

المبحث الأول : ماهية التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي إحدى الأنواع الحديثة للتدقيق ، بإعتباره أداة وقائية وردعية في يد الإدارة الجبائية تسمح للمؤسسة بإكتشاف نقاط الضعف والقوة بهدف إتخاذ الاحتياطات الضرورية لعدم وقوعها في الخطر الجبائي ، وهذا ما يؤدي إلى ضمان حقوق الخزينة العامة من جهة ومن جهة أخرى توفير شروط المنافسة الشريفة بين مختلف الأعوان الاقتصاديين ، كما يعتبر التدقيق الجبائي عملية متنوعة تأخذ عدة أشكال تم وضعها بموجب إجراءات ونصوص قانونية حددها المشرع الجزائري، ومن هذه الانطلاقة سنحاول تسليط الضوء على هذه الأداة من خلال الآتي :

المطلب الأول : مفهوم وأهداف التدقيق الجبائي

سنحاول في هذا المطلب إبراز مختلف التعاريف المقدمة للتدقيق الجبائي وكذلك أهداف هذا الأخير .

الفرع الأول : مفهوم التدقيق الجبائي :

قبل التطرق إلى مفهوم التدقيق الجبائي سنتناول مختلف التعاريف الأساسية ذات الصلة بالتدقيق الجبائي:

أولاً: مفاهيم خاصة بالتدقيق و الجبائية

1- **التدقيق** : يقصد بالتدقيق بمعناه الحرفي هو 'عملية فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها ، كما يقصد بالتدقيق بمعناه المهني هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليه وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة'.¹

2- **الجبائية** : الجبائية هي ذلك النظام التشريعي الموضوع حيز التطبيق لضمان إجراءات من أجل تحصيل إيرادات لتغطية نفقات الدولة بصفة مباشرة إذ تحتل مكانة بارزة نظراً لثباتها وإلزامها. كما تعرف على أنها مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تنظم تحصيل الضرائب والرسوم لصالح السلطات العامة من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطة المحلية.²

¹ نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص 17.

² أمال بور ، دور الاختصاصات الجبائية في قرارات المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة محمد خيضر

بسكرة ، 2014-2015 ، ص 3.

- 3- **الضريبة:** هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا على الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.¹
- 4- **النظام الضريبي :** يتمثل في مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين ، ويعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلائم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية.²
- 5- **العلاقة بين الجباية والضريبة :** ومنه نستنتج أن مصطلح الجباية هو مفهوم أوسع من مفهوم الضريبة ، فالجباية تشمل جميع الموارد و الإقطاعات التي تمول ميزانيات الجماعات الإقليمية ، بينما الضريبة فهي جزء فقط من الجباية.

ثانيا : مفهوم التدقيق الجبائي

هناك عدة تعاريف للتدقيق الجبائي أو ما يسمى " بالرقابة الجبائية " ، وكل هذه التعاريف صادرة عن هيئات أو أشخاص متمرسين وسنحاول فيما يلي تقديم بعض منها :

التعريف الأول : عرفه المفكر الاقتصادي الشهير فايول بأنه " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقرر ، أما موضوعه فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويم ومنع تكرارها " .

التعريف الثاني : ويمكن كذلك تعريف التدقيق الجبائي أنه " فحص للتصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية ، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ، على أن يقوم الشخص المكلف بهذه العملية بالإستعلام ، و الإستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها " .³

التعريف الثالث : " يعتبر التدقيق الجبائي الجانب الجبائي لمهمة الرقابة المحاسبية أو هي مهمة على شكل عقد يهدف إلى فحص لمجمل الوضعية الجبائية للمؤسسة ، كما يعرفه البعض أنه إختبار إنتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة ومدى احترامها للقوانين والتشريعات المعمول بها ، فهي العملية التي تهتم بالتأكد والتحقق

¹ محمد عباس محرز ، إقتصاديات الجباية والضرائب ، الطبعة الرابعة ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2008 ، ص14.

² ناصر مراد ، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بلية ، الجزائر ، 2011 ، ص19.

³ محمد زرقون ، سليمان خير ، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، مجلة البديل الإقتصادي ، العدد الأول ، 2010 ، ص41.

من مدى إنتظام المؤسسة إتجاه إدارة الضرائب وكذا تطوير السير الضريبي من أجل الإقتصاد من مبلغ الضريبة¹.

التعريف الرابع : أما بالنسبة للمشرع الجزائري فإنه لم يعرف التدقيق الجبائي بمفهومه النظري في أي نص جبائي، وإنما حدد ضوابطه وإجراءات ممارسته ، فقد جاء حسب المادة 20 ، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية 2019² ' يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في وضعية المكلفين بالضريبة والقيام بكل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها أي مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة ، يجب أن يتم التحقيق في النفاثر والوثائق المحاسبية بعين المكان³ ' من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف التدقيق الجبائي على أنه :

مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وصق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، بغرض إيداء رأي عام يسمح من خلاله بتشخيص الوضعية الجبائية بهدف تحسين السير الجبائي للمؤسسة وأيضاً المحافظة على حقوق الخزينة.

الفرع الثاني : أهداف التدقيق الجبائي :

ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا إستخلاص أن التدقيق الجبائي ليس غاية في حد ذاته بقدر ما هو أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في ما يلي :

أولاً: الأهداف الإدارية

يؤدي التدقيق الجبائي دوراً هاماً لإدارة الضريبة من خلال المعلومات التي يقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لإتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

ثانياً: الأهداف الإجتماعية

يهدف التدقيق الجبائي هنا على مكافحة إنحرافات المكلف بمختلف صورها مثل تلاعب والإهمال والتقصير في أداء وتحمل وجباته، وهذا سعياً منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين⁴.

¹ محمد هشام ملوكة ، ' دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ' ، مذكرة ماستر في علوم السير ، جامعة الوادي ، الوادي 2013-2014 ، من 48-49.

² كمال سماس ، فاطمة الزهراء عيوشي ، ' الرقابة الجبائية كآلية لتحد من ممارسات بطلوة الأرباح ' ، مجلة الباحث الإقتصادي ، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة ، العدد 1 جويل 2018 ، من 277.

³ خديجة مغراوي وبوالخير ، ' التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب ' ، مذكرة ليل شهادة ماستر لكتليمي في العلوم المالية والمحاسبية جامعة الجبالي بولاية بضمير مليانة ، عين النقة ، 2017 ، من 15.

ثالثا: الأهداف القانونية

يتمثل في إجراء عمليات الرقابة المالية ومسايرة مختلف التصرفات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة أي أنه يخول للهيئات والأجهزة المسؤولة إصدار العقوبات اللازمة وتوقيع الجزاء عند وقوع أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الضريبية.

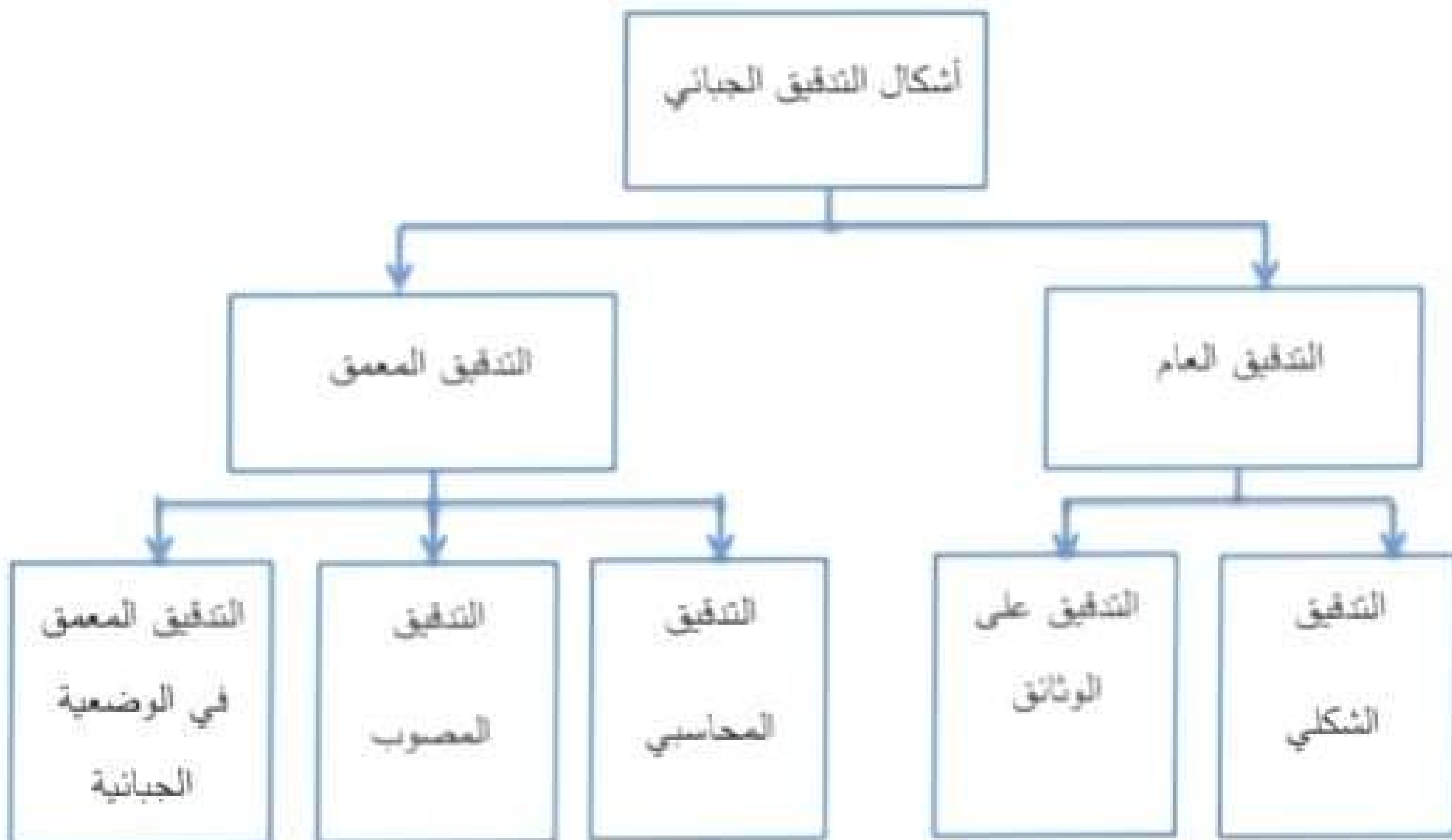
رابعا: الأهداف المالية

وذلك من خلال المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من العبث والكشف عن إنحرافات تقع في هذا الصدد، وما قد يكون في الأداء من قصور وأسباب تلك ، لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ، وإقتراح وسائل العلاج التي تكفل ضبط إيرادات الدولة وتنفقاتها وإحكام الرقابة عليها دون تشدد في الإجراءات التي تؤدي إلى كثرة وفروع حوادث الاختلاس.

المطلب الثاني : أشكال التدقيق الجبائي

تتمثل أشكال التدقيق الجبائي كما حددها التشريع الجبائي الساري المفعول في عدة أشكال موضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم 1-1 : أشكال التدقيق الجبائي



الفرع الأول: التدقيق العام (الداخلي)

يتم على مستوى مفتشيات الضرائب على شكل فحص تمهيدي ، ويمكن التمييز بين نوعين من التدقيق العام التدقيق الشكلي والتدقيق على الوثائق:

أولاً: التدقيق الشكلي

يعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ويتم التدقيق في مكاتب المفتشيات عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها من خلال:

✓ التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

✓ التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.

✓ محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم إكتشافها من خلال التصريحات.

ثانياً : التدقيق على الوثائق

هي مجموعة الأعمال المنجزة والتي من خلالها يتم القيام بفحص النقادي للتصريحات والوثائق اعتماداً على المعلومات المكونة للملف الجبائي وبصفة خاصة تلك التي تعمل زيادة في رقم الأعمال، بحيث تقارن كل محتويات التصريحات بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة من المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق.¹

الفرع الثاني: التدقيق المعق

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى استتراك التهرب الجبائي ، على مستوى المديرية الضرائب الولائية وهو استمرار للرقابة على الوثائق ويمكن التمييز هنا بين ثلاثة أنواع من التدقيق وهي :

أولاً : التحقيق في المحاسبة (V.C)

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتية من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا النفاثر التجارية الواجبة قانوناً) ، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها و الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات هو

¹ عائشة بن عيسى ، بوعلام وهي ، فعالية الرقابة الجبائية في ظل نمطي مؤشرات الأداء ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ،

تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، سواء كان ذلك في حالة القول الصريح من طرف المكلف، أو إعادة التقويم من طرف المحققين ، أو في حالة التقييم التلقائي إثر رفض المحاسبة.¹

ثانيا: التحقيق المصوب (V.P)

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكل 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 ، وبصفة عامة التحقق المصوب هو إجراء رقابي مصوب ، أقل شمولاً، سريع وأقل بعداً من التحقق المحاسبي.²

ثالثا : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E)

ويتمثل في مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام ، أي أن نوع الضريبة المنفق فيها تتمثل قيم الضريبة على الدخل الاجمالي IRG فقط.

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية في الجزائر أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديه التزامات متعلقة بالضريبة وفيه يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة و الحالة المالية من جهة أخرى ، ولا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل بحيث يتوجب عليهم إعلان المكلف مسبقا بهذا التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ومنحه أجلا أدنى للتحضير لمدة 15 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام ولا يمكن أن يمتد التحقيق طيلة فترة تفوق سنة واحدة .³

¹ العيد صالحي ، الوهيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، الطبعة الثالثة ، دار فؤمة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2008 ، ص 37.

² انظر المادة 20- مكرر من قانون الإجراءات الجبائية 2019 ، ص 13 .

³ انظر المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية 2019 ، ص 15 .

المبحث الثاني : الإطار التنظيمي والقانوني للتدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي أداة فعالة لضمان إمتيازات الخزينة العمومية ، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية ، وذلك نظرا لصعوبة المهمة التي يؤديها مصالح التدقيق الجبائي ، وهذا راجع لطبيعة وتشعب ونعقد هذه المهمة ، فأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة ، وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح كل الوسائل والأجهزة التي سخرها المشرع للقيام بعملية التدقيق الجبائي والتي تسعى إلى هدف واحد وهو مكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول : الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي

سيعرض في هذا المطلب مختلف الأجهزة التي تقوم بمهمة التدقيق الجبائي

الفرع الأول: الأجهزة المركزية

أولا: مديرية البحث و المراجعات (D.R.V)

تأسست سنة 1998 وتم تكليفها بنور محاربة التهرب الضريبي ، في سنة 2007 تمت إعادة هيكلة هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية ، تقوم هذه المديرية بصفقتها مصلحة مركزية تابعة للمديرية العامة للضرائب و بإعتبارها صاحبة سلطة واسعة على المستوى الوطني، بتسيير عملية التدقيق الجبائي على المستوى المركزي، ومكافحة التهرب الضريبي ، حيث أصبحت المديرية المركزية للأبحاث و التدقيقات مكلفة بما يلي:

✓ إنجاز و تنفيذ محاسبة المؤسسات الخارجية عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

✓ تطبيق حق التحقيق والتفتيش لمحاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني.

✓ مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين في إطار إخضاع المداخل الخفية للجباية.

✓ متابعة المساعدات الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الإتفاقيات الجبائية الدولية.

ثانيا: مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E)

تم تأسيسها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 جويلية 2005 المحدد لتنظيم المديريات الفرعية

لمديرية كبريات المؤسسات ، وتتكون هذه المديرية من خمسة مديريات فرعية وهي :

✓ المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

✓ المديرية الفرعية للتيسير.

✓ المديرية الفرعية للرقابة و البطاقية.

✓ المديرية الفرعية للمنازعات.

✓ المديرية الفرعية للوسائل.

وسوف نركز على المديرية الفرعية للرقابة و البطاقة بصفتها المسؤولة عن مكافحة التهريب الضريبي، حيث أنها مكلفة بما يلي :

✓ تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة و متابعتها.

✓ إقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة.

✓ البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريرات.¹

الفرع الثاني : الأجهزة الجبوية

أولا : المصالح الجبوية للأبحاث والمراجعات

يوجد ثلاث مصالح جبوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطني، وهي متواجدة في المناطق التالية : وهران، قسنطينة ، الجزائر، كما أنها تتمتع بصلاحيات على المستوى الجهوي، وتتكلف بالقيام بالمهام التالية :

✓ تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية الأبحاث و المراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة.

✓ ضمان تسير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.

✓ دراسة الشكاوي الناجمة عن تحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي.

✓ تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.

✓ الفصل في الشكاوى المتعلقة بالمراقبات المنجزة.

✓ تقسم المهام بين مصالح الأبحاث والمراجعات والمديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات على مستوى المديرية الولائية للضرائب، بناءا على أهمية رقم أعمال المؤسسات الخاضعة للرقابة أي تلك التي تحقق رقم أعمال سنوي يتجاوز (02) مليون دج بالنسبة لأنشطة الإنتاج أو التجارة و(01) مليون دج بالنسبة لمؤدي الخدمات يتبعون مصالح الأبحاث والمراجعات، وفي المقابل تلك التي تحقق أرقام أعمال لا تتجاوز الحدود المذكورة يتبعون للمصالح المحلية لأبحاث والمراجعات.²

¹ بلواصح الجبائي و سعيدي يحيى ، فعالية لرقابة الضريبية في مكافحة التهريب ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسويق والعلوم التجارية ، المسيلة ، العدد 12 ، 2014 ، ص 38 .

² إبراهيم حدوش ، دراسة فواحد تأسيس وتعصيل الضرائب بالجزائر ، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي، في المالية والمحاسبة ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغلم ، 2017-2018 ، ص69.

ثانيا :المديرية الجهوية للضرائب (DRI)

تتواجد المديريات الجهوية للضرائب في كل من (شلف ، بشار ، بليدة ، الجزائر ، سطيف ، عنابة ، قسنطينة، و ورقلة ، وهران) ، فإن هذه المديريات تمثل الإدارة المركزية على المستوى المحلي ذلك بغرض الإشراف عن قرب المديريات الولائية ، كون أن دورها يكمن في تنشيط وتوجيه ومراقبة أنشطة المديريات الولائية التابعة لإختصاصها الإقليمي.

علاوة على ذلك فإن دور هذه الأخيرة يكمن في الفحص والتنسيق والسهر على تصحيح النفاذ والأخطاء المسجلة، خاصة تلك المتعلقة بالتدقيق الجبائي وتحصيل الضرائب ومعالجة المنازعات، كما أنها تضم كذلك ثلاث 03 مكاتب، وتتكفل بالقيام بالمهام التالية :

- ✓ السهر على إحترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية.
- ✓ تقديم إقتراحات لتكثيف التشريع الجبائي.
- ✓ إعداد التقرير الدوري لإحتياجات المصالح الجهوية المتعلقة بالوسائل البشرية والمالية والتقنية.¹

ثالثا : المراكز الجهوية للإعلام والوثائق

تعتبر المراكز الجهوية للإعلام والوثائق من المراكز المنتشرة عبر الوطن ذات إختصاص إقليمي جهوي وهي من الإدارات الجبائية التي لها صلاحيات جبائية جهوية ، حيث تنتشر عبر الوطن في أربع مراكز جهوية، توجد في كل من الجزائر، وهران ، قسنطينة ، ورقلة ، وكل مركز جهوي للإعلام والوثائق يتبع له عدد من المديريات الولائية للضرائب.

تتكلف المراكز الجهوية للإعلام والوثائق بالمهام التالية :

- ✓ تنسيق برامج البحث وتجمع وتعالج المعلومة الإقتصادية والمالية المحلية.
- ✓ تستغل السجلات الأصلية وتنتشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتنتشر الإنذارات الموافقة لها وسجلات السنة المالية الموالية.
- ✓ تقدم أوراق 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 عسومية والغرف الحرفية.
- ✓ تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا

¹ سبلية بوكروش ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة تهريب الضريبي ، مذكورة لتبيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة عبد الرحمن ميرة ، بحاية ، 2017 ، من 10-11.

- ✓ تعد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة المفقودين وبالحصص الكبيرة وبالأرصدة السلبية.
- ✓ تقدم كل الوثائق الإحصائية التي تسمح لمديرية الإعلام والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة.
- ✓ تعرض مؤشرات المحيط المرتبطة عن معالجة المراجع الإقتصادية و الإجتماعية المحلية وذلك في إطار معنى التسيير حسب الأهداف (تشخيص /مخطط عمل)¹.

الفرع الثالث: الأجهزة المحلية

أولا : المديرية الولائية للضرائب (D.W.I)

تلعب المديرية الولائية للضرائب ، على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن ، دورا رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية . وتتولى بهذه المهمة مديرينها الفرعية للرقابة الجبائية إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة لذا تستند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق ، بحيث تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أربع مكاتب:

- ✓ مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.
- ✓ مكتب البطاقات و المقارنات.
- ✓ مكتب المراجعات الجبائية.
- ✓ مكتب مراقبة التقييمات.

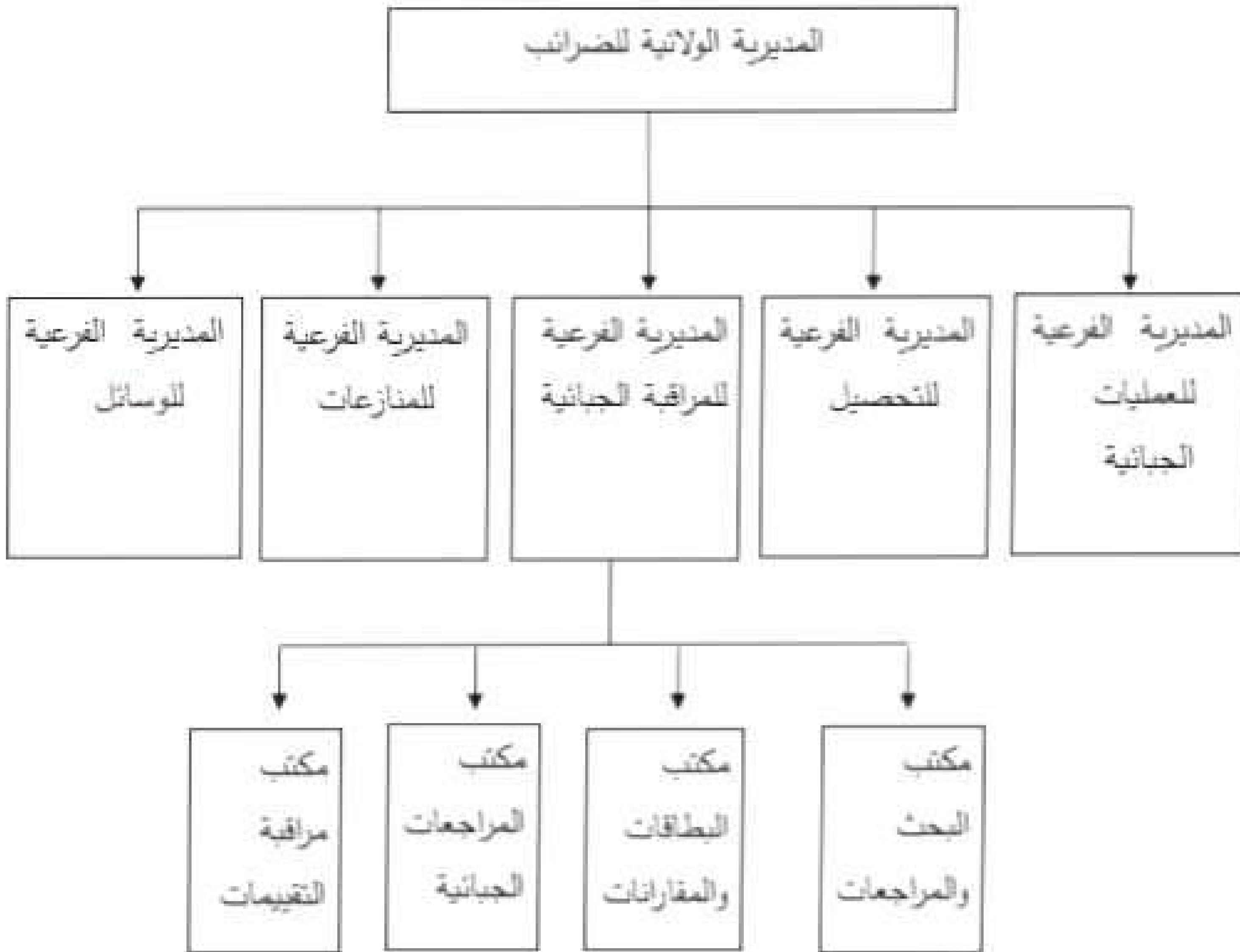
وتتكون المديرية الولائية للضرائب من خمسة مديريات فرعية :

- ✓ المديرية الفرعية للمعاملات الجبائية.
- ✓ المديرية الفرعية للتحصيل.
- ✓ المديرية الفرعية للمنازعات.
- ✓ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- ✓ المديرية الفرعية للوسائل.

والشكل الموالي يبين مما تتكون المديرية الولائية للضرائب وقد ميزنا المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية كونها المختصة في محاربة التهريب الضريبي.

¹ سليمان غير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، منشورة في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2012 ، ص 97 .

المشكل رقم 1-2 : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



ثانيا :المراكز الجوارية للضرائب (C.P.I)

تنظم المراكز الجوارية للضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة :

✓ المصلحة الرئيسية للتسيير .

✓ المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث.

✓ المصلحة الرئيسية للمنازعات .¹

ثالثا : مراكز الضرائب (C.D.I)

مركز الضرائب، هو مركز تسيير موحد يجمع، تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والنحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقبضات ومندوبيات الضرائب الولائية ، بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهو:

¹ بلال درار ، بلال زكري ، نور الرقاية الجبائية في محاربة التهريب الضريبي ، مذكرا شهادة ماستر الأكاديمي في العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد
بوصياف ، المسجلة ، 2016-2017 ، ص30.

✓ المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي و النظام المبسط.

✓ المهن الحرة.

✓ المؤسسات غير الخاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات .

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني ، واقتصر وجودها على بعض المناطق، وفي إنتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات وقبضات الضرائب عملها بصفة إنتقالية في إنتظار إتمامها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب. ' وتتحصر مهام مراكز الضرائب في مجال الرقابة الجبائية في ما يلي :

1- في مجال الوعاء :

✓ مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .

✓ مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لغرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية .

✓ إصدار الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها.

2- في مجال التحصيل:

✓ التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الأتاوى.

✓ تنفيذ العمليات المادية للدفع والتقبض واستخراج النقود.

3- في مجال الرقابة:

✓ البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات .

✓ إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

4- في مجال المنازعات:

✓ دراسة الشكاوي ومعالجتها.

✓ متابعة المنازعات الإدارية و القضائية.

✓ تعويض فروض الرسوم.

¹ حياة تيموكاي ، مصرية سعودي ، حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة لادب شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة عبد الرحمن ميرة ، بجاية ، 2014 ، ص من 27-29.

5- في مجال الإستقبال والإعلام :

✓ ضمان مهمة الإستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة .

✓ التكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء ، لاسيما المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي.

✓ تنظيم المواعيد و تسييرها.

✓ تقديم المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مراكز الضرائب.¹

رابعا : مفتشيات الضرائب

لقد تم إنشاء مفتشيات الضرائب المتعددة الإختصاص سنة 1994 ، وذلك إثر عملية توحيد هياكل الوعاء

وهي هيكل وعاء للمراقبة والتدخل، وفي هذا المستوى فهي تقوم بتقدير الضريبة أي القيام بتحديد الأسس

الخاضعة للضريبة للمكلفين على مستوى الضرائب والرسوم ومختلف الحقوق الخاضعين لها.

تقوم بمراقبة التصريحات المسجلة من طرف المكلفين في الإطار الرسمي عندما تستقبل التصريحات، أو في

إطار المراقبة المعمقة للملفات على أساس برنامج متعدد سنويا.

تقوم بتدخلات ميدانية على مختلف المستويات ، سواء بالنسبة للمراقبة الدقيقة الخاصة ببعض الضرائب مثل

الضرائب المباشرة ، حقوق الطابع أو عند إجراء عملية الجرد أو المعاينة ، أو في إطار الإحصاء الدوري

للعقارات المبنية والمنقولات وكذا النشاطات، وهذا لأجل إنجاز برامج بحث عن المادة الخاضعة للضريبة

منافسة مع ما تقوم به نيابة مديرية الرقابة الجبائية عن طريق مصلحة التدخلات.²

ملاحظة : إلا أن التقييمات المكثفة في بعض الأجهزة المنكورة أعلاه ، إقتصرت وجودها على بعض

المناطق فقط ، غير ذلك لقد تم إضافة أجهزة أخرى في بعض الولايات في السنوات الأخيرة ، وفي انتظار

تعميمها على كل الوطن و عملية تعميمها لا يزال قيد التنفيذ إلى وقتنا الحالي.

المطلب الثاني : الإطار القانوني للتدقيق الجبائي :

هناك مجموعة من الوسائل والحقوق التي تعتمد عليها مديرية الضرائب للحفاظ على أموال الدولة من السرقة

والاختلاس وذلك لتخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي ، ومن هذه الوسائل حق المديرية في المعاينة

والمتابعة والتدقيق مع المكلفين بالضريبة ، يمكن إيجازها فيما يلي :

¹ عبد المجيد فيدي ، دراسات في علم الضرائب ، الطبعة الأولى ، دار جريد للنشر والنوزيع ، الأردن ، 2011 ، ص 288-289.

² ربيع دة ، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مذكورة ليل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير ، جامعة

العربي بن مهيدي ، أم الوفاي ، 2014 ، ص 60.

الفرع الأول : الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

أولاً: حق المعاينة

وتتم المعاينة بالانتقال إلى محل عمل المكلف من خلال معاينة النشاط الذي يمارسه المكلف وفي هذه المرحلة تتمتع السلطة المالية بسلطات تقديرية واسعة منها إستخدام أية وسيلة تساعد على إجراء المعاينة والبحث عن الدفاتر والمستندات الخاصة بدخل المكلف الحقيقي ولا يجوز التفتيش إلا بحثاً عن الأشياء التي أجري التفتيش من أجلها.¹

وهذا الحق نصت عليه المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بالرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم ، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر ودفع أجور وأتعاب أو مراتب من أي طبيعة كانت ، وحق الرقابة ليس محدود ، فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضاً إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.

و كذلك نص القانون على أن يرافق المفتش التصريحات، وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة.

كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم لهذا الغرض ضروري أو يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي ، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل جزء من النقاط المطلوب توضيحها ، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابياً يجب لأن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوماً.

يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات ، لكن عليه قبل ذلك ، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي ، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المرتبة، كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوماً، وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى ، يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو

¹ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، التشريع الضريبي ، الطبعة الأولى ، دار العامة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2015 ، ص 288.

يسلم له مع إشعار بالاستلام ، ويحدد المفتش ، بعد إنقضاء أجل الرد، أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضا للمكلف بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية .¹

ثانيا: حق الإطلاع

حق الإطلاع من الحقوق التي خول لمصالح الإدارة الضريبية القيام بها لمعاونتهم على أداء مهام وظائفهم، وقد نص عليه القانون وبشكل موسع حتى يمكن مصلحة الضرائب من الحصول على أكبر قدر من المعلومات الخاصة بالمكلف وهي بصدد محاسبته عن نشاطه و مهنته.

كما أن الإلتزام بمراعاة سر المهنة هو الواجهة الأخرى للحق في الإطلاع المقرر لموظفي مصلحة الضرائب فقد فرض المشرع الضريبي على هؤلاء الموظفين التزام بالحفاظ على سر المهنة وعدم إفشاء أية بيانات أو معلومات علم بها بمقتضى وظيفته ، ولا يجوز لأي من العاملين بمصلحة الضرائب ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضرائب إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانونا، وبمقابل هذا هنالك إلتزامات على الجهات الحكومية وغيرها من الهيئات والشركات، يتمثل في تمكين موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الإطلاع على ما يكون لديها من بيانات أو وثائق أو دفاتر خاصة بالمكلفين بغرض ربط الضريبة المقررة عليهم بمقتضى القانون ويتم الإطلاع بالمكان الموجود به الدفاتر والمستندات والمحركات ولا يخضع لأي قواعد شكلية ولا يلزم بشأنه الحاجة إلى إخطار سابق، ويجرى أثناء ساعات العمل العادية ولا يشترط القانون أو اللائحة التنفيذية حضور المكلف نفسه عملية الإطلاع ولذلك فإن غيابيه لا يبطل أو يحول بين مأمور الضرائب وبين قيامه بوظيفته.²

ثالثا: حق إجراء التحقيق أو البحث

يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم الأعمال، سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر الخاضعين للضريبة ، بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية ، ومن الشروط الواجب توافرها في المحقق هو عمل بطاقة إنتداب (يجب أن يكون المحقق حاملا بطاقة إنتداب تسلم له من طرف المديرية العامة

¹ خديجة عصار ، التحقيق العدلي ودوره في مكافحة الغش الضريبي ، مذكرة ماستر لكاتبتي في علوم السير ، جامعة حمه لعصر ، الوادي ، 2014-2015، ص 18-19.

² سنية أحمد يوسف ، الإطار القانوني للملف الضريبي دراسة تأسيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية ، مصر ، 2004 ، ص ص 91-93.

للضرائب تبين صفته) ، وهذه البطاقة يجب إظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبين مهنته ورتبته، ويتم سحب هذه البطاقة منه في حالة التوقف عن العمل ونرجع له عند استئنافه لمهنته. وعليه يجب أن يكون لأعوان الضرائب شخص يتأصلهم تحت رتبة مفتش على الأقل ، لدى المعنيين بالرسم على القيمة المضافة، وهذا عند قيامهم بكل التحقيقات والتحريات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ولهذا الغرض، يمكنهم طلب تسليم القوائم والمحاسبة المادية والدفترية، وكذا كل دعامات والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بالعمليات التي تمت أو يمكن أن تتم عن وضع فاتورة والشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة، من أجل ذلك يحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط ومن الساعة الثامنة صباحاً إلى غاية الساعة الثامنة مساءً، إلى المحلات ذات الاستعمال المهني ووسائل نقل البضائع، وكذا حملتها، كما يمكنهم طلب تسليم نسخة من المستندات المتعلقة بالعمليات التي تمت، ويتم على إثر كل تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت، والمخالفات الملاحظة، كما يسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة، وخلال التدخل الأول يتم إعلام المكلف بالضريبة عن طريق إشعار بإجراء التحقيق وفي حالة غياب المكلف بالضريبة أو معيّن يتم تحرير محضر في ذلك، يؤدي إلى الإخلال بقواعد الفوترة الملاحظة أثناء ممارسة الحق في التحقيق إلى تطبيق العقوبات الجبائية.¹

رابعاً : حق التقادم

نصت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية والتي حددت فيه أجل تقادم عمل الإدارة الجبائية بأربع سنوات ، مع إستثناء وجود مناورات تدلّسية ، وهذا بالنسبة لما يأتي :

- ✓ تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- ✓ القيام بأعمال الرقابة .
- ✓ قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات.
- ✓ إذا أجاز المشرع الجبائي للإدارة الضريبية تصحيح حالات النسيان، أو محل السهو أو الإعفاءات لتصريحات المكلفين.
- ✓ وحق التقادم هو حق قانوني بموجبه تستطيع الإدارة تصحيح حالات النسيان أو النقص أو الإغفالات و إنقضاء أجل التقادم لا يعد عائقاً لممارسة حق الرقابة.

¹ عبد العزيز فتال ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين ، متكررة ماجستير في علوم التدبير ، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس ، المنية ، 2008-2009 ، من 49-50.

السر المهني : المحقق ملزم بكتتمان السر المهني للمدين (المكلف) فإذا أفشى السر يتعرض المحقق إلى عقوبات جنائية ، وتكون تلك من خلال تادية مهامه الوظيفية ، من خلال إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، و كإستثناء في حالة نزاع يرخص لأعوان الإدارة الجبائية الإدلاء بالمعلومات التي في حوزتهم ولها أهمية ¹.

• حالة وقف التقادم أو إنقطاعه :

الحالة الأولى : في حالة وقف التقادم نصيف المدة السابقة على الوقف إلى المدة التي تبدأ بعد زوال سبب الوقف ومن مجموعهما تحسب مدة التقادم التي نص عليه القانون .

الحالة الثانية : أما في حالة إنقطاع التقادم فلا تحسب المدة السابقة على قيام سبب الإنقطاع وإنما تبدأ مدة جديدة تسرى اعتبارا من زوال سبب الإنقطاع.²

الفرع الثاني : إلتزامات وضمانات المكلفين بالضريبة الخاضعين للتدقيق الجبائي

أولا : إلتزامات المكلفين بالضريبة

على المكلفين بالضريبة إحترام القوانين والإلتزامات الموجهة لهم وذلك تقاديا لفرض عقوبات جبائية عليهم وتتمثل هذه الإلتزامات فيما يلي :

1- إلتزامات ذات طابع محاسبي :

أوجب القانون التجاري على التجار مسك الدفاتر المحاسبية القانونية بشكل إجباري و الإحتفاظ بها لكي يمارس عليها حق الرقابة و الإطلاع وتتمثل هذه الدفاتر فيما يلي :

أ- دفتر اليومية : وهو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين مصنعين في النظام الحقيقي ويمارسون نشاطات تجارية وصناعية في حين الأشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهن الحرة فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليميا ، كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها ويقدم عند طلب الإدارة الجبائية ، أما غيابها بشكل سببا كافيا لإلغاء ورفض محاسبة المكلف.

ب- دفتر الجرد : إن إلزامية مسك دفتر الجرد نتاج عن الأهمية التي يكتسبها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز الفوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن

¹ خليفة أسعد ، الرقابة الجبائية ، مذكرا لنيل شهادة ماستر في الحقوق ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013-2014 ، ص 90.

² سنية أحمد يوسف ، الإطار القانوني للمكلف الضريبي دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته ، مرجع سبق ذكره ، ص 110 .

يكون دفتر الجرد مؤشر من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصبغة القانونية، وأن يخلو من كل فراغ أو بياض ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير.

2- إلتزامات ذات طابع جبائي :

فرض المشرع الجبائي مجموعة من الإلتزامات لتنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتتخصر هذه الإلتزامات في عدة تصريحات نذكرها بإيجاز :

أ- **التصريح بالوجود** : يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا وذلك في أجل ثلاثين يوما من بداية النشاط مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية ، والذي يحتوي على اسم ولقب المكلف ، طبيعة النشاط ، العنوان ، تاريخ بداية النشاط ، لأن هذا التصريح له أهمية كبيرة لكونه يعطي للإدارة الجبائية معلومات كافية عن المكلفين.¹

ب- **التصريح الشهري** : هو عبارة عن وثيقة ، تأخذ مكان إشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقدا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر ، والخاضعون لهذا التصريح هم :

✓ **التصريحات من الصنف G50 باللون الأزرق**: يلتزم بها المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي على الضرائب .

✓ **التصريحات من الصنف G50 A باللون البني** : يلتزم بها المؤسسات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA.

ج- **التصريح الفصلي**: يلتزم بهذا التصريح المكلفون بالضريبة الخاضعون للأنظمة التالية:

✓ **النظام المبسط (Régime simplifié)**: أي الأشخاص المعنويين، المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص تحت ضريبة الدخل الإجمالي في فئة الأرباح الصناعية والتجارية ويتم تحديد الأرباح حسب النظام الحقيقي والنظام المبسط.

✓ **الخاضعون لنظام التصريح المراقب (Déclaration Contrôlée)**: أي أن أصحاب المهن الحرة الشاملين للضريبة على الدخل الإجمالي في فئة الأرباح الغير تجارية ملزمون بكتابة تصريحاتهم، ويتم تحديد أرباحهم حسب نظام التصريح المراقب.²

¹ لياس فلاب نبيح ، مساهمة التطبيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ليل شهادة ماجستير في علوم التدبير ، جامعة محمد خيصر ، بكرة ، 2010-2011 ، ص 36-37.

² سمية لعمول ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقية ، 2012-2013 ، ص 61-62 .

د- التصريح السنوي:

يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم ، أن يكتتب سنويا لدى مفتش الضرائب التابع لمكان فرض الضريبة ، تصريحاً بمبلغ رقم الأعمال المحققة أو الإيرادات المهنية الإجمالية ، حسب الحالة ، في الفترة الخاضعة للضريبة ، وذلك في نفس الوقت الذي تكتتب فيه التصريحات ، يجب أن يبرر التصريح بوضوح جزء رقم الأعمال الذي قد يستفيد من التخفيض، تحرر هذه التصريحات على مطبوعات خاصة وترسل إلى إدارة الضرائب، ويجب على المفتش أن يسلم وصلاً للمكلف بالضريبة بعد الالتزام بها.

هـ- التصريح بالتنازل أو توقف عن النشاط :

يتعين على الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة حسب ربحهم الحقيقي ، أن يقدموا تصريحاتهم بالتنازل أو بالتوقف عن النشاط إلى مفتش الضرائب المباشرة الذي يتبع له مكان وجود مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية حسب الحالة ، و ذلك خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط وفي حالة التنازل يتم إكتتاب تصريح يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين ، أما في حالة الوفاء على ذوي الفقدان التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة في أجل 6 أشهر من تاريخ الوفاء.¹

ثانيا: ضمانات المكلفين بالضريبة

يستفيد المكلف الخاضع للتدقيق الجبائي من عدة ضمانات مخصصة أساسا لمراعاة حقوق الدفاع ومبدأ الوجاهة ويؤدي الإعتداء على هذه الضمانات بطلان إجراء الغرض الضريبي، وعليه يجب على الإدارة الجبائية إحترام حقوق المكلف وذلك ضمانا للسير الحسن عملية التدقيق.

1- الإعلان المسبق:

لا يمكن إجراء تدقيق إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتدقيق مصحوبا بميثاق المكلف بالضريبة، فيجب أن يتضمن الإشعار السنوات التي ستكون محل التدقيق كما يجب أن يبين الإشعار ألقاب وأسماء ورثب المدققين ، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التدقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والعوائد للأطراف المعنية ، ويمنح القانون للمكلفين بالضريبة المعنيين بالرقابة عشرة (10) أيام من تاريخ الاستلام كأجل أدنى للإستعداد للتدقيق في المحاسبة قصد السماح لهم بجمع العناصر المتعلقة بمحاسبته ، و 15 يوما على الأقل للإستعداد للتدقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة.²

¹ عطف بوشير ، جمال الدين لوصيف ، الرقابة الجبائية كفاءة لمحاربة الغش الضريبي ، مكتبة نيل شهادة الماستر في القانون ، جامعة 08 ماي 1945 ، قائمة ، 2015-2016 ، من 13-14.

² أحمد هيدس ، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي ، التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة 08 ماي 1945 ، قائمة ، العدد 35 ، سبتمبر 2013 ، من 192.

و يتم إرسال إشعار التحقق إلى دافعي الضرائب عن طريق البريد المسجل بواسطة خطاب مسجل به إشعار استلام، إما عن طريق التسليم اليدوي عن طريق شهادة خصم وضعت في نسخ مزدوجة منها يتم إعطاء نسخة موقعة حسب الأصول إلى دافعي الضرائب، يجب أن يتم إخطار العنوان المبين من قبل دافعي الضرائب في تصريحاته أو أفعاله أو مراسلاته إلى إدارة الضرائب، يعتبر بمثابة إشعار صحيح بعد تسليمه في حالة تغيير مراجعي الحسابات ، يتم إعلام دافعي الضرائب.

2- عدم إمكانية تجديد التحقيق :

عند مراجعة الحسابات لفترة محددة فيما يتعلق بالضريبة أو مجموعة من الضرائب ، في حالة ما إذا كان دافع الضرائب قد استخدم الاحتيال أو قدم معلومات غير كاملة أو غير دقيقة أثناء المراجعة، لا تقوم الإدارة المختصة بإجراء تحقيق جديد فيما يتعلق بنفس الضرائب لنفس الفترة.

3- تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية أجالا محددة طبقا لرقم العمال المحقق سنويا أو طبيعة نشاط المؤسسة ، فمثلا بالنسبة لمؤسسة تادية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به 1.000.000 دج لكل سنة مالية تحدد مدة التحقيق ب 04 أشهر، أما إذا كان رقم الأعمال يتعدى 10.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها تتحدد مدة التحقيق ب 06 أشهر .

أما في حالة التحقيق المعمق لمجل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق أكثر من سنة من تاريخ استلام الإشعار .

4- الحق في الاستعانة بمستشار أو وكيل :

تحت طائلة بطلان الإجراء ، لكل مكلف بالضريبة الحق في أن يستعين بوكيل من إختياره ويمكن أن يكون محاميا أو خبيرا نو محاسبا أو محافظ حسابات كما يمكن للمكلف حضور المناقشة إلى جانب وكيله للرد على الاستفسارات وإعطاء التوضيحات.¹

¹ Omar Madani et Abdenour Rahmani . Le contrôle fiscal d'une société , mémoire de master finance et comptabilité , université Abderrahmane Mira , Bejaia , 2017 . PP 23-25.

المبحث الثالث : مقومات التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي أداة فعالة لضمان إمتيازات الخزينة وتحقيق العدالة المالية ، وذلك من خلال الإعتماد على أسس ومقومات خول للمصالح الجبائية القيام بها بكفاءة ومهارة عالية لإكتشاف مواطن القوة والضعف و الإحتراقات والنهرب والغش الضريبي في إطار تدعيم الرقابة الجبائية وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات ، و انطلاقا من هذا المبحث سنقوم بعرض أهم مقومات التدقيق الجبائي من خلال التعرف على مختلف مراحل سير العملية وما يقابلها من الإجراءات والعقوبات المطبقة على المكلفين بالضريبة.

المطلب الأول : مراحل سير مهمة التدقيق الجبائي

تمثل مراحل التدقيق الجبائي مجموعة من العمليات التي يجب على المنفق القيام بها بكفاءة ومهارة عالية لتحقيق هدفه وهذا ما يتم تناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: المرحلة الأولى (التحضير للتدقيق)

إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون لعمليات تدقيق المحاسبة يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير إنتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية ، إعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديرية الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

أولا: إعداد برامج مراقبة المحاسبة

من خلال إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التدقيق تحت معايير وتوجيهات معينة يقوم بتحديد المصالح المركزية والتي تتعلق عموما بحالات ظرفية ، وبعد فحص وتحليل مختلف إقتراحات التسجيل في برنامج التدقيق تقوم مديرية البحث والمراجعات بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتدقيق ، وإن عملية فحص الملفات الجبائية للمكلفين تكون من خلال فحص ما يلي :

✓ الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية.

✓ الملف الشخصي للضرائب على أرباح الشركات للمستغل أو المسيرين الأساسيين.

كما يقوم المنفق بالتدقيق في تواريخ إيداع التصريحات الجبائية وفحص التصريحات السنوية ، في حالة الإيداع المتأخر والتأكد من كشوفات فرض الضريبة والرسم التي يخضع لها المكلفين غير متقادمة ، ويجب عليه أيضا بفحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على دخل المكلف، وبعدها يقوم المنفق بتجميع

كشوفات رقم الأعمال المتعلقة بالفترة فيها، في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة والمتعلقة بتغيرات رقم الأعمال ، ورقم الأعمال المعفى و مقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبة ، وكذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع و الممنوح.

الفرع الثاني : المرحلة الثانية (الإنطلاق في عمليات التدقيق الجبائي)

إن البدء في عمليات التدقيق الجبائي لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بإجراء التدقيق مع وصل إستلام ، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتدقيق ويمنح له أجل أدنى للتخصير 10 أيام ابتداء من إستلام الإشعار، الذي يجب أن يكون موقع من قبل المدقق ورئيس مجموعة التدقيق يحتوي الإشعار على ما يلي :

✓ إسم أو المقر الإجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.

✓ تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان.

✓ إمكانية إستعانة المكلف بمستشار من إختياره.

✓ مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.

✓ السنوات المعنية ونعني بها السنوات غير المتقادمة التي تذكر حتى ولو حالة وجود عجز منقول.

ولقد أتاح القانون الجبائي للمدقق أن يجري تدقيق مفاجئ لمعايينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق

المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي ، وعليه أن يضع مجموعة من التساؤلات لمعرفة :

✓ الإطار القانوني للمؤسسة.

✓ كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج).

✓ الإستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج.

✓ المحلات المسجلة في أصول الميزانية هل هي مؤجرة أم مملوكة.

✓ الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة و مع الهيئات الأخرى.

✓ توضيحات متعلقة بتفصيل المخطط المحاسبي الوطني والإجراءات المستعملة في المؤسسة.

وببقى التدقيق وسيلة إستثنائية لمكافحة الغش الضريبي، ويحرر المدقق محضر نهاية عمليات التدقيق المادية

ويمنح للمكلف أو لممثله.¹

¹ سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية ، جامعة محمد الخامس ، بكرة

الفرع الثالث : المرحلة الثالثة (سير عملية التدقيق الجبائي)

وتهدف هذه المرحلة إلى تحقيق مصداقية المنشأة محل التدقيق، والتحقق من أن السجلات والأشخاص القائمين عليها يقومون بتدقيق الضريبة، أي أن الزيارة الميدانية والزيارات الأخرى التي تليها هي زيارات تأسيسية للإختبارات القادمة التي اختيرت من قبل المدقق نتيجة لتقييمه المعلومات التي تم الحصول عليها.¹

الفرع الرابع: المرحلة الرابعة (نهاية عملية التدقيق)

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق وهذا عن طريق الإبلاغ الأول والنهائي وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي وإعداد التقرير للتحقيق الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها وإصدار جداول الإقطاع لسنوات التحقيق ، وتلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج التدقيق الجبائي حتى وإن لم يكن هناك تقييم ويتم الإبلاغ على النتائج المتحصل عليها إثر تحقيق في المحاسبة عن طريق تبليغ موصى عليه مع وصل الإستلام ويكون مقفلاً ومعللاً ، وللمكلف الحق في الاستعانة بمستشار من إختياره وله أجل 40 يوم من أجل إرسال موافقته وصياغة ملاحظاته والهدف هو قطع فترة التقادم المحددة قانونياً والمقدرة ب 4 سنوات، على المكلف الرد على التبليغ وقد حدد الشرع أجل 40 يوم لتلقي رد المكلف وهذا من تاريخ إستلام الإشعار وهنا نميز ثلاث حالات :

- ✓ إستلام الرد في الأجل القانونية : يتم فحص الرد الذي قد يتضمن احتجاج المكلف أو قبول الملاحظات.
 - ✓ إستلام الرد بعد الأجل القانونية : لا تقبل الملاحظات بعد أجل 40 يوم ويمكن الاستعانة بها عند القيام بتثبيت الإجتماع الضريبي.
 - ✓ غياب الرد: يعتبر بمثابة قبول ضمنى لما جاء في التبليغ.
- ويكون الإبلاغ النهائي بعد إنقضاء أجل 40 يوماً على أن تكون التعديلات مبررة ومدروسة دراسة معمقة ودقيقة وبعد دراسة الملاحظات وحساب الأسس الضريبية يتم تحرير التبليغ النهائي المعبر عن الوضعية الجبائية للمكلف وتوضع نسخة من نتائج التحقيق في ملف المكلف ونسخة ترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب، وبعدها يتم إصدار الجداول الإضافية متضمنة كل الرسوم خلال 4 سنوات ثم ترسل نسخة إلى المكلف ونسخة إلى مفتشية الضرائب ونسخة للحصول لقباضة الضرائب.²

¹ سليمان الدالي ، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سورية ، العدد الأول ، 19 جانفي 2015 ، ص 288.

² خليفة أسعد ، الرقابة الجبائية ، منكرة لبن شهادة ماستر في الحقوق ، مرجع سبق ذكره ، ص 104-105.

المطلب الثاني : إجراءات التنسيق وعقوبات التدقيق الجبائي

يتناول هذا المطلب كل من الإجراءات والعقوبات المطبقة على كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي.

الفرع الأول : إجراءات التنسيق بين الإدارات

إن مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارة الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل ، فيتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية و غيرها من الإدارة كالجمارك ومديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مردود أفضل، وذلك من خلال إطلاعها على المعلومات التجارية وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب، جمارك، تجارة) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على مستوى المركزي والجهوي والمحلي والتكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش والنهرب الضريبي.

أولا :تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية ، تجارية ، جمركية):

نظرا لتفاقم ظاهرة النهرب الضريبي في وقتنا الحالي ما ينتج عنه خسائر كبيرة للخزينة العامة ، الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني ، لا سيما وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين ، و قصد زيارة مردودية الإدارة الجبائية إعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة النهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (تجارة ، جمارك، ضرائب) لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للنهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي، الجهوي وكذا الولائي.

ثانيا : أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية و الإدارات الأخرى

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تادية مهامها على أحسن وجه ومن أجل توجيه البحث و المراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا ذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة.

إن وضع سياسة لمحاربة النهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية التي يتم من خلالها التنسيق في برامج التدخل بعين المكان، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب، جمارك، تجارة ومصالح الأمن، وهذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفأة والأشخاص الذين يمارسونها ، هذا التدخل المشترك يمكن أن يسفر عن نتائج إيجابية إنطلاقا من

المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة يمكن إستغلالها بنتيجة مشتركة ومفيدة ، التي تلعب دور هام في تشخيص المتهربين الموجودين ويكون هذا التنسيق كما يلي :

- التنسيق بين إدارة الجبائية ومصالح الجمارك : باعتبار مصالح الجمارك حلقة وصل بين الداخل والخارج ولها إمكانيات استقصاء المعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات.
- التنسيق مع مصالح التجارة: قصد إيجاد تجارب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب وتساعد في تبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين.¹

الفرع الثاني : الغرامات والعقوبات الجبائية

فرض المشرع الضريبي الجزائري عدة إجراءات عقابية كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة ، وزيادة مردوديتها ، وهذه الأخيرة يمكن إيجازها في مايلي :

تتمثل العقوبات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني ، ويختلف حجم هذه الزيادات على المكلف المعني ، ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة ويتضح ذلك كما يلي :

حسب نص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

- ✓ يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود ، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون.
 - ✓ يخضع الأشخاص المعنويين الآخرين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يدفعون إما مباشرة أو عن طريق الغير ، إلى أشخاص لا يكشفون عن هويتهم ضمن الشروط المقررة لدفع غرامة جبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل الإجمالي على المبالغ المنفوعة أو الموزعة.
 - ✓ يعاقب بغرامة تقدر بـ 5.000 دج المكلفين بالضريبة المنتهين للنظام الجزائي أو التقدير الإداري والذين لا يسكون الدفاتر المرقمة والمسجلة المنصوص عليها في المادتين 15-12 و 30 من هذا القانون.
 - ✓ يعاقب بغرامة جبائية قدرها 50 % من مبلغ كل عملية مصرح بها ، المكلفون بالضريبة الذين لا يقومون قبل إنجاز هذه العمليات ، بالتأكد من صحة أرقام السجلات التجارية وأرقام التعريف الجبائي لشركائهم.²
- و وفقا للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

¹ عواد مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كآداة للحد من التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التميز ، جامعة محمد خيضر بسكرة ،

2016 ، ص 53-54.

² أنظر المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2019 ، ص 51-52.

✓ فإنه تعرض الضريبة تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم صاحب التصريح السنوي ، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل ولما بصدد الضريبة على أرباح الشركات ، وبضاعف المبلغ المقروض عليه بنسبة 25 % ، وتخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ، وإذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل ، تطبق نسبة 35 %.

✓ يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الأجل المحددة، أو عند إثبات نصريحه ، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152-153-180 من القانون ، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها.

✓ في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين 30 يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعنى بالأمر ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام ، تعرض الضريبة تلقائيا وبضاعف مبلغ الحقوق إلى غاية 25 % ، كما يترتب عبء تقديم أو الإيداع الغير الكامل للوثائق المطلوبة خلال أجل قدره 30 يوما ابتداء من تاريخ التبليغ ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام ، تطبيق غرامة بمبلغ 2.000.000 دج إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة ، فإنه زيادة على الغرامة المسالفة الذكر ، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25 % من الأرباح المخولة بطريقة غير مباشرة.¹

¹ النظر المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المعاشلة 2019 ، من 50.