



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، الطور الثاني

ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

شعبة: علوم تجارية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

دور الفرق المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة) في تحسين الرقابة
الجبائية
- دراسة حالة الفرقة المختلطة للرقابة لولاية برج بوعريريج -

إشراف الأستاذة:

- د. أمينة بن خزناجي

إعداد الطالبين:

- نسيمه خيال

- إكرام خرف الله

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم (لئن شكرتم لأزيدنكم) صدق الله العظيم
نشكر الله ونحمده حمدا كثيرا على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل، نرجو أن ينال
رضاه ويكون مفيدا لغيرنا.

نتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذة المشرفة

الدكتورة "بن خزناجي أمينة"

لقبولها الإشراف على هذا العمل والتي لم تبخل علينا بنصائحها القيمة وإسهاماتها.

نتوجه بالشكر إلى أعضاء الفرقة المختلطة

وكل من ساعدنا في هذا العمل من وموظفي

مديرية التجارة وبالأخص مديرها، مديرية الضرائب ومفتشية أقسام الجمارك

لولاية برج بوعريريج.

وكل من قدم لنا يد العون لإنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.

إهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى والداي أطال الله في عمرهما.
إلى أختي وأخوأي حفظهم الله.
إلى صديقتي أسماء.
إلى زميلاتي في العمل
إلى من ذكرهم القلب ونسيهم القلم.
إلى من أنجح هذا العمل المتواضع الذي نسأل الله أن يجعله
نفعاً يستفيد منه كل طالب علم.

نسيمة

إهداء

قال الله تعالى في كتابه العزيز: «لئن شكرتم لأزيدنكم»
الحمد لله الذي هو مصدر كل شيء، وما توفيقني إلا بالله.
شكرا يا أمي يا من كنت إلهاما لي في كل خطوة في حياتي.
شكرا يا أبي يا حبيبي يا من رباني لكل نصيحة لكل كلمة، شكرا من كل
قلبي.

إخوتي وأصدقائي إلى كل من التقيت بهم، وسرت معهم على درب
العلم، أهدي لكم ثمرة جهدي.

إخراج

ملخص:

تعالج هذه الدراسة موضوع الفرقة المختلطة ودورها في تفعيل الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث أن الممول الرئيسي للخزينة العمومية للدولة هو الجبائية، ولذلك فإن محاولة التملص والتهرب من دفعها سوف يضر بالخزينة العمومية، مما يؤثر سلبا على تحقيق التنمية الاقتصادية، إذ تعتبر الرقابة الجبائية من أبرز الوسائل التي تعتمد عليها الدولة للتصدي لهذه الظاهرة من خلال عدة أجهزة، من بينها الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة)، حيث تقوم برقابة المعاملات التجارية والتأكد من مطابقتها للتنظيمات والتشريعات المعمول بها، في ظل تنسيق وتكاتف الجهود بين الإدارات الثلاث، بهدف تحقيق المستوى المطلوب من الفعالية. بهدف إرساء مقارنة علمية وعملية جادة حول إشكالية البحث، تم التطرق إلى دراسة ميدانية حول الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة) لولاية برج بوعريريج، من خلال دراسة إحصائياتها وتقييم نتائجها للفترة (2018-2021)، حيث تم التوصل إلى النتائج التالية، تتمثل أهمها في:

✚ تلعب الفرقة المختلطة دورا ايجابيا في تحسين الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي؛

✚ تساهم الفرقة في تمويل الخزينة العامة للدولة.

الكلمات المفتاحية: الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)، الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي.

Abstract :

This study deals with the theme of the mixed group and its role in enabling fiscal control to reduce the phenomenon of tax evasion. As the main financier of the state's public treasury is fiscal resources, and therefore the attempt to evade its payment will harm the public treasury, which negatively affects the achievement of economic development, as fiscal control is considered to be one of the most important means on which the state relies to combat this phenomenon through several agencies, including the mixed control group (taxes, customs and trade), which monitors commercial transactions and ensures their compliance with current regulations and legislation, in light of the coordination and scaling up of efforts among the three departments to reach the required level of efficiency.

With the aim of establishing a serious scientific and practical approach to the research issue, a field study was carried out on the mixed group of control (taxes, customs and trade) for the state of Bordj Bou Arreridj, by reviewing its statistics and evaluating its results for the period (2018-2021), where the following results were achieved, the most important of them:

- ✚ The mixed group plays a positive role in improving fiscal control to reduce tax evasion;
- ✚ The mixed group is involved in funding the state treasury.

key words: The mixed group (taxes, customs, trade), tax control, tax evasion.



فهرس المحتويات

• فهرس المحتويات

| الصفحة | المحتويات |
|---|--|
| / | التشكر. |
| / | الإهداء. |
| / | الملخص. |
| I | فهرس المحتويات. |
| III | قائمة الجداول. |
| IV | قائمة الاشكال. |
| V | قائمة الرموز والمختصرات. |
| VI | قائمة الملاحق. |
| أ-هـ | مقدمة. |
| الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي. | |
| 7 | تمهيد |
| 8 | المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية. |
| 8 | المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها. |
| 10 | المطلب الثاني: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية. |
| 13 | المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية. |
| 17 | المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية. |
| 17 | المطلب الأول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية. |
| 21 | المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية. |
| 23 | المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية. |
| 27 | المبحث الثالث: ماهية التهرب الضريبي. |
| 27 | المطلب الأول: مفهوم وأنواع التهرب الضريبي. |
| 29 | المطلب الثاني: أسباب وأشكال التهرب الضريبي. |
| 31 | المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته. |
| 33 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثاني: دراسة حالة الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة) لولاية برج بوعرييج. | |

| | |
|----|---|
| 35 | تمهيد |
| 36 | المبحث الأول: مدخل عام للفرقة المختلطة للرقابة لولاية برج بوعرييج. |
| 36 | المطلب الأول: تقديم مديريات الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة). |
| 40 | المطلب الثاني: تأسيس الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة). |
| 43 | المطلب الثالث: مهام الفرقة المختلطة للرقابة. |
| 45 | المبحث الثاني: دراسة حالة ملفات في إطار الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة). |
| 46 | المطلب الأول: إجراءات الرقابة للفرقة المختلطة (ضرائب). |
| 50 | المطلب الثاني: إجراءات الرقابة للفرقة المختلطة (جمارك). |
| 54 | المطلب الثالث: إجراءات الرقابة للفرقة المختلطة (تجارة). |
| 59 | المبحث الثالث: تقييم نتائج عمل الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) لولاية برج بوعرييج للفترة (2018-2021) |
| 59 | المطلب الأول: تقييم نتائج عمل الفرقة المختلطة (ضرائب). |
| 61 | المطلب الثاني: تقييم نتائج عمل الفرقة المختلطة (جمارك). |
| 63 | المطلب الثالث: تقييم نتائج عمل الفرقة المختلطة (تجارة). |
| 67 | خلاصة الفصل |
| 69 | خاتمة. |
| 73 | قائمة المراجع. |
| 79 | الملاحق. |

• قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|--------|---|------------|
| 47 | الفرق في الكمية المصرح بها. | 01 |
| 47 | رقم الأعمال غير المصرح به. | 02 |
| 48 | الفرق في رقم الأعمال غير المصرح به. | 03 |
| 48 | الرسم على القيمة المضافة غير القابلة للاسترجاع. | 04 |
| 50 | ملخص الضرائب والغرامات الواجبة الدفع. | 05 |
| 52 | المبلغ الاجمالي الواجب الدفع لإدارة الجمارك. | 06 |
| 54 | الوثائق المحجوزة لإجراء التحقيق. | 07 |
| 56 | الكميات المباعة دون فوترة. | 08 |
| 56 | الفواتير المحررة للمتعامل "م.أ" صاحب السجل التجاري المشطب بتاريخ 2017/12/25. | 09 |
| 58 | الإجراءات المتخذة. | 10 |
| 59 | حصيلة الفرقة المختلطة (ضرائب) خلال الفترة (2018-2021). | 11 |
| 61 | حصيلة الفرقة المختلطة (جمارك) خلال الفترة (2018-2021). | 12 |
| 63 | حصيلة الفرقة المختلطة (تجارة) خلال الفترة (2018-2021). | 13 |

• قائمة الأشكال

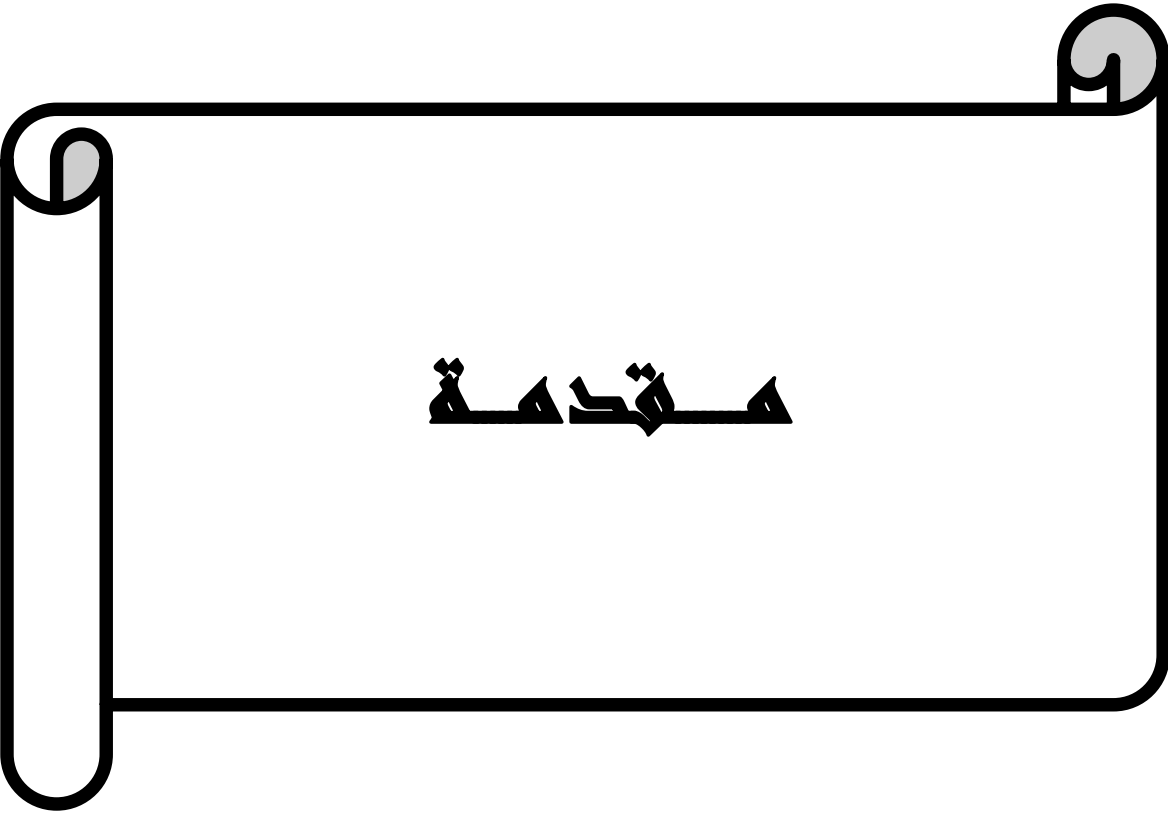
| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|--|-----------|
| 13 | أشكال الرقابة الجبائية. | 01 |
| 37 | الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب برج بوعريريج. | 02 |
| 38 | الهيكل التنظيمي لمفتشية أقسام الجمارك لولاية برج بوعريريج. | 03 |
| 40 | الهيكل التنظيمي لمديرية التجارة وترقية الصادرات لولاية برج بوعريريج. | 04 |

• قائمة المختصرات

| الاختصار | الدلالة |
|----------|---|
| DGI | المديرية العامة للضرائب |
| DWI | المديرية الولائية للضرائب |
| DRV | مديرية الأبحاث والتدقيقات |
| DGE | مديرية كبريات المؤسسات |
| CDI | مركز الضرائب |
| CPI | المركز الجوارى للضرائب |
| CF | الرقابة الشكلية |
| CP | الرقابة على الوثائق |
| VC | التدقيق في المحاسبة |
| VASFE | التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية |
| | Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'ensemble |
| VP | التدقيق المصوب |
| TVA | الرسم على القيمة المضافة |
| IBS | الضريبة على أرباح الشركات |
| CCLS | تعاونية الحبوب والبقول الجافة |
| IRCM | الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة |
| | Impôt sur les Revenus des Capitaux Mobiliers |

• قائمة الملاحق

| رقم الملحق | عنوان الملحق |
|---------------|--|
| الملحق رقم 01 | محضر اجتماع لجنة التنسيق الولائية. |
| الملحق رقم 02 | محضر معاينة وجرء المخزون. |
| الملحق رقم 03 | إشعار بالمرور. |
| الملحق رقم 04 | بطاقة تقنية للمطاحن (اختبار الإنتاج). |
| الملحق رقم 05 | الورد الفرءى. |
| الملحق رقم 06 | محضر المعاينة (جمارك). |
| الملحق رقم 07 | محضر حجز الوثائق. |
| الملحق رقم 08 | بطاقة تقنية للمطاحن (اختبار الإنتاج). |
| الملحق رقم 09 | مراسلة صحة الفواتير. |
| الملحق رقم 10 | محضر معاينة المخالفة المتعلقة بالممارسات التجارية. |



مقدمة:

نص المشرع الجزائري على مبدأ المساواة في أداء الضريبة، لأنه من واجب المواطنين المشاركة في تمويل الأعباء العامة عن طريق دفعها، كل حسب قدرته الضريبية، حيث تفرض وفق الإطار القانوني، وعليه تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها ومعالجة أزماتها لكونها الأساس في التنمية الاقتصادية الشاملة، لكن استمرارية هذا المفهوم مرهون بمدى استجابة المكلفين بواجباتهم الضريبية.

فالنظام الجزائري نظام تصريحي يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية بصفة دورية حسب مداخيل الأنشطة الخاصة بهم، مما يفتح المجال للتلاعب والتدليس في التصريحات واستغلال جميع الثغرات من أجل تجنب دفع الضريبة والتهرب من الإيفاء بالالتزامات الضريبية وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

حيث يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية وجدت بوجود الضريبة، ويعد من أخطر الظواهر التي تنتهك الاقتصاد بصفة عامة والنظام الضريبي بصفة خاصة، حيث يعيق التطبيق الجيد له ويحول دون تحقيق الأهداف المسطرة، وتتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية ومنها ما هو متعلق بالمكلف بالضريبة، غير أنه ومهما تعددت الأسباب فإن النتيجة واحدة، تتمثل في الآثار السلبية التي يخلفها، من جهة إعاقه تنفيذ مختلف سياسات الدولة، ومن جهة أخرى استنزاف الخزينة العمومية، مما يستدعي ضرورة التصدي لهذه الظاهرة.

حفاظا على المال العام ومحاربة ظاهرة الغش الضريبي، منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة للحد من انتشاره، ومن بين هذه الوسائل الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها، من خلال صياغتها في إطار قانوني يساعدها على تطبيق التشريعات ويمنحها صلاحيات رقابية تمكنها من القيام بمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة، والتأكد من صحتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية، بالإضافة إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات ومحاولة تصحيحها.

حتى تؤدي الرقابة مهامها على أكمل وجه لا بد من توفر الوسائل المادية والبشرية، وكذا الهياكل والأجهزة المخولة للقيام بها، حيث منح المشرع لأعوان الضرائب مجموعة من الصلاحيات لأداء مهمتهم الرقابية، وكذا خصص لها أجهزة تمثلت في مجموعة من المصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب، ولتفعيل الرقابة أكثر تم استحداث أجهزة أخرى من بينها الفرقة المشتركة للرقابة التي تقع تحت مسؤولية وزارة المالية، أو بالاشتراك بين وزارتي المالية والتجارة، حيث أسندت مهمة الرقابة إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي، رقابة مفتشيات الجمارك والرقابة التجارية للمديرية الولائية للتجارة، وهذا من خلال تنسيق المهام فيما بينهم، للقيام بعمليات مراقبة المعاملات التجارية للتأكد من مدى مطابقتها مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية السارية المفعول.

1- إشكالية الدراسة: من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

- ما الدور الذي تلعبه الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة) في تحسين الرقابة الجبائية في ظل المهام الموكلة إليها؟
- معالجة الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

2- الأسئلة الفرعية:

- ما المقصود بالرقابة الجبائية وما هي آليات تفعيلها؟
- هل تساهم الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة) في تحسين الرقابة الجبائية؟
- هل التنسيق وتبادل المعلومات بين أعضاء الفرقة يساهم في تعزيز العمل الرقابي للحد من التهرب الضريبي؟
- هل ساهم عمل الفرقة المختلطة في الرفع من مردودية الخزينة لولاية برج بوعريريج؟
- من خلال هذه الدراسة نسعى إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة في إطار الفرضيات التالية:

3- فرضيات الدراسة:

- تعتبر الرقابة وسيلة لمحاربة التهرب الضريبي؛
- تلعب الفرقة المختلطة للرقابة دورا ايجابيا في تحسين الرقابة الجبائية؛
- التنسيق وتبادل المعلومات بين أعضاء الفرقة يعزز العمل الرقابي؛
- لا يساهم عمل الفرقة في الرفع من مردودية الخزينة لولاية برج بوعريريج.

4- أسباب اختيار الموضوع:

- أهمية نظام الرقابة الجبائية في سد ثغرات النظام الجبائي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- التعرف على الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة) ودورها في تنمية التحصيل الجبائي؛
- هناك نقص في طرح هذا النوع من الدراسات والمتعلقة بالفرق المختلطة للرقابة؛
- الرغبة والميول الشخصي للتعرف على الموضوع؛
- محاولة خلق قيمة مضافة بهذه الدراسة وإثراء المكتبة الجامعية.

5- أهمية الدراسة: تستمد أهمية الدراسة من:

- الدور الايجابي الذي تقوم به الفرقة المختلطة في ظل المهام المتعددة التي تقوم بها، والتي تساهم في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية؛

• المكانة المهمة التي تحتلها الضريبة في التنمية الاقتصادية من جهة وتمويل الخزينة العمومية من جهة أخرى؛

• تفشي ظاهرة التهرب الضريبي التي تنهك الاقتصاد الوطني مما يستدعي مجابهة هذه الآفة، عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية.

6- أهداف الدراسة:

- التعريف بالرقابة الجبائية وأشكالها؛
- التعرف على الفرقة المختلطة، مهامها وهيكلها؛
- معرفة ما مدى مساهمة هذه الفرقة في تحسين الرقابة الجبائية.

7- المنهج المتبع في الدراسة:

لتأكيد أو رفض الفرضيات المشار إليها أعلاه ومن أجل تغطية الموضوع وفقا للإشكالية المطروحة، قمنا باستخدام المنهج الوصفي من خلال استعراض الأساس النظري للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، والمنهج التحليلي في الجزء التطبيقي الخاص بدراسة حالة الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة)، بهدف تحليل الإحصائيات واستخلاص النتائج.

8- حدود الدراسة:

• **الحد الموضوعي:** تمت الدراسة حول الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) لولاية برج بوعريريج ودورها في تفعيل الرقابة الجبائية؛

• **الحد المكاني:** تمت الدراسة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، مفتشية أقسام الجمارك، ومديرية التجارة وترقية الصادرات لولاية برج بوعريريج؛

• **الحد الزمني:** تم التطرق في دراستنا لإحصائيات ونتائج الفرقة في الفترة الممتدة من سنة 2018 إلى غاية سنة 2021، أما دراستنا فتم إجراؤها خلال الفترة الممتدة من شهر فيفري إلى غاية شهر ماي من سنة 2022.

9- صعوبات الدراسة:

من الطبيعي أن تواجه أي بحث علمي جملة من الصعوبات، ومن الصعوبات التي واجهتنا، ما يلي:

• نقص المراجع في موضوع الرقابة الجبائية وخاصة الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة) حيث أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي 79-290 ولم يتم تحديثه؛

• صعوبة الحصول على معلومات وإحصائيات الفرقة المختلطة، وكذا ملفات المتعاملين الاقتصاديين محل التحقيق، والمتعلقة بموضوع البحث لفترة الدراسة من الجهات الرسمية بحجة السر المهني؛

• نظرا لتعدد أماكن التبرص والمتمثل في المديرية الثلاث المذكورة أعلاه، هذا كلنا الكثير من الوقت والجهد.

10- الدراسات السابقة:

• لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2009-2010، حيث هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق المحاسبي وقدرته على المساهمة في دعم الرقابة الجبائية، ووصل إلى أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقا للشروط القانونية والتنظيمية المعمول بها قد تسترجع حقوق الخزينة العمومية من جهة، وتساهم في الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

• مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2008، هدفت الدراسة إلى تقييم الاتجاهات الحديثة لتفعيل الرقابة، من خلال وجود نظام معلومات جبائي فعال يمتاز بالتناسق وتكامل المعلومات على كل المستويات، ووصل إلى أن فعالية النظام الرقابي لا تقتصر بتميزه بالدقة والوضوح السرعة في اكتشاف الأخطاء، بل في مدى وجود نظام معلومات رقابي يستجيب لمتطلبات العملية الرقابية، الذي بإمكانه توفير أكبر قدر ممكن من المعلومات الرقابية بأقصى سرعة وبأقل تكلفة من أجل تحقيق أهدافها.

• عبد الرحمان مغاري وبلال شيخي، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مقال علمي، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جوان 2013، هدفت الدراسة إلى التعرف على مصالح الرقابة الجبائية ودورها في تحقيق عملية الرقابة، وكذا التعرف على مشاريع وآفاق الإدارة الجبائية الجزائرية لتفعيل الرقابة الجبائية، وتوصل الباحث إلى أن الإدارة الجبائية يجب أن تلعب دورها في مجال الرقابة بتوفير كل الوسائل المادية والبشرية والتشريعية المساعدة على تطوير المعايير الميدانية خاصة التحقيقات المحاسبية والبحث عن المعلومات ذات الطابع الجبائي التي تتسم بالمصادقية، باعتبار أن الرقابة الجبائية الفعالة هي الحل الوحيد لمحاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين، وبالتالي تحصيل موارد مالية أكثر وتوجيهها لأغراض تحقيق التنمية المحلية.

• سفيان بن عبد العزيز ويوسف مومني، النظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية (دراسة ميدانية لمصالح الرقابة الجبائية بولاية بشار)، مقال علمي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 07، جوان 2017، هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا يمكن اعتبار النظام المحاسبي المالي آلية من آليات تفعيل الرقابة الجبائية، حيث تناول عموميات حول النظام المحاسبي المالي والرقابة الجبائية واعتمد على دراسته

على استبيان وتم تحليله باستخدام برنامج (SPSS V22)، وتوصل إلى أن النظام المحاسبي المالي يسهل على المحقق الجبائي التعامل مع التصريحات، وساعده على اكتشاف الأخطاء، كما ظهر شكل جديد من أشكال الرقابة وهو التحقيق المصوب، بدخول النظام المحاسبي حيز التطبيق، لذا يجب على المحقق الجبائي أن تكون له كفاءة مهنية عالية في المجالين الضريبي والمحاسبي وأن يحترم كل المراحل والإجراءات القانونية، وكذا يجب عليه التحكم في أدوات التدقيق لتكون عملية الرقابة الجبائية ناجحة وسليمة من حيث الشكل والمضمون يصعب بطلانها.

ركزت أغلب الدراسات السابقة على الإدارة الجبائية وضرورة الاهتمام بتطويرها، وكذا دور الرقابة الجبائية الفعالة في الحد من التهرب الضريبي وزيادة موارد الخزينة العمومية، وجاءت دراستنا مختلفة، حيث تناولنا فيها الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة) والتي تعتبر أهم أجهزة الرقابة الجبائية ودورها في التخفيف من التهرب الضريبي وتنمية التحصيل، من خلال تنسيق العمل بين الإدارات الثلاث.

11- هيكل الدراسة:

سعيًا لتأمين المعالجة اللازمة لإشكالية الموضوع، واختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى فصلين كالتالي:

• الفصل الأول: تناولنا فيه الإطار النظري للدراسة، من خلال ثلاث مباحث:

فالمبحث الأول خصصناه للتعرف على الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، من خلال تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها، أسبابها، مبادئها وأشكالها؛

أما المبحث الثاني تناولنا فيه الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة، من خلال عرض الأجهزة المختصة بالرقابة، الوسائل البشرية المكلفة بها والإطار القانوني للرقابة الجبائية؛

بينما المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي، من خلال تعريف التهرب الضريبي وأنواعه، أسبابه، أشكاله، آثار التهرب وطرق مكافحته.

• الفصل الثاني: خصصناه للدراسة التطبيقية، وتمثلت في دراسة حالة الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب-جمارك-

تجارة) لولاية برج بوعريريج، من خلال ثلاث مباحث:

فالمبحث الأول تطرقنا فيه إلى مدخل عام للفرقة المختلطة من خلال تقديم مديريات الفرقة، تأسيسها ومهامها؛

أما المبحث الثاني تناولنا فيه إجراءات الرقابة للفرقة المختلطة من خلال أخذ بعض الملفات المعالجة من طرف

الفرقة كعينات للإجراءات الرقابية التي تكشف تجاوزات المتعاملين الاقتصاديين ومختلف العقوبات المسلطة؛

بينما المبحث الثالث خصصناه لدراسة إحصائيات الفرقة المختلطة للفترة (2018-2021)، تحليلها وتقييم نتائجها.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

والتحريج الضريبي

تمهيد:

تعتبر الضريبة موردا هاما وأساسيا لخزينة الدولة لتمويل مختلف نفقاتها، في حين ينظر إليها المكلف بالضريبة على أنها قيد على حريته الاقتصادية وعبء كبير على قدراته المالية، مما يجعله يفكر في التخلص من دفعها بشتى الطرق والوسائل.

غير أن التهرب الضريبي يؤدي إلى فقدان جزء كبير من أموال الخزينة العمومية، ويترتب عليه آثار سلبية على الاقتصاد الوطني والدولي، مما يستوجب التصدي لهذه الظاهرة.

للتمكن من مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، التي تعد من أولويات السلطات العمومية وعلى رأسها الإدارة الضريبية، حيث كانت ضمن اهتمامات السياسة الجبائية من خلال الإصلاحات التي عرفها النظام الجبائي، حيث وضع المشرع الجزائري مجموعة من الصلاحيات والحقوق للإدارة الجبائية، من بينها الرقابة الجبائية، الذي حدد إطارها القانوني والتنظيمي حتى تكون فعالة في محاربة التهرب الضريبي وزيادة التحصيل الجبائي.

هذا ما سيتم معالجته في هذا الفصل ضمن المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.
- المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.
- المبحث الثالث: ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

النظام الضريبي في الجزائر نظام تصريحي، أي أن المكلف هو الذي يقوم بتحديد وتقدير وعاء الضريبة والتصريح بها، باستخدام التصريحات الجبائية المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية، وقد أعطى المشرع الجبائي للإدارة الجبائية مهمة التأكد من صحة هذه التصريحات عن طريق آليات وأدوات من بينها الرقابة الجبائية، وفيما يلي سنتطرق لمفاهيم أساسية لهذه الأخيرة.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية تجدر بنا الإشارة إلى المفهوم العام للرقابة، وتعددت التعاريف المقدمة للرقابة بتعدد المفكرين، وفيما يلي نعرض أهم التعاريف:

- "الرقابة هي الجانب الأخير من العملية الإدارية حيث تكتمل بوضع نظام رقابي فعال يضمن تحقيق مستوى مستمر ومرض من الأداء"، وتتمثل هذه الوظيفة في مقارنة ما تم تنفيذه بالخطط الموضوعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما ينحرف الأداء الفعلي عن الأداء المخطط، ولهذا يمكن اعتبار الرقابة على أنها "ذلك الجزء من وظيفة المدير التي تختص بمراجعة المهام المختلفة، والتحقق مما تم تنفيذه ومقارنته بما يجب تنفيذه واتخاذ اللازم من حالة اختلاف مسار الاثنين"¹.

- تعرف على أن: "الرقابة في أي مشروع تتكون من مراجعة الأعمال التي تمت والتأكد من أنها توافق الخطط الموضوعة والتعليمات المصدرة والمبادئ المحددة"².

- كما عرفها هنري فاييلور: "تتطوي الرقابة على التحقق عما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة، والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة، وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تطبق على كل شيء، الأشياء، والناس والأفعال"³.

من خلال التعاريف نستنتج أن الرقابة هي عملية قياس وتحديد الانحرافات وتصحيحها، للتأكد من أن الأهداف والخطط التي صممت للوصول إليها قد تحققت.

(1) محمد فريد الصحن وسعيد محمد المصري، إدارة الأعمال، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإبراهيمية، الإسكندرية، 1998، ص305.

(2) عبد الغفور يونس، تنظيم وإدارة الأعمال، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، بدون سنة نشر، ص313.

(3) مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية

ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، 2008، ص44.

أولاً- تعريف الرقابة الجبائية:

- عرف كلود الرقابة على أنها: "هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة"¹.
- حسب تعريف البديوي فالرقابة الجبائية: "هي التأكد من صحة ما ورد بالإقرار عن طريق فحص ومراجعة الدفاتر والسجلات والمستندات"².
- عرفها المشرع الجزائري على أنها: "السلطة المخولة للإدارة الضريبية بمراقبة التصريحات والوثائق والمستندات المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة"³.
- عرفها عبد المنعم فوزي على أنها: "فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية"⁴.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي: "الرقابة الجبائية هي الأداة القانونية التي تسمح للإدارة الجبائية بمراقبة شاملة للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وذلك بهدف التحقق من صحة ومصداقية المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية، لغرض اكتشاف العمليات التدلّيسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة".

ثانياً- أهداف الرقابة الجبائية:

- تمثل الرقابة الجبائية أداة أساسية بالنسبة لإدارة الضرائب والتي تعمل على مراقبة صحة التصريحات، وذلك لتحقيق أهدافها المختلفة، والمتمثلة في:
- 1- أهداف مالية واقتصادية:** وتتمثل في:
- الحد من الغش والتهرب الضريبي وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة وكل المخالفات والتلاعبات؛
- تنمية التحصيلات الضريبية عن طريق المحافظة على الأموال العمومية إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام والمساهمة في التنمية المحلية؛

(1) Claude Laurent : **Contrôle fiscale**, la vérification personnelle, Bayausaine, France, 1995, p13.

(2) منصور أحمد البديوي وكمال خليفة أبو زيد، دراسات في المحاسبة والضريبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص354.

(3) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 18 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية،

الجزائر، 2022، <https://mfdgi.gov.dz/ar/2014-03-24-14-21-50/codes-fiscaux.html>، تاريخ الاطلاع 20/02/2022، الساعة

15:35، ص9.

(4) بوعلام ولهي وعائشة بن عثمان، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2011-2015)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017، ص147.

- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة¹.
- 2- أهداف إدارية: وتتمثل في:
 - تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء مما يساعد الإدارة على معرفة وتقييم أدائها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك؛
 - إعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي، وهو ما يساعد على وضع الإدارة الجبائية في الصورة؛
 - كشف الثغرات القانونية والتشريعية التي تساعد على التهرب من الضريبة².
- 3- أهداف اجتماعية: تتمثل في:
 - محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع؛
 - تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة³.
- 4- أهداف قانونية: تتمثل فيما يلي:
 - التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية؛
 - التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي؛
 - مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمن الحقوق التي يستفيدون منها⁴.

المطلب الثاني: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية

أولاً- أسباب القيام بالرقابة الجبائية:

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية، ونلخصها كما يلي:

(1) مصطفى عوادي وآخرون، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي (دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي)، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 02، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2019، ص76-77.

(2) عبد الرحمان مغاري وبلال شيخي، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائيه، العدد 02، جامعة بومرداس، الجزائر، جوان 2013، ص31-32.

(3) عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة (2000-2010)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، 2011/2012، ص85-86.

(4) عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010/2011، ص89.

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية: بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية، تعطي الحرية للمكلف بالتصريح بمداخيله بنفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله للإدارة الجبائية، باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات للتحقق من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة، إضافة إلى ذلك فالرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي: نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي¹.

3- الرقابة الجبائية كوسيلة لتدنية الخطر الجبائي: تسمح الرقابة الجبائية بالكشف عن مناطق الخطر الجبائي، أين تكون المؤسسة قد ارتكبت أخطاء ومخالفات ذات طابع جبائي أو محاسبي، كما تسمح بالقيام بتشخيص جبائي للمؤسسة، من خلال معرفة وضعيتها الجبائية وتأثيرها على الوضعية المالية لها وكذا معرفة كيفية إدراج الجباية في القرارات التسييرية لتحديد أدائها الجبائي، ومنه فعاليتها الجبائية².

4- ضعف الوعي الضريبي لدى فئة هامة من المكلفين بالضريبة: كما هو معروف لدى أغلب الباحثين في ميدان المالية العامة، فإن نسب التهرب الضريبي ترتفع في الدول التي تعاني من نقص في الوعي الضريبي لدى أفراد مجتمعها، وعليه فإن ضعف مستوى الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع يعتبر أحد أهم الأسباب التي تحتم على السلطات المالية في أي بلد على ضرورة احتواء نظامها الضريبي على آليات للرقابة الجبائية تمكن من تدنية الآثار السلبية الناتجة عن ضعف الوعي الضريبي للمكلفين على النحو الذي يضمن حماية حقوق الخزينة العامة³.

ثانيا- مبادئ الرقابة الجبائية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى العمل على جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون باحترام القوانين الضريبية، بغرض الحفاظ على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله وخاصة التهرب الضريبي، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية لآداب من توفر المبادئ الأساسية لها، والمتمثلة في:

(1) مراد كواشي وجمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 02، الجزائر، 2016، ص166-167.

(2) صالح حميدانو، دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012/2011، ص182.

(3) عبد الرحيم لواج ومحفوظ درغوم، تقييم فعالية الرقابة الجبائية المعمقة في ظل إعادة هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل للفترة (2010-2019)، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 07، العدد 03، الجزائر، ديسمبر 2021، ص258.

1- إقامة نظام ضريبي محكم: يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي،¹ حيث يؤدي غموض النظام الضريبي وتعقد التشريعات الجبائية إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وحتى يتسنى محاربة هذه الظاهرة وتطبيق رقابة جبائية فعالة لا بد من وجود نظام ضريبي فعال من خلال:

- **تبسيط وتحسين التشريع الجبائي:** حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة؛

- **تحقيق العدالة الضريبية:** من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للدخول والثروات على أفراد المجتمع، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.²

2- إرساء الحس الجبائي لدى المكلف بالضريبة: ويتم ذلك من خلال تقديم الإدارة يد المساعدة للمكلفين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للجبائية، ووضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات وتغييرات التشريع الجبائي وشرح الإجراءات الضريبية، كمواقيت التصريح والدفع وكيفية ملء مختلف الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات، إضافة إلى الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة وذلك من خلال انتهاج جملة من السياسات الإعلامية والتي نوجز أهم عناصرها فيما يلي:

- إعلام المكلف بالضريبة؛

- تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة.³

3- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، حيث أن تبعة التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية، التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة، إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية، ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، إضافة إلى ذلك توفير إمكانيات مادية كتوفير وسائل الاتصال الحديثة وتقديم تحفيزات مالية ومادية للموظفين.⁴

(1) حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الإسكندرية للكتاب، مصر، 2000، ص 237.

(2) عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 92-93.

(3) مصطفى العثماني، مرجع سبق ذكره، ص 109.

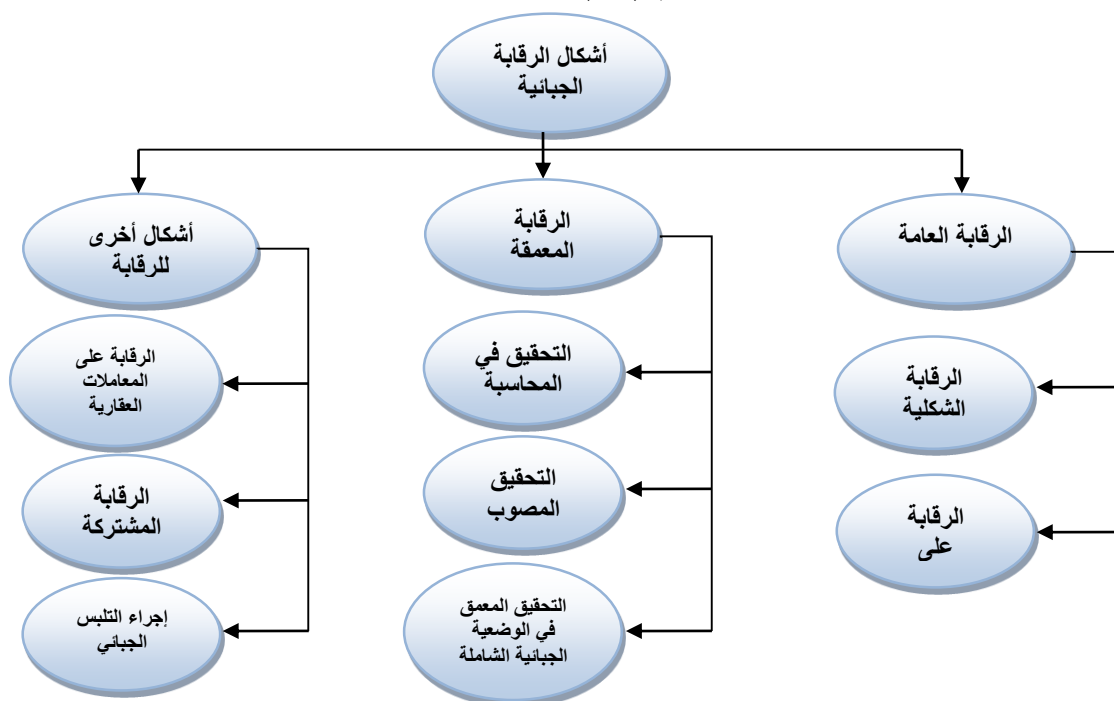
(4) عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 93-94.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

تتمثل أشكال الرقابة الجبائية كما حددها التشريع الجبائي الساري المفعول في عدة أنواع موضحة في الشكل

التالي:

شكل رقم (01): يمثل أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المراجع التي سبق ذكرها.

أولاً- الرقابة العامة:

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة العامة هما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب، وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي، وتنتج من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب¹.

1- الرقابة الشكلية (Le Contrôle formel): تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهي تهدف إلى ما يلي:

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات؛
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.

(1) عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التمهرب الضريبي دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاد التنمية، جامعة باتنة، الجزائر، 2004/2003، ص56.

في الواقع أن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز وهذا يعود إلى الأسباب التالية:

- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة؛
- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة.¹

2- **الرقابة على الوثائق (Le Contrôle sur pièces):** يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية ويتجلى دور هذه الرقابة بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، وتتم في مقر المفتشية التي يتواجد بها الملف الجبائي، إذ تقوم على مقارنة المعلومات والوثائق المتوفرة لدى الإدارة الجبائية إضافة إلى ما تحصلت عليه هذه الأخيرة من معلومات من طرف هيئات أخرى.

في حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمه، يحق للمراقب أن يطلب بعض التوضيحات والتبريرات إذا لزم الأمر، حيث يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة بتوجيه طلب شفوي، وفي حالة عدم الاستجابة يتعين عليه إرسال طلب كتابي.

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلبات الشفوية أو يرفض جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يعيد المفتش الطلب كتابيا يبين فيه الطلبات بشكل صريح للحصول على التوضيحات والتبريرات اللازمة، يتوجب على المكلف الرد في مدة ثلاثين (30) يوما من تاريخ استلام الطلب.²

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات الهوامش المختلفة للربح؛
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة؛
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب؛
- إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعقمة.

غير أن أهم ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة، وكثرة تعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى، إضافة إلى غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية.³

(1) بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009، ص 06.

(2) أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2013/2014، ص 12.

(3) بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص 06.

ثانيا- الرقابة المعمقة:

في حالة اكتشاف تلاعبات في الرقابة الشاملة يحول الملف إلى الجهات المختصة وذلك بالتدخل المباشر للأعوان المدققين بمكان تواجد نشاطات المكلفين بالضريبة للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة وذلك بالفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية.

1- التحقيق في المحاسبة (La vérification de la Comptabilités): التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتية من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة فحسب، بل يسمح كذلك باطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية¹.

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان في محل المكلف بالضريبة، وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة، وبعد قبوله من طرف الإدارة يمكن للمحققين أخذ الوثائق إلى مكاتبهم لفحصها، عن طريق وثيقة تسلم للمكلف تثبت فيها عدد الوثائق المسلمة وطبيعتها².

2- التحقيق المصوب (La vérification Ponctuelle): يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم هذا التحقيق 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.

3- التحقيق المععمق في الوضعية الجبائية الشاملة Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'ensemble(V.A.S.F.E): يقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من تصريحات الدخل الإجمالي، يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية المكلف بالضريبة المحقق معه، الملكية أو الذمة المالية من جهة، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى³.

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2017، الساعة 15:22، ص8.

(2) أحمد لدرم، التمهرب الضريبي وآليات مكافحته في المجتمع الجزائري، مجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية، المجلد 07، العدد 08، جامعة الشلف، الجزائر، فيفري 2017، ص82.

(3) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص19.

ثالثا-الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية):

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان وهو يخص المعاملات التالية:

- العقارات المبنية؛
- العقارات غير المبنية؛
- مراقبة المداخل العقارية.

تعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار (La Valeur Vénale) أي قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.¹

رابعا- الرقابة المشتركة (ضرائب-جمارك-تجارة):

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أفريل 1996، وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم 97/290 المؤرخ في 1997/07/27، وخلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.²

من أهم ما تقوم به الفرق المختلطة ما يلي:

- إعداد وتنفيذ البرنامج الولائي للفرق لكل ثلاثة أشهر خلال السنة، مع العلم أن فترة المراقبة تشمل ثلاثة سنوات؛
- التنقل والتدخل لدى مراكز الضرائب، لتسجيل المعلومات المختلفة المتعلقة بالملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين المبرمجين للمراقبة؛
- التدخل بعين المكان لدى المكلفين المبرمجين، مع إجراء محاضر لجرد المخزونات والتأكد من وجود المحل التجاري.

من أجل محاربة كل الظواهر المضرة بالخزينة العمومية، تتزود الإدارة الجبائية بشكل دائم بإجراءات جديدة، وفي هذا السياق، تم إنشاء إجراء التلبس الجبائي بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواد 07 و 18 وتعزيزه بالمادة 12 من قانون المالية لسنة 2013، وعليه يعتبر التلبس الجبائي إجراء رقابة غير مستقل، حيث أنه

(1) بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

(2) بوعلام ولهي، نفس المرجع، ص 11.

ينفذ في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الاطلاع أو الرقابة، والذي يمنح للإدارة الجبائية وسائل أكثر فعالية وردعية من شأنها أن تضع حدا للغش والتهرب الجبائيين، وذلك حالما تتوفر المؤشرات الكافية حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية.¹

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

سعى لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن لها، اعتمدت على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا القيام بعملية الرقابة، وتعزيزا لذلك خول المشرع لأعوان الإدارة الجبائية سلطات وصلاحيات للقيام بمهامهم، كما طالب المكلفين بعدة التزامات ومنح لهم ضمانات من أجل حماية حقوقهم وهذا ما سنحاول توضيحه في هذا المبحث.

المطلب الأول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

حتى تتمكن الإدارة الجبائية من القيام بمهمة الرقابة على أكمل وجه، لا بد من وجود أجهزة مختصة بذلك، والتي بواسطتها يتم تنفيذ برامج التحقيق في الملفات الجبائية، حيث تشكل الإدارة من عدة أجهزة تقوم بعملية الرقابة على المستوى الوطني والمحلي بهدف مكافحة الغش والتهرب الضريبي وتحصيل الضرائب، وفي إطار إعادة هيكلة مصالح الإدارة الجبائية تم استحداث هياكل جديدة للرقابة الجبائية.

أولا- مديرية الأبحاث و التدقيقات (DRV):

تم إنشاء هذه المديرية بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 228/98 المؤرخ في 13 جويلية 1998، الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية،² وتتكون من أربع (4) مديريات فرعية:³

- المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للبرمجة؛
- المديرية الفرعية لمحاربة الغش.

(1) رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 2013/68، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، <https://mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-23-8/lettres-de-la-dgi/268-ldgi-du-n-60-au-n-67.html>، تاريخ الاطلاع 2022/03/13 الساعة 11:33، ص 06-07.

(2) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، جريدة الرسمية عدد 51، صادرة في 15/07/1998، ص 12.

(3) مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية، الجزائر، <https://mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-23-8/lettres-de-la-dgi/268-ldgi-du-n-60-au-n-67.html>، تاريخ الاطلاع 2022/03/13، الساعة 14:46.

حيث تقوم مديرية الأبحاث والتدقيقات بالمهام التالية:¹

- إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات؛
- تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني؛
- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية؛
- متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.

ثانيا- المديرية الولائية للضرائب(DWI):

إضافة إلى مديرية البحث والتدقيقات فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وذلك بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى أما المديرية الولائية فلقد أوكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها اقل من 4.000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10.000.000 دج،² وتتكون من خمس (5) مديريات فرعية وهي كالتالي:³

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للتحويل؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

توكل للمديرية الولائية للضرائب المهام التالية:⁴

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات، التحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي؛
- دراسة اقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة؛
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف؛
- البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.

(1) مديرية الأبحاث والتدقيقات، مرجع سبق ذكره.

(2) سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011/2012، ص105.

(3) المديرية الولائية للضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، -24/03-2014/3-smartslider/com-mfdgi.gov.dz/ar/ <https://mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/246-2014-05-28-14-16-02.html>، تاريخ الاطلاع 2022/03/14، الساعة 10:27.

(4) سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص105-106.

ثالثا-مفتشيات الضرائب:

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية، استغلالها، مراقبة التصريحات، إصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل،¹ حيث تشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية، كما تعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري، وهي تنقسم إلى:²

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة؛
- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛
- مصلحة الجباية العقارية؛
- مصلحة التدخلات.

بالاعتماد على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات سواء كانت شهرية أو ثلاثية أو سنوية، وعند وجود نقائص تقوم بإجراء مراقبة معمقة بناء على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف أو بطاقات المعلومات.³

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، حيث تتكفل هذه الهياكل بمهام جديدة تتمثل في التسيير، الرقابة والبحث في المنازعات المتعلقة بالفئات الجبائية التي تخضع لها. **أولا- مديرية كبريات المؤسسات (DGE):**

تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي 02-303 المؤرخ في 28/09/2002، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 05-494 المؤرخ في 26/12/2005، حيث تكلف المديرية فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل، المراقبة، منازعات الضرائب، الرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما كانت صبغتها القانونية ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي،⁴ حيث تتكون من خمس (5) مديريات فرعية تتمثل في:⁵

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية، عدد 09، صادرة في 27/02/1991، ص 354.

(2) سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 111.

(3) خليفة اسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص القانون الإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، 2013/2014، ص 82.

(4) المادة 3 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28/09/2002، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، جريدة رسمية، عدد 64، صادرة في 29/09/2002، ص 13.

(5) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 26/12/2005، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي 91-60، جريدة رسمية، عدد 84، صادرة في 29/12/2005، ص 16.

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛
- المديرية الفرعية للتسيير؛
- المديرية الفرعية للرقابة والقوائم؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للوسائل.
- تتكفل هذه المديرية ب:¹
- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها؛
- التحقيق في التظلمات، معالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم.

ثانيا- مراكز الضرائب (CDI):

- مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد، يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير، التحصيل، المراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات، القباضات ومديريات الضرائب الولائية، بهذا الصدد، يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه، وهم:
- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي؛
 - المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبيريات المؤسسات.²
 - تنظم مراكز الضرائب التي يسيروها رئيس مركز في (3) مصالح رئيسية ومصلحتين وقباضة كالتالي:³
 - المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات؛
 - المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث؛
 - المصلحة الرئيسية للمنازعات؛
 - مصلحة الاستقبال والإعلام؛
 - مصلحة الإعلام الآلي؛
 - القباضة.

(1) المادة 3 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303، مرجع سبق ذكره، ص 13-14.

(2) نشرة 2021، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر،

تاريخ الاطلاع https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/Depliant_CDI_organisation_missions_2021_ar.pdf،

2022/03/30، الساعة 8:30.

(3) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، يحدد تنظيم المصالح

الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية، عدد 59، صادرة في 24/09/2006، ص 11.

توكل إليه عدة مهام منها:¹

- تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين التابعين لاختصاصها؛
- تبحث عن المعلومات الجبائية، تجمعها، تستغلها وتراقب التصريحات؛
- تدرس الشكاوى، تعالجها وتتابع المنازعات الإدارية والقضائية.

ثالثا- المراكز الجوارية للضرائب (CPI):

من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب وهي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب، حيث تتابع هذه المراكز ملفات المكلفين غير التابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ وكذا الجباية المحلية والفلاحية،² يقسم المركز الجوارى للضرائب مثل مركز الضرائب تماما. يهدف إنشاؤها إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة، وذلك من خلال تبسيط، تنسيق وعصرنة الإجراءات.³

المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

إضافة إلى حق الرقابة الذي تتمتع به الإدارة الجبائية فإن لها الحق في اختيار الأعوان التابعين لمصالحها ذوو كفاءة مهنية وخبرة ومهارة في أداء عملهم، حيث سن المشرع جملة من القوانين التي تحدد واجباتهم وحقوقهم، وفرض عليهم التزامات ومسؤوليات نبرزها في هذا المطلب.

أولا- الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

إن الرقابة الجبائية من حق الإدارة الجبائية وحدها والتي تمارس من طرف أعوانها، حيث يمكنهم إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها،⁴ حتى يتمكن العون من تأدية مهامه تزود ببطاقة تفويض الوظيفة، يسلمها الوزير المكلف بالمالية، ويتعين عليه الاستظهار بها عند ممارسة وظيفته، وتسحب منه في حالة التوقف المؤقت عن العمل وترجع لصاحبها عند استئنافه.⁵

(1) المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سبق ذكره ، ص11.

(2) سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص109.

(3) المراكز الجوارية للضرائب، المديرية العامة للضرائب، <https://mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/modernisation-voir-plus-ar/230-2014-05-20-08-13-32.html>، تاريخ الاطلاع 2022/03/14، الساعة 13:30.

(4) المادة 20 الفقرتين 1 و3 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص11.

(5) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27/10/1990، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالعمال التابعين للأسلاك الخاصة بإدارة المكلفة بالمالية، جريدة رسمية، عدد 46، صادرة في 31/10/1990، ص1467.

الموظفين المكلفين بذلك هم:¹

1- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية: هو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي.

بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل، كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

2- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات: إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (6) سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق، حيث يسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.

3- الأعوان المدققين: حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين لرتبة مفتش ضرائب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي: "لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"²، كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.

ثانيا- مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

يتعين على أعوان المديرية العامة للضرائب أثناء تأدية مهامهم والمتعلقة بالرقابة الجبائية، احترام قواعد أخلاقيات المهنة في ظل إحداث التوازن بين حقوقهم وواجباتهم بهدف تمكّنهم من تأدية المهام الموكلة إليهم وهذا ضمن أحسن الشروط التوفيقية³.

(1) لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير في علوم التدبير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010/2009، ص 31-32.

(2) المادة 20 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

(3) دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، <https://mfdgi.gov.dz/ar/com->

[smartslider3/2014-03-24-14-23-8/deontologie-des-agents-de-la-dgi.html](https://mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-23-8/deontologie-des-agents-de-la-dgi.html)، تاريخ الاطلاع 2022/03/22، الساعة

- كما وضع المشرع عدة التزامات مرتبطة بصفته ممثل للدولة، نذكر منها:¹
- وجوب الالتحاق بمنصب التعيين وتأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية؛
 - تأدية اليمين والالتزام بخدمة الدولة؛
 - الالتزام بممارسة الوظيفة وحدها فقط وكذا ممارستها بصفة شخصية، فعلية ومستمرة؛
 - الالتزام بتأدية الخدمة بكل استقلالية، والحياد اتجاه المكلفين بالضريبة؛
 - الالتزام بالنزاهة، السر المهني واحترام الأنظمة الداخلية للإدارات.
- كما يترتب عن أعوان الضرائب عدة مسؤوليات تتلخص فيما يلي:²

1- المسؤولية المدنية: يتحمل عون الضرائب أو الإدارة، المسؤولية عند إلحاق الضرر بالغير، وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته، أو قام بإتلاف أملاك تحت مسؤوليته، مما نتج عنه ضرر للغير.

هناك خطأ تتحمل مسؤوليته الإدارة وحدها، فمقتضى أحكام المادة 129 من القانون المدني "لا يكون الموظفون والأعوان العموميون مسؤولين شخصيا عن أفعالهم التي أضرت بالغير إذا قاموا بها تنفيذا لأوامر صدرت إليهم من رئيس، متى كانت إطاعة الأوامر واجبة عليهم."³، وهناك خطأ شخصي ليس له علاقة بالمصلحة، وإنما يتعلق الأمر بجريمة يرتكبها العون.

2- المسؤولية الجزائية: يمكن اعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية، عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ اتجاه العون آليا الإجراء التأديبي، ومن بين المخالفات التي تعتبر جناية أو جنحة مايلي: التعسف في استعمال السلطة، الرشوة واستغلال النفوذ، إساءة استغلال الوظيفة، اختلاس الأموال، الثراء غير المشروع إلخ...

3- المسؤولية التأديبية: يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية ويتعرض بالتالي للعقوبات المقررة في هذا الشأن حسب درجة الخطأ المرتكب، وهذا الأخير يصنف إلى أربعة (04) درجات، أما العقوبات فقد صنفت حسب جسامة الأخطاء، فنجد منها: التنبيه، الإنذار الكتابي والتوبيخ، التوقيف عن العمل، التنزيل في الدرجة، النقل الجبري والتسريح.

المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

نظرا لأهمية الرقابة الجبائية في النظام الجبائي، ونظرا للأهداف الاستراتيجية التي تسعى لتحقيقها، لابد من وجود إجراءات معينة يتبناها الأعوان للقيام بها على أكمل وجه، حيث وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا لتلك

(1) دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 7-16.

(2) نفس المرجع، ص 22-30.

(3) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 129 من القانون المدني الجزائري، وزارة العدل، الجزائر، 2007، ص 23.

العملية، من تحديد لسلطات وصلاحيات الإدارة الجبائية اتجاه المكلفين، كما حدد التزامات و ضمانات ممنوحة للمكلف حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه وواجباته اتجاه الإدارة.

أولاً- الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية:

منح المشرع الجبائي للإدارة عدة حقوق تتمثل في:

1- حق الرقابة: يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية، هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية والتي يخول للإدارة حق رقابة التصريحات والمستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها ممارسة هذا الحق على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.¹

2- حق الاطلاع: يقصد به أن يكون للإدارة الجبائية الحق في طلب ما تراه ضروريا لفرض الضريبة من دفاتر، مستندات، محررات، ملفات، وثائق أو أوراق لدى الجهات الحكومية أو غير الحكومية، وإنها ملزمة بتنفيذ طلب الإدارة الضريبية دون الاحتجاج بالسرية،² وهذا ما جاء في نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها قانونا"³.

فمن الإدارات التي يمكن أن يحصل أعوان الضرائب على المعلومات المطلوبة، نذكر منها:

- إدارات الدولة، الولايات، البلديات، المؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات، وأي مؤسسة أو هيئة خاضعة للسلطة الإدارية؛
- هيئات الضمان الاجتماعي؛
- السلطات القضائية بكل هيئاتها؛
- المؤسسات المالية مثل: البنوك، شركة البورصة، شركات التأمين....

3- حق استدراك الأخطاء: هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المادة ونفس الضريبة عندما تتلقى عناصر غير كاملة أو خاطئة لتأسيس الضريبة المعنية،⁴ وطبقا للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه: "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة

(1) المادة 18 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 09.

(2) فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012/2013، ص 64.

(3) المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 26.

(4) اسماعيل فريجات، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قالمة، الجزائر، 28-29 أكتوبر 2015، ص 10.

لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول"¹، وقد حددت المدة بأربع (04) سنوات لاستدراك الأخطاء، طبقا للمادة 326 الفقرة 1 من نفس القانون.

4- حق المعاينة: من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الضريبية أن تسمح للأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث، الحصول، حجز كل المستندات، الوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء، المراقبة و دفع الضريبة.²

ثانيا- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة:

إضافة للحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية، فقد منح المشرع مجموعة من الضمانات للمكلف تنقسم إلى ضمانات متعلقة بالتحقيق و ضمانات متعلقة بإجراء التقييم.

1- الضمانات المتعلقة بسير عملية التدقيق:

أ- الإعلام المسبق (الإشعار بالتدقيق): لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحققة في محاسبته،³ حيث تتراوح مدة التحضير حسب التحقيق كالتالي:

- التحقيق في المحاسبة: إشعار مسبق للتحضير مدته 10 أيام من تاريخ الاستلام؛
- التحقيق المصوب: إشعار مسبق للتحضير مدته 10 أيام من تاريخ الاستلام؛
- التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة: إشعار مسبق للتحضير مدته 15 يوم من تاريخ الاستلام.

ب- حق الاستعانة بمستشار: تحت طائلة بطلان الإجراءات يستطيع المكلف أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته لإنابته أثناء عمليات التحقيق، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة، لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.⁴

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 327 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022، <https://mfdgi.gov.dz/ar/2014-03-24-14-21-50/codes-fiscaux.html>، تاريخ الاطلاع 2022/03/31، الساعة 23:36، ص97.

(2) الجيلاني بلواضح، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2015/2014، ص195.

(3) المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص10.

(4) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص9.

ج- **عدم تجديد التحقيق:** لا يمكن للإدارة الجبائية أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم والنسبة لنفس الفترة، باستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.¹

د- **تحديد مدة التحقيق:** لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان بالنسبة:

- التحقيق في المحاسبة: حسب رقم الأعمال والنشاط 3 أشهر، 6 أشهر، 9 أشهر²؛

- التحقيق المصوب: لا تتعدى (2) شهرين³؛

- التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة: لا يمكن أن تتعدى (1) السنة.⁴

2- **الضمانات المتعلقة بإجراء التقييم:**

أ- **الإشعار بإعادة التقييم:** يجب على الإدارة الجبائية إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق، بواسطة إشعار بإعادة التقييم

وهذا حتى في غياب إعادة التقييم أو في حالة رفض المحاسبة، بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.⁵

ب- **حق الرد:** للمكلف بالضريبة حق الرد في أجل قدره 40 يوما بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والتحقيق في

الوضعية الجبائية الشاملة، وأجل قدره 30 يوما بالنسبة للتحقيق المصوب، كما يمكنهم طلب توضيحات شفوية

حول مضمون التبليغ، وهنا نميز حالتين:

- في حالة الموافقة، تصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها؛

- في حالة الرفض من قبل الإدارة، تقوم هذه الأخيرة بإبلاغهم بواسطة رد مفصل ومبرر، وإذا أظهرت هذه الرسالة

سببا آخر لإعادة التقييم، يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بـ 40 يوما ليبرسل ملاحظاته.⁶

ج- **حق الطعن:** إلى جانب الحقوق التي يملكها في مواجهة الإدارة الجبائية فيما تعلق بالضرائب والرسوم، يجوز

للمكلف بالضريبة الاحتجاج على الضرائب المفروضة عليه من المحقق، ويحتج كما يلي:

- **الطعن النزاعي:** يكون على عدة مستويات وحسب الاختصاص: الطعن أمام الإدارة الضريبية، الطعن أمام

اللجان المختصة والطعن القضائي؛

- **الطعن الولائي:** يكون أمام المدير الولائي للضرائب، المدير الجهوي للضرائب.⁷

(1) المادة 20 الفقرة 8 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص13.

(2) المادة 20 الفقرة 5، نفس المرجع، ص11.

(3) المادة 20 مكرر الفقرة 4، نفس المرجع، ص13.

(4) المادة 21 الفقرة 4، نفس المرجع، ص15.

(5) إجراءات الرقابة الجبائية 2021، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، <https://mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14>

<https://mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14>، تاريخ الاطلاع: 2022/04/04، الساعة 12:00، ص11.

(6) نفس المرجع، ص12.

(7) اسماعيل فريجات، مرجع سبق ذكره، ص18-19-20.

ثالثا- التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية:

يجب على المكلف احترام الالتزامات سواء كانت ذات طابع محاسبي أو طابع جبائي، حتى يتفادى العقوبات الجبائية.

- 1- التزامات ذات طابع محاسبي: فقد ذكرت هذه الالتزامات في المواد (9-10-11-12) من القانون التجاري والتي نلخصها فيما يلي: مسك دفتر اليومية، مسك دفتر الجرد، حفظ دفاتر المحاسبة والسندات المرسلة؛
- 2- التزامات ذات طابع جبائي: تتمثل في القيام بمختلف التصريحات، والتي نوجزها فيما يلي: التصريح بالوجود، التصريح الشهري أو الثلاثي، التصريح السنوي، التصريح بالتنازل، التصريح بالتوقف عن النشاط أو بالوفاة.¹

المبحث الثالث: ماهية التهرب الضريبي

لا يقتصر دور الضريبة في تمويل خزينة الدولة فقط، وإنما تلعب دورا هاما في تحقيق الأغراض السياسية والاقتصادية، لكن عزوف المكلفين عن دفعها ألحق ضررا بخزينة الدولة واقتصادها ككل، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الذي سنتناوله في مبحثنا هذا من خلال التطرق إلى مفهومه، أنواعه، أسبابه، آثاره وطرق مكافحته.

المطلب الأول: مفهوم وأنواع التهرب الضريبي

اختلفت وتعددت تعاريف التهرب الضريبي باختلاف الفقهاء، كما تعددت أنواعه، وهذا ما سنتطرق له في هذا المطلب.

أولا-تعريف التهرب الضريبي:

- يقصد بالتهرب الضريبي "تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال، وبصفة عامة يعرف بأنه التخلص من دفع الضريبة كلية أو جزئية".²
- يعرف على أنه "ظاهرة خطيرة يحاول بواسطتها المكلف التخلص من دفع الضريبة كلها أو بعضها بأي وسيلة، وهو مصطلح عام يشير إلى الجهود التي يبذلها الأفراد أو المؤسسات للتهرب من دفع الضرائب بشكل مشروع أو غير مشروع".³
- كما يعتبر التهرب الضريبي بمثابة خرق لقانون الضرائب بهدف التهرب من الضرائب أو تقليل الأساس لذلك.⁴

(1) ناصر شارفي، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى حالة ولاية البليدة، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قلمة، الجزائر، 28-29 أكتوبر 2015، ص5.

(2) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، 5-2007، ص39.

(3) سعود جايد مشكور العامري، عقيل حميد جابر الحلو، مدخل معاصر في علم المالية العامة، طبعة 02، 2020، ص87.

(4) La Fraude Sur La Fiscalité Intérieure Au Mali, Bureau Exécutif Central, Mali, Novembre 1989, p01.

- عرف المشرع الجزائري التهرب على أنه "كل تملص أو محاولة التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رقم خاضع له أو تصنيفه كليا أو جزئيا"¹.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج التعريف التالي: "التهرب الضريبي هو سعي المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة كلية أو جزئية، بطريقة مشروعة أو غير مشروعة".

ثانيا- أنواع التهرب الضريبي:

هناك عدة أنواع للتهرب الضريبي، ويمكن تقسيمه حسب المعيار المعتمد في ذلك إلى مايلي:

1- من حيث شرعيته اتجاه القانون:

أ- **التهرب الضريبي المشروع:** يسمى كذلك بالتجنب الضريبي، ويقصد به التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستوريا، وهو فعل غير مجرم قانونا.²

ب- **التهرب الضريبي غير المشروع:** يسمى كذلك بالغش الضريبي، وهو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه،³ وذلك من خلال:

- الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله أو تقديم تصريح ناقص أو التأخر عن تقديمه وهذا ما يسمى **بالغش العادي (البسيط)**.

- إعداد قيود وتسجيلات مزيفة أي يستعمل المكلف ممارسات تدليسية للتملص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى **بالغش المركب**.

لتحقيق هذا النوع من التهرب يجب توفر شرطين هما:

- العنصر المادي: هي استعمال الحيل التدليسية في تخفيض أساس الضريبة؛

- العنصر المعنوي: يقصد به توفر النية السيئة وأن المكلف على دراية بعدم مشروعية الفعل.

2- من حيث معيار الحجم: يقسم التهرب إلى⁴:

أ- **تهرب ضريبي كلي:** يتمثل في إخفاء النشاط المستحق للضريبة، فلا يدفعها مطلقا بالاستعانة بوسائل الغش والاحتتيال، كإخفاء المكلف جميع الدخل المستحق له في سنة معينة عن إدارة الضرائب، وعدم دفعه للمبلغ المقرر عليه قانونا.

(1) المادة 303 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص93.

(2) منير بن عزوق ومريم مسقم، دور الإدارة الالكترونية في تحسين التحصيل الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 03، العدد 05، البلية، 2020، ص522.

(3) حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص40.

(4) زينة يونس حسين، مدى فاعلية النصوص الجزائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي (دراسة مقارنة)، مجلة متخصصة في الدراسات والبحوث القانونية، المجلد 04، العدد 04، جامعة القاهرة، 2018، ص177.

ب- تهرب ضريبي جزئي: يتمثل في إسقاط جزء من النشاط الخاضع للضريبة أو بعض إيرادات هذا النشاط، كتقديم المكلف إقرارا غير صحيح يحتوي على معلومات وبيانات كاذبة، أو يقدر استهلاك الآلات بأكثر من استهلاكها الفعلي.

3- من حيث النطاق الجغرافي: هنا نجد تهرب محلي و تهرب دولي¹:

أ- التهرب المحلي: هو تهرب يوجد داخل إقليم الدولة، ويعد الأكثر شيوعا في العالم، حيث يمتاز هذا النوع من التهرب بأنه سهل المتابعة، الاكتشاف والمكافحة لأن حدوثه داخل إقليم الدولة يجعلها خاضعا للسيادة الإقليمية للدولة.

ب- التهرب الدولي: هو تهرب يحدث خارج حدود الدولة، ويعد أخطر أشكال التهرب ويتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي تحققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم ويتخذ شكلين:

- التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية؛
- المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف).

المطلب الثاني: أسباب وأشكال التهرب الضريبي

أولاً- أسباب التهرب الضريبي:

هي الدوافع التي تقف وراء قيام الأشخاص بالتملص من أداء الضريبة، ويمكن أن نوجزها فيما يلي:

1- أسباب تشريعية: إن تعدد وتداخل التشريع الضريبي من القوانين الجبائية، المالية، المناشير والتعليمات يساهم إلى حد ما في التهرب الضريبي، حيث تمثل هذه الأسباب في: الازدواج الضريبي، غموض النص القانوني، تعقد التشريعات وتعددتها وكذا ضعف العقوبة في حال كشف المكلف في حالة تهرب.²

2- أسباب إدارية: تعتبر الإدارة الضريبة الأداة التنفيذية المطبقة فكلما كانت الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة سهلت التهرب الضريبي.³

3- أسباب اقتصادية: من الأسباب التي تدفع إلى التهرب الضريبي هو ارتفاع الضرائب مما يؤدي إلى شعور المكلف بان الضريبة تقتطع كجزء كبير من دخله.⁴

(1) كهينة رشام، محاضرات في مقياس المالية العامة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018/2019، ص90.

(2) راقي دراجي وسفيان لراذي، تحليل العوامل الاقتصادية والتشريعية الإدارية للتهرب الضريبي، دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 01، الجزائر، 2019، ص111.

(3) كهينة رشام، مرجع سبق ذكره، ص89.

(4) نفس المرجع، ص88.

4- أسباب نفسية: تعود إلى مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف واعتقاده أن الضريبة وسيلة لإفقار الشعوب، حيث يعود هذا الاعتقاد لأسباب تاريخية،¹ واعتقاده بعدم عدالة الضريبة يجعله يقارن مدى النفع الذي يعود عليه بالأعباء التي يتحملها.

5- أسباب سياسية: إن عدم الاستقرار والاستقلال السياسي للبلاد وسياسة الإنفاق العام في الدولة تؤدي دورا أساسيا في التهرب الضريبي فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة.²

ثانيا- أشكال التهرب الضريبي:

تتمثل أشكال التهرب الضريبي فيما يلي³:

1- **التحايل المادي**: يعتبر التحايل ماديًا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو إخفاء كلي، وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غير شرعي.

2- **التحايل القانوني**: يعتبر هذا التحايل الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، فلقد عرفه Brumo على أنه "العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، يمكن ذكر شكلين أساسيين لهذا التحايل وهما:

- **الإخفاء عن الطريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية**: عن طريق تزيف وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية محل إعفاء.

- **الإخفاء عن طريق عمليات وهمية**: حيث يقوم المتهربين بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية، وغالبا ما يستعمل هذا النوع في مجال الرسم على القيمة المضافة.

3- **التحايل المحاسبي**: وذلك عن طريق:

أ- **تضخيم الأعباء**: من خلال:

- **المستخدمون الوهميون**: حيث يلجأ المكلف بتسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم، أو تسجيل أجور بمبالغ ضخمة لعمال موجودين لكن لم يقوموا بأي نشاط؛

- **النفقات والمصاريف غير المبررة**: حيث يستغل المكلف فرصة خصم الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاطها بهدف تخفيض الضريبة؛

(1) حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 42.

(2) كهينة رشام، مرجع سبق ذكره، ص 89.

(3) حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 44-48.

- تقنية الاهتلاكات: وضع المشرع سلم خاص بمعدلات الاهتلاك، إلا أن المكلف يحاول دوما التلاعب فيها، إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتك أو برفع قيمتها، كما يتلاعب في قيمة الأصل.

ب- تخفيض الإيرادات: تعد هذه الطريقة تقليدية يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة، وأساسها امتلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط ويعمد المكلف فيها إلى تقليص الوعاء الضريبي؛ بتفادي الإعلان عن إيراداته الحقيقية.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته

أولا- آثار التهرب الضريبي:

الضريبة أداة من أدوات تمويل خزينة الدولة والإخلال بدفعها من طرف المكلف يترتب عليه آثار متعددة، نوجزها فيما يلي:

1- آثار اقتصادية: تعتبر الضريبة متغير اقتصادي في البلاد وهذا ما ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني من عدة جوانب، بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، وإذا انخفض الادخار فإن حجم الإعفاءات الممنوحة ينخفض مما يؤدي إلى ركود التنمية الاقتصادية وارتفاع معدلات التضخم والبطالة.¹

كما تؤدي ظاهرة التهرب إلى إنقاص إيرادات الدولة كذلك عن طريق تهريب رؤوس الأموال إلى الخارج، وهذا النقص في الإيرادات تعوضه الدولة عن طريق رفع معدلات الضريبة وأسعارها، هذا ما يتسبب في تحويل الضغط الضريبي، ووقوعه على المكلف الملتزم بواجباته الضريبية وبذلك تغيب العدالة الضريبية.

2- آثار مالية: يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية، اتجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.²

3- آثار اجتماعية: بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، فالتهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقة بينها، ويؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء فيؤدي إلى تدهور الحس الجبائي، غياب الوعي والثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية، فيمتنعون عن دفع الضرائب والمشاركة في النفقات العمومية.³

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011، ص160.

(2) لابد لزرق، مرجع سبق ذكره، ص60.

(3) حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص52.

أولاً- طرق مكافحة التهرب الضريبي:

أسباب التهرب كثيرة ومتنوعة سياسية، تشريعية....، لذلك تختلف أساليب مكافحته حسب النظام الضريبي في كل دولة وتختلف كذلك من ضريبة إلى أخرى، وهنا سنستعرض بعض الطرق لمكافحته:¹

1- تحسين فعالية النظام الضريبي: يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعاليته يساهم في معالجة ظاهرة التهرب وذلك من خلال:

- تبسيط النظام الضريبي عن طريق تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم؛
 - إرساء نظام ضريبي عادل عن طريق تحقيق المساواة التامة بين جميع المكلفين أمام قانون الضريبة؛
 - تحسين التشريع الضريبي عن طريق سد الثغرات التي من الممكن أن يستغلها المكلف للتملص من الضريبة.
- 2- تحسين الجهاز الإداري:** إن التشريع الضريبي لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية من خلال تحسين الإمكانيات البشرية، المادية وكذا التنظيم الجيد للإدارة.

3- تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف: تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة، قصد إحداث تجاوب من شأنه تقليل حالات التهرب، وذلك لكسب ثقة المكلف، من خلال:

- نشر الوعي الضريبي؛

- تكوين وإعلام المكلف؛

- تحسين العلاقات الإنسانية.

4- تحسين الرقابة الجبائية: تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة التهرب كما أنها تكتسي أهمية بالغة، نظراً لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على تصريحات المكلف والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعملية الرقابة قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة.

5- أهمية التعاون الدولي في معالجة ظاهرة التهرب: حيث تلجأ الدول للتعاون فيما بينها وذلك بتبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، عن طريق عقد اتفاقيات دولية لمكافحة التهرب الضريبي، وقد تكون تلك الاتفاقيات في شكل ثنائي.

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001/2002، ص 305-321.

خلاصة الفصل

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية، ومن خلال دراستنا خلصنا إلى أن التهرب الضريبي هو امتناع المكلف بدفع الضريبة المفروضة عليه قانونا إما بطريقة مشروعة باستغلال الثغرات القانونية دون تعرضه لعقوبات، أو بطريقة غير مشروعة باستعمال ممارسات تدليسية والتي تعرضه لعقوبات صارمة من طرف الإدارة الضريبية، عن طريق الحق الممنوح لها من طرف المشرع الجبائي، والمتمثل في الرقابة الجبائية التي تعتبر الوسيلة القانونية التي تسعى من خلالها إلى التحقق من مدى صحة ومصداقية المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين، بهدف تحقيق جملة من الأهداف المالية والسياسية والاجتماعية.

حتى يتمكن أعوان الإدارة الجبائية من القيام برقابة فعالة حدد لهم المشرع بعض الصلاحيات والسلطات، وفي نفس الوقت فرض على المكلف عدة التزامات، ومنح له ضمانات لحفظ حقوقه، كما وضع أجهزة مختصة في عملية الرقابة تمثلت في مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية الولائية للضرائب ومفتشيات الضرائب، إضافة إلى أجهزة حديثة تمثلت في مديريات كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

الفصل الثاني:

دراسة حالة الفرقة المختلطة

للرقابة (خرائب، جمارك، تجارة)

لولاية برج بوخريريح

تمهيد:

نظرا لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها الواسع، سعى المشرع الجزائري إلى تحسين الرقابة وتفعيلها، عن طريق استحداث أجهزة جديدة مكلفة بالرقابة الجبائية، منها الفرقة المشتركة للرقابة بين الإدارات الثلاث (ضرائب، جمارك، تجارة)، من خلال تنسيق العمل فيما بينها من أجل التأكد من مدى مطابقة المعاملات التجارية مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية.

حيث تعد ظاهرة الغش الضريبي من أولويات الفرقة الذي استنزفت الاقتصاد الوطني، وحتى تتمكن الفرقة من التصدي لهذه الظاهرة والحد من انتشارها، حدد المشرع مهامها ومنحها صلاحيات عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 97-290.

لإثراء دراستنا قمنا بدراسة ميدانية حول الفرقة المختلطة للرقابة لولاية برج بوعريريج، لمعرفة الإجراءات التي تقوم بها عن قرب، وكذا تقييم نتائج ما حققته للفترة (2018-2021)، والنقائص المتعلقة بها، وكذا معرفة ما مدى مساهمتها في تحسين الرقابة وزيادة إيرادات الخزينة.

هذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: مدخل عام للفرقة المختلطة للرقابة لولاية برج بوعريريج.
- المبحث الثاني: دراسة حالة ملفات في إطار الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة).
- المبحث الثالث: تقييم نتائج عمل الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) لولاية برج بوعريريج للفترة (2018-2021).

المبحث الأول: مدخل عام للفرقة المختلطة للرقابة لولاية برج بوعريرج

نظرا لأهمية الرقابة الجبائية فقد أولت لها السياسة الجبائية اهتماما كبيرا، عن طريق إنشاء أجهزة مختصة بها، ولتفعيلها أكثر أضافت أجهزة أخرى تمثلت في الفرقة المشتركة بين الإدارات الثلاث (ضرائب، جمارك، تجارة) من خلال تنسيق العمل فيما بينها في مجال الرقابة، وعليه سنتطرق في مبحثنا هذا إلى التعريف بالمديريات الثلاث للفرقة المختلطة، تأسيسها والمهام الموكلة لها.

المطلب الأول: تقديم مديريات الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة)

توجد على مستوى ولاية برج بوعريرج فرقة مختلطة للرقابة بالتنسيق بين الإدارات الثلاث (ضرائب، جمارك، تجارة) تقوم بمجموعة من المهام سنحاول إبرازها من خلال التعريف بكل إدارة والمهام الموكلة لها.

أولاً- تقديم المديرية الولائية للضرائب برج بوعريرج:

تعتبر المديرية الولائية للضرائب جزء لا يتجزأ من الهيكل العام للضرائب، وهي إدارة جبائية ذات طابع مالي وخدماتي تقوم بتحصيل الضرائب والرسوم وفق قوانين ومراسيم تشريعية وتدفع إلى ذوي الحقوق، حدد هيكلها التنظيمي وفق القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 والمتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها¹.

حيث تتضمن المديرية الولائية للضرائب برج بوعريرج خمس (5) مديريات فرعية، كل مديرية فرعية تضم أربع (4) مكاتب، باستثناء المديرية الفرعية للتحصيل التي تضم ثلاث (3) مكاتب، كما هو مبين في الهيكل التنظيمي للمديرية، بالإضافة إلى مصالح خارجية تمثلت في 10 قباضات، 13 مفتشية ضرائب، مركز الضرائب برج بوعريرج والمركز الجواربي للضرائب رأس الوادي.

1- مهام المديرية الولائية للضرائب: تتمثل مهام المديرية الولائية فيما يلي:²

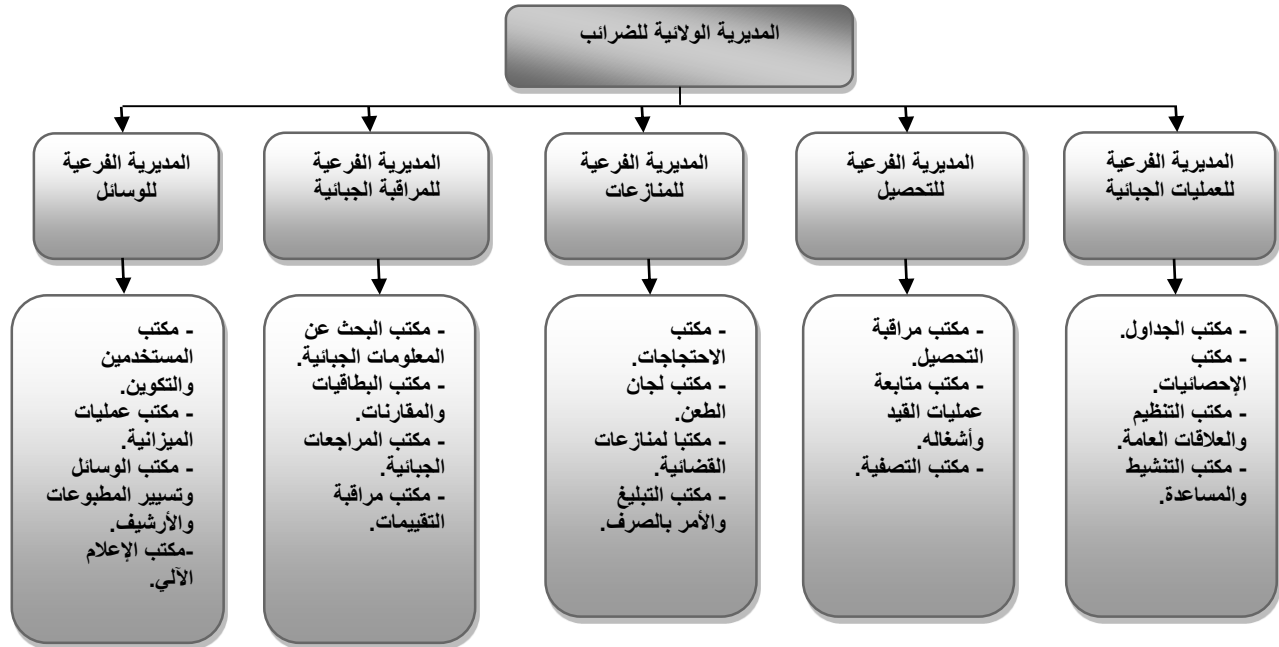
- ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجواربية للضرائب؛
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب قباضة ومتابعة تسوية ذلك؛
- السهر على توفير الوسائل البشرية والمادية للقيام بالمهام المسندة إليهم على أكمل وجه؛
- البرمجة والتحقق في كل نقطة من حدود الولاية، والسهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف؛

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية، عدد 20، صادرة في 2009/03/29، ص 11.

(2) المديرية الولائية للضرائب، مرجع سبق ذكره، تاريخ الاطلاع 2022/04/12، الساعة 11:43.

- متابعة تطور الدعاوي المرفوعة أمام القضاء في مجال المنازعات، التحصيل...؛
 - البحث والتحليل في أسباب التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.
- 2- الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:

شكل رقم (02): يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على موقع المديرية العامة للضرائب.

ثانيا- تقديم مفتشية أقسام الجمارك لولاية برج بوعريرج:

هي عبارة عن هيئة حكومية تسهر عند الاستيراد والتصدير على تطبيق التشريع الخاص بالتجارة الخارجية والتشريع الذي يضبط العلاقات المالية مع الخارج ومراقبة ذلك، كما تسهر بكامل أعضائها على تطبيق القوانين واحترام التشريعات التي تضم المبادلات الاقتصادية ومحاربة الغش، وتمارس عملها على طول حدود الولاية وفق الشروط المحددة في القانون، وتشكل المنطقة ما يعرف بالنطاق الجمركي، وهي تابعة للمديرية الجهوية لسطيف.

1- مهام مفتشية أقسام الجمارك: تتمثل مهمة إدارة الجمارك على الخصوص فيما يأتي:¹

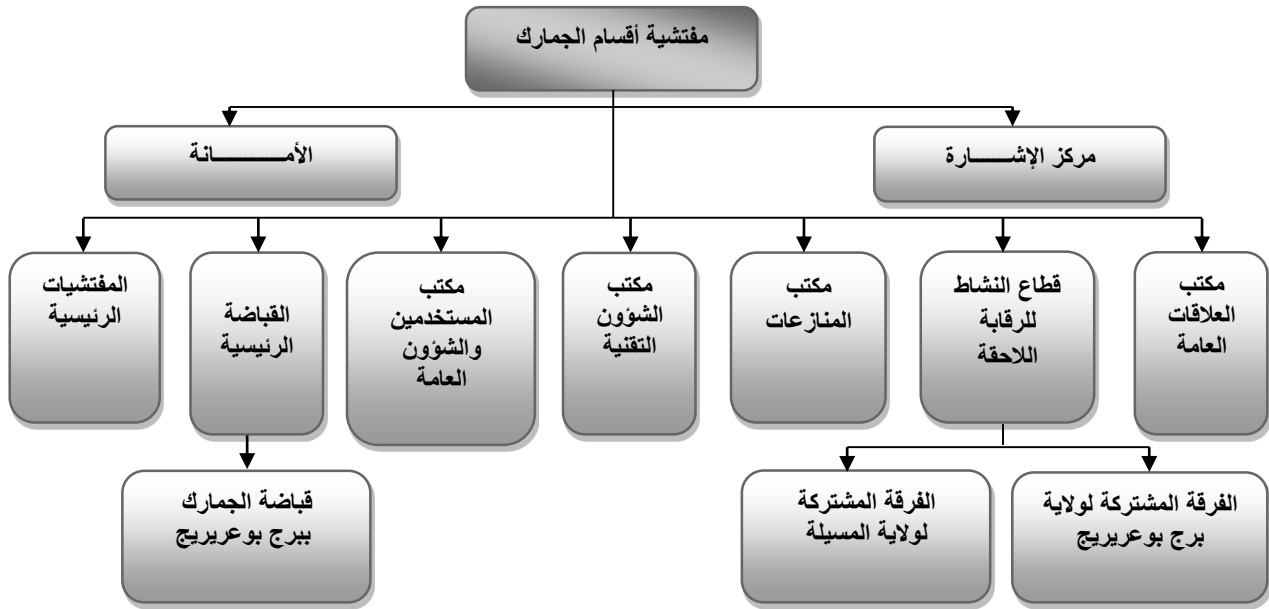
- تنفيذ الإجراءات القانونية والتنظيمية التي تسمح بتطبيق موحد للتشريع والتنظيم الجمركيين؛
- تحصيل الحقوق والرسوم والضرائب المستحقة عند استيراد وتصدير البضائع والعمل على مكافحة الغش والتهرب الجبائين؛
- مكافحة المساس بحقوق الملكية الفكرية والاستيراد والتصدير غير المشروعين للممتلكات الثقافية؛

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 03 من القانون رقم 17-04 المؤرخ في 16/02/2017، المتضمن قانون الجمارك، جريدة رسمية، عدد 11، صادرة في 19/02/2017، ص 05.

- المساهمة في حماية الاقتصاد الوطني وضمان مناخ سليم للمنافسة بعيدا عن كل ممارسة غير شرعية؛
- ضمان إعداد إحصائيات التجارة الخارجية وتحليلها ونشرها؛
- السهر، طبقا للتشريع والتنظيم الساري المفعول، على:
 - حماية الحيوان والنبات؛
 - المحافظة على المحيط.
- القيام بالتنسيق مع المصالح المختصة، بمكافحة:
 - التهريب وتبييض الأموال والجريمة العابرة للحدود؛
 - الاستيراد والتصدير غير المشروعين للبضائع التي تمس بالأمن والنظام العموميين.
- التأكد من أن البضائع المستوردة أو الموجهة للتصدير قد خضعت لإجراءات مراقبة المطابقة، وذلك طبقا للتشريع والتنظيم اللذين تخضع لهما.

2- الهيكل التنظيمي لمفتشية أقسام الجمارك:

شكل رقم (03): يمثل الهيكل التنظيمي لمفتشية أقسام الجمارك



المصدر: مكتب المستخدمين و الشؤون العامة، مفتشية أقسام الجمارك، برج بوعريريج.

ثالثا-تقديم المديرية الولائية للتجارة وترقية الصادرات برج بوعريريج:

جاءت المديريات الولائية للتجارة لتحل محل المديريات الولائية للمنافسة والأسعار، التي كان معمولا بها في ظل المرسوم التنفيذي رقم 91-91 المؤرخ في 06 أفريل 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للمنافسة والأسعار وصلاحياتها وعملها، الملغى بموجب المرسوم التنفيذي رقم 03-409، والملغى أيضا بالمرسوم 09-11.

حيث تتضمن مديرية التجارة لولاية برج بوعريريج فرق تفتيش يسيروها رؤساء فرق، وتنظم في خمس (5) مصالح، كل مصلحة تضم ثلاث (3) مكاتب، بالإضافة إلى مصالح خارجية تمثلت في ثلاث (3) مفتشيات إقليمية للتجارة، كما هو مبين في الهيكل التنظيمي للمديرية.

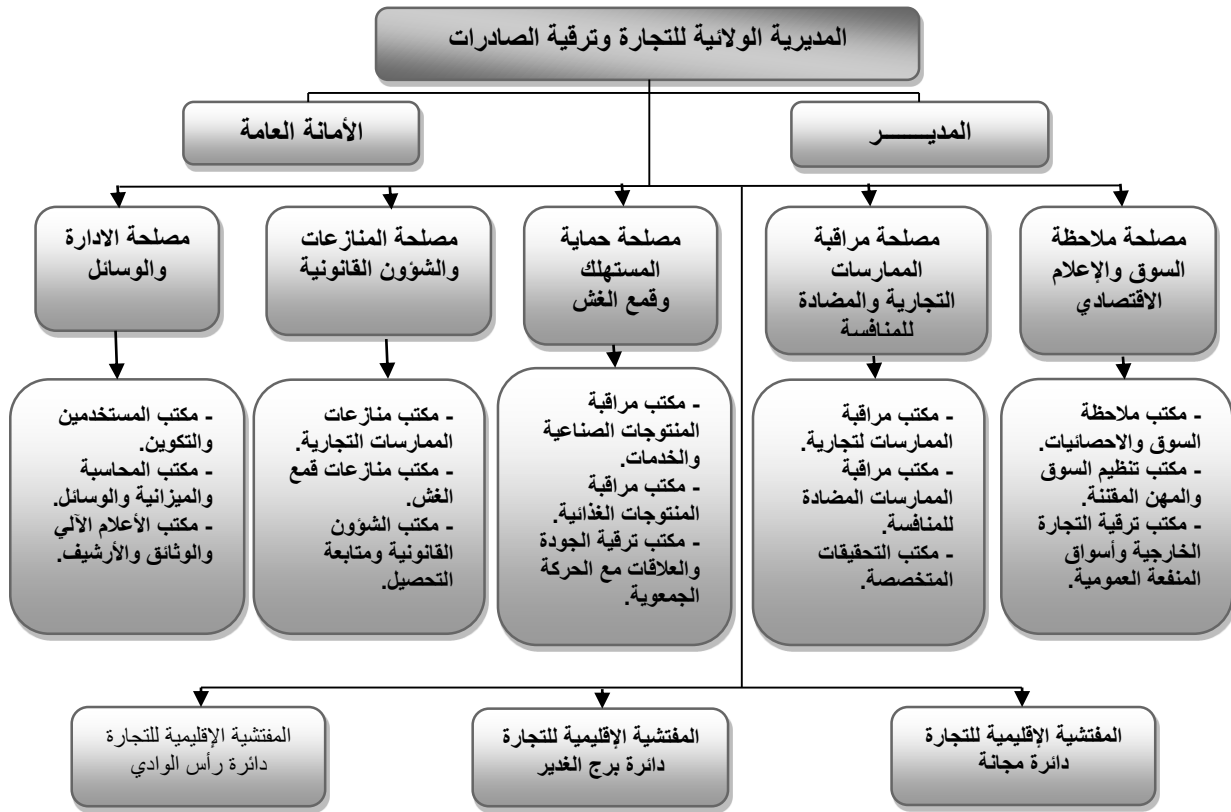
1- مهام المديرية الولائية للتجارة: تتمثل مهام مديرية التجارة فيما يأتي:¹

- الحرص على تطبيق القوانين والتنظيمات المتعلقة بالتجارة الخارجية، المنافسة، الجودة وتنظيم النشاطات التجارية والمهن المقننة واقتراح كل التدابير للتأقلم معها؛
- المساهمة في تطوير وترقية حق المنافسة في نشاطات إنتاج وتوزيع المنتجات والخدمات؛
- متابعة تطور الأسعار من إنتاج إلى استهلاك المنتجات والخدمات؛
- الحرص على تطبيق سياسة الرقابة الاقتصادية وقمع الغش؛
- تنظيم وتسيير المنازعات المتعلقة بنشاطات المراقبة ومتابعة تطبيق الأحكام القضائية؛
- إعداد قرارات الغلق الإداري للتجار المخالفين للقوانين، وخاصة الخاضعين لعدم القيد في السجل التجاري؛
- وضع نظام إعلامي لرصد حالة السوق مرتبط بنظام الإعلام الوطني؛
- مشاركة الهيئات المعنية الأخرى في إنجاز دراسات، تحقيقات أو وضع مقاييس عامة أو خاصة في مجال الجودة، النظافة والأمن يمكن تطبيقها على المنتجات والخدمات.

2- الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للتجارة:

(1) مكتب الإعلام الآلي والوثائق والأرشيف، المديرية الولائية للتجارة وترقية الصادرات برج بوعريريج.

شكل رقم (04): يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للتجارة



المصدر: مكتب الإعلام الآلي والوثائق والأرشيف، المديرية الولائية للتجارة، برج بوعريريج، بتاريخ 20/02/2022.

المطلب الثاني: تأسيس الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة)

تأسست الفرقة المختلطة للرقابة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997، الذي يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، يؤسس هذا المرسوم وينظم لجنة تنسيق وزارية مشتركة، ولجان تنسيق ولائية، وفرقا مختلطة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية والمصالح المكلفة بالتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة¹.

فيما يأتي سيتم التطرق إلى مختلف اللجان المذكورة سابقا:

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27/07/1997، المتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، جريدة رسمية، عدد 50، صادرة في 30/07/1997، ص 13.

أولا- لجنة التنسيق الوزارية المشتركة:

تؤسس هذه اللجنة بموجب المادة 02 من المرسوم 97-290، تتشكل من أعضاء دائمين وأعضاء إضافيين من وزارتي المالية (وتضم كل من إدارة الضرائب وإدارة الجمارك) والتجارة، يتمثل الأعضاء الدائمين بعنوان الإدارة المركزية للوزارتين، في:

- مدير العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب؛
- مدير مكافحة الغش بالمديرية العامة للجمارك؛
- المفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش.

أما الأعضاء الإضافيين فيتم تعيينهم من طرف الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة، من بين الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير بالإدارة المركزية أو رتبة تعادلها.¹

يتولى رئاسة اللجنة الوزارية المشتركة لمدة سنة وبالتناوب، ممثل كل مصلحة من المصالح التي تتشكل منها، وتبعا للترتيب الآتي: الضرائب، الجمارك، التجارة، كما تتولى كتابة اللجنة بصفة دائمة مصالح مديرية العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب.²

حيث تكلف اللجنة في إطار التحقيقات الاقتصادية ومكافحة الغش على وجه الخصوص، بما يلي:³

- تنظم وتطور تداول المعلومات بين مختلف المصالح (ضرائب، جمارك، تجارة)؛
- تتصور وتقتراح كل التدابير والإجراءات التي من شأنها أن تطور الأعمال ذات الاهتمام المشترك بين المصالح؛
- تنجز الأعمال المشتركة في مجال الرقابة؛
- تنسق عمل لجان التنسيق الولائية، وتدرس الحصيلة السداسية لأشغال هذه اللجان؛
- تعد حصيلة سداسية عن أشغالها.

تجتمع هذه اللجنة مرة واحدة على الأقل كل شهرين (2) باستدعاء من رئيسها في دورة عادية، ولا يمكن أن ينعقد الاجتماع إلا بحضور كامل أعضائها الدائمين أو الإضافيين، ويمكن أن يجتمعوا في دورة استثنائية إذا لزم الأمر بطلب صريح من أحد أعضائها الثلاثة الدائمين، حيث يترتب عن كل اجتماع محضر يحرر من طرف كتابة اللجنة التي ترسله إلى الوزراء المعنيين وإلى أعضاء لجنة التنسيق الوزارية المشتركة.⁴

(1) المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، مرجع سبق ذكره، ص 13.

(2) المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، نفس المرجع، ص 13.

(3) المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، نفس المرجع، ص 13-14.

(4) المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، نفس المرجع، ص 14.

ثانيا- لجان التنسيق الولائية:

تؤسس هذه اللجان بموجب المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290 بين الضرائب والجمارك والتجارة على مستوى كل ولاية،¹ حيث تتشكل من أعضاء دائمين يتمثلون في:

- مدير الضرائب بالولاية؛
- رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية؛
- مدير المنافسة والأسعار بالولاية (مدير التجارة وترقية الصادرات بالولاية حاليا).

الأعضاء الإضافيين يتم اختيارهم من بين الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير ولائي أو رتبة تعادلها، من طرف المدير العام للضرائب والمدير العام للجمارك والمفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش.²

تجتمع هذه اللجنة مرة واحدة على الأقل كل شهرين (2) في دورة عادية، ويمكن أن يجتمعوا في دورة استثنائية إذا لزم الأمر بطلب صريح من أحد أعضائها الثلاثة الدائمين، ولا يمكن أن ينعقد الاجتماع إلا بحضور كل أعضائها الدائمين أو الإضافيين، حيث يترتب عن كل اجتماع محضر يحرر من طرف كتابة اللجنة التي ترسله إلى رئيس لجنة التنسيق الوزارية المشتركة وإلى أعضاء لجنة التنسيق الولائية.³

تتمثل مهام لجنة التنسيق الولائية فيما يلي:⁴

- ضمان إرسال وتبادل المعلومات بين إدارات المصالح المعنية في الولاية؛
- ضبط برنامج الأعمال المشتركة في مجال الرقابة؛
- تطبيق الإجراءات المقررة بصفة مشتركة؛
- السهر على إنجاز برامج التدخل وإعداد الحصيلة السداسية عن أشغالها.

ثالثا- الفرقة المختلطة للرقابة:

تؤسس الفرقة المختلطة للرقابة المشتركة بموجب المادة 11 من المرسوم رقم 97-290، تتشكل من ممثلي إدارات الضرائب والجمارك والتجارة، وتدعى "فرق مختلطة للرقابة بين الضرائب والجمارك والتجارة"، حيث تكلف بتنفيذ مقررات وبرامج المراقبة التي أعدتها لجان التنسيق.⁵

تحدث هذه الفرق بمعدل فرقة أو عدة فرق على مستوى كل ولاية، بموجب قرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة، وفي الولايات التي لا توجد بها مديرية الجمارك، يعين ممثل مصلحة

(1) المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، مرجع سبق ذكره، ص 14.

(2) المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، نفس المرجع، ص 14.

(3) المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، نفس المرجع، ص 14.

(4) المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، نفس المرجع، ص 14.

(5) المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، نفس المرجع، ص 15.

الجمارك لدى هذه الفرقة من بين أعوان الجمارك العاملين من أقرب ولاية أو من بين أعوان الهيكل الجهوي للجمارك التي تنتمي إليه الولاية المعنية، ويمكن عند الضرورة أن تحدث بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة، فرق مختلطة للرقابة يمتد اختصاصها الإقليمي عبر عدة ولايات.¹

تتشكل الفرق المختلطة للرقابة من موظفين يتم اختيارهم من بين تعداد الإدارات الثلاث المعنية الذين لهم على الأقل رتبة مفتش رئيسي وثلاث سنوات من الأقدمية في المصلحة، وعندما لا تتوفر الهياكل الولائية على موظفين لهم رتبة مفتش رئيسي يمكن استخلافهم استثناءا بموظفين لهم رتبة مفتش أو ضابط مراقبة في الجمارك حسب الحالة، على أن يثبتوا أقدمية لا تقل عن خمس (5) سنوات من الخدمة، وتوضع الفرقة بقوة القانون تحت مسؤولية أقدم عون ذي أعلى رتبة.²

يكون تعيين الموظفين لدى الفرقة من اختصاص المسؤول الولائي لكل إدارة معنية، وخلال الفترة الفاصلة بين تدخلات الفرق المختلطة، يلزم الموظفون الذين تتشكل منهم هذه الفرق بتأدية المهام العادية للإدارات التي ينتمون إليها تباعا.³

المطلب الثالث: مهام الفرقة المختلطة للرقابة

تتدخل الفرق المختلطة للرقابة بناء على برنامج عمل تضبطه لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة (3) أشهر، يمكن أن يستكمل هذا البرنامج في أي وقت حسب الإجراء نفسه، ويبلغ البرنامج الأولي والبرنامج الإضافي إلى مسؤول الفرقة من طرف رئيس لجنة التنسيق الولائية،⁴ ويمكن تقسيم مهامها إلى قسمين مهام عامة ومهام خاصة، كما يلي:

أولاً-المهام العامة للفرقة المختلطة: وتتمثل في:⁵

- تكلف هذه الفرق بتنفيذ مقررات وبرامج المراقبة التي أعدها لجان التنسيق؛
- تقوم الفرقة المختلطة للرقابة بتقديم عرض عن مدى إنجاز برامج التدخلات الموكلة إليها إلى رئيس لجنة التنسيق الولائية، كل ثلاثة أشهر؛
- يكلف كل عضو في الفرقة بإتمام إجراءات الرقابة والتسوية؛
- تتم تدخلات الفرق، ويتم ضبط نتائج التحريات تبعا للإجراءات التشريعية والتنظيمية الخاصة بكل إدارة من الإدارات المعنية؛

(1) المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، مرجع سبق ذكره، ص 15.

(2) المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، نفس المرجع، ص 15.

(3) المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، نفس المرجع، ص 15.

(4) المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، نفس المرجع، ص 15.

(5) المواد 11، 15، 16، 17 و 18 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، نفس المرجع، ص 15.

- تكلف على الخصوص بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين ينجزون عمليات استيراد وتسويق بالجملة أو التجزئة، وبصفة عامة لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية، وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية الجاري العمل بها.

يتمتع أعضاء الفرق المختلطة في إطار ممارسة صلاحياتهم بنفس الاختصاصات، ويخضعون لنفس الالتزامات التي يخضعون لها في إدارتهم الأصلية، ويمكنهم الاطلاع على كل المعلومات التي هي في حوزة المصالح الثلاث التي يمثلونها والتي يمكن أن تهم صلاحياتهم.¹

ثانياً- المهام الخاصة للفرقة المختلطة:

حسب المادة 17 من المرسوم 97-290، تتم تدخلات الفرقة ويتم ضبط نتائج التحريات تبعا للإجراءات التشريعية والتنظيمية الخاصة بكل إدارة من الإدارات المعنية، كالتالي:

1- مهام عضو الفرقة ضرائب: تضم الفرقة المختلطة عون من مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج برتبة مفتش قسم وهو رئيس الفرقة، تتمثل أهم مهامه فيما يلي:²

- القيام بمجموعة من التحريات حول المتعاملين الاقتصاديين سواء كانوا طبيعيين أو معنويين فيما يخص المخزون (المعاينة الفجائية) وفواتير الشراء والبيع وهذا للحد من السوق العشوائي للفواتير (فواتير وهمية)؛
- يقوم بجمع المعلومات حول المتعاملين الاقتصاديين المشكوك فيهم فيما يخص التهرب أو التملص من دفع الضرائب، وتسجل في محضر ويرسل إلى مفتشية إقليم الاختصاص للمتابعة والاستغلال؛
- مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

الفرقة المختلطة هي عبارة عن تكاتف الجهود بين الإدارات الثلاث لمكافحة الغش الضريبي، لذا يجب أن تتبع أعمال هذه الهيئات من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وأوكلت لها مهام التسوية الجبائية للحقوق عن طريق تسجيل الخاضع للضريبة بالأولوية في برنامج التحقيق في المحاسبة أو في الوضعية الجبائية المعقدة.

2- مهام عضو الفرقة جمارك: تضم الفرقة المختلطة عون من مفتشية أقسام الجمارك لولاية برج بوعرييج برتبة مفتش رئيسي، تتمثل أهم مهامه فيما يلي:³

- الرقابة اللاحقة لكامل ملفات المتعاملين الاقتصاديين الذين ينشطون في مجال الاستيراد، للتأكد من التصريحات الجمركية المفصلة (D10) وهو نموذج موحد تملكه مديرية الجمارك؛
- التحقق من صحة الفواتير (EURO01) شهادة تنقل البضاعة الأجنبية؛
- مراقبة السجلات المحاسبية للمتعاملين الاقتصاديين، ومراقبة الوجهة الحقيقية للسلع المستوردة (مقصد امتيازي)، ومختلف الأنظمة الجمركية الاقتصادية الخاضعة لها؛

(1) المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، مرجع سبق ذكره، ص 16.

(2) مقابلة مع عون الفرقة المختلطة (ضرائب)، مديرية التجارة وترقية الصادرات لولاية برج بوعرييج، بتاريخ 2022/03/14.

(3) مقابلة مع عون الفرقة المختلطة (جمارك)، مفتشية أقسام الجمارك لولاية برج بوعرييج، بتاريخ 2022/05/08.

- مراقبة عناصر الترسيم الجمركي (القيمة، المنشأ، النوع) للبضاعة المستوردة:
 - **قيمة البضاعة:** تعتبر القيمة من أهم العناصر الخاصة بتحديد نسبة الحقوق والرسوم، ويكون الهدف من التصريحات المزورة:
 - التهرب من الحقوق والرسوم الواجبة الدفع؛
 - تهريب الأموال إلى الخارج.
 - **منشأ البضاعة:** يكون هناك تلاعب وتزوير في هذا العنصر، وهذا لعدة أسباب منها:
 - الاستفادة من الإعفاءات الجمركية على حسب الدول المتعامل معها؛
 - الحصول على امتيازات.
 - **النوع التعريفي:** يتم تزوير النوع التعريفي للبضاعة، بهدف:
 - دفع مبلغ أقل من المبالغ الواجبة الدفع؛
 - الاستفادة من بعض الامتيازات والإعفاءات الجبائية.
- 3- **مهام عضو الفرقة تجارة:** تضم الفرقة المختلطة عونين من مديرية التجارة وترقية الصادرات لولاية برج بوعريريج برتبة رئيس محقق رئيسي للمنافسة والتحقيقات الاقتصادية، تتمثل أهم المهام فيما يلي:¹
- يتم تنفيذ البرنامج المسطر من قبل لجنة التنسيق الولائية، حيث يتم التدخل لدى المتعاملين الاقتصاديين المبرمجين في خرجات ميدانية لمحللتهم التجارية قصد المعاينة الفعلية لنشاطاتهم، ويتم ترك استدعاءات لمسيري الشركات لإحضار الوثائق للتحقيقات، حيث يقوم الأعوان بتفحصها من حيث صحة الفواتير والمعاملات التجارية، حركة السلع المنتجة والمسوقة، وتكون نتائج البحث والتحقيق إما أن المتعامل ينشط بصفة عادية ومعاملته سليمة أو قد ارتكب مخالفات، عندئذ يتم إعلامهم بالمخالفة وتحرر لهم محاضر رسمية؛
 - التنقل إلى مراكز الضرائب لجمع المعلومات المتعلقة بالملفات الضريبية الخاصة بالمتعاملين الاقتصاديين المبرمجين من خلال: معرفة نوع النشاط الممارس ومطابقته مع النشاط المدون في سجله التجاري، طلب ملف المتعامل لدراسته والبحث عن مخالفات ثم إصدار التسوية للمكلف بالضريبة.

المبحث الثاني: دراسة حالة ملفات في إطار الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)

تعرفنا في المبحث السابق عن الفرقة المختلطة تأسيسها والمهام الموكلة لها وفقا للمرسوم 97-290، ومن خلال مبحثنا هذا سوف نتعرف على دراسة حالية ميدانية للفرقة المختلطة لولاية برج بوعريريج، من خلال دراسة بعض الملفات المبرمجة ضمن الفرقة تبعا للإجراءات التشريعية والتنظيمية الخاصة بكل إدارة من الإدارات الثلاث.

(¹) مقابلة مع عون الفرقة المختلطة (تجارة)، مديرية التجارة وترقية الصادرات لولاية برج بوعريريج، بتاريخ 2022/03/28.

المطلب الأول: إجراءات الرقابة للفرقة المختلطة (ضرائب)

سنتطرق في هذا المطلب إلى إجراءات الرقابة التي يقوم بها أعوان الضرائب على وجه الخصوص في إطار برنامج الفرقة المختلطة، لكن قبل هذا سيتم التطرق إلى الإجراءات العامة التي يقوم بها أعضاء الفرقة مجتمعة.

أولاً-الإجراءات العامة التي يقوم بها أعضاء الفرقة المختلطة (مجتمعة):

بعد اجتماع لجنة التنسيق المحلية يوم 2019/06/30 والمسؤولة عن تسيير برنامج تدخلات الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)، تم تحرير محضر اجتماع (انظر الملحق رقم 01) من طرف كتابة اللجنة على جدول الأعمال التالي:

- النظر في مدى تقدم انجاز البرنامج السابق.
- برمجة 17 متعامل اقتصادي للتحقيق، تنفيذا لإرسال وزارة التجارة المتضمن فتح تحقيق وطني حول نشاط المطاحن.

برمجت الفرقة المختلطة يوم للتدخل على مستوى المؤسسة، بحضور كل من عون الضرائب، عون الجمارك وعون التجارة، عن طريق أمر مهمة وبوسيلة نقل تابعة لأحد الإدارات الثلاث، حيث يتم التدخل بصفة فجائية دون إخطار المتعامل حتى لا يتم طمس الحقائق أو التلاعب بالوثائق المحاسبية.

قامت الفرقة ب معاينة محل نشاط المؤسسة عن طريق:

- مراقبة السجل التجاري؛
- إحصاء العمال؛
- جرد الآلات المستعملة وعتاد الإنتاج؛
- تقييم العقار المستعمل في النشاط؛
- معاينة وجرد المخزون عن طريق حساب مخزون المادة الأولية ومخزون المواد المنتجة (انظر الملحق رقم 02).
- إضافة إلى ذلك قامت لجنة تقنية تضم عضو من التعاونية الفلاحية للحبوب والبقول الجافة (CCLS)، عضو من مديرية التجارة، عضو من مديرية المصالح الفلاحية وعضو من مديرية الصناعة والمناجم، قصد إعداد بطاقة تقنية للطاقة الحقيقية للمطاحن للمواد المنتجة من طرف المؤسسة.
- بعد استكمال المعاينة تم تسليم إشعار بالمرور (انظر الملحق رقم 03) للمتعامل الاقتصادي لتقديم الوثائق المحاسبية والجمركية والتجارية اللازمة للتحقيق إلى الإدارات الثلاث حسب الحاجة، وذلك في أجل 10 أيام ابتداء من استلام الإشعار، وتتمثل الوثائق في نسخ من: السجل التجاري الرئيسي والثانوي- شهادة الحالة العائلية للمسير- بطاقة التعرف أو رخصة السياقة- القانون الأساسي- عقد الإيجار للمقر الاجتماعي والمخزن- البطاقة الجبائية الوطنية- ملفات التصريحات الجمركية المفصلة (نسخة كاملة من ملف الجمركة)- فواتير البيع والشراء- ملفات الزبائن-

دفتر جرد المخزون - حركة المخزون بتاريخ التدخل - الكشوف البنكية - القوائم المالية للشركة - التصريحات الضريبية الشهرية G50.

ثانيا- دور عون الضرائب للفرقة المختلطة:

في إطار عمل الفرقة تم برمجت متعامل اقتصادي للتحقيق، للفترة من 2018/01/01 إلى غاية 2019/06/30، يمارس نشاط مطحنة والكائن مقره بولاية برج بوعرييج، طبيعة المواد المنتجة: مادة الفرينة ومادة السميد.

بعد استلام الوثائق المطلوبة في التحقيق، قام عون الضرائب بقراءة وتحليل المعلومات المقدمة من طرف المتعامل ومطابقتها مع المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى، فتبين ما يلي:

- وجد تطابق في الكميات المشتراة لسنة 2018 والسداسي الأول من سنة 2019 من القمح الصلب واللين.
- استنادا للبطاقة التقنية المعدة من طرف اللجنة التقنية حول الطاقة الحقيقية للمطاحن (انظر الملحق رقم 04)، فقد كانت معدلات الإنتاج للقمح الصلب واللين على التوالي 69% و 76%، بينما كانت المعدلات المصرح بها من طرف المتعامل الاقتصادي كالتالي: سنة 2018 كانت المعدلات على التوالي 68,47% و 76,33%، سنة 2019 للسداسي الأول كانت المعدلات على التوالي 68,50% و 76,31%، وعليه فإن الكميات كانت منتظمة بالنسبة لمادة الفرينة، أما بالنسبة لمادة السميد فقد وجد فروقات حسب ما هو موضح في الجدولين 01 و 02، فلا بد من إجراء التسوية.

جدول رقم 01: جدول توضيحي للفرق في الكمية غير المصرح بها

| الفرق في الكمية غير المصرح بها (ق) (1) - (2) | معدل الاختبار | | الإنتاج (ق) | | الكمية المستهلكة (ق) | الكمية المشتراة (ق) | السنة |
|--|---------------|-----------|-------------|---------------|----------------------|---------------------|----------------|
| | الفعلي | المصرح به | الفعلي (2) | المصرح به (1) | | | |
| 654,20 | | 68,47% | 85.230,45 | 84.576,25 | 123.522,40 | 124.546,80 | 2018 |
| 329,38 | 69% | 68,50% | 45.959,38 | 45.630 | 66.607,80 | 66.769,40 | 2019 (سداسي 1) |

جدول رقم 02: جدول توضيحي لرقم الأعمال غير المصرح به

| القيمة الإجمالية لمادة السميد غير المصرح بها (دج) | الكمية (ق) | | السعر الوحدوي (دج) | | الفرق في الكمية غير المصرح بها* (ق) | السنة |
|---|------------|------------|--------------------|------------|-------------------------------------|----------------|
| | سميد عادي | سميد ممتاز | سميد عادي | سميد ممتاز | | |
| 2.479.860,00 | 341,55 | 312,57 | | | 654,20 | 2018 |
| 1.248.536,00 | 171,96 | 157,37 | 3.600,00 | 4.000,00 | 329,38 | 2019 (سداسي 1) |

المصدر: الجدولين من إعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، برج بوعرييج، بتاريخ

2022/05/04.

■ **ملاحظة:** الفرق في الكمية غير المصرح بها لمادة السميد هي مجموع نوعين من السميد الممتاز والعادي، والكميات المنتجة من كل نوع تم حسابها اعتمادا على تصريح المسير حيث كانت النسب على التوالي 47,78% و 52,21% من نسبة الإنتاج الإجمالية.

بعد استكمال البحث والتحري قام عون الضرائب بجمع كل النتائج المتوصل إليها في تقرير كمعلومة جبائية أرسل لمديرية الضرائب، والتي بدورها اقترحت خضوع الملف للتحقيق على الوثائق مبدئيا على مستوى مركز الضرائب، وقد خول للمدقق حرية اختيار نوع التحقيق (التحقيق المصوب، التحقيق في المحاسبة) الذي يخضع له المكلف حسب المخالفات المكتشفة.

قام المحقق بعد استلامه الملف على مستوى مركز الضرائب (CDI) بمقارنة المعلومات المدونة في التقرير مع التصريحات الجبائية للمكلف، وجد أن رقم الأعمال المصرح به أقل من رقم الأعمال الحقيقي (جدول رقم 03)، كما تم النظر في طلب المكلف بخصوص استرجاع الرسم على القيمة المضافة (TVA) لسنتي 2018 و 2019، وفتح تحقيق مصوب خاص بـ TVA (جدول رقم 04)، علما أن المتعامل له منتجات خاضعة لـ TVA وأخرى معفاة منها، ووجدت عدة مخالفات.

جدول رقم 03: جدول توضيحي للفرق في رقم الأعمال غير المصرح به

| البيان | الفترة | 2018 | السداسي الأول من 2019 |
|----------------------------|--------|----------------|-----------------------|
| رقم الأعمال الحقيقي (دج) | | 323.088.116,00 | 174.220.964,00 |
| رقم الأعمال المصرح به (دج) | | 320.608.256,00 | 172.972.428,00 |
| الفرق (دج) | | 2.479.860,00 | 1.248.536,00 |

جدول رقم 04: جدول توضيحي لـ TVA غير قابلة للاسترجاع

| البيان | الفترة | 2018 | 2019 |
|--|--------|------------|------------|
| الرسم على القيمة المضافة غير قابلة للاسترجاع | | 247.000,00 | 494.000,00 |

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على معطيات مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج، بتاريخ: 2022/05/17.

تم استدعاء المتعامل الاقتصادي من طرف مركز الضرائب لتقديم التبريرات اللازمة، ولعدم اقتناع الإدارة الجبائية بهذه التبريرات تم رفضها، وعليه قامت الإدارة بالتسوية التالية:

1- التسوية لسنة 2018:

رقم الأعمال غير المصرح به = 2.479.860,00 دج.

أ- حساب الضرائب الواجبة الدفع:

• الضريبة على أرباح الشركات IBS: (19%)

$$IBS = 2.479.860,00 \text{ دج} \times 19\% = 471.173,4 \text{ دج.}$$

عقوبة الوعاء: (25%)

$$471.173,4 \text{ دج} \times 25\% = 117.793,35 \text{ دج.}$$

• الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة IRCM: (15%)

$$(2.479.860,00 \text{ دج} - 471.173,4 \text{ دج}) \times 15\% = 301.303,00 \text{ دج.}$$

عقوبة الوعاء: (25%)

$$301.303,00 \text{ دج} \times 25\% = 75.325,75 \text{ دج.}$$

إذا المبلغ الواجب الدفع لسنة 2018 هو:

$$471.173,4 \text{ دج} + 117.793,35 \text{ دج} + 301.303,00 \text{ دج} + 75.325,75 \text{ دج} = 965.595,5 \text{ دج.}$$

2- التسوية للسداسي الأول من سنة 2019:

$$\text{رقم الأعمال غير المصرح به} = 1.248.536,00 \text{ دج.}$$

بنفس طريقة الحساب المتبعة في سنة 2018 نجد المبلغ الواجب الدفع كالتالي:

- الضريبة على أرباح الشركات + عقوبة الوعاء: 296.527,30 دج.

- الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة + عقوبة الوعاء: 174.451,69 دج.

إذا المبلغ الواجب الدفع للسداسي الأول من سنة 2019 هو:

$$296.527,30 \text{ دج} + 174.451,69 \text{ دج} = 470.978,99 \text{ دج.}$$

■ ملاحظة: عقوبة الوعاء وهي الزيادات المطبقة على مبلغ الحقوق المتملص منها بسبب نقص في التصريح وتكون نسبة الزيادة¹:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛

- 20% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

3- الرسم على القيمة المضافة TVA غير القابلة للاسترجاع:

أ- سنة 2018:

• TVA غير القابلة للاسترجاع = 247.000,00 دج.

• عقوبة التأخير = 247.000,00 دج \times 25% = 61.750,00 دج.

(1) المادة 193 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 59-60.

المبلغ الإجمالي = 308.750,00 دج

ب- سنة 2019:

• TVA غير القابلة للاسترجاع = 494.000,00 دج.

• غير القابلة للاسترجاع = 494.000,00 دج.

عقوبة التأخير 494.000,00 دج × 25% = 123.500,00 دج.

المبلغ الإجمالي = 617.500,00 دج

جدول رقم 05: ملخص الضرائب والغرامات الواجبة الدفع بعد التسوية

| المبلغ الواجب الدفع (دج) | عقوبة الوعاء (دج) | | مبلغ الضريبة (دج) | | النسبة | البيان | |
|-----------------------------|-------------------|------------|-------------------|------------|--------|---|--|
| | 2019 | 2018 | 2019 | 2018 | | | |
| 885.494,05 | 59.305,46 | 117.793,35 | 237.221,84 | 471.173,4 | %19 | الضريبة على أرباح الشركات IBS | |
| 551.080,44 | 22.754,57 | 75.325,75 | 151.697,12 | 301.303,00 | %15 | الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة IRCM | |
| 926.250,00 | 123.500,00 | 61.750,00 | 494.000,00 | 247.000,00 | %19 | الرسم على القيمة المضافة غير قابلة للاسترجاع TVA | |
| 2.362.824,49 | المجموع | | | | | | |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المذكورة سابقا.

- تم تحرير محضر نهاية التحقيق وأرسلت هذه التسوية إلى المكلف بالضريبة في تبليغ أولي (940)، ومنح للمكلف مدة 30 يوما للرد أو الاحتجاج عليها؛
- انقضت المدة المحددة ولم يأتي الرد من المكلف مما أدى إلى تحرير تبليغ نهائي أرسل له؛
- في الأخير تم إعداد جدول فردي (انظر الملحق رقم 05) يحتوي اسم ولقب المكلف بالضريبة، طبيعة نشاطه، عنوان النشاط، رقم المادة الخاضعة للضريبة، الرقم الجبائي، رقم الجدول والسنة، سنوات التسوية، تفصيل نوعية الضرائب، غرامة التأخير، كما يحتوي على تاريخ بدء التحصيل الخ...

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة للفرقة المختلطة (جمارك)

برمج على مستوى اللجنة المحلية للتنسيق للثلاثي الثالث من سنة 2021 متعامل اقتصادي يمارس نشاط استيراد وتصدير.

حيث وبعد قيام الفرقة المختلطة بزيارة ميدانية للمقر الاجتماعي للشركة، والقيام بجرد المخزون ومعاينة محل النشاط، وبموجب إشعار بالمرور الذي سلم للمعني بالأمر لإفادة الفرقة بالوثائق المحاسبية والجمركية والتجارية لثلاث (3) السنوات الأخيرة، وبعد قيام المحقق الجمركي بدراسة ملفات التصريحات الجمركية راودته

شكوك حول قيمة مصاريف الشحن (النقل البحري)، المذكورة في إحدى المصالح الجمركية تصريح جمركي رقم XXX، وللتأكد من ذلك قامت المصلحة بمراسلة شركة النقل البحري والتي تكلفت بنقل البضاعة موضوع ملف المراقبة.

حيث جاء الرد بأن تكاليف الشحن المدفوعة فعلا هي 16.000 دولار أمريكي، بدل من 9.000 دولار أمريكي، حيث كان الفارق كالتالي:

$$16.000 \text{ دولار أمريكي} - 9.000 \text{ دولار} = 7.000 \text{ دولار أمريكي.}$$

علما أن سعر صرف الدولار مقابل الدينار الجزائري عند تاريخ تسجيل التصريح الجمركي المفصل، قدر بـ 1 دولار = 136,00 دج.

مما سبق تأكد بأن هناك تصريح خاطئ من حيث القيمة هدفه التملص من دفع الحقوق والرسوم الجمركية، مما يشكل مخالفة من الدرجة الثانية كل تصريح خاطئ للبضائع من حيث القيمة منصوص ومعاقب عليها بنص المادة 320 من قانون الجمارك، حيث تعد مخالفة من الدرجة الثانية، كل مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة التي تتولى إدارة الجمارك تطبيقها عندما تكون نتيجتها التملص من تحصيل الحقوق والرسوم أو التغاضي عنها وعندما لا يعاقب عليها هذا القانون بصرامة أكبر، وتخضع على الخصوص لأحكام هذه المادة المخالفات الآتية:

أ- التأخر في تنفيذ التزام مكتتب، عندما يتجاوز التأخر المعايين مدة ثلاثة أشهر، وتكون الحقوق والرسوم الجمركية غير مدفوعة كلياً، أو عدم التنفيذ الجزئي للالتزامات المكتتبه.

ب- كل تصريح خاطئ للبضائع من حيث النوع أو القيمة أو المنشأ.

يعاقب على المخالفات المذكورة أعلاه بغرامة تساوي ضعف مبلغ الحقوق والرسوم المتملص منها أو المتغاضي عنها، على أن لا تقل هذه الغرامة عن 25.000 دج. غير أنه:

- بالنسبة للمخالفات المذكورة في النقطة (أ) لا يجب أن تتجاوز عشر (10/1) القيمة لدى الجمارك للبضائع محل الجريمة.

- إذا كانت البضاعة مرتفعة الرسم، يعاقب على المخالفات المذكورة في النقطة (ب) بغرامة تساوي مرتين ونصف مبلغ الحقوق والرسوم المتملص منها أو المتغاضي عنها.¹

وعليه فإن الغرامة المالية التي يجب دفعها من طرف المخالف تساوي ضعف مبلغ الحقوق والرسوم المتملص منها، حيث تقوم إدارة الجمارك بتصفية إضافية أي المبلغ الذي تم إخفاؤه من طرف المستورد يجب أن يخضع للجمركة، إضافة إلى ذلك دفع غرامة مالية لارتكابه المخالفة، وعليه يكون المبلغ الإجمالي الواجب الدفع كالتالي:

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 78 من القانون رقم 19-14 المؤرخ في 11/12/2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، تعدل وتنتم المادة 320 من القانون رقم 79-07 المؤرخ في 21/07/1979 المتضمن قانون الجمارك المعدل والمتمم، جريدة رسمية، عدد 81، صادرة في 30/12/2017، ص 30.

- القيمة لدى الجمارك:

$$7.000 \text{ دولار} \times 136,00 \text{ دج} = 952.000,00 \text{ دج.}$$

- الحق الجمركي: بمعدل (30%)

$$952.000,00 \text{ دج} \times 30\% = 285.600,00 \text{ دج.}$$

- رسم التضامن: (2%)

$$952.000,00 \text{ دج} \times 2\% = 19.040,00 \text{ دج.}$$

- الرسم على القيمة المضافة TVA: (19%)

$$952.000,00 \text{ دج} + 285.600,00 \text{ دج} + 19.040,00 \text{ دج} \times 19\% = 238.761,60 \text{ دج.}$$

مجموع الحقوق والرسوم المتملص منها تتمثل في:

$$285.600,00 \text{ دج} + 19.040,00 \text{ دج} + 238.761,60 \text{ دج} = 543.401,60 \text{ دج.}$$

- الغرامة الواجبة الدفع هي:

$$543.401,60 \text{ دج} \times 2 = 1.086.803,20 \text{ دج.}$$

إذا المبلغ الإجمالي الواجب الدفع من طرف المتعامل الاقتصادي موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 06: جدول يوضح المبلغ الإجمالي الواجب الدفع لإدارة الجمارك

| المبالغ (دج) | البيان |
|--------------|--|
| 285.600,00 | - الحق الجمركي 30% |
| 19.040,00 | - رسم التضامن 2% |
| 238.761,60 | - الرسم على القيمة المضافة TVA 19% |
| 543.401,60 | مجموع الحقوق والرسوم المتملص منها (1) |
| 1.086.803,20 | الغرامة الواجبة الدفع = 2 × (1) |
| 1.630.204,80 | المبلغ الإجمالي الواجب الدفع = (1) + الغرامة |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق ذكره.

تم طلب من المتعامل الاقتصادي تقديم تبريرات للقيم المصرح بها، حيث أن المستورد لم يوفي الإدارة بأي تبريرات تؤكد صحة القيمة المصرح بها في التصريح الجمركي المفصل، وعليه تم توجيه استدعاء لمسير الشركة لحضور عملية تحرير محضر معاينة (انظر الملحق رقم 06) وفق الأشكال القانونية. وعملا بأحكام قانون الجمارك فإن المتعامل الاقتصادي له الحق في المصالحة، ولهذه الأخيرة شروط وكيفيات تطبيقها تحدد عن طريق التنظيم، وذلك طبقا لنص المادة 265 من قانون الجمارك:

1- يحال الأشخاص المتابعون بسبب ارتكاب جريمة جمركية، على الجهة القضائية المختصة قصد محاكمتهم طبقاً لأحكام هذا القانون.

2- غير أنه يرخص لإدارة الجمارك بإجراء المصالحة مع الأشخاص المتابعين بسبب الجرائم الجمركية، بناءً على طلبهم.

3- لا تجوز المصالحة في الجرائم المتعلقة بالبضائع المحظورة عند الاستيراد أو التصدير حسب مفهوم الفقرة الأولى من المادة 21 من هذا القانون.

4- يخضع طلب المصالحة لرأي اللجنة الوطنية أو اللجان المحلية للمصالحة حسب طبيعة الجريمة ومبلغ الحقوق والرسوم المتقاضى عنها أو المتملص منها أو قيمة البضائع المصادرة في السوق الداخلية.

5- لا يلزم رأي اللجان المذكورة أعلاه عندما:

- يكون المسؤول عن الجريمة ريان السفينة أو قائد المركبة الجوية أو مسافراً.

- أو عندما وحسب الحالة، يكون مبلغ الحقوق والرسوم المتقاضى عنها أو المتملص منها أو قيمة البضائع المصادرة في السوق الداخلية، أقل من 1.000.000 دج أو تساويها.

6- عندما تجرى المصالحة قبل صدور الحكم النهائي، تتقضي الدعوى الجبائية والدعوى العمومية.

عندما تجرى المصالحة بعد صدور الحكم النهائي، لا يترتب عليها أي أثر على العقوبات السالبة للحرية والغرامات الجزائية والمصاريف الأخرى.

يحدد إنشاء لجان المصالحة المنصوص عليها في هذه المادة وتشكيلها وسيرها وكذا قائمة مسؤولي إدارة الجمارك المؤهلين لإجراء المصالحة وحدود اختصاصهم ونسب الإعفاءات الجزائية، عن طريق التنظيم.¹

حيث أن الأعوان المحررين للمحضر قاموا بعرض إمكانية إجراء المصالحة على مسير الشركة، وأنه يجب عليه التقدم بطلب بهذا الخصوص والذي بدوره وافق وقام بتحرير طلب مصالحة بخط اليد مع التوقيع عليه، في انتظار النظر في طلبه.

بعد اجتماع اللجنة المحلية للمصالحة على مستوى مفتشية أقسام الجمارك لولاية برج بوعريريج، تقرر منحه إعفاء جزئياً من دفع الغرامة قدرت بـ 50% كالتالي:

$$1.086.803,20 \text{ دج} \times 50\% = 543.401,60 \text{ دج.}$$

عليه فإن المبلغ الإجمالي الواجب الدفع بعد القيام بالمصالحة هو:

$$543.401,60 \text{ دج} + 543.401,60 \text{ دج} = 1.086.803,20 \text{ دج.}$$

قام المعني بدفع غرامة المصالحة وتم تسليمه وصل على ذلك مع انقضاء الملف بالمصالحة.

(1) المادة 75 من القانون رقم 19-14 المؤرخ في 11/12/2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، تعدل وتتم المادة 265 من القانون رقم 79-07 المؤرخ في 21/07/1979 المتضمن قانون الجمارك المعدل والمتمم، مرجع سبق ذكره، ص 28.

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة للفرقة المختلطة (تجارة)

في إطار عمل الفرقة المختلطة تم برمجت متعامل اقتصادي للتحقيق، للفترة من 2018/01/01 إلى غاية 2019/06/30، الحامل للسجل التجاري رقم: XXXXXXXXXX، بتاريخ: XXXX/XX/XX، يمارس نشاط مطحنة، الكائن مقره بولاية برج بوعريريج، طبيعة المواد المنتجة: مادة الفرينة، عدد المستخدمين: 15 عامل وإطارين. قامت الفرقة المختلطة يوم 2019/07/04 بزيارة ميدانية لمقر الشركة المذكورة أعلاه، وبعد التعريف بهوياتهم شرعوا في عملية المراقبة أين قاموا بمعاينة المخزون، ثم تركوا للمعني بالأمر إشعار بالمرور لتقديم الوثائق اللازمة للتحقيق في مدة 10 أيام من تاريخ استلامه.

حضر المتعامل الاقتصادي مرفوقا بالوثائق التالية: فواتير الشراء، نسخ من فواتير البيع للفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى غاية 2019/06/30 وكذا دفتر التقييم والكشف التفصيلي للعملاء (ETAT104) ونسخة من السجل التجاري وبطاقة التعريف الجبائي، حيث تم حجز الوثائق اللازمة (جدول رقم 07) لإجراء التحقيق عن طريق وثيقة محضر حجز الوثائق (انظر الملحق رقم 07) تسلم نسخة منها لمسير الشركة، طبقا للمادة 50 من القانون 02-04 والتي تنص على أنه "يمكن للموظفين المؤهلين القيام بتفحص كل المستندات، ويمكنهم أن يشترطوا استلامها حيثما وجدت والقيام بحجزها.

تضاف المستندات والوسائل المحجوزة إلى محضر الحجز أو ترجع في نهاية التحقيق، تحرر حسب الحالة، محاضر الجرد و/أو محاضر إعادة المستندات المحجوزة وتسلم نسخة من المحاضر إلى مرتكب المخالفة.¹

جدول رقم 07: الوثائق المحجوزة لإجراء التحقيق.

| الرقم | طبيعة الوثائق المحجوزة | العدد |
|-------|------------------------|-------|
| 01 | فواتير الشراء | 48 |
| 02 | فواتير البيع | 427 |
| 03 | دفتر الجرد | 01 |
| 04 | التصريحات الجبائية | 18 |
| 05 | الكشوفات البنكية | 02 |

المصدر: الفرقة المختلطة (تجارة)، مديرية التجارة لولاية برج بوعريريج، بتاريخ 2022/04/27.

بعد استلام الوثائق المطلوبة في التحقيق، قام عون التجارة بالبحث والتحري عن المعلومات المقدمة من طرف المتعامل، فتبين ما يلي:

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 50 من القانون رقم 02-04 المؤرخ في 2004/06/23 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية المعدل والمتمم بالقانون رقم 10-06 مؤرخ في 2010/08/15، جريدة رسمية، عدد 41، صادرة في 2004/06/27، ص 09.

- تم التحقيق في مشتريات الشركة من مادة القمح اللين المتمون بها من CCLS، والتي قدرت بـ: 98.095,4 قنطار لسنة 2018 و 45.338 قنطار للسداسي الأول من سنة 2019 والتي تم استهلاكها كلها.
- استنادا للبطاقة التقنية المعدة من طرف اللجنة التقنية السالفة الذكر بتاريخ 2019/07/19، حول الطاقة الحقيقية للمطاحن ونسبة استخراج مادة الفريضة من القمح اللين، تبين أن نسبة تحويل القمح اللين لمادة الفريضة قد بلغت 78% (انظر الملحق رقم 08)، وبالرجوع للبطاقة التقنية فإن الكمية المنتجة من الفريضة للفترة موضوع التحقيق هي 106.775 قنطار.
- أما من ناحية التحقيق في مبيعات الشركة والتأكد من صحة معاملاتها، فقد قام الأعوان بمراسلة المديرات الولائية للتجارة للتأكد من صحة فواتير الشركة (انظر الملحق رقم 09) والتي تشمل زبائنها الذين تم التأكد من ممارسة نشاطه عبر قاعدة البيانات للفهرس الوطني للسجل التجاري (سجلكم sidjilcom)، حيث كانت أغلب الردود بين معاملات صحيحة وتجار ينشطون دون محل تجاري، باستثناء مراسلة تخص المتعامل "م.أ" الكائن محله بولاية قسنطينة، اتضح أنه مشطب بتاريخ 2017/12/25، غير أن المطحنة تعاملت معه برقم أعمال قدر بـ: 27.148.670,00 دج.
- بالنسبة لأسعار مادة الفريضة فقد تبين أن الشركة احترمت الأسعار المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 132/96 المؤرخ في 1996/04/13، الذي يحدد أسعار الدقيق والخبز في مختلف مراحل التوزيع، طبقا لنص المادة 01 منه "تحدد أسعار بيع أنواع الدقيق العادي السائب والموضب في مختلف مراحل التوزيع كما يأتي:
سعر بيع الخبازين هو: 2.000,00 دج/قنطار.
سعر البيع لتجار التجزئة والجماعات والصناعات التحويلية والمستعملين الآخرين هو: 2.080,00 دج/ق.
سعر البيع للمستهلكين هو: 2.180,00 دج/قنطار"¹، أما أسعار مادة النخالة فهي غير معنية بالتسقيف.
كمية مشتريات المطحنة من مادة القمح اللين للفترة موضوع التحقيق هي 143.433,40 قنطار، وبالرجوع إلى البطاقة التقنية السالفة الذكر فإن الكمية المنتجة من الفريضة هي كالتالي:
143.433,4 ق × 78% = 111.878,05 قنطار، أما بالنسبة للكمية المباعة بغير الفوترة قدرت بـ 4.137,41 قنطار (جدول رقم 08).

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 1 من القانون رقم 96-132 المؤرخ في 1996/04/13، المتضمن تحديد أسعار الدقيق والخبز في مختلف مراحل التوزيع، جريدة رسمية، عدد 23، صادرة في 1996/04/14، ص 13.

جدول رقم 08: الكميات المباعة دون فوترة.

| الفارق • | المخزون الأولي من الكميات المنتجة (ق) (01) | الكميات المنتجة خلال الفترة المعنية بالتحقيق (ق) (02) | الكميات المباعة بفواتير (ق) (03) | باقي المخزون (ق) (04) | الفارق • |
|----------|--|---|--|--------------------------|----------|
| | 00 | 110.912,41 | 106.775 | 00 | 4.137,41 |

• الفارق = (01+02) - (03+04).

المصدر: الفرقة المختلطة (تجارة)، مرجع سبق ذكره.

بعد البحث والتحري والتفحص في الوثائق المقدمة تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- أن الشركة قامت بإنجاز معاملات تجارية بسجل تجاري مشطوب لفائدة المتعامل "م.أ" الحامل للسجل التجاري رقم: ××××××××××، الكائن مقره بولاية قسنطينة، الذي ظهر شطبه على مستوى قاعدة البيانات للفهرس الوطني للسجل التجاري، وهذا ما أكدته مراسلة مديرية التجارة لولاية قسنطينة. حيث بلغ عدد الفواتير المحررة لفائدته 30 فاتورة موضوع التحقيق بعد تاريخ شطبه من السجل التجاري، 23 فاتورة تخص سنة 2018 و 07 فواتير تخص السداسي الأول من سنة 2019 والتي قدرت بمبلغ إجمالي قدره: 27.148.670,00 دج، كما هو مبين في الجدول رقم 09.

جدول رقم 09: جدول يوضح الفواتير المحررة للمتعامل "م.أ" صاحب السجل التجاري المشطوب بتاريخ

2017/12/25.

| رقم الفاتورة | تاريخ الفاتورة | مبلغ الفاتورة |
|--------------|----------------|-----------------|
| 2018/04 | 2018/01/03 | 1.438.850,00 دج |
| 2018/11 | 2018/01/17 | 1.152.400,00 دج |
| 2018/25 | 2018/01/31 | 1.238.400,00 دج |
| 2018/32 | 2018/02/11 | 1.121.000,00 دج |
| 2018/39 | 2018/02/22 | 807.600,00 دج |
| 2018/51 | 2018/03/08 | 1.290.000,00 دج |
| 2018/55 | 2018/03/13 | 949.000,00 دج |
| 2018/61 | 2018/03/28 | 774.000,00 دج |
| 2018/75 | 2018/04/10 | 722.400,00 دج |
| 2018/87 | 2018/04/26 | 560.000,00 دج |
| 2018/97 | 2018/05/09 | 1.030.000,00 دج |
| 2018/122 | 2018/06/05 | 770.000,00 دج |
| 2018/140 | 2018/07/30 | 1.027.500,00 دج |
| 2018/149 | 2018/08/13 | 280.000,00 دج |
| 2018/161 | 2018/08/30 | 1.027.500,00 دج |

| | | |
|-------------------------|------------------------|----------|
| 756.500,00 دج | 2018/10/07 | 2018/197 |
| 720.000,00 دج | 2018/10/16 | 2018/208 |
| 529.000,00 دج | 2018/10/29 | 2018/217 |
| 769.500,00 دج | 2018/11/18 | 2018/236 |
| 778.300,00 دج | 2018/11/26 | 2018/242 |
| 280.000,00 دج | 2018/12/05 | 2018/251 |
| 560.000,00 دج | 2018/12/11 | 2018/259 |
| 242.905,00 دج | 2018/12/26 | 2018/269 |
| 972.000,00 دج | 2019/01/20 | 2019/18 |
| 812.650,00 دج | 2019/02/10 | 2019/34 |
| 894.975,00 دج | 2019/02/24 | 2019/47 |
| 948.975,00 دج | 2019/03/10 | 2019/59 |
| 705.180,00 دج | 2019/05/13 | 2019/113 |
| 716.035,00 دج | 2019/05/29 | 2019/124 |
| 3.274.000,00 دج | 2019/06/13 | 2019/140 |
| 27.148.670,00 دج | المبلغ الإجمالي | |

المصدر: الفرقة المختلطة (تجارة)، مرجع سبق ذكره.

إن هذا الفعل يجعل صاحب المطحنة مرتكبا مخالفة ممارسة تجارة تدليسية (تحرير فواتير وهمية أو مزيفة) المنصوص عليها في الفقرة 02 من المادة 24 من القانون 02/04 المؤرخ في 23/06/2004 المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية المعدل والمتمم.

2- بعد مقارنة المشتريات والمخزون الأولي مع المبيعات والمخزون المعين لوحظ أن هناك فارق يقدر بـ: 3.014,25 قنطار من مادة الفرينة لسنة 2018 و 1.123,16 قنطار للسداسي الأول من سنة 2019، أي بمجموع 4.137,41 قنطار واستنادا للمادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 132/96 المذكور أعلاه والذي يحدد سعر الفرينة بـ 2.000,00 دج/ق، يكون المبلغ الإجمالي للمبيعات بدون فاتورة كالتالي:

$$4.137,41 \text{ ق} \times 2.000,00 \text{ دج} = 8.274.760,00 \text{ دج.}$$

يعد صاحب المطحنة مرتكبا مخالفة عدم الفوترة (بيع دون فاتورة) المنصوص عليها في نص المواد 13، 11 و 10 والمعاقب عليها بنص المادة 33 من القانون 02/04 السالف الذكر.

بالاستناد للمادة 33 من القانون السالف الذكر فإن هذه المخالفة تستوجب غرامة مالية تقدر بـ 80% من المبلغ الإجمالي لعدم الفوترة أي: $8.274.760,00 \text{ دج} \times 80\% = 6.619.808,00 \text{ دج.}$

تجدر الإشارة إلى أن المتعامل الاقتصادي يمكن أن تقبل منه المصالحة وبشروط طبقا للمادة 60 من القانون 02/04، والتي تنص على أن "مخالفات أحكام هذا القانون تخضع لاختصاص الجهات القضائية.

- غير أنه يمكن للمدير الولائي للتجارة أن يقبل من المخالفين بمصالحة في حدود غرامة تقل أو تساوي 1.000.000 دج.

- في حالة ما إذا كانت الغرامة تفوق 1.000.000 دج وتقل عن 3.000.000 دج يمكن للوزير المكلف بالتجارة أن يقبل من المخالفين بمصالحة استناداً للمحضر المحرر من طرف الموظفين المؤهلين والمرسل من طرف المدير الولائي للتجارة.

- عندما تكون المخالفة المسجلة في حدود غرامة تفوق 3.000.000 دج، فإن المحضر المعد من طرف الموظفين المؤهلين يرسل مباشرة من طرف المدير الولائي للتجارة إلى وكيل الجمهورية المختص إقليمياً قصد المتابعات القضائية.¹

تم إبلاغ المتعامل الاقتصادي المخالف بالحضور إلى مصالح مديرية التجارة للإدلاء بأقواله والإمضاء على المحضر الذي حرر ضده نتيجة ارتكابه المخالفتين السالفتي الذكر، ثم أرسل إلى الجهات القضائية المختصة إقليمياً (انظر الملحق رقم 10)، كما حرر تقرير اختتام التحقيق شمل جميع الأحداث من بداية التحقيق حتى الانتهاء منه.

الجدول التالي يوضح نتائج اختتام التحقيق والإجراءات المتخذة:

جدول رقم 10: الإجراءات المتخذة.

| | |
|---|---|
| 2019/07/04 | تاريخ بداية التحقيق |
| - ممارسة تجارة تدليسية (تحرير فواتير وهمية أو مزيفة) - عدم الفوترة (بيع دون فوترة) | تعيين المخالفات المعايينة |
| 27.148.670,00 دج | مبلغ الفواتير الوهمية المحررة لفائدة المتعامل "م.أ" |
| 8.274.760,00 دج | مبلغ عدم الفوترة المكتشف/دج |
| / | مبلغ الربح غير الشرعي المكتشف/دج |
| الكمية: / القيمة: / | إجراءات الحجز |
| 2019/12/24 | تاريخ اختتام التحقيق |
| 2020/03 | رقم وتاريخ تحرير المحضر |
| تقرر فيه الإدارة المركزية | الغلق الإداري |
| تقرر فيه الإدارة المركزية | التسجيل في البطاقة الوطنية للتعريف |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على معطيات الفرقة المختلطة (تجارة)، مرجع سبق ذكره.

(1) المادة 60 من القانون رقم 04-02 المؤرخ في 2004/06/23، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المبحث الثالث: تقييم نتائج عمل الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) لولاية برج بوعريريج للفترة (2018-2021)

بعد التطرق في المبحث السابق إلى دراسة حالة ميدانية لملفات عولجت من طرف الفرقة المختلطة تبعا للإجراءات التشريعية والتنظيمية لكل إدارة، سنتطرق في هذا المبحث إلى تقييم نتائج عمل الفرقة المختلطة لكل إدارة على مدى خلال الفترة الممتدة من عام 2018 إلى 2021، من خلال الملفات المبرمجة والمعالجة وكذا مردودية الرقابة للفرقة.

المطلب الأول: تقييم نتائج عمل الفرقة المختلطة (ضرائب)

حققت الفرقة المختلطة ضرائب النتائج المبينة في الجدول التالي:

جدول رقم 11: حصيلة الفرقة المختلطة (ضرائب) خلال الفترة (2018-2021).

| المجموع | 2021 | 2020 | 2019 | 2018 | السنة البيان |
|---------------|---------------|------------|------------|------------|----------------------|
| 01 | 01 | 01 | 01 | 01 | عدد فرق الرقابة |
| 71 | 11 | 21 | 29 | 10 | عدد الملفات المبرمجة |
| 53 | 17 | 08 | 17 | 11 | عدد الملفات المدروسة |
| 1.626.388.304 | 1.520.191.647 | 27.438.379 | 54.439.069 | 24.319.209 | مردودية الرقابة (دج) |

• مردودية الرقابة: ونقصد بها العائد المحقق من الرقابة والمتمثل في (الضرائب المتملص من دفعها+ الغرامات).

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على إحصائيات مديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج، بتاريخ 2022/05/04.

من خلال معطيات الجدول السابق نلاحظ أن عدد الملفات المبرمجة الخاضعة للتحقيق من طرف الفرقة المختلطة لسنة 2018 كانت 10 ملفات و تمت معالجة 11 ملفا، أي بفارق ملف كان مبرمج في سنة 2017 وتم الفصل فيه من طرف الفرقة في عام 2018، حيث أسفرت عملية الرقابة عن مردودية تقدر بـ: 24.319.209,00 دج، في حين أنه شهد عام 2019 ارتفاعا في عدد الملفات المبرمجة و قدر بـ 29 ملف، وتمت معالجة 17 منها حيث أسفرت عن مبلغ 54.439.069,00 دج، و في العام الموالي أي عام 2020 انخفض عدد الملفات المبرمجة إلى 21 ملفا، حيث تمت دراسة 08 ملفات منها فقط، بقيمة مردودية قدرت بـ 27.438.379,00 دج، أما عام 2021 فقد تم برمجة 11 ملفا في حين تم دراسة 17 ملفا، وهذا العدد يفوق عدد الملفات المبرمجة، وهذا راجع إلى أن الملفات تعود لسنوات سابقة وتم الفصل فيها في سنة 2021، حيث أن

ارتفاع عدد الملفات المعالجة انعكس على مردودية الرقابة والتي بلغت ما قيمته 1.520.191.647,00 دج، وهي أعلى مردودية تشهدها الفرقة في الأربع سنوات المعنية بالدراسة.

كما يتضح من خلال الجدول أن مجموع الملفات المبرمجة للسنوات الأربع كان 71 ملفاً، في حين بلغ عدد الملفات التي تم معالجتها 53 ملفاً، أي تم التنفيذ بنسبة 74,64%.

من خلال هذه النتائج يمكن القول أن:

- نسبة دراسة الملفات (74,64%) كانت جيدة بالنظر إلى عدد الملفات المبرمجة مقارنة بعدد فرق الرقابة، حيث نجد فرقة واحدة على مستوى ولاية برج بوعرييج تتكون من عون ضرائب واحد، عالج 53 ملفاً في مدة أربع سنوات أي بمعدل 13,25 ملف في العام.

- أما من ناحية المردودية نجد أن عام 2021 كانت الأعلى مردودية وهذا راجع إلى ارتفاع عدد الملفات التي تم الفصل فيها من جهة، ومن جهة أخرى تعبر على أهمية الرقابة التي تقوم بها الفرقة المختلطة في مكافحة الغش والممارسات التدليسية التي يقوم بها المكلفين للتخلص من دفع الضريبة.

- من ناحية نوع الأنشطة التي برمجت في إطار الفرقة المختلطة، فإن أغلب الملفات المقترحة تمثلت في نشاط الاستيراد، وتأتي بعدها بنسبة قليلة موزعة بين تجارة بالجملة ونشاط الإنتاج¹ وهذا راجع إلى أن الفرقة المحلية للتنسيق تسعى إلى برمجة الملفات التي تكون محل دراسة من جميع الإدارات الثلاث.

إذا للفرقة المختلطة ضرائب دوراً أساسياً في:

- مكافحة الغش والتهرب الضريبيين من خلال اكتشاف مخالفات المكلفين بالضريبة؛
- المساهمة في زيادة إيرادات خزينة الدولة.

بالرغم من دورها الإيجابي إلا أنه هناك مجموعة من النقائص تستوقفنا تتمثل في:

- عدم تجديد المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 1997/07/27 منذ صدوره والذي يحدد عمل الفرقة وصلاحياتها؛

- صدور المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء²، هذا قلص من صلاحيات ومهام الفرقة؛

- نقص في عدد فرق المراقبة؛

- عدم وجود تحفيزات مادية؛

- عدم توفر الفرقة على وسائل العمل اللازمة (إعلام آلي، خزانات، كراسي لاستقبال المتعاملين الاقتصاديين...).

(1) مقابلة مع المدير الفرعي للرقابة، مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج، بتاريخ 2022/05/11.

(2) بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

المطلب الثاني: تقييم نتائج عمل الفرقة المختلطة (جمارك)

يوضح الجدول التالي نتائج عمل الفرقة المختلطة (جمارك) وهي مبينة كالتالي:

جدول رقم 12: حصيلة الفرقة المختلطة (جمارك) خلال الفترة (2018-2021).

| المجموع | 2021 | 2020 | 2019 | 2018 | السنة البيان |
|------------|-----------|-----------|------------|------|---|
| 01 | 01 | 01 | 01 | 01 | عدد فرق الرقابة |
| 71 | 11 | 21 | 29 | 10 | عدد الملفات المبرمجة |
| 43 | 12 | 05 | 16 | 10 | عدد الملفات المعنية بالدراسة من طرف الجمارك |
| 39 | 08 | 05 | 16 | 10 | عدد الملفات المدروسة |
| 04 | 04 | 00 | 00 | 00 | عدد الملفات قيد الدراسة |
| 03 | 01 | 02 | 03 | 00 | عدد المخالفات |
| 85.531.421 | 3.450.170 | 1.850.730 | 80.230.521 | 00 | مردودية الرقابة (دج) |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على إحصائيات مفتشية أقسام الجمارك لولاية برج بوعريريج.

نلاحظ من خلال الإحصائيات المدونة في الجدول أعلاه أن عدد الملفات المبرمجة من طرف لجنة التنسيق المحلية أكبر من الملفات المعنية بالدراسة من طرف إدارة الجمارك، إضافة إلى ذلك فقد قدرت نسبة تغطية الملفات موضوع الرقابة في إطار الفرقة المختلطة بـ 90,69%.

كما نلاحظ أن عام 2018 برمجت 10 ملفات، وتم دراسة 10 ملفات دون تسجيل أي مخالفة وهذا انعكس على المردودية فكانت منعدمة، أما عام 2019 فشهد ارتفاعا في عدد الملفات المبرمجة إلى 16 ملفا بتغطية كاملة، حيث أسفرت على ثلاث (3) مخالفات، ومبلغ المردودية قدر بـ: 80.230.521,00 دج وهو أكبر قيمة تحققتها الفرقة في الفترة المعنية بالدراسة، في حين شهد عدد الملفات انخفاضا في عام 2020 و قدرت بـ 05 ملفات بنسبة تغطية 100%، حيث أسفرت على تسجيل مخالفتين بمردودية قدرت بـ: 1.850.730,00 دج، و في عام 2021 ارتفع عدد الملفات من جديد، حيث قدر بـ 12 ملفا، وهو يفوق عدد الملفات المبرمجة من طرف لجنة التنسيق الولائية، لأنه تم إضافة ملف من طرف الإدارة المركزية للجمارك لمعالجته و فتح تحقيق فيه في إطار الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة)، في حين تم دراسة 08 ملفات منها وبقيت 04 ملفات قيد الدراسة، حيث سجلت مخالفة واحدة بمردودية قدرت بـ: 3.450.170,00 دج.

من خلال هذه النتائج يمكن القول أن:

عدد الملفات المعنية بالدراسة والتي كانت أقل من المبرمجة و هذا راجع إلى نوع الملفات التي يتم اقتراحها من طرف لجنة التنسيق المحلية، حيث لم تكن على صلة بالعمل الجمركي.

نسبة دراسة الملفات (90,69%) كانت مثالية بالنظر إلى عدد الملفات المبرمجة مقارنة بعدد فرق الرقابة، حيث نجد الفرقة المختلطة تتكون من عون جمارك واحد، حيث عالج 39 ملفا في مدة أربع سنوات أي بمعدل 9,75 ملفا في السنة.

أما بخصوص المردودية فنجد أن:

• أعلى مردودية سجلت كانت من نصيب عام 2019 بقيمة 80.230.521,00 دج، وهذا راجع إلى عدد الملفات التي تمت تسويتها حيث كانت الأكبر عددا خلال هذه السنة مقارنة بالسنوات الأخرى المعنية بالدراسة.

• الأدنى مردودية كانت في عام 2020 بالرغم من تسجيل مخالفتين، وهذا بسبب تراجع عدد الملفات المعالجة، حيث كانت الأقل مقارنة بالسنوات الأخرى، كما ننوه إلى الظرف الاستثنائي الذي شهده العالم كوفيد19، حيث لا يمكن اعتماده كمعيار لتقييم عمل الفرقة لكنه أثر على مردودية الفرقة (جمارك)، وذلك لتوقف نشاط الاستيراد للسلع والبضائع باستثناء السلع الأساسية، والذي امتد لعام 2021، فبالرغم من عودة نشاط الاستيراد، إلا أنه لم تكن هناك عمليات استيراد كبيرة بسبب ارتفاع أسعار السلع من جهة، وتضاعف أسعار الشحن والنقل من جهة أخرى.

• أما مردودية عام 2018 فكانت منعدمة، بالرغم من أن عدد الملفات المعالجة كان 10 ملفات، وهذا راجع إلى: عدم قيام المستوردين بعمليات استيراد كبيرة (كاستيراد قطع غيار بسيطة، أو عينات...).

- أما المخالفات: فلقد تعددت مخالفات قانون الجمارك لكن الأكثر عملا والتي سجلت في الأربع السنوات المعنية بالدراسة تمثلت في:

• مخالفة من الدرجة الثانية مخالفة التصريح الخاطئ للبضائع من حيث النوع أو القيمة أو المنشأ (انظر المطلب الأول إجراءات الرقابة للفرقة المختلطة جمارك).

• مخالفة من الدرجة الأولى تحويل البضائع عن مقصدها الإمتيازي، يعاقب عليها ب: مصادرة البضائع محل الغش والبضائع التي تخفي الغش، غرامة مالية تساوي قيمة البضائع المصادرة والحبس من شهرين (2) إلى ستة (6) أشهر.¹

• مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، يعاقب عليها بالحبس من ثلاثة (3) أشهر إلى خمس (5) سنوات، وبغرامة مالية تساوي على الأكثر ضعف قيمة محل المخالفة أو المحاولة.²

(1) المادة 79 من القانون رقم 19-14 المؤرخ في 11/12/2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، تعدل وتنتم المادة 325 من القانون رقم 79-07 المؤرخ في 21/07/1979 المتضمن قانون الجمارك المعدل والمتمم، مرجع سبق ذكره، ص 30.

(2) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 01 من الأمر رقم 96-22 المؤرخ في 09/07/1996 المتضمن قمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، جريدة رسمية، عدد 43، صادرة في 10/07/1996، ص 11.

فإن للفرقة المختلطة جمارك دورا فعالا في محاربة الغش والتهرب الضريبيين من خلال:

- مكافحة تهريب العملة وتبييض الأموال؛
 - مكافحة الاستيراد والتصدير غير المشروعين للبضائع التي تمس بالأمن والنظام العموميين؛
 - تحصيل الحقوق والرسوم المستحقة عن استيراد وتصدير البضائع؛
 - مساهمة اتفاقية التعاون المبرمة بين المديرية العامة للجمارك والوكالة الوطنية لحقوق المؤلف والحقوق المجاورة في التخفيف من التقليد والقرصنة.
- بالرغم من دورها الإيجابي إلا أنه هناك مجموعة من النقائص تعرقل عملها تتمثل في:
- عدم تعاون المصالح الخارجية التي لها علاقة بالرقابة؛
 - عدم توفر الفرقة على وسيلة نقل؛
 - عدم توفر الفرقة على مقر خاص بها وهذا ما يفسر تواجدها على مستوى مديرية التجارة وترقية الصادرات لولاية برج بوعريريج، حيث تملك مكتبين واحد مخصص لممارسة نشاطها والآخر مخصص للأرشيف.

المطلب الثالث: تقييم نتائج عمل الفرقة المختلطة (تجارة)

يوضح الجدول التالي نتائج عمل الفرقة المختلطة (تجارة) وهي مبينة كالتالي:

جدول رقم 13: حصيلة الفرقة المختلطة (تجارة) خلال الفترة (2018-2021).

| المجموع | 2021 | 2020 | 2019 | 2018 | السنة | |
|-------------------|------------------|------------------|----------------|--------------|-----------------------|----------|
| | | | | | البيان | |
| 13 | 04 | 03 | 04 | 02 | عدد الاجتماعات | |
| 01 | 01 | 01 | 01 | 01 | عدد فرق الرقابة | |
| 71 | 11 | 21 | 29 | 10 | عدد الملفات المبرمجة | |
| 51 | 14 | 09 | 13 | 15 | عدد المحاضر | |
| 61 | 16 | 13 | 15 | 17 | عدد المخالفات | |
| 33 | 12 | 03 | 08 | 10 | استيراد | النشاطات |
| 14 | 01 | 06 | 05 | 02 | انتاج | |
| 04 | 01 | 00 | 00 | 03 | جملة | |
| 10.613.557.835,01 | 5.074.861.014,24 | 5.064.796.375,51 | 465.366.903,13 | 8.533.542,13 | مبلغ عدم الفوترة (دج) | |

• توجد فرقة مختلطة واحدة تضم عونين من مديرية التجارة.

• تم تسجيل 14 محضر بـ 16 مخالفة منها محضر بثلاث مخالفات.

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الإحصائيات المقدمة من مصلحة المنازعات والشؤون القانونية، مديرية التجارة وترقية الصادرات لولاية برج بوعريبيج، بتاريخ: 2022/05/15.

نلاحظ من خلال معطيات الجدول أن عدد الاجتماعات التي قامت بها لجنة التنسيق المحلية في الفترة (2018-2021) كانت بمجموع 13 اجتماعا، أي بمعدل 3,25 اجتماعا في السنة. كما أن نسبة معالجة الملفات قدرت بـ 94,36%، حيث تمت دراسة جميع الملفات، منها ملفات انتهت دراستها بتحرير محاضر بالمخالفات المكتشفة، وأخرى عولجت دون تحرير أي محضر (وهذا راجع إلى أنه لم تسجل أي مخالفات أو تجاوزات، أو لم يتم بمعاملات كبيرة، أو أن المتعامل تم دراسته على مستوى أحد الإدارات الثلاث خارج إطار الفرقة)، وبقي 04 ملفات منها قيد الدراسة.¹

حيث نلاحظ أن عام 2018 تم برمجة 10 ملفات وتم تحرير 15 محضرا رسميا، أي بفارق 5 ملفات كانت مبرمجة في سنة 2017، وكانت موزعة بين 3 أنشطة، أكبر عدد منها كان من نصيب نشاط استيراد بـ 10 محاضر، تليها الجملة بـ 03 محاضر، ثم الإنتاج بمحضرين، حيث قدر مبلغ عدم الفوترة بـ 8.533.542,13 دج، أما عام 2019 شهد ارتفاع في عدد الملفات إلى 29 ملفا، في حين انخفض عدد المحاضر المحررة إلى 13 محضر، موزع بين نشاط استيراد بـ 08 محاضر والإنتاج بـ 05 محاضر، حيث ارتفع مبلغ عدم الفوترة إلى 465.366.903,13 دج، كما سجل عام 2020 انخفاض في عدد الملفات المقترحة والذي قدر بـ 21 ملفا، صحبه انخفاض في عدد المحاضر الرسمية حيث كانت 9 محاضر: 03 منها نشاط استيراد و 06 إنتاج، بمبلغ عدم فوترة مرتفع جدا قدر بـ 5.064.796.375,51 دج، أما عام 2021 فشهد ارتفاعا في عدد المحاضر إلى 14 محضرا، مقابل عدد أقل من الملفات المبرمجة و التي قدرت بـ 11 ملف وهذا الفارق راجع إلى أن الملفات كانت مقترحة في سنوات سابقة، حيث وزعت المحاضر بين ثلاث أنشطة كالتالي: 12 محضر استيراد، محضر إنتاج، ومحضر جملة، بمبلغ عدم فوترة قدر بـ 5.074.861.014,24 دج.

من خلال هذه النتائج يمكن القول أن:

- حسب المرسوم التنفيذي رقم 97-290 فإن الاجتماعات تكون مرة كل شهرين، يعني بمجموع 6 اجتماعات في السنة، لكن نجد أن هناك نقص في اجتماعات لجنة التنسيق الولائية وهذا راجع إلى تأجيل الاجتماعات، بسبب غياب أحد أعضاء الفرقة الثلاث لأسباب متعلقة بالتزامات الأعضاء بمهامهم اتجاه إداراتهم.
- نسبة دراسة الملفات (94,36%) كانت جيدة جدا بالنظر إلى عدد الملفات المبرمجة مقارنة بعدد فرق الرقابة، حيث تم معالجة 67 ملفا في مدة أربع سنوات أي بمعدل 16,75 ملفا في السنة، للعلم أن الفرقة المختلطة تضم عونين من مديرية التجارة، وهذا راجع إلى أن الفصل في الملفات يكون على مستوى الفرقة من طرف أعوان التجارة بداية من اكتشاف الممارسات التدليسية، إلى تكييف المخالفات وتحرير المحاضر.

(¹) مقابلة مع عون الفرقة المختلطة (تجارة)، مديرية التجارة وترقية الصادرات لولاية برج بوعريبيج، بتاريخ 2022/05/16.

- أما من ناحية مبلغ عدم الفوترة (مردودية الرقابة) فنجد أنه في ارتفاع مستمر خلال فترة الدراسة، ليصل إلى أعلى مبلغ سنة 2021 قدر بـ 5.074.861.014,24 دج، أما 2018 كان الأدنى بمبلغ 8.533.542,13 دج، بالرغم من أنه تم تسجيل أكبر عدد محاضر مقارنة بالسنوات الأخرى، وهذا راجع إلى أن هذه المبالغ تؤثر فيها عدة عوامل، والمتمثلة في:

- طبيعة وعدد المخالفات المكتشفة؛
- طبيعة نشاط المتعاملين الاقتصاديين؛
- قيمة السلع المستوردة؛
- حجم المعاملات التجارية للمتعامل؛
- فترة التحقيق الخاضع لها الملف حيث كلما كانت المدة كبيرة كان اكتشاف مبالغ كبيرة.
- من ناحية الأنشطة المبرمجة في إطار عمل الفرقة للفترة موضوع الدراسة نجد أن:
- نشاط الاستيراد كان الغالب بعدد قدر بـ 33 ملفا، وهذا راجع إلى أن هذا النشاط تعالج ملفاته من طرف الأعضاء الثلاث للفرقة، إضافة إلى أن المعاملات تكون كبيرة وبالعملة الصعبة أي أنه يتم اكتشاف ممارسات تدليسية ومخالفات تضر بالاقتصاد الوطني.
- يليه نشاط الإنتاج بعدد يقدر بـ 14 ملفا، يرجع السبب إلى مراسلة وزارة التجارة الخاصة بالمطاحن والتي برمجت فيها 16 متعامل.
- ثم يليه نشاط الجملة بعدد يقدر بـ 04 ملفات وهو النشاط الأقل اقتراحا، وذلك لأنه يمكن دراسته من طرف عضوين فقط من الفرقة (ضرائب، تجارة) هذا من جهة، ومن جهة أخرى تكون معاملاته صغيرة، تركز على عمليات البيع والشراء فقط، وتكون محليا داخل حدود الدولة.
- أما المخالفات: فلقد تعددت مخالفات قانون 04-02 المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية، إلا أن المخالفات الأكثر عملا بها والتي سجلت في الأربع سنوات المعنية بالدراسة تمثلت في¹:
- مخالفة عدم الفوترة (بيع أو شراء دون فاتورة) المنصوص عليها بنص المواد 10، 11 و 13 من القانون السالف الذكر، حيث يجبر الأعوان الاقتصاديين على التعامل فيما بينهم بالفاتورة، وتقديمها للموظفين المؤهلين عند طلبها، كما يعاقب عليها بنص المادة 33 من نفس القانون بغرامة مالية تقدر بنسبة 80% من المبلغ الذي كان يجب فوترته مهما بلغت قيمته.
- مخالفة ممارسات تجارية تدليسية (تحرير فواتير وهمية أو فواتير مزورة) المنصوص عليها بنص المادة 24 الفقرة 2، والمعاقب عليها بالمادة 37 من نفس القانون بغرامة مالية من 300.000 دج إلى 10.000.000 دج.

(¹) للاطلاع، القانون رقم 04-02 المؤرخ في 2004/06/23 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية المعدل والمتمم، جريدة رسمية، عدد 41، صادرة في 2004/06/27.

• مخالفة تحرير فواتير غير مطابقة المنصوص عليها بنص المادة 12، والمعاقب عليها بالمادة 34 من نفس القانون بغرامة مالية من 10.000 دج إلى 50.000 دج، بشرط ألا تمس عدم المطابقة بعض البيانات المذكورة في الفاتورة، حيث يعتبر عدم ذكرها في الفاتورة عدم فوترة.

إذا للفرقة المختلطة تجارة دورا هاما في:

- محاربة الممارسات التدليسية الممارسة خارج إطار الشرعية القانونية؛
- مكافحة التهرب الضريبي من خلال اكتشاف مخالفات عدم الفوترة وتحرير فواتير وهمية... الخ.
- بالرغم من دورها الإيجابي إلا أنه هناك مجموعة من النقائص تستوقفنا تتمثل في:
 - ضعف التنسيق بين الإدارات الثلاث؛
 - برمجة متعاملين اقتصاديين غير ناشطين مما يؤثر على البرمجة والرقابة؛
 - انعدام التأطير الجيد للفرقة من طرف المصالح المركزية.
- **ملاحظة:** لتعزيز دراستنا بإحصائيات السداسي الأول من سنة 2022 للفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) لولاية برج بوعريريج، طلبنا من المديريات الثلاث تزويدنا بها، إلا أنه لم نحصل عليها، وهذا راجع إلى:
 - عدم برمجة أي اجتماعات في السداسي الأول؛
 - لم يتم تسطير أي برنامج جديد لهذا السداسي، والفرقة تعمل على استكمال الملفات التي بقيت قيد الدراسة من سنة 2021.

خلاصة الفصل

تناولنا خلال هذا الفصل دراسة تطبيقية للفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، تجارة، جمارك) لولاية برج بوعريريج، والتي كانت على مستوى كل من مديرية الضرائب، مفتشية أقسام الجمارك ومديرية التجارة وترقية الصادرات، وذلك بالتطرق إلى المديريات المشكلة منها الفرقة المختلطة، تأسيسها ومهامها، حيث استنتجنا أن الفرقة المشتركة تتكون من ثلاثة أعوان تابعين للإدارات الثلاث (ضرائب، تجارة، جمارك)، وهي تقوم بمهامها حسب البرنامج المسطر من طرف لجنة التنسيق الولائية و ذلك بالأخذ بعين الاعتبار أولوية كل إدارة من الإدارات المذكورة أعلاه، حيث يقوم كل عضو من أعضاء الفرقة بإجراء الرقابة من جهته، ويتم ضبط نتائج التحريات تبعا للنظام التشريعي والتنظيمي الخاص بكل إدارة من الإدارات المعنية.

بعد ذلك تطرقنا إلى استعراض دراسة ملفات خاضعة لرقابة الفرقة المختلطة لمعرفة الإجراءات المتبعة من طرف الفرقة مجتمعة، والمتمثلة في الخرجات الميدانية، معاينة المقرات الاجتماعية للمتعاملين الاقتصاديين، معاينة المخزون... الخ، وإجراءات كل عضو على حدى، تمثلت في اكتشاف المخالفات وفرض العقوبات اللازمة. في الأخير قمنا بتحليل نتائج عمل الفرقة في الفترة (2018-2021)، وذلك بالتطرق إلى عدد الملفات المبرمجة والمعالجة، نوع النشاطات التي تم دراستها، وأنواع المخالفات وهذا حتى يتسنى لنا تقييمها.

حيث حققت الفرقة المختلطة على مستوى ولاية برج بوعريريج نتائج إيجابية، وذلك من خلال:

- مساهمتها في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق اكتشاف تجاوزات ومخالفات المتعاملين الاقتصاديين؛
- تحقيق مردودية رقابة عالية، وبالتالي المساهمة في تنمية اقتصاد الدولة من خلال زيادة إيرادات الخزينة.



الذاتمة

الخاتمة:

بعد استكمال دراستنا والتطرق إلى كل المفاهيم المتعلقة بالموضوع محل الدراسة، نرى بأن التهرب الضريبي بات كنقطة سوداء في الأنظمة الجبائية لمختلف الدول نتيجة ارتفاع حجم الخسائر التي يعكسها والتي تكلف ميزانية هامة لسد العجز الحاصل على مستوى مالية الدولة، فهو ليس قدرا مقدرا، وإنما ميلاده كان نتيجة اختلالات عديدة ومختلفة، وبالتالي فإن القضاء على هذه الآفة يتطلب إصلاح الاختلالات المولدة له من جهة، وخلق ممانعات قوية لرفض التهرب الضريبي ومحاربه من جهة أخرى.

حاولت ومازالت الإدارة الجبائية تسعى للحد أو التقليل من هذه الظاهرة لأنها تنتهك الخزينة العمومية وتعرقل نشاطات الدولة، إلى أن ظهرت الرقابة الجبائية التي تعتبر الوسيلة الأولى لمحاربة التهرب الضريبي، وباعتبار النظام الجبائي الجزائي نظام تصريحي، منح المشرع الإدارة الجبائية حق الرقابة على هذه التصريحات، وقد سخر لها عدة وسائل منها القانونية والتنظيمية والمادية بهدف استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومحاربة هذه الظاهرة الخطيرة.

من بين هذه الوسائل الفرقة المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة)، فمن خلال دراستنا التطبيقية لها اتضح أن لهذه الفرقة دورا ايجابيا في اكتشاف الأخطاء والتجاوزات والمخالفات المرتكبة من طرف الأعوان الاقتصاديين، والتي تساهم في محاربة التهرب الضريبي وبالتالي زيادة التحصيل الجبائي، وهذا ما تظهره مردودية الرقابة للفرقة من خلال دراسة إحصائياتها وتقييم نتائجها للفترة (2018-2021).

بعد معالجتنا لمختلف البحث بشقيه النظري والتطبيقي، توصلنا إلى النتائج التالية:

أولاً- اختبار الفرضيات:

- بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة لمحاربة التهرب الضريبي، تم إثبات هذه الفرضية لأن المشرع خول للإدارة الجبائية حق الرقابة، ومنحها كافة الصلاحيات للقيام بها، حيث تعتبر عاملا مهما في محاربة التهرب الضريبي عن طريق التحقق من صحة ومصداقية التصريحات والوثائق المقدمة من طرف المكلف، واكتشاف التجاوزات المرتكبة سواء عن قصد أو غير قصد، وفرض عقوبات وغرامات وهذا ما يؤدي إلى المساهمة في التحصيل الجبائي؛
- بخصوص الفرضية الثانية تلعب الفرقة المختلطة للرقابة دورا ايجابيا في تحسين الرقابة الجبائية، تم إثبات هذه الفرضية من خلال الإجراءات التي تقوم بها الفرقة، حيث يتم ضبط نتائج التحريات تبعا للإجراءات التشريعية

والتنظيمية الخاصة بكل إدارة من الإدارات المعنية، فبالرغم من النقص التي تعانيها إلا أنه حققت نتائج ايجابية من خلال كشف حالات التهرب الضريبي، عن طريق اكتشاف المخالفات المرتكبة، وفرض عقوبات صارمة.

• بخصوص الفرضية الثالثة التي تنص على أن التنسيق وتبادل المعلومات بين أعضاء الفرقة يعزز العمل الرقابي ويساهم في الحد من التهرب الضريبي، تم إثبات هذه الفرضية من خلال سهولة تبادل المعلومات واستغلالها في عملية الرقابة ويرجع ذلك لقيام أعضاء الفرقة بمهامهم في مكتب واحد، أما بخصوص التنسيق فبالرغم من ضعفه إلا أن للفرقة دورا ايجابيا في تحسين الرقابة ومكافحة التهرب الضريبي، وهذا ما تعكسه نتائج الملفات المعالجة من طرف أعضاء الفرقة، وكذا نسبة دراسة الملفات للفرقة وكانت كالتالي: ضرائب 74,64%، جمارك 90,69%، تجارة 94,36% هذا من جهة، ومن جهة أخرى تفادي خضوع ملف المتعامل الاقتصادي للازدواج الرقابي.

• بخصوص الفرضية الرابعة التي تنص على أن عمل الفرقة لا يساهم في الرفع من مردودية الخزينة لولاية برج بوعرييج، تم نفي هذه الفرضية من خلال تقييمنا لنتائج عمل الفرقة للفترة (2018-2021) المعنية بالدراسة، فتبين أن للفرقة مساهمة معتبرة في زيادة المردودية، نوضحها كالتالي:

✚ ضرائب: حققت أعلى مردودية سنة 2021 قدرت بـ 1.520.191.647,00 دج؛

✚ جمارك: حققت أعلى مردودية سنة 2019 قدرت بـ 80.230.521,00 دج؛

✚ تجارة: حققت أعلى مردودية سنة 2021 قدرت بـ 5.074.861.014,24 دج.

ثانيا - النتائج المتوصل إليها:

- تعتبر المبالغ المتملص من دفعها موردا هاما للخزينة العمومية للدولة؛
- التهرب الضريبي يعتبر أحد أهم التحديات التي تقف عائقا أمام التطبيق الفعال للسياسة الضريبية ومن ثم السياسة المالية والاقتصادية؛
- إن غياب الوعي والحس الضريبي لدى المكلف وعدم استقرار القوانين الجبائية، يؤدي إلى الوقوع في بعض التجاوزات والأخطاء؛
- تبادل المعلومات والتنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا هاما في مكافحة التهرب الضريبي من خلال جمعها واستغلالها؛
- الرقابة الجبائية تركز على المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من مختلف الوثائق والسجلات الممسوكة من طرف المكلف، فنجاعها مرتبط بمدى صدق المعلومات المقدمة من طرفه؛
- منح المشرع حق الرقابة للإدارة الجبائية وحدد صلاحياتها للقيام برقابة فعالة، وبالمقابل فرض التزامات على المكلف ومنح له ضمانات لحفظ حقوقه؛
- الفرقة المختلطة جهاز من أجهزة الرقابة الجبائية تجمع بين ثلاث إدارات، وهذا ما يعطيها أهمية كبيرة في مجال مكافحة التهرب الضريبي؛

- تؤدي الفرقة المختلطة دورا في اكتشاف كل خطأ أو عمل تدليسي أو غش، وبالتالي تحقيق مداخل إضافية إلى الخزينة العمومية؛
- ضعف التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب، جمارك، تجارة) بالفرقة المختلطة؛
- عدم تجديد المراسيم المحددة لمهام الفرقة المختلطة وصلاحياتها؛
- عدم توفر الفرقة على الوسائل المادية للقيام بمهامها (مقر خاص بها، التجهيزات المكتبية، السيارة...).

ثالثا - التوصيات:

- على ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:
- نشر الوعي الجبائي في وسط المجتمع؛
 - إعادة النظر في المرسوم التنفيذي الخاص بالفرقة المختلطة وتجديده؛
 - توسيع صلاحيات الفرقة المختلطة للقيام بمهامها على أكمل وجه؛
 - ضرورة التنسيق أكثر بين الإدارات الثلاث المشكلة للفرقة؛
 - لا بد من تقوية هذه الفرقة من خلال إعطائها دعم من طرف اللجان الوزارية الخاصة؛
 - تحسين أوضاع أعوان الرقابة ماديا واجتماعيا لتفادي الإغراءات المادية؛
 - يجب أن تكون الزيادة في عدد الملفات المبرمجة تتماشى مع الزيادة في عدد أعوان الرقابة.

رابعا - آفاق الدراسة:

- على ضوء معالجتنا للموضوع وبالإضافة إلى ما توصلنا إليه من نتائج يمكن اقتراح ما يلي:
- الرقابة التجارية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي وتنمية التحصيل الضريبي؛
 - التنسيق بين المؤسسات والإدارات لتعزيز العمل الرقابي.



قائمة المراجع

• قائمة المراجع:

أولاً- الكتب:

- 1- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الإسكندرية للكتاب، مصر، 2000.
- 2- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، 5-2007.
- 3- سعود جايد مشكور العامري، عقيل حميد جابر الحلو، مدخل معاصر في علم المالية العامة، طبعة 02، 2020.
- 4- عبد الغفور يونس، تنظيم وإدارة الأعمال، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، بدون سنة نشر.
- 5- محمد فريد الصحن وسعيد محمد المصري، إدارة الأعمال، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الابراهيمية، الإسكندرية، 1998.
- 6- منصور أحمد البديوي وكمال خليفة أبو زيد، دراسات في المحاسبة والضريبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 7- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011.

ثانياً- المذكرات والرسائل الجامعية:

- 1- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2014/2013.
- 2- الجيلاني بلواضح، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية مكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2015/2014.
- 3- خليفة اسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص القانون الإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014/2013.
- 4- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012/2011.
- 5- صالح حميدانو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012/2011.
- 6- عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011/2010.

- 7- عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة (2000-2010)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، 2011/2012.
- 8- عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاد التنمية، جامعة باتنة، الجزائر، 2003/2004.
- 9- فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012/2013.
- 10- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2009/2010.
- 11- مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، 2008.
- 12- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001/2002.

ثالثا - المجلات:

- 1- أحمد لدرم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في المجتمع الجزائري، مجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية، المجلد السابع، العدد 08، جامعة الشلف، الجزائر، فيفري 2017.
- 2- بوعلام ولهي وعائشة بن عثمان، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2011-2015)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017.
- 3- راقي دراجي وسفيان لراذي، تحليل العوامل الاقتصادية والتشريعية الإدارية للتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 01، الجزائر، 2019.
- 4- زينة يونس حسين، مدى فاعلية النصوص الجزائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي (دراسة مقارنة)، مجلة متخصصة في الدراسات والبحوث القانونية، المجلد 04، العدد 04، جامعة القاهرة، 2018.
- 5- عبد الرحمان مغاري وبلال شيخي، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جامعة بومرداس، الجزائر، جوان 2013.
- 6- عبد الرحيم لواج ومحفوظ درغوم، تقييم فعالية الرقابة الجبائية المعمقة في ظل إعادة هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل للفترة (2010-2019)، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد السابع، العدد 03، الجزائر، ديسمبر 2021.

7- مراد كواشي وجمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد02، الجزائر، 2016.

8- مصطفى عوادي وآخرون، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي (دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي)، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد02، العدد01، جامعة الوادي، الجزائر، 2019.

9- منير بن عزوق ومريم مسقم، دور الإدارة الالكترونية في تحسين التحصيل الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، مجلة طلبة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد03، العدد05، البليدة، 2020.

رابعاً- الندوات والملتقيات:

1- إسماعيل فريجات، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قالمة، الجزائر، 28-29 أكتوبر 2015.

2- بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمات، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.

3- ناصر شارفي، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى حالة ولاية البليدة، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قالمة، الجزائر، 28-29 أكتوبر 2015.

خامساً- القوانين و المراسيم:

1- الأمر رقم 96-22 المؤرخ في 09/07/1996 المتضمن قمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، جريدة رسمية، عدد 43، صادرة في 10/07/1996.

2- القانون رقم 96-132 المؤرخ في 13/04/1996، المتضمن تحديد أسعار الدقيق والخبز في مختلف مراحل التوزيع، جريدة رسمية، عدد 23، صادرة في 14/04/1996.

3- القانون رقم 04-02 المؤرخ في 23/06/2004 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية المعدل والمتمم بالقانون رقم 10-06 مؤرخ في 15/08/2010، جريدة رسمية، عدد41، صادرة في 27/06/2004.

4- القانون المدني الجزائري، وزارة العدل، الجزائر، 2007.

5- القانون رقم 17-04 المؤرخ في 16/02/2017، المتضمن قانون الجمارك، جريدة الرسمية، عدد11، صادرة في 19/02/2017.

- 6- القانون رقم 19-14 المؤرخ في 11/12/2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، تعدل وتتم المادة 320 من القانون رقم 79-07 المؤرخ في 21/07/1979 المتضمن قانون الجمارك المعدل والمتمم، جريدة رسمية، عدد 81، صادرة في 30/12/2017.
- 7- المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27/10/1990، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية، جريدة رسمية، عدد 46، صادرة في 31/10/1990.
- 8- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية، عدد 09، صادرة في 27/02/1991.
- 9- المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27/07/1997، المتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، جريدة رسمية، عدد 50، صادرة في 30/07/1997.
- 10- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، جريدة رسمية، عدد 51، صادرة في 15/07/1998.
- 11- المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28/09/2002، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، جريدة رسمية، عدد 64، صادرة في 29/09/2002.
- 12- المرسوم التنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 26/12/2005، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي 91-60، جريدة رسمية، عدد 84، صادرة في 29/12/2005.
- 13- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية، عدد 59، صادرة في 24/09/2006.
- 14- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية، عدد 20، صادرة في 29/03/2009.

سادسا- المحاضرات:

- 1- كهينة رشام، محاضرات في مقياس المالية العامة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018/2019.

سابعا- المقابلات:

- 1- مكتب الإعلام الآلي والوثائق والأرشيف، المديرية الولائية للتجارة وترقية الصادرات برج بوعرييج.
- 2- مكتب المستخدمين والشؤون العامة، مفتشية أقسام الجمارك، برج بوعرييج.
- 3- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج.
- 4- مصلحة المنازعات والشؤون القانونية، مديرية التجارة وترقية الصادرات لولاية برج بوعرييج.
- 5- مقابلة مع عون الفرقة المختلطة (ضرائب)، مديرية التجارة وترقية الصادرات لولاية برج بوعرييج.
- 6- مقابلة مع عون الفرقة المختلطة (تجارة)، مديرية التجارة وترقية الصادرات لولاية برج بوعرييج.

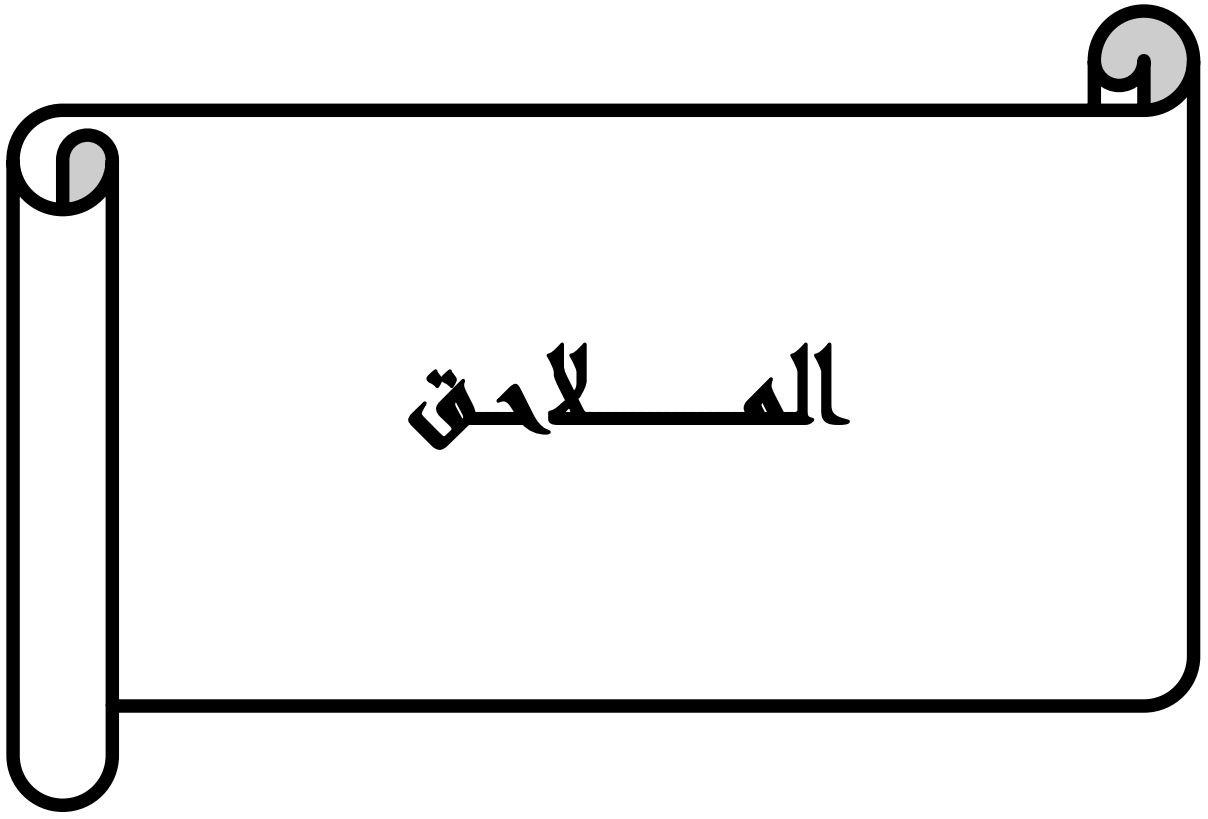
- 7- مقابلة مع عون الفرقة المختلطة (جمارك)، مفتشية أقسام الجمارك لولاية برج بوعريريج.
8- مقابلة مع المدير الفرعي للرقابة الجبائية، المديرية الولائية للضرائب برج بوعريريج.

ثامنا- المراجع الأجنبية:

- 1- Claude Laurent : **Contrôle fiscale**, la vérification personnelle, Bayausaine, France, 1995.
2- **La Fraude Sur La Fiscalité Intérieure Au Mali**, Bureau Exécutif Central, Mali, Novembre 1989.

تاسعا- المواقع الالكترونية:

- 1- رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 2013/68.
<https://mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-23-8/lettres-de-la-dgi/268-ldgi-du-n-60-au-n-67.html>
- 2- مديرية الأبحاث و التدقيقات.
<https://mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/directions-centrales/221-2014-05-21-13-54-40.html>
- 3- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2017.
<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-23-8/chartes>
- 4- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب.
<https://mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-23-8/deontologie-des-agents-de-la-dgi.html>
- 5- إجراءات الرقابة الجبائية 2021.
<https://mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-23-8/brochures-fiscales/977-2016-07-11-13-10-38.html>
- 6- المديرية الولائية للضرائب.
<https://mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/246-2014-05-28-14-16-02.html>
- 7- المراكز الجوارية للضرائب.
<https://mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/modernisation-voir-plus-ar/230-2014-05-20-08-13-32.html>
- 8- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022.
<https://mfdgi.gov.dz/ar/2014-03-24-14-21-50/codes-fiscaux.html>
- 9- قانون الإجراءات الجبائية.
<https://mfdgi.gov.dz/ar/2014-03-24-14-21-50/codes-fiscaux.html>
- 10- نشرة 2021.
https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/Depliant_CDI_organisation_missions_2021_ar.pdf



الملاحق

معرض اجتماع

(2019/02)

في سنة ألفين و تسعة عشر وفي اليوم الثلاثين من شهر جوان وعلى الساعة الثالثة مساء ، اجتمعت اللجنة الولائية للتنسيق (ضرائب جمارك ، تجارة) لولاية برج بوعريريج بمقر مديرية التجارة وبحضور السادة :

- رئيس قطاع نشاط الرقابة اللاحقة للجمارك (رئيس اللجنة) .
- مدير الضرائب للولاية.
- مدير التجارة للولاية.
- رئيس مصلحة الممارسات التجارية و المضادة للمنافسة بمديرية التجارة .

افتتح السيد رئيس اللجنة الجلسة مرحبا بالحاضرين وشكرهم على تلبية الدعوة لحضور الاجتماع كما طرح للإثراء جدول الأعمال التالي:

- ✓ النظر في مدى تقدم الحجاز البرنامج
- ✓ اعداد برنامج جديد للتدخلات للثلاثي الثالث 2019 .
- ✓ تسليم مهام رئاسة اللجنة الى السيد مدير التجارة.
- ✓ متفرقات .

- 1- بعد الاتفاق على النقاط الواردة في جدول الأعمال أعلاه تم تقديم حوصلة عامة لمدى تقدم الحجاز البرنامج السابق ، حيث قام كل مدير على حدى بإثراء النقاش و توجيه تعليمات الى ضرورة الاسراع في تكملة البرنامج .
- 2 - تنفيذًا للإرسال رقم 539 بتاريخ 2019/06/24 الوارد من مدير مراقبة الممارسات التجارية و المضادة للمنافسة لوزارة التجارة المتضمن فتح تحقيق وطني حول نشاطي المطاحن و صناعة العجائن الغذائية و الدقيق - MINOTERIE ET SEMOULERIE - من اجل معرفة وجهة التمتع المدعم من التسليم الى وجهته النهائية مع ضرورة الاستعانة بممثلين عن المصالح الخارجية للصناعة و الفلاحة ، تم برجة المتعاملين حسب الترتيب الوارد في الجدول المرفق للرقابة ، التي لا بد ان تتم حسب التعليمات المنهجية للرقابة المرفقة نسخة منها .
- كما تم الاتفاق على اضافة المتعامل - لبرنامج الرقابة .
- 3 - تم تسليم مهام رئاسة اللجنة الى السيد مدير التجارة لولاية برج بوعريريج.
- 4 - تدخل اعضاء اللجنة لإعطاء بعض التوجيهات فيما يخص كيفية تدخل أعوان الفرقة في إطار ممارسة مهامهم مؤكدين على بذل المزيد من الجهود لتحقيق نتائج افضل ، تم منح علامة 5/5 لأعضاء الفرقة لسنة 2018 مع ضرورة احترام الاجراء الجديد المتعلق بتأكيدها من طرف اللجنة الوزارية المشتركة حسب التعليمات رقم 92 عن مديرية البحث و التدقيقات للمديرية العامة للضرائب .

رفعت الجلسة على الساعة الخامسة مساء و حذر المحضر بتاريخ 2019/06/30 بمقر مفتشية اقسام الجمارك برج بوعريريج .

رئيس اللجنة

رئيس قطاع نشاط الرقابة
اللاحقة للجمارك
بمقر مديرية التجارة
بجاءة

الملحق رقم (02)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

اللجنة الوطنية للتنسيق ببرج بوعربريج

اللجنة المحلية للتنسيق

(الفرقة المختلطة للمراقبة (ضرائب-جمارك- تجارة)

رقم: / ف م ر ب ب ع

محضر معاينة و جرد المخزون

المرجع: المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في: 1997/07/27

في عام ألفين وواحد وعشرون وفي يوم..... وعلى الساعة.....

نحن الموقعون أسفله أعوان التدخل للفرقة المختلطة: (ضرائب - جمارك - تجارة)

قمنا بمعاينة و جرد المخزون الخاص بالشركة المسماة:.....

المتواجدة ب:.....

ممثلة بالسيد:..... وقد سجلنا مايلي:

.....

.....

.....

وقد اقبل هذا المحضر في اليوم والشهر والسنة المشار إليها أعلاه.

توقيع مسير الشركة

اعوان التدخل

الملحق رقم (03)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

اللجنة الوطنية للتنسيق

اللجنة المحلية للتنسيق بـرج بوعريـرج

الفرقة المختلطة للمراقبة (ضرائب - جارك - تجارة)

العنوان: مكتب رقم 218، مديرية التجارة طريق زمورة، بـرج بوعريـرج

بـرج بوعريـرج في:

رقم: / ف م ر ب ع

السيد:

الموضوع: إشعار بالمرور.

تنفيذا للبرنامج المسطر من طرف اللجنة المحلية للتنسيق بـرج بوعريـرج، وتطبيقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 290/97

المؤرخ في 1997/07/27.

يشرفنا أن نشعركم نحن أعضاء الفرقة المختلطة للمراقبة (ضرائب - جارك - تجارة) بـرج بوعريـرج، قد مررنا على مستوى

يوم:

شركتكم الكائن مقرها:

لنا ندعوكم لتقديم نسخ من الوثائق المحاسبية و الجمركية و التجارية لأربع سنوات الأخيرة في أجل عشرة أيام لإبتداء من تاريخ استلام الاشعار.

الوثائق المطلوبة نسخ من:

السجل التجاري الرئيسي و الثانوي - شهادة الحالة العائلية للمسير - بطاقة التعريف أو رخصة السياقة - القانون الأساسي - عقد الايجار للمقر الاجتماعي و المخزن - البطاقة الجبائية الوطنية - ملفات التصريحات الجمركية المفصلة (نسخة كاملة من ملف الجمركة) - فواتير البيع و الشراء - ملفات الزبائن - دفتر جرد المخزون - حركة المخزون بتاريخ التدخل - الكشف البنكية - القوائم المالية للشركة - التصريحات الضريبية الشهرية G50 .

تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير

تأشيرة الاستلام

المحققون

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère du Commerce
 Direction Régionale du Commerce de Sétif
 Direction de wilaya du Commerce de B.E.A

(04) الملحق رقم

Fiche technique de la Minoterie

Raison Sociale: SARL SEMOULERIE ^{-operation test-} [REDACTED]

Nom et Prénom (s) du gérant : [REDACTED]

Date et lieu de naissance : [REDACTED]

Fils de : [REDACTED] et de : [REDACTED]

Adresse de l'établissement commercial : ZONE INDUSTRIELLE ROUTE DE MSILA B.B.A

N° de Tél [REDACTED] Fax [REDACTED] E-mail [REDACTED] Web :

Adresse du domicile : BORDJ BOU ARRERIDJ

N° Registre Commerce : [REDACTED] délivré par : CNRC BBA

N° Identification fiscale (NIF) [REDACTED]

N° Identification statistique (NIS) [REDACTED]

Activité commercial (principale et/ou secondaire) : Meunerie

Code (s) d'activité : 107101

Date début de l'activité [REDACTED]

Capacité théorique de production (Q/J) : B.D = 1200 Qx1j / B.T = 500 Qx1JOUR.

Capacité réelle de production (Q/J) : B.D = 1353 Qx1j / B.T = 744 Qx1JOUR.

Teux d'extraction : B.D = 69 % / B.T = 76 %

Fait le : 30/07/2019 a : BORDJ BOU ARRERIDJ -

Le représentant de
L'OAIC/CCLS

Le représentant de
LA DCW

Le représentant de
la minoterie

Le représentant de
D.SA

Le représentant de
L'INDUSTRIE

الملحق الثاني

(نموذج محضر المعاينة)

الملحق رقم (06)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للجمارك

المصلحة :

الرقم :

رقم المنازعة :

محضر المعاينة

في سنة..... (السنة والشهر واليوم والساعة).....، وطبقا لأحكام قانون الجمارك لاسيما المواد 48 و 92 مكررا و 252 و 255 و 340 مكرر 1 منه، و كذا المواد 244 و 276 و 279 و 280 التي تخول السيد (اللقب والاسم) قابض الجمارك ب ، الكائن مكتبه ب، بصفته الممثل القانوني لإدارة الجمارك والمؤتمن على البضائع، حق المتابعة، قمنا نحن الأعوان الموقعين أسفله بتحرير هذا المحضر :

I (عن هوية الأعوان المحررين للمحضر :

..... (الألقاب والأسماء والرتب والصفات والإقامة الإدارية للأعوان المحررين).....

II (عن هوية الأشخاص :

أ - عن هوية المخالفين : (تذكر البيانات المناسبة حسب الحالة)

1 - بالنسبة للأشخاص الطبيعية : (تذكر بالنسبة لكل مخالف البيانات الآتية) :

- اللقب والاسم (مع ذكر اسم الشهرة، إن وجد)
 (يكتب باللغة العربية وباللاتينية)
 تاريخ ومكان الإزدياد الجنس
 ابن (اسم الأب) و (لقب واسم الأم)
 الوضعية العائلية: المهنة: الجنسية (الأصلية والحالية)
 الساكن ب : (العنوان كاملا بالجزائر وبالخارج، إن وجد مع ذكر الرمز البريدي)
 بطاقة الهوية : (نوعها) رقم الصادرة بتاريخ عن
 رقم التعريف الوطني :

2 - (بالنسبة للأشخاص المعنوية : تذكر البيانات الآتية)

التسمية التجارية : (يكتب باللغة العربية واللاتينية) البلد (الجنسية)
 المقر الاجتماعي
 السجل التجاري رقم : الصادر بتاريخ عن
 رقم التعريف الجبائي :

ممثلها القانوني : (ذكر الهوية الكاملة بالنسبة للشخص الطبيعي كما هو مبين أعلاه، مع تحديد صفته ومدة عهدة التمثيل وتاريخ بدايتها ونهايتها)

ب - عن هوية الشخص أو الأشخاص الذين تم التحري والتحقيق لديهم :

..... (ذكر المعلومات المتعلقة بالهوية الكاملة كما هو مبين في النقطة "أ" من هذا العنوان حسب الحالة)

رقم الصفحة

...../.....

الهامش
مخصص
للتوقيع أو
التأشير على
الإحالات
والتشطيبات
من طرف كل
الموقعين على
المحضر

التوقيعات

الملاحق رقم (07)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

برج بوعرييج في :

وزارة التجارة و ترقية الصادرات

مديرية التجارة و ترقية الصادرات

لولاية برج بوعرييج

محضر حجز وثائق

طبقا لأحكام القانون 02/04 المؤرخ في 23/06/2004 ، المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية لاسيما المادتين 13 و 50 منه .

نحن الموقعون أسفله السادة :

حاملوا مهامنا نشهد أننا يوم : على الساعة :

قمنا بحجز الوثائق المبينة أدناه لإجراء التحقيق في مصداقية الممارسات التجارية بخصوص :

المتعامل الاقتصادي :

الممارس لنشاط:

رقم سجله التجاري : الصادر بتاريخ :

و الكائن بـ :

وذلك قصد :

جرد الوثائق المحجوزة :

.....

.....

.....

.....

المعنيالأعوان المحررون

Ministère du Commerce
 Direction Régionale du Commerce de Sétif
 Direction de wilaya du Commerce de B.B.A

(08) الملحق رقم

Fiche technique de la Minoterie
 -operation test-

Raison Sociale:

Nom et Prénom (s) du gérant :

Date et lieu de naissance :

Fils de : et de :

Adresse de l'établissement commercial :

N° de Tél : Fax : E-mail :

Web :

Adresse du domicile :

B.B.A

N° Registre Commerce :

délivré par : CNRC BBA

N° Identification fiscale (NIF) :

N° Identification statistique (NIS) :

Activité commercial (principale et/ou secondaire) :

Code (s) d'activité : 107101

Date début de l'activité : 15/02/1998

Capacité théorique de production (Q/J) : 1000 Qx1 JOUR.

Capacité réelle de production (Q/J) : 1396 Qx1 JOUR.

Taux d'extraction : 48 %

Fait le : le 21/07/19 a : BORDJ-BOU. ARREIDJ.

Le représentant de
 L'OAIC/CCLS

Le représentant de
 LA DCW

Le représentant de
 la minoterie

Le représentant de
 D.S.A

Le représentant de
 L'INDUSTRIE

الملحق رقم (09)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

برج بوعريرج في:.....

وزارة التجارة

مديرية التجارة

لولاية برج بوعريرج

مصلحة الممارسات التجارية

و المضادة للمنافسة

رقم :/م ت /2019

إلى السيد: مدير التجارة

لولاية قسنطينة

الموضوع: ف/ي التأكد من صحة المعاملات التجارية .

المرفقات: قائمة المتعاملين الاقتصاديين.

تبعا للتحقيق الاقتصادي الذي تم فتحه لدى المتعامل الاقتصادي "ب.س" مسير شركة

صاحب السجل التجاري رقم : والكائن ب :

ولاية برج بوعريرج.

يشرفني أن اطلب منكم التحقق من صحة المعاملات التجارية للسنتين 2018 و 2019 للمتعاملين الاقتصاديين الآتية أسماؤهم في الجدول المرفق والذين يمارسون نشاطهم التجاري ضمن اختصاصكم الإقليمي وتزويد مصالحي بنسخة من الفواتير، إضافة الى ذلك موافاتي بالمعلومات الخاصة بهم في حال تم شطب سجلاتهم او تغيير النشاط (تأكيد الشطب و تاريخ الشطب، تاريخ التعديل). ولأجل تمكين مصالحي من إنهاء دراسة الملف يرجى منكم موافاتنا بالنتائج المتوصل إليها في أقرب الآجال .

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام

مدير التجارة

نسخة للإعلام :

- المدير الجهوي للتجارة- سطيف-

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التجارة

مديرية التجارة لولاية برج بوعريبرج

محضر معاينة المخالفة المتعلقة بالممارسات التجارية

(القانون رقم 02-04 المؤرخ في 05 جمادى الاولى عام 1425 الموافق 23 يونيو سنة 2004 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية المعدل والمتمم)

سنة: يوم: من شهر:

على الساعة:

نحن الموقعون أسفله:

المقيمون إداريا: مديرية التجارة وترقية الصادرات لولاية برج بوعريبرج

حاملو بطاقات التفويض بالعمل على التوالي رقم: المحررة بـ:

رقم: المحررة بـ: // رقم: المحررة بـ:

نشهد أنه بتاريخ:

تقدمنا إلى السيد(ة):

المولود(ة) في: بـ:

ابن(ة): و

الساكن بـ:

الممارس لنشاط:

الكائن بـ:

بموجب سجل تجاري رقم: بتاريخ:

حيث عاينا مايلي:

رقم معاينة رقم: