنفيذي، رقم 98-228 المؤرخ في 1341-7-1998.
- 42 - نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سبق ذكره، ص ص 40-41.
- 43 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 62، سنة 2002، المرسوم التنفيذي رقم 02-303 بتاريخ 28-09-2002.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 59، سنة 2006، المادة 4، المرسوم التنفيذي رقم 06-327 بتاريخ 18-09-2006.
- 45 - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مرجع سابق ص ص 44-46. للتأكد من ذكره سابقا، ص
- 46 - المرسوم التنفيذي رقم 06-327 بتاريخ 18-09-2006، المادة 03، مرجع سبق ذكره، ص ص 7-8.
- 47 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 44، سنة 2007، بتاريخ 24-05-2007، ص ص 15-16.
- 48 - المواد من 1 إلى 6 من القرار المؤرخ في 24-05-2007، مرجع سبق ذكره، ص ص 17-18.
- 49 - المادة 07، من المرسوم التنفيذي، رقم 06-327، المؤرخ في 18-09-2006، مرجع سبق ذكره، ص08.
- 50 - لمادة 07، من المرسوم التنفيذي، رقم 06-327، المؤرخ في 18-09-2006، مرجع سبق ذكره، ص08.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 79 سنة 1998، المادة 39 من القرار المؤرخ في 12-07-1998. ص ص 1951-20
- 52 - نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سبق ذكره، ص ص 43-44
- 53 - نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سبق ذكره، ص ص 45-46
- 54 - <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php>
- 55 <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/modernisation-voir-plus-ar/230-2014-05-20-08-13-32>
- 57 - المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.
- المادة 46 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021. 4
- المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021. 59
- 60 - المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021
- 61 - المادة 52 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021

- المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021. 62
- 63 - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.
- 64 - المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.
- 65 - المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.
- 66 - نفس المرجع أعلاه.
- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في الاقتصاد، جامعة الجزائر، 2003\2004، ص101.
- 68 - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في المحاسبة، جامعة بسكرة، 2011\2012، ص 85.
- 69 حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، -دراسة تحليلية وتطبيقية-، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، الصفحة 13.
- 70 Claude Laurent, contrôle fiscale, -la vérification personnelle-, Bayausaine, France, 1995, Page13.
- 71 محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، الصفحة: 166، بتصرف.
- 72 Marc LERAY, le contrôle fiscale, édition l'hurmattan, Paris, 1993, Page 16
- 73 J. P. Casimir : les signes extérieures de revenu, librairie de l'université, Paris, 1979, Page 154.
- 74 P. COLIN, G.GERVAISE, M.ROSETTI, Fiscalité pratique, librairie Vuibert, septembre 1994, Paris, page 28.
- 75 - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية 2021.
- 76 - المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.
- 77 Michel Bovier, Marie Christine, l'administration fiscale en France, PUF, Paris, 1988, Page 47.
- 78 Daniel RICHER, Les procédures fiscales, PUF, France, 1990, page 25.
- 79 Legi France, Droit et fiscalité des entreprises, [http:// www.marseille.prevence, CCI, FR/ test1/droit/verif/asp.28/02/2004](http://www.marseille.prevence.CCI.FR/test1/droit/verif/asp.28/02/2004), page 3
- 80 - المادة 20 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية ، سنة 2021.
- 81 Claude. Laurent, contrôle fiscale -la vérification de comptabilité- Bayeusaine, Paris, 1995 ; page 23.
- 82 Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2001, Alger, Page 31
- 83 Ibid, page 3
- * الأجل المحدد قانونيًا هو 10 أيام، وفي حالة أنّ المكلف لم يتم تحضير كل الدفاتر والوثائق المحاسبية، فإنه يمكن منحه مدة إضافية مقدّرة بـ 8 أيام طبقا للمادة 20 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية
- 84 - المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.
- 85 Bulletin des services fiscaux, n° 19, page 44- 45.
- 86 ونادي رشيد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 87.
- 87 شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، الصفحة 123.
- 88 شبايكي سعدان، مرجع سبق ذكره، الصفحة 186.
- 89 Guide de vérificateur de comptabilité, Op cit, page 116.
- 90 - المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.
- 91 - التعليمية رقم 134/وم/ م ع ض، المؤرخة في 15 فيفري 2000.
- 92- Guide de vérificateur de comptabilité, Op cit, page 122-123.

تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشارا واستعمالا من طرف المحققين، وذلك لبساطتها، ونجد أن أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة ما عدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية...

- نهاية التحقيق:

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

4-1 إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق: تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج المراقبة الجبائية حتى وإن لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين:

4-1-1 الإبلاغ الأولي:

يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بقدر كاف ومعللا ومصاغاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، كما يتعين إعادة ذكر المواد التي تأسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصياً مع وصل الاستلام بذلك، إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة؛ أي يقوم المحقق من خلال هذا الإبلاغ بتبيان جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها.

واستنادا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية فقد تم تحديد مدة أربعين (40) يوماً لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي والذي يبدي فيه ملاحظاته أو قبوله، ويعتبر عدم الرد قبولا ضمنيا. والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.

4-1-2 الإبلاغ النهائي:

عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما:

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

ب- المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة.

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

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

4-2 كتابة التقرير النهائي:

- يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

إن كتابة تقرير التحقيق هو الملف الذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته في التحقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج المراقبة.

حيث يجب أن تُدون الملاحظات التالية:

- إذا كان تقرير الإشعار مرسلا عن طريق البريد أو مسلماً للمكلف مباشرة؛

- تحديد المدة أو الفترة الإضافية بالنسبة لبداية المراقبة؛

93 - المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

94 - المادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

95 -- المادة 20 مكرر 5 من قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

96 Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, economica, Paris, 1984, page 8.

97 Circulaire N° 135/MF/DGI, du 15/02/2000.

* في بعض الأحيان قد يكون الشخص محل التحقيق معه ليس لديه ملف جبائي لدى الإدارة الجبائية.

98 - المادة 21 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

99 J. P. Casimir, les signes extérieurs des revenus, Op. cit, page 171

100 - المادة 21 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

101 طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري (1996-1999)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، كلية علوم التسيير والاقتصاد، خروية، 2002، الصفحة 123.

102 Claude LAURENT, Vérification personnelle, Opcit, page 42.

103 J. P. casimir, Les signes extérieure de revenus, Opcit, page 238.

104 - المادة 21 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

105 - المادة 21 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.