

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية

التخصص: مالية المؤسسة

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية البويرة

تحت إشراف الأستاذ:

هامل عبد المالك

من إعداد الطالبة:

قندوز صبرينة

مكان التبرص: مديرية الضرائب لولاية البويرة.

فترة التبرص: 2016/03/27 إلى 2016/04/28.

2015/2016

الشكر والتقدير

الشكر والتقدير أولا وأخيرا لله عز وجل ممهد السبل وموفق

المساعي ومرشد من يضل

كما وأتقدم بالشكر والتقدير لكل من مد يد العون لي وساعدني

في إنجاز هذا الجهد المتواضع

وأخص بالشكر والتقدير مشرفي الفاضل...

الأستاذ: هامل عبد المالك

على ما بذله من جهد طيب من خلال إشرافه على هذه الدراسة

والذي لم يبخل علي بوقته وعلمه لإتمام هذا الجهد

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى...

رئيس مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

فجزى الله الجميع عني خير الجزاء، وجعل ذلك في موازين

حسناتهم يوم القيامة.

إهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى كل من:

إلى منبع الحنان والعطاء بدون مقابل الغالية أمي ثم أمي ثم أمي

إلى أبي الغالي حفظه الله ورعاه

إلى زوجي وشريك حياتي رضوان

إلى أختي الغالية سميرة وإلى زوجها عبد الصمد

إلى كل من أخي أعمار وزوجته سعيدة

إلى أخي توفيق

إلى كل أصدقائي وزملائي خاصة صديقتي العزيزة مريم

وإلى كل أساتذة وعمال المدرسة العليا للتجارة

صبرينة

الفهرس العام

شكر وتقدير

الإهداء

الفهرس العام

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

قائمة الأشكال

الملخص

المقدمة

العامة.....أ- ب

2.....الفصل الأول: الضريبة وظاهرة الغش والتهرب الضريبي

3.....المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

3.....المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها

4.....المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة

5.....المطلب الثالث: أهداف الضريبة وأثارها الاقتصادية

10.....المبحث الثاني: ماهية الغش والتهرب الضريبي

10.....المطلب الأول: مفهوم الغش والتهرب الضريبي

11.....المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

14.....المطلب الثالث: طرق وأساليب الغش الضريبي

20.....المبحث الثالث: أسباب الغش والتهرب الضريبي، اثاره وسبل علاجه

20.....المطلب الأول: أسباب الغش والتهرب الضريبي

23.....المطلب الثاني: آثار الغش والتهرب الضريبي

24.....المطلب الثالث: أساليب مكافحة الغش والتهرب الضريبي

26.....خاتمة الفصل الأول

28.....الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

29.....المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

29.....المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

30.....المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

31.....المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

36.....المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

36.....المطلب الأول: سلطات الإدارة الجبائية

38.....	المطلب الثاني: حقوق وواجبات المكلف الخاضع للضريبة.
44.....	المطلب الثالث: الأشخاص المؤهلون للقيام بعملية الرقابة الجبائية.
47.....	المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية.
47.....	المطلب الأول: الإجراءات الأولية لمباشرة عملية التحقيق.
49.....	المطلب الثاني: الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية.
56.....	المطلب الثالث: تقييم المحاسبة واقفال إجراء التحقيق.
63.....	خاتمة الفصل الثاني.
65.....	الفصل الثالث: دراسة حالة باستعمال التحقيق المحاسبي.
66.....	المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب.
66.....	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.
68.....	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.
70.....	المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
72.....	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية البويرة.
72.....	المطلب الأول: خطوات وإجراءات عملية التحقيق.
73.....	المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التحقيق.
74.....	المطلب الثالث: فحص المحاسبة وذكر النقائص التي تحتويها.
80.....	المبحث الثالث: تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي وتبليغ النتائج.
80.....	المطلب الأول: تحديد الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية.
84.....	المطلب الثاني: ردود المكلف على نتائج التبليغ الأولي.
85.....	المطلب الثالث: تبليغ نتائج التحقيق النهائي.
90.....	خاتمة الفصل الثالث.
92.....	الخاتمة العامة.
96.....	المراجع.

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
35	إيجابيات وسلبيات التحقيق المصوب في المحاسبة	01
40	جدول يوضح مدة التحقيق في عين المكان	02
59	العقوبات الجزائية للمتهربين	03
60	كيفية إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي	04
61	كيفية إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي	05
76	الكمية المستهلكة من غبرة الحليب لسنة 2013	06
80	جدول الرسم على النشاط المهني TAP	07
82	جدول الضريبة على أرباح الشركات IBS	08
83	جدول الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	09
84	جدول الرسم على القيمة المضافة TVA	10
85	التقويم النهائي للكمية المستهلكة من غبرة الحليب لسنة 2013	11
86	التقويم النهائي للرسم على النشاط المهني TAP	12
87	التقويم النهائي للضريبة على أرباح الشركات IBS	13
88	التقويم النهائي للضريبة على الدخل الإجمالي IRG	14
88	التقويم النهائي للرسم على القيمة المضافة TVA	15

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	إشعار بالتحقيق المحاسبي
02	كشف مقارنة ما بين الميزانيات المالية
03	كشف المحاسبة
04	بطاقة بداية أشغال التحقيق
05	محضر معاينة
06	إخطار بالنتائج الأولية
07	جدول الإخضاع (أمر بدفع الضرائب والرسوم)

فائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
19	كيفية القيام بالغش من طرف محرري الفواتير الوهمية	01
33	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	02
67	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	03



المخلص

تهدف هذه الدراسة الى تبيان دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، ولتحقيق ذلك قمنا بحالة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية البويرة، وتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، ومن خلال تحليل نتائج التحقيق اتضح لنا وجود تهرب ضريبي، الذي يخلف اثار سلبية على المستوى المالي، وبالتالي يؤدي الى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من مورد هام من الموارد المالية، خاصة وأن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة، لذلك على الهيئة المعنية اتخاذ بعض الإجراءات و التدابير لتدعيم دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية:

- الغش الضريبي
- التهرب الضريبي
- الخزينة العمومية
- الرقابة الجبائية
- الضريبة

المقدمة العامة

المقدمة العامة

إن توسع نطاق وأنواع الضريبة التي تعتبر من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الدولة في تعبئة موارد الخزينة لتحقيق النفع العام ، وذلك من خلال سن قواعد قانونية تعمل على تحديد أسس فرض الضريبة وطرق تحصيلها وفقا لنوعية وعائها ونسبتها ومواعيد استحقاقها إلى جانب فرض العقوبات والغرامات المالية على المكلفين لتقادي قيامهم بمخالفتها ولكن هذا التنوع والتوسع نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المتخلفة في تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية، مستخدمين في ذلك طرق وأساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) أو بطريقة غير مباشرة (الغش الضريبي) وهو ما أدى بالسلطات المعنية إلى اعتماد آليات دقيقة وإجراءات صارمة لمواجهة هذه الظاهرة وتبني المشرع الجزائري نظام جبائي ذو طابع تصريحي يلزم المكلف بتقديم تصريح جبائي يتضمن رقم الأعمال والمداخيل المحققة للمصالح الجبائية وفقا للقوانين المعمول بها وبالتالي تسهيل عملية الرقابة لهذه التصريحات للتأكد من صحتها ومدى مطابقتها للواقع قصد تحقيق العدالة الجبائية.

ونظرا لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي فإن هناك اموال طائلة بعيدة عن رقابة الدولة وللحد من هذا المشكل عمدت الجزائر على إنشاء مديرية للرقابة الجبائية والتي تقوم في حدود مجال تطبيقها و الإطار القانوني لها و مع احترام حقوق و واجبات المكلفين بمراقبة التصريحات المقدمة من طرفهم وفحص جميع الوثائق والدفاتر المحاسبية الخاصة بهم شكلا ومضمونا و في المقابل تحاول جمع المعلومات المتعلقة بهم و مقارنتها بالمعلومات المصرح بها، لاكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي يقوم بها المكلفون سواء المقصودة أو غير المقصودة و منه وضع حد للغش الجبائي.

وعلى هذا الأساس ونظرا للدور البالغ الأهمية للرقابة الجبائية تم اختيارنا لهذا الموضوع والمتمثل في دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

وبناء على ما سبق تظهر ملامح الإشكالية الرئيسية وهي: إلى أي حد يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي؟

وللتحكم في معالجة هذه الإشكالية تم تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بالضريبة؟ وما هي أهم خصائصها؟
- ما المقصود بالغش والتهرب الضريبي؟
- ما هي طرق وأساليب الرقابة الجبائية المتبعة للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي؟
- ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي؟

للإجابة على هذه التساؤلات نقوم بتحديد مجموعة من الفرضيات:

- تعتبر الضريبة مورد مالي هام في تمويل خزينة الدولة.
- يعتبر الغش والتهرب الضريبي وسيلة يلجأ إليها المكلف للتخلص من دفع الضريبة جزئياً أو كلياً.
- محاربة الغش والتهرب الضريبي تتطلب تضامناً وتضافراً بين الإدارة الضريبية والإدارات العمومية الأخرى.
- إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

ومن أجل الإجابة عن إشكالية البحث ومختلف الأسئلة الفرعية التي تم طرحها ولإثبات صحة أو نفي الفرضيات المقدمة تم المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي في مختلف أقسام البحث.

أما سبب اختيارنا لهذا الموضوع يعود إلى انتشار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي بشكل كبير في أوساط مجتمعنا وذلك لنقص الوعي الضريبي للمكلفين بمساهماتهم في تحمل الأعباء والتكاليف العامة للدولة، بالإضافة إلى الفهم الخاطئ والسلبي لدور الرقابة الجبائية في استيفاء حق الخزينة العمومية.

تكمُن أهمية اختيار الموضوع في معالجة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وفي لفت الانتباه حول الدور الذي تقوم به الرقابة الجبائية في الحد من تعشي هذه الظاهرة.

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة الوصول إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة.
- إظهار الآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي.
- دراسة الوسائل والإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي.
- إظهار أهمية الرقابة الجبائية ومختلف الأهداف التي تسعى إليها.

وقد استفدنا من بحثنا هذا من عدة أعمال كانت قد سبقت بحثنا نذكر منها:

- عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، 2001.
- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.
- رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2007.

الفصل الأول

الفصل الأول: الضريبة وظاهرة الغش والتهرب الضريبي

تعد الضريبة عبئاً على المكلف بها، بحيث لا يوجد لها مقابل مباشر وإنما يدفعها باعتباره عضواً في المجتمع، ومساهمة منه في النفقات العامة، ومن هنا تظهر فكرة التملص من الواجبات الجبائية وتقادي تحمل العبء الضريبي، ولتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات وطرق مختلفة من البسيطة والعادية إلى تلك المعقدة وهذا ما يسمى بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، حيث أصبحت هذه الظاهرة تهدد اقتصاد الدولة ونظراً للانتشار الواسع لها تعددت الآراء في تحديد أسبابها فمنهم من أرجعها إلى وجود ثغرات في التشريعات الاقتصادية ومنهم من أرجعها إلى ضعف الإدارة الضريبية وسوء التسيير فيها، أما الرأي الثالث فكانت له نظرة سيكولوجية متعلقة بسوء نية المكلف.

قصد دراسة هذه الظاهرة وإبراز الآثار السلبية لها قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

المبحث الثاني: ماهية الغش والتهرب الضريبي

المبحث الثالث: أسباب الغش والتهرب الضريبي، آثاره وسبل علاجه

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

تعتبر الضريبة لصيقة بحياة الإنسان العادي سواء أدرك مضامينها أم لا، ولهذا تتال عناية خاصة من الحكومات سواء في استخدامها أو رصد آثارها.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها

تعد الضريبة من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، كما تساهم بنسبة كبيرة في تغطية النفقات العمومية.

1. مفهوم الضريبة

مجموعة من التعاريف عملت على تحديد ماهية الضريبة نذكر منها ما يلي:

✓ الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.¹

✓ الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية ومن دون مقابل مباشر ومحدد، وذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة، الجماعات المحلية و / أو الإقليمية والإدارات العمومية.²

✓ الضريبة هي مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة وإنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة.³

ومما سبق يمكن تعريف الضريبة على أنها اقتطاع نقدي إجباري تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات التابعة لها على المكلفين بالضريبة بطريقة نهائية وبلا مقابل وذلك من أجل تغطية الأعباء العامة وتحقيق أهداف الدولة المختلفة.

2. خصائص الضريبة

بالاستناد إلى التعاريف السابقة نستنتج عدة خصائص للضريبة تميزها عن غيرها من الإيرادات العامة للدولة وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

1.2. اقتطاع نقدي

يعني ذلك أن قيمتها تنتقل انتقالا نهائيا من المكلف بها إلى الدولة، وقد كانت قديما تجني عينا، ثم حلت محلها الضرائب النقدية حيث أصبح النظام العيني لا يتلاءم والاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة.⁴

¹ سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 115 .

² عبد المجيد قدي، "دراسات في علم الضرائب"، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 22.

³ زينب حسين عوض الله، "أساسيات المالية العامة"، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، مصر، 2006، ص 118.

⁴ محمد الصغير بعلي، "المالية العامة"، دار العلوم لنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر. 2003، ص 58-59.

2.2. تفرض جبرا

ليس للمكلف الخيار في أدائها فهي من أعمال السيادة للدولة فالعلاقة بين المكلف والدولة علاقة قانونية وليست علاقة تعاقدية فالمشروع هو الذي يحدد الضريبة ووعائها ومعدلها وجميع الإجراءات الخاصة بها وإذا امتنع المكلف عن دفعها يعرض للعقوبات القانونية⁵.

3.2. تدفع بصورة نهائية

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها، وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.⁶

4.2. تفرض دون مقابل

تدفع الضريبة بدون مقابل أو منفعة خاصة، فالمكلف يقوم بأدائها على أساس مساهمة في المجتمع، واعتباره عضوا في الجماعة وليس باعتباره ممولا للضرائب، وعلى هذا فإنه يبدو منطقيا أن يساهم في تغطية أعباء الدولة التي تحمي الجماعة وتشرف عليها.⁷

5.2. تمكن الدولة من تحقيق أهدافها

تعدّ الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق، ولذا فإنها تمكن الدولة من تحقيق أهدافها، ويمثل هدف الحصيلة الهدف الدائم والرئيسي لأنه يوفر للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة أعبائها التي تحقق منافع عامة للمجتمع، كما أنها تحقق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بين حقوق الخزنة العامة وحقوق الأفراد.⁸

المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة

يقصد بالقواعد الضريبية مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة، فهي تحقق مصلحة المكلف من جهة ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى، أي مراعاة مصالح المواطن والدولة.⁹

1. قاعدة العدالة

يقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد.¹⁰

⁵ محمود الوادي، زكريا أحمد عزام، "مبادئ المالية العامة"، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، ص54-55

⁶ سوزي عدلي ناشد، "المالية العامة"، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان. 2006، ص 119.

⁷ محمد الصغير بعلي، نفس المرجع السابق، ص 58

⁸ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 120.

⁹ حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص9.

¹⁰ بوعون يحيوي نصيرة، "جباية المؤسسة"، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص 46.

2. قاعدة اليقين

تعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة تحديدا واضحا دون أي غموض فمن الأهمية أن يعلم المكلف مدى التزامه بالضريبة وقيمتها، كيفية ومواعيد دفعها، وجزاء التخلف عن دفعها، وذلك حتى يعلم المكلف بالضريبة بواجباته الضريبية ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب إدارة الضرائب.

3. قاعدة الملائمة في التحصيل

ويعني ذلك أن تجبى الضرائب في الأوقات وبحسب الطرق الأكثر ملائمة للممول، وهذا بتسهيل الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة، واختيار الأوقات الملائمة، تسهيل إجراءات التصريح والأساليب التي لا يتضرر منها الممول عند الدفع.¹¹

4. قاعدة الاقتصاد في النفقة

يقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل وأيسر الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيله الضريبة ذاتها، ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه.¹²

5. قاعدة الثبات

ويقصد بها ألا تتغير حصيله الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، وخصوصا في أوقات الكساد وذلك أن حصيله الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج، بينما نجد أن حصيله الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات.¹³

6. قاعدة المرونة

ويقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيله الضريبية وفي نفس الاتجاه، وبمعنى آخر، فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم انخفاض حصيلتها.¹⁴

المطلب الثالث: أهداف الضريبة وآثارها الاقتصادية

1. أهداف الضريبة¹⁵

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف، يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة، بالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور وظيفة ودور الدولة.

¹¹ عبد المجيد قدي، نفس المرجع السابق، ص 40.

¹² محمد عباس محرز، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 196.

¹³ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 11.

¹⁴ نفس المرجع، ص 11.

¹⁵ نفس المرجع، ص ص 12، 13.

1.1 الأهداف المالية :

ويقصد به تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات، وشق الطرق... الخ).

2.1 الأهداف الاقتصادية :

تتعدد الأهداف الاقتصادية التي يمكن للدولة أن تستخدم الضرائب لتحقيقها ونذكر منها ما يلي:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً؛
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً؛
- استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل؛
- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار.

3.1 الأهداف الاجتماعية:

تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية والتي من أهمها:

- تخفيف حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة، وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة، ويتم ذلك من خلال التصاعدية على الدخل.
- جلب أكبر قدر ممكن من المساكن بهدف التخفيف من أزمة السكن، وذلك بإعفاء مدا خيل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيض.
- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة: هناك بعض السلع المضرة بصحة المواطن وتلحق به أضراراً جسيمة وخطيرة تؤدي به أحياناً إلى الموت، كالسجائر والكحول، فتعتمد الدولة إلى فرض ضرائب بمعدلات مرتفعة على صنعها وبيعها.

4.1 الأهداف السياسية :

أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول، وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالاً للضريبة لأهداف سياسية.

2. الآثار الاقتصادية للضريبة¹⁶

تنشأ الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب بعد استقرار عبء الضريبة على مكلف معين، حيث أن آثار الضرائب المباشرة على نمط الاستهلاك والإنتاج والادخار وغيرها من السلوكيات الاقتصادية يتحدد بأمرين: أولهما مقدار مبلغ الضريبة المستحقة، وثانيهما الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب.

وبناء على ما ذكرناه سنتناول فيما يلي تأثير الضرائب على الاستهلاك والادخار والإنتاج والتوزيع وأخيراً على الأسعار.

1.2. أثر الضريبة على الاستهلاك

تقوم الضرائب بالتأثير بصورة مباشرة على مقدار دخل المكلفين بها بالنقصان، ويتحدد ذلك بحسب معدل الضريبة، فكلما كان المعدل مرتفعاً كلما كان تأثيره على مقدار الدخل أكبر والعكس صحيح.

ويترتب على ذلك أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع وخدمات من خلال أثره أي معدل الضريبة على مستوى الأسعار، فالمكلفون وخاصة ذو الدخل المحدودة والمتوسطة، يقل دخلهم مما يدفعهم إلى التضحية ببعض السلع والخدمات (الكمالية) وبالتالي يقل الطلب عليها، وتميل أسعارها نحو الانخفاض، إلا أن هذا القول ليس صحيحاً بصورة مطلقة، إذ أن درجة مرونة الطلب على هذه السلع هو الذي يحدد إمكانية تأثرها بالضريبة، فالسلع ذات الطلب المرن (الكمالية) يتأثر استهلاكها بالضريبة أكبر من السلع ذات الطلب غير مرن (السلع الضرورية كالأدوية والمواد الغذائية) .

ومن جهة أخرى يتوقف أثر الضريبة في الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية، فإذا قامت الدولة بتجميد حصيلة الضريبة فإن الاستهلاك يتجه نحو الانخفاض، أما إذا استخدمت الدولة هذه السلع والخدمات فإن نقص الاستهلاك من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة، يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة.

2.2. أثر الضريبة على الادخار

يتكون الادخار الوطني على وجه التحديد، من الادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد، والادخار العام الذي تقوم به الدولة. فلكي تقوم الدولة بالاستثمارات، فإنها تلجأ عادة إلى الضريبة لتمويل هذه الاستثمارات، ويمكن القول أن أثر الضريبة في الادخار العام (الدولة) يكون أثراً إيجابياً إلا أن أثر الضريبة على الادخار الخاص لا يكون كذلك في الغالب من الحالات.

إن فرض الضريبة يؤثر في دخول الأفراد بالنقصان، وبالتالي تقليل إنفاقهم على الاستهلاك مما يؤثر سلباً على مستوى مدخراتهم، إلا أن تأثير الضريبة في حجم المدخرات لا يكون واحداً بالنسبة للدخول المختلفة.

¹⁶ محمد عباس محرزى، مرجع سابق، ص 319-325.

ويختلف أثر الضريبة في الادخار باختلاف أنواع الضرائب:

- فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار كالضرائب على رأس المال والضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بفائض القيمة أو أرباح الأسهم... وغيرها، أي الضرائب المباشرة بصفة عامة، تضر بالادخار بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة، خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات الدخل المرتفعة، التي تخصص جزءا كبيرا من دخلها للادخار.
- الضرائب التي تؤدي بطريق غير مباشر إلى تشجيع المدخرات، ويحدث ذلك نتيجة تأثيرها على نمط الاستهلاك بالانخفاض، وتمثل هذه الفئة الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالإنفاق والضرائب على السلع الاستهلاكية والرسوم الجمركية.

3.2. أثر الضريبة على الإنتاج

إن الضريبة تؤثر في الاستهلاك بالسلب خاصة لأصحاب الدخل المحدودة والمتوسطة، وهذا بدوره يؤثر في الإنتاج بالنقصان، كذلك يتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية.

فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار، وكما رأينا من قبل فإن الضرائب تؤدي إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال الإنتاجية فإنه يتأثر بمقدار الربح المحقق فإذا كان فرض الضريبة يؤدي إلى تقليل الربح فبطبيعة الحال يقل الطلب عليها إما إذا زاد الربح فإن الطلب يزيد عليها، لذلك فإن فرض الضريبة قد يؤدي إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع الإنتاج الأخرى قليلة العبء الضريبي مما يؤثر على النشاط الاقتصادي.

4.2. أثر الضريبة على الأسعار

يترتب على ذلك أن الضريبة تقتطع جزء من دخول الأفراد أن يقل الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد ، و بالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار هذه السلع، بشرط ألا تدخل الدولة حصيلة الضريبة في مجال التداول ، بمعنى أن تستخدمها الدولة في تسديد قروض خارجية مثلا ، أو تكوين احتياطي معين .فإن تيار الإنفاق النقدي يقل و بالتالي يقل الطلب و تنخفض الأسعار و خاصة في فترات التضخم ، أما في فترات الانكماش ،حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد ،رغبة منها في تشجيع الإنفاق مما يؤدي إلى حدوث حالة من الانتعاش و زيادة في الطلب الكلي الفعال .

أما إذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة في مجال التداول لشراء سلع وخدمات أو دفع رواتب العمال أو مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين، فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة الطلب على السلع والخدمات مما يؤدي إلى عدم انخفاض الأسعار، ومما هو جدير بالذكر أن أثر كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة على الأسعار ليس واحدا، فكل ضريبة لها تأثيرها في ثمن السلعة أو الخدمة التي تفرض عليها وفقا لظروف فرضها.

5.2. أثر الضريبة في التوزيع

قد ينتج على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل و الثروة بشكل غير عادل لصالح الطبقات غير الغنية على حساب الفئات الفقيرة ، ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة باعتبارها أشد عبئا على الفئات الفقيرة ، أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية و مستوى الادخار ، ومما هو جدير بالذكر أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع ، فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلة في شكل نفقات تحويلية أو ناقلة ، بمعنى تحويل الدخل من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أية زيادة في الدخل، بحيث تستفيد منها الفئات الفقيرة فإن هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل .

المبحث الثاني: ماهية الغش والتهرب الضريبي

إن النظام الجزائري هو نظام يمنح للمكلف حرية تصريح بمداخله من تلقاء نفسه لكن الحرية ساعدت بشكل غير مباشر إلى نمو أو تزايد ظاهرة التهرب والغش الضريبي الذي يعتبر داء يؤدي إلى تسرب حجم كبير من أموال الخزينة العمومية وانخفاض الإيرادات.

المطلب الأول: مفهوم الغش والتهرب الضريبي

إن ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين ظاهرتين تشابهان في عدة نقاط كما أنهما تختلفان أيضا في عدة نقاط أخرى. ولإزالة هذا الغموض في التشابه والاختلاف بين هاتين الظاهرتين سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تحديد مفهوم كليهما مع بيان الفرق بينهما.

1. التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها:

✓ التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، بعبارة أخرى: إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي.¹⁷

✓ التهرب الضريبي يعني التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا.¹⁸

✓ التهرب الضريبي هو مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع. فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة في إطار الأمثلية، وإذا كان بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي، وعليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهريا غير مشروع.¹⁹

2. الغش الضريبي

هناك عدة تعاريف للغش الضريبي نذكر منها ما يلي:

✓ الغش الضريبي هو عبارة عن فعل إرادي يقوم به الممول الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة، وفي هذه الحالة نلاحظ وجود سلوك إجرامي مقصود ومتعمد.²⁰

✓ يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة.²¹

¹⁷ محمد خالد المهاني، " التهرب الضريبي وأساليب مكافحته "، المنظومة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010، ص10.

¹⁸ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص317.

¹⁹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 216.

²⁰ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 215.

²¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 317.

✓ الغش الضريبي يعد تصرفا غير مشروع، ويمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، باستخدام طرق احتيالية تدليسية من جانب المكلف بالضريبة بقصد التخلص من عبء الضريبة. ومن صور الغش الضريبي، الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي أو تعمد الكذب في مضمون هذا التصريح وتقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة أو التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير قانونية أمام المصالح الضريبية، أو إخفاء وعاء الضريبة كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة.

3. التفرقة بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي

من خلال ما سبق نجد أن ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خرق القانون الجبائي وهو ما يعد عملا غير مشروع، بينما التهرب الضريبي يعبر عن تجنب مشروع للضريبة عن طريق استغلال الثغرات القانونية، إلا أن اعتماد بعض الباحثين لمصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين، خصوصا أنهما يختلفان في الوسيلة ويشاركان في الغاية، حيث أن التهرب الضريبي تكون فيه إرادة المكلف بالضريبة متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي، إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة. فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية).

أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقا غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال، ومن ثم يستوجب سلوكه متابعته قانونا، فالغش الضريبي بهذا الشكل يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي. ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص، فالغش الضريبي يعتبر حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق خرق القانون.

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

يتخذ التهرب الجبائي شكلين هما:

أولاً: التجنب الضريبي²²

يعتبر التجنب الضريبي غش مشروع حيث يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث حالات لهذا التجنب:

1. تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف: وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيما يلي:
 - الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
 - ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

²² ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دار الهومة، البلدة، الجزائر، 2003، ص ص 154-155.

- يرتكز هذا التهرب على إرادة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

2. تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي: يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف (مالية، اقتصادية واجتماعية) لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 19% عوض 23% قصد تشجيع الاستثمار.

3. تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي: إن التشريع الجبائي لا يخلو من الثغرات نتيجة تعقد النظام الجبائي وعدم الإحكام والدقة في صياغة قوانينه التي يستغلها المكلف لصالحه، ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية.

يتضح مما سبق أن التجنب الضريبي لا يعتبر تهربا حقيقيا، وذلك نظرا لعدم التجسد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية، لذلك يسعى المكلف إلى استغلال هذه الأساليب حتى يقلص العبء الضريبي.

ثانيا: الغش الضريبي

تعددت تصنيفات الغش الضريبي، فيمكن تصنيفه حسب عدة معايير، حسب معيار المشروعية، من حيث درجة التعقد ومن حيث المكان الذي وقع فيه، وسنتطرق إلى كل تصنيف على حدا.

1. من ناحية الشرعية²³

غش غير مشروع فهو يتم عن طريق المخالفة العمدية المباشرة لنصوص التشريع الجبائي كليا أو جزئيا وهذا الغش يؤدي إلى خضوع المكلف لعقوبات جبائية مختلفة.

2. من ناحية التركيب

يصنف إلى غش بسيط وغش مركب

• **الغش البسيط:** وهو إغفال مرتكب بسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية للتقليل من المبالغ الواجب دفعها على شكل ضرائب من خلال تقديم تصريحات تحتوي على معلومات خاطئة أو ناقصة لتقدير الضريبة على أساسها كالنسيان الطوعي للتصريح بإحدى العناصر التي تدخل في حساب الضريبة، ويجدر الإشارة أنه يجب التفريق بين الغش البسيط والخطأ، فالأول يرتكب عن قصد، أما الثاني فقد يكون ناتجا عن سهو أو إهمال صادر دون نية مقصودة للغش، ويبقى على الإدارة الجبائية مهمة إثبات أن المكلف المعني كان يتعمد ذلك فعلا.

• **الغش المركب:** يتمثل هذا الغش في استعمال الطرق التدليسية التي تجسد نية المكلف بالضريبة في التهرب من واجبه الجبائي، ومحاولته مسح كل الآثار التي من شأنها كشف فعلته، كما يشتمل هذا الغش العمل على عدم الالتزام بدفع الضريبة، عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة لنشاطه التجاري

²³عيسى براق، " دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي "، مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001، ص 70.

والامتناع عن تقديم أي تصريح للإدارة الجبائية، ويترتب عن مثل هذه الأفعال تعرض المكلف إلى العقوبات التي وضعها المشرع لردع مرتكبي الغش الجبائي.

3. من ناحية النطاق

• **التهرب المحلي:** يحدث هذا التهرب داخل حدود الدولة، بحيث عمليات الغش والتدليس لا تتجاوز إقليم الدولة، ويواجه المكلف المعني سلطة جبائية وحيدة تبعا للدولة محل التهرب بغض النظر عن جنسية المكلف، فالعبرة ليست الجنسية بل ما يترتب من خسارة في موارد الدولة، ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب شكلان هما: ²⁴

- **الامتناع:** وذلك بأن يمتنع المكلف عن امتلاك أي شيء، أو القيام بأي عمل يؤدي إلى خضوعه للضريبة، كأن يقوم مثلا بعدم تسجيل العقارات المسماة باسمه الشخصي، وتحويلها إلى أشخاص آخرين.

- **الإحلال:** وهذا بتعويض وعائه الخاضع للضريبة بوعاء آخر أقل خضوعا للضريبة، أو معفى تماما كأن يقوم المكلف مثلا بالرفع من أرقام الأعمال المعفاة مقارنة مع أرقام الأعمال غير المعفاة.

• **التهرب الدولي:** إن التهرب الجبائي الدولي هو صورة من صور التهرب الجبائي بصفة عامة، وإن ما يميزه انه ذو صفة دولية، فالمكلف يحاول أن يخفف من عبئه الضريبي مستخدما في ذلك كافة الطرق والسبل المشروعة، فقد يحاول أن يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة الكائن به ليتهرب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة، أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالإعفاءات الضريبية التي يقرها القانون الضريبي في البلد المضيف²⁵، ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية:²⁶

- **التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية:** ويكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد، أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير، يستعمل هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي الدولي عادة بين الشركات التي تملك فروعا في الخارج، حيث تقوم بتحويل أرباحها لاتجاه فروعها المتواجدة في دول رسومها أقل، كما يلجأ إلى هذا الشكل شركات التجارة الدولية لتحويل مركز الضغط من أجل ضبط تسوية سعر منتجاتها المصنعة في البلد وبيعها في بلد ثاني سعيا منها لتحقيق أقصى نسبة من الأرباح في البلد الذي يكون فيه العبء الحقيقي الجبائي أخف وطأة.

- **المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف):** يسعى مسيري الشركة للتلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين، أو بمعنى آخر تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على شكل أجور ورواتب وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص، أو مؤسسات وهمية. ومن بين الطرق الأكثر استعمالا وانتشارا نجد تكاليف المقر، إذ تفرض التكاليف من قبل الشركة الأم الموجودة

²⁴ ولهي بوعلام، اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 23.

²⁵ سوزي عدلي ناشد، " ظاهرة التهرب الضريبي الدولي "، جامعة الإسكندرية، 1999، ص 23.

²⁶ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص ص 41-42.

بالخارج على فرع لها بالدولة المعنية من خلال تطبيق نسبة معينة أن تحددها بنفسها على رقم أعمال هذا الفرع، ويمكن لهذه النسبة أن تقوم بامتصاص جزء كبير أو حتى كل الأرباح الخاضعة للضريبة. وبالمقارنة بين نوعي التهرب المحلي والتهرب الدولي نلاحظ وجود اختلافين:²⁷

الاختلاف الأول: من حيث الأثر الاقتصادي والمالي الناجم عن كل منهما، ففي حين أن التهرب الضريبي المحلي يلحق خسارة مالية بالخزينة العامة للدولة، لكنها تبقى خسارة مؤقتة، لأن وعاء الضريبة يبقى موجودا داخل إقليم الدولة ويشكل جزءا من ثروتها القومية، وبالتالي قد تتمكن الدولة من مكافحة هذا التهرب وإخضاع هذا الوعاء للضريبة المستحقة واستيفائها. في حين يلحق التهرب الضريبي الدولي خسارة نهائية بالخزينة العامة للدولة، لأن وعاء الضريبة في هذه الحالة يخرج من إقليم تلك الدولة ويعد نقصا في ثروتها القومية.

الاختلاف الثاني: إن التهرب الضريبي المحلي يمكن تعقبه ومكافحته بواسطة التشريعات الضريبية الوطنية المختلفة التي تضعها كل دولة وفقا لمبدأ السيادة، في حين أنه تصعب مكافحة التهرب الضريبي الدولي على مستوى القانون الضريبي الوطني لأية دولة، بل يحتاج الأمر إلى تضامن جهود دولية واسعة، ويتم ذلك من خلال عقد الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف، وبالرغم من إتباع هذه الإجراءات حاليا والالتجاء إلى إبرام مثل هذه الاتفاقيات والمعاهدات، فإنها تعتبر قليلة نسبيا ومتواضعة الأثر في مجابهة هذا النوع الخطير من التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: طرق وأساليب الغش الضريبي

يأخذ الغش الضريبي عدة طرق وأساليب للإفلات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب المحاسبي الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة، وتخفيض الإيرادات من جهة أخرى، أو السعي إلى خلق أوضاع قانونية مخالفة لما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية من جهة والعمليات المادية من جهة أخرى، وذلك كله من أجل الوصول إلى غاية واحدة وهي التملص من التزاماته الضريبية.

1. التلاعب المحاسبي

بما أن معظم التشريعات الضريبية قائمة على أساس الإقرار، أي إلزام المكلف بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها، فإنه من البديهي أن معظم البيانات الموجودة في هذا التصريح يوفرها النظام المحاسبي، إلا أن المكلف يسعى دوما لإدخال ثغرات ولو طفيفة على ملفه خاصة من الجانب المحاسبي.

حيث يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا، و باعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث تقوم بمقارنة ما جاء في التقارير و الوثائق المحاسبية بغية التأكد من صحة الكتابات المحاسبية، وبالتالي تعتبر الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين، ففي الوقت الذي يمكن استعمالها كأساس لمختلف التصريحات، يمكن استعمالها أيضا لتضليل الجهاز

²⁷ محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص ص 28-29.

الضريبي، فهي تعتبر من ناحية حجة تبريرية لصالح المكلف إذا كانت محكمة و منظمة، و في الوقت نفسه فهي دليل ضده إذا كان يشوبها الغموض و التناقض، لذلك أوجبت جل التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة كاملة تعطي صورة واضحة عن مجمل نشاطه، و يمكن توضيح التلاعب المحاسبي كما يلي²⁸:

1.1.1. تضخيم التكاليف²⁹ : إن من أبرز الطرق و أكثرها استعمالا في الغش الجبائي هي تضخيم الأعباء والتكاليف و بالتالي تقليص الربح الحقيقي الذي يؤدي بدوره إلى إخفاء جزء كبير من الوعاء الضريبي، و هي الغاية التي يسعى إليها المكلف، لذلك فإنه من أبرز مظاهر الغش و أكثرها شيوعا تلك المتجسدة في التخفيض من قاعدة الاقتطاع من مبالغ الأرباح ومن رقم الأعمال أو الزيادة و التضخيم في التكاليف و النفقات، كما أنه من صور التهرب الجبائي ما يحدث عند تحديد وعاء الضريبة على الأرباح في التجارة والصناعة نتيجة المبالغة في تقدير الاستهلاك، مما يؤدي إلى نقص الأرباح المفروض عليها الضريبة، و باعتبار أن معظم التشريعات تعتمد أساسا على نظام التصريح و الإقرار الإرادي للمكلفين في تحديد الوعاء الضريبي كما أنها تجيز وترخص للمكلف بخصم بعض التكاليف المتعلقة بنشاط المؤسسة لتحديد ذلك الوعاء، إلا أنها تربط هذا الخصم بتوفر جملة من الشروط و هي:

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات رسمية.
- أن تعمل على تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة.
- أن تدرج الأعباء في السنة التي أنفقت فيها.

سعيًا من المكلف لإخفاء جزء من أرباحه للتقليل من خضوعها للضريبة فهو يلجأ إلى التضخيم من التكاليف والأعباء كتسجيل وظائف وهمية أو مستخدمين وهميين وتسجيل نفقات غير مبررة وكذا الحساب الخاطيء للاهتلاكات بالإضافة إلى العديد من الأساليب المتنوعة الأخرى التي يمكن التطرق إليها من خلال العناصر التالية:

1.1.1.1 المستخدمين الوهميين: يلجأ المكلف في هذه الطريقة إلى الكشوفات المحاسبية حيث يقوم بتسجيل أجور ورواتب مستخدمين لا وجود لهم على أرض الواقع غير أنهم يحوزون على وثائق محاسبية وإدارية رسمية تخلو من كل شك أو ريب.

هذه الأجور والرواتب المسجلة وهميا تسمح بتضخيم الأعباء التي تؤدي إلى تقليص الأرباح وبالتالي من مبلغ الضريبة، وفي هذا الصدد قد يتم تسجيل هذه الأجور والمرتببات بشكل مفرط لأشخاص يؤدون أعمال ثانوية لا غير.

2.1.1.1 الأعباء العامة غير المبررة: لقد سمح المشرع للمكلف خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط

²⁸ Jean Claude martinez, **la fraude fiscale**, PUF, paris, 1984, p74

²⁹ André Margairaz, **la fraude fiscale et ses succédanés**, La nouvelle école de Lausanne, 2ème édition, suisse, p251

المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال.³⁰

وقد أوضح المشرع الجبائي في المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التكاليف الغير قابلة للخصم:³¹

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال ;
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشھاري مالم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج والإعانات والتبرعات، ماعدا تلك الممنوحة نقداً أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، مالم تتجاوز مبلغاً سنوياً قدره واحد مليون دينار (1.000.000 دج) ;
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانوناً والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

3.1.1 . تطبيق تقنية الاهتلاك : يعرف الاهتلاك على أنه القيمة المفقودة للأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة و المتمثلة عموماً في العقارات، المباني والتجهيزات ..الخ، و يعتبر الاهتلاك أحد العناصر المحددة للربح الخاضع للضريبة كونه يدخل ضمن قائمة الأعباء المخفضة أو المخصومة من إيرادات المؤسسة أو عبء من أعباء الاستغلال، حيث يقوم المكلف بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتك أو يحاول الرفع منها كما أنه يتلاعب حتى في قيمة الأصل المهتك من خلال حساب جميع الرسوم و الضرائب المفروضة عليه، كما أن المكلف يعتمد أيضاً إلى زيادة اهتلاكات الأصول التي أصبحت خردة أو ليست موجودة أصلاً، و ذلك إسهاماً منه في تضخيم التكاليف.³²

ولكي تكون الإهتلاكات قابلة للخصم، لا بد من أن تتوفر فيها الشروط التالية:

- أن يصنف الأصل المهتك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقدم مع مرور الزمن؛
- ألا تتعدى الإهتلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتك؛
- يجب أن يكون الأصل المستثمر والخاضع للإهتلاك مسجلاً محاسبياً، ومن خلال تنوع الأصول المهتلكة وفترة بقائها، فإن لكل أصل معدل اهتلاك خاص به وذلك حسب المدة اللازمة تقادياً لتضخيم الأعباء؛
- يجب أن يحسب متوسط الاهتلاك بثمن خارج الرسم.

2.1 تخفيض الإيرادات: تعتبر طريقة التقليل لبعض الإيرادات في التقييد المحاسبي من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخفيض من قيمة الضريبة، حيث أنه يصرح بأرباح أقل بكثير مما هو عليه فعلاً، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة. وفي هذا الإطار يقوم المكلف بعدة عمليات مثل:

³⁰ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 46.

³¹ المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

³² بو لخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج

لخضر، باتنة، 2004، ص12.

- عدم تسجيل المبيعات وتتمثل هذه الطريقة في لجوء بعض المكلفين إلى البيع بدون استعمال الفواتير أو الشيكات، حتى لا يكون هناك أي أثر لعملية البيع، فيحصل ثمن البيع ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا في محاسبة المخزونات ولا في محاسبة الخزينة، كذلك الحال بالنسبة للإيرادات التي تأتي من بيع البقايا الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات النصف مصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء.
- تسجيل العودة الوهمية للضرائب حيث يلجأ بعض الممولين إلى التسجيل المحاسبي لعودة البضائع المباعة إلا أن هذه العملية تكون غير واقعية، والهدف منها هو تخفيض رقم الأعمال والأرباح المحققة، وفي هذا الموضوع نلاحظ بعض الممولين يقومون بتسجيل بعض التخفيضات الممنوحة للزبائن في حالة بيع البضائع وتكون هذه التخفيضات وهمية أو مفرطة في بعض الأحيان.

2. التحايل القانوني والتحايل المادي

بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي، يلجأ المكلف إلى استعمال طرق وأساليب أخرى للغش الضريبي، بحيث يتمتع المكلف عن التصريح بجزء أو بكل مبيعاته أو منتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية، وهذه عملية تحايل مادي، ومن جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني أي بمعنى أن المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر امتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة أقل ونوضح ذلك كما يلي:

1.2. التحايل المادي

إن التحايل المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيداً عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وقد يكون الإخفاء جزئياً يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة أو كلياً يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة، ونبين هذه الصور فيما يلي:

1.1.2. الإخفاء الجزئي: يتجسد في إخفاء جزء من البضائع والسلع التي من المفروض أن تخضع

للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية، ومن بين صور الإخفاء الجزئي:

- حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي.
- حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع.
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

2.1.2. الإخفاء الكلي: يتجسد هذا الإخفاء في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة

الجبائية على علم بها، وقد يرجع ذلك إلى امتناع الممول عن التصريح بها من جهة، ونقص الرقابة من جهة أخرى، ومن صور هذا الإخفاء قيام المكلف بإنشاء وحدات ومصانع صغيرة في أماكن أهلة بالسكان، وحتى في المناطق الريفية، بحيث يصعب الوصول إليها من طرف المصالح الضريبية، والإنتاج

المحصل عليه من استغلال هذه الوحدات يتم بيعه في الخفاء بدون فواتير، الشيء الذي يؤدي إلى إنشاء اقتصاد غير شرعي بعيدا عن كل رقابة.

2.2. التحايل القانوني

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، فلقد عرفه Brumo على أنه " العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية"³³. ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

1.2.2. تكييف وتصنيف الحالات القانونية : يقوم المكلف في هذا الصدد بتكييف أو تزيف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون معفاة أو خاضعة لضريبة أقل ، وهذا الشكل من الغش الضريبي يحتاج بصفة خاصة إلى اختصاصيين في القانون الجبائي ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة بها والمثال الأكثر شيوعا في هذا الصدد يتمثل في عقد الهبة حيث يصرح المكلف على أنه عقد بيع صوري وليس عقد هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل المقررة في التركات والهبات ، فالعقد موجود وليس وهميا إلا أن هناك غش في تكييفه ، أو عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب وأجور لتخفيض أساس فرض الضريبة ، والمكلف في إطار صراعه مع الإدارة الجبائية يسعى دائما إلى إيجاد وتطوير الثغرات والمنافذ التي تسمح له بالتخلص من الضريبة³⁴.

2.2.2. العمليات الوهمية: يعتبر هذا النوع من أخطر مظاهر الغش حيث يقوم المكلف بإخفاء جزء من أملاكه سواء كان مخزون أو أرباح خاضعة للضريبة، وهي ظاهرة غالبا ما تربط بحقوق الملكية، أين يعتمد الورثة بعدم الإعلان عن جزء من الأملاك الخاضعة للضريبة أو الاقتطاع، ومن أبرز التقنيات التي يستعملها المتهربون هي تلك العمليات التي تقوم أساسا على تأليف الرسم، وهي عبارة عن نظام قائم على تسجيلات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من:³⁵

- تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال، وهذا التخفيض يكون بمقدار قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة، وما دامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية والقانونية بغض النظر عن مصدرها، فإن خطر المراقبة يبقى بعيدا.

ولإعطاء فكرة أوضح عن هذا النوع من الغش فسوف نقوم بدراسة الحالة التالية:

مثلا مؤسسة (أ) تقوم بشراء بضاعة بدون فواتير وبثمن أقل من الثمن المتداول في السوق من مؤسسة أخرى (ب) حيث تقوم المؤسسة (أ) بالتعامل مع مؤسسة وهمية أخرى Taxies تمنحها فواتير وهمية بأسعار باهظة مع تضخيم المبالغ والرسوم التي لم تدفع أصلا، بعد ذلك تدفع المؤسسة (أ) صكا بنكيا للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكليا وتعيدها نقدا لمسيرى المؤسسة (أ) مقابل الحصول على

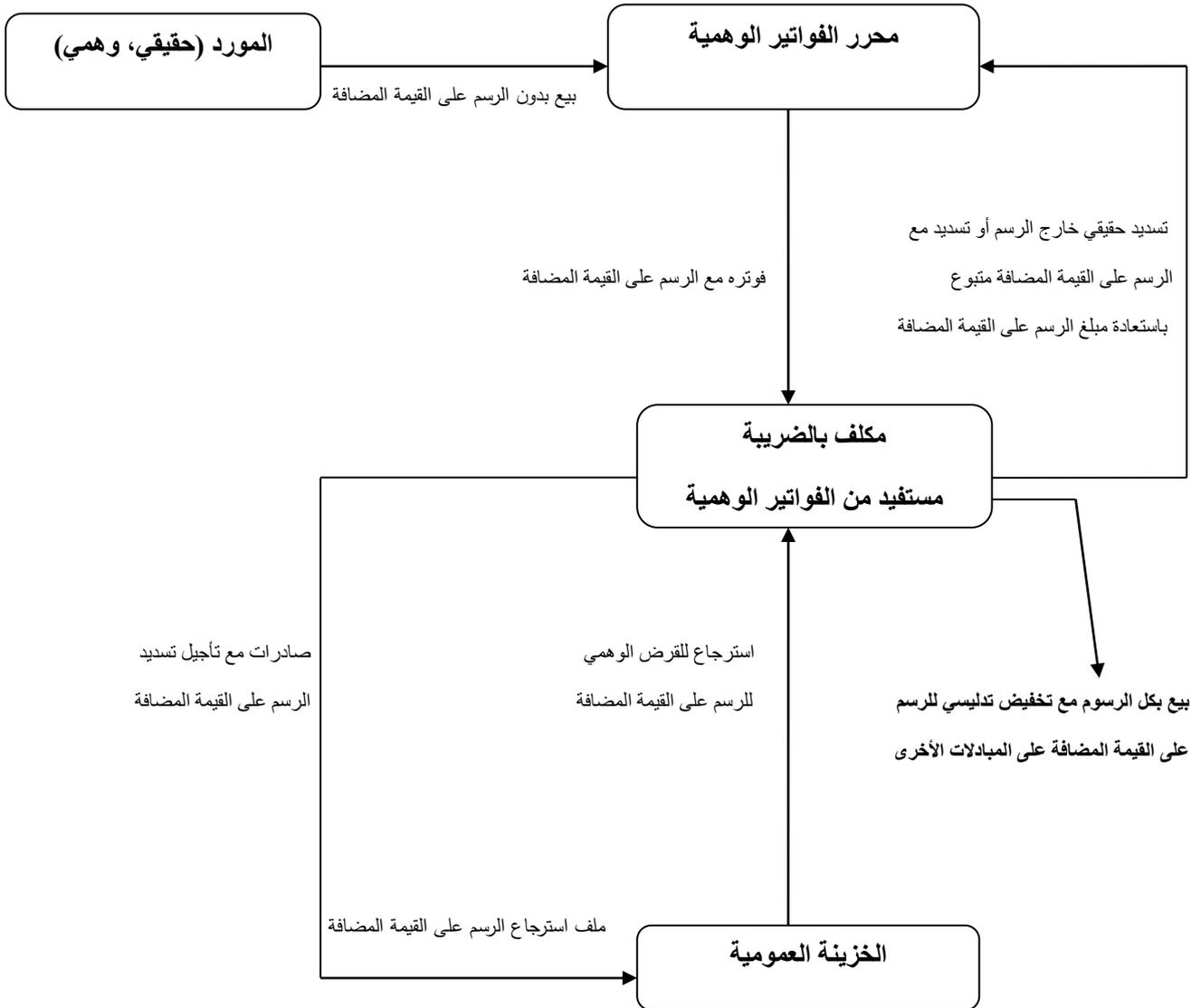
³³ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 45.

³⁴ Gaudemet Paul Marie, *Précis de Finances Publique*, paris, 1970, p : 313.

³⁵ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 46.

عمولة، وهذه التلاعبات تسمح للمؤسسة (أ) بتبرير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة. ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

شكل رقم 01: شكل يوضح كيفية القيام بالغش من طرف محرري الفواتير الوهمية



المبحث الثالث: أسباب الغش والتهرب الضريبي، آثاره وسبل علاجه

المطلب الأول: أسباب الغش والتهرب الضريبي

هناك عدة أسباب ساعدت على توشي ظاهرة التهرب الجبائي وهذه الأسباب تختلف من بلد لآخر نتيجة لاختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها وتعيشها كل دولة، وقد يعتقد البعض أن تخفيض الضغط الجبائي وتبسيط النظام الجبائي سوف يقابله نقص محسوس للتهرب الضريبي إلا أن هذا الإجراء ليس كافيا لتحقيق ذلك لأن سلوك المكلفين تجاه الضريبة لا يتوقف عند تخفيض معدلات الضريبة وأساليب نظام المراقبة والعقاب فحسب، بل يتعداه إلى جوانب أخرى عديدة.

1. الأسباب المتعلقة بالمكلف

غالبا ما تعود أسباب التهرب الجبائي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية.

1.1 ضعف المستوى الخلقي

والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني ومصصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

2.1 ضعف الوعي الضريبي

يتمثل الوعي الضريبي لدى المكلف بإقناعه بأن الضريبة واجبة عليه وأنها التزام تجاه المجتمع الذي ينتمي إليه، فإن ارتفاع الوعي لدى المكلفين، يؤدي بالضرورة إلى إنقاص حجم التهرب والغش والعكس صحيح.

ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي:³⁶

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.
- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين.

³⁶ ناصر مراد، مرجع سابق، ص ص 156-158.

- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية، بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

3.1 الوضعية الاقتصادية للمكلف

إنّ للأسباب الاقتصادية دورًا هامًا في عملية التهرب، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيرًا، والعكس صحيح. حيث أنّ للوضعية الاقتصادية للمكلف انعكاسًا كبيرًا في أداء واجبه تجاه الضريبة، فإذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيّدة، فإنّ ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضعيفًا وهذا نتيجة قدرته على التسديد، أمّا في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضعية مالية متدهورة فإنّ ميوله للتهرب عن الدفع يكون أقوى.

وهذا ما يبيّن لنا أنّ نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول النامية نظرًا لارتفاع عوائد الأفراد.

2. الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي

يحتوي النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية في الدول الأخرى على نقائص وسلبيات عديدة أدت إلى وجود ظاهرة التهرب الضريبي والتي من بينها:

1.2 الأسباب السياسية³⁷

وهي أسباب تساعد على انتشار التهرب الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما:

- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمده الدولة بعد الاستقلال كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.

- وجود موارد بتروولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.

2.2. الأسباب التشريعية: تعود هذه الأسباب إلى:³⁸

- تعقد تشريعات الضرائب وعدم استقرار النظام الضريبي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية ومن أمثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات والإعفاءات والتخفيضات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب.

- تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.

³⁷ رجال نصر، " محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة

قاصدي مرياح، ورقة، ص 46.

³⁸ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 43.

- إن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب.

3.2 ظاهرة الرشوة والفساد الإداري

إن من بين الظواهر التي لها تأثير كبير على التهرب الضريبي هي ظاهرة الفساد الإداري وانتشار الرشوة بين أعوان الإدارة الجبائية، حيث أن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يتورعون في استلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشاي وهذه الظواهر المرضية مسيطرة على الإدارة الجبائية بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها.

4.2 ضعف آلية البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الجبائية

إن عملية البحث عن المادة الضريبية وتحديد الأوعية الضريبية موكلة إلى مصالح البحث عن المعلومات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب، وهذه العملية ذات أهمية بالغة تتطلب تحديد دقيق لطريقة العمل وأسلوبه، حيث لا توجد طريقة واضحة يتبعها الأعوان المحققون في البحث عن المادة الضريبية والحد من الغش الضريبي، ولهم الحرية الكاملة في اختيار ما يرونه مناسباً، كما أن ضعف التنسيق بين إدارة الجمارك ومصالح التجارة وإدارة الضرائب له تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي، فالمستورد عند قيامه بعمليات الاستيراد يلجأ إلى تضليل هذه المصالح بشتى الطرق والحيل دون وصول المعلومات الجبائية الصحيحة من إدارة الجمارك إلى الإدارة الجبائية وبذلك تحدث عملية الغش بسبب ضعف هذا التنسيق.

5.2 طريقة فرض الضريبة

إن طريقة فرض الضريبة تعتبر أحد أسباب التهرب الضريبي، حيث أن القانون الجبائي ومن أجل تحديد الريح الخاضع للضريبة فإنه يسمح بخصم تكاليف متنوعة ومتعددة تعطي للمكلف هامشاً كبيراً للتلاعب من أجل تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي تخفيض الضريبة المفروضة.

3. الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الجبائي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الكفاءات البشرية ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة.

1.3 ضعف الإمكانيات البشرية والمادية

إن قدرة الإدارة الجبائية على التحصيل الأفضل للإيرادات وتحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة ترتكز على مستوى كفاءتها وإمكانياتها المادية والبشرية المتوفرة لديها، حيث أن الإدارة الجبائية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات المادية والبشرية مما يجعلها عاجزة عن أداء المهام الكثيرة والمتنوعة من عمليات فرض الضريبة، إحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها، إجراء الرقابة الجبائية، المنازعات، وغيرها.

2.3 صعوبة تقدير وعاء الضريبة

لا شك أن الصعوبات التي تلاقيها الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب هي مما يشجع المكلف على التهرب الضريبي، وقد تعمد الإدارة إلى ربط الضريبة جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى آثار معنوية تشجع على التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: آثار الغش والتهرب الضريبي³⁹

للتهرب الضريبي آثار سلبية، وذلك على كل المستويات وفي كل الميادين.

1. الآثار الاقتصادية:

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي:

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها: تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبالزيادة في عدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.
- إعاقة المنافسة الاقتصادية: إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية، أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل وبذلك تبيع منتوجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالمي الذي تتميز به نظيراتها.
- إعاقة التقدم الاقتصادي: إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب عليها التهرب الضريبي، يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي.
- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي: قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح سببا في الركود الاقتصادي والتخلف.
- ظهور أزمة رؤوس الأموال: إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة.

2. الآثار المالية:

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكس من طرف المكلفين المتمصلين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي. بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.

3. الآثار الاجتماعية:

بغيا ب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقيية بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم.

المطلب الثالث: أساليب مكافحة الغش والتهرب الضريبي

يوجد هناك أكثر من طريقة لمكافحة التهرب الضريبي وذلك بعد معرفة السبب للتهرب، وتختلف كل طريقة من دولة لأخرى مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الطرق لا تمنع من التهرب وتقضي عليه بل قد تحد من انتشاره ومن هذه الطرق:⁴⁰

- **حق الاطلاع:** يجوز لموظفي الضرائب الاطلاع على الوثائق والملفات التي بحوزة المكلف وذلك ضمن القانون، مما يجعل المكلف يقدم معلومات صحيحة.
- **تقديم إقرار مؤيد باليمين:** تلجأ بعض التشريعات إلى الطلب من المكلف حلف اليمين بشأن صحة المعلومات التي يقدمها للدوائر الضريبية، كما يحصل في فرنسا، هذه الطريقة لا تصلح في جميع الدول لذا فإن استخدامها محدود.
- **التبليغ بواسطة الغير:** تجيز بعض القوانين في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الدوائر المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد على اكتشاف التهرب الضريبي.
- **عدم المبالغة في تعدد الضرائب:** يجب أن تفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق وأن تتلاءم مع الوضع الاقتصادي السائد وإمكانيات المواطنين فليس من المنطق أن نكثر من الضرائب في الوقت الذي لا يستطيع المواطن تحمل أعبائه، ومن هذا تلجأ الكثير من الدول إلى إعادة صياغة قوانين الضريبة بما يتلاءم مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية.
- **الجباية من المصدر:** تلجأ بعض الدول إلى جباية الضريبة من منبعها وذلك كي تضمن توريدها للخزينة وتقليل احتمالات التهرب كأن تقطع الضريبة على دخل الموظف من رب العمل قبل توزيعه على العاملين أو اقتطاع ضريبة الإنتاج من المصنع، قد يلجأ المشرع الضريبي إلى هذا الأسلوب حيث يوجد موظفي الضريبة في نفس مصانع الإنتاج لمراقبته وفرض الضريبة عليه.
- توقيع عقوبات على المتأخرين عن الدفع والمتهربين.

⁴⁰ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 53-54.

- تطوير التصريح الضريبي الإلكتروني واستعمال أنظمة ERP من أجل اكتشاف المتهربين.

خاتمة الفصل

بعد دراسة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي من مختلف جوانبها و المتمثلة في الأسباب المساعدة و المؤدية إليها، الآثار السيئة الناجمة عنها سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي، و خاصة على مستوى المالية العامة، يتبين أنه من الضروري التصدي لهذه الظاهرة و التخفيف من حدتها باتباع الإدارة الجبائية لبرنامج متكامل مكون من وسائل و إجراءات منها ما لها طابع وقائي لتجنب الغش الجبائي، و منها ما له طابع قمعي لردع مرتكبيه، و مما تم تحليله فإن الغش والتهرب الضريبي ظاهرة خطيرة تضر الاقتصاد الوطني و لا تسمح للدول بتنفيذ سياساتها المالية لأهدافها التنموية و نظرا للآثار التي تترتب على التهرب الجبائي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة، و لعل أهمها الرقابة الجبائية و التي ستكون مضمون الفصل القادم.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

بعد التعرض لظاهرة الغش والتهرب الضريبي وأساليبه وآثاره وأهم الأسباب المؤدية إليه، رأينا أن المكلف يسعى لتخفيض عبء الضريبة بشتى الطرق مما يؤثر على مصالح الخزينة العمومية، ومن أجل الحفاظ على هذه المصالح تقوم الإدارة الجبائية بإجراء عمليات رقابة بعيدا عن تصريحات المكلفين بالضريبة من أجل التأكد من صحتها ومطابقتها للنظام التصريحي الجبائي، حيث الإدارة الجبائية تمتلك جملة من السلطات وهو ما يعرف بالسلطة الجبائية والتي تخول لها إمكانية مراقبة صحة التصريحات المكتتبة والضرائب المسددة من قبل المكلف بأشكال متعددة ومتتابة ومكاملة لبعضها البعض.

سيعمل هذا الفصل على توضيح هذه الأمور وذلك من خلال تقسيمه إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الإطار القانوني لعملية الرقابة الجبائية

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

لقد اسند المشرع مهمة التأكد من صحة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة إلى الإدارة الجبائية وهذا لكشف حالات الغش وذلك عن طريق فحص الدفاتر المحاسبية الممسوكة من طرف المكلفين، والتأكد من تجانس المداخل المصروح بها مع الوضعية المالية للمؤسسة ويتم ذلك عن طريق التحقيقات الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

إن مفهوم الرقابة الجبائية يعتمد أساسا على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى المصالح الجبائية حيث تحتوي على المعلومات اللازمة التي تُحدد على أساسها الأوعية الضريبية. يمكن تعريف الرقابة الجبائية: "على أنها عملية فحص للتصريحات والسجلات والوثائق الخاصة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العمليات أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول"¹.

يجدر بنا الإشارة إلى أنه هناك نوعين من الرقابة الجبائية لكي لا يختلط علينا الأمر.

النوع الأول:

وهي المراجعة التي تقوم بها مصلحة الضرائب، وهدفها الأساسي هو تشجيع الالتزام الضريبي الطوعي للقوانين الضريبية، وضمان تحقيق أعلى معدلات الالتزام الضريبي في إطار النظام الضريبي المبني على التصريح.

النوع الثاني:

وهي المراجعة التي تقوم بها المؤسسة بنفسها، فتعمل هذه الأخيرة على تكليف إما جهة خارجية (المراجع الجبائي) أو جهة داخلية (خلية المراجعة الداخلية)، بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي حيث يعرف هذا الأخير على أنه "آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي".

حيث يهدف هذا النوع إلى:

- تحقيق الأمن الجبائي في المؤسسة من خلال احترام القواعد الجبائية من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية.

¹سهام كردودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 47.

- البحث عن الفعالية الجبائية وذلك من خلال مراقبة تجسيد المؤسسة للمخطط الجبائي من أجل الحذر من الأخطاء وسوء الاختيار.

- خدمة إستراتيجية المؤسسة من خلال إدماج المتغير الجبائي في القرارات التسييرية. في بحثنا هذا سنتطرق لدراسة النوع الأول من الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

يعتبر التحقيق الجبائي هدفا هيكليا خارجيا من أهداف الإدارة الجبائية، إذ أنه يضمن صحة أساس المشكلة والتي هي الغش الضريبي انطلاقا من التصريحات المودعة من طرف المكلفين وإمامها للشروط المنصوص عليها في التشريع الجبائي وذلك لتحقيق الأهداف التالية:

1.2 الهدف الإداري: إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية²:

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

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

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

2.2 الهدف القضائي: يتمثل الهدف القضائي في السهر على تطبيق التشريع الجبائي واحترام حريات الأفراد، بهدف الحفاظ على الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

3.2 الهدف الاجتماعي: ويتمثل في³

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

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

4.2 الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أنّ الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.⁴

²نوي نجا، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر"، منكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 36.

³نفس المرجع، ص 36.

⁴ Marc Leray, Le contrôle fiscale, édition l'hurmattan, paris, 1993, P 16-18.

ويتوقف نجاح وفعالية نظام الرقابة في تحقيق الأهداف المذكورة سابقا على مدى تحقيق الأغراض والنواحي التالية:

- التأكد من صحة الوقائع والعمليات المالية ومدى الالتزام بالقواعد المحاسبية.
- التحقق من مدى الالتزام بالقواعد القانونية العامة والخاصة.
- تجهيز المعلومات وتوفير البيانات الملائمة والمطلوبة.
- المساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة في المجالات المختلفة.
- المساهمة في تدعيم وسائل الاتصال داخل التنظيم.
- مراجعة الأهداف والبرامج المنشأة وتقدير مستوى الأداء فيها.
- العمل على إعداد التقارير المحاسبية والإحصائية اللازمة.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

إن عملية التحقق من التصريحات المقدمة من المكلفين تدفع بالإدارة الجبائية إلى توسيع مهامها وقد تأخذ هذه الأخيرة عدة أشكال مختلفة تختلف حسب الأهداف وحسب الأهمية بالنسبة لكل حالة ونميز بين نوعين من الرقابة الجبائية، الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية حيث يقصد ب⁵:

1. الرقابة الداخلية

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا ويمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

1.1 الرقابة الشكلية

تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50A) و(G50) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وذلك وفق الإجراءات التالية:

- المكلف: يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.

⁵مصطفى عوادي، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص 12.

- النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.
- الأخطاء المادية: التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وأن كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.

❖ عيوب الرقابة الشكلية:

من العيوب التي تواجه هذا النوع من الرقابة، أنه لا تعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية بالمكلف ومحاسبية أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.⁶

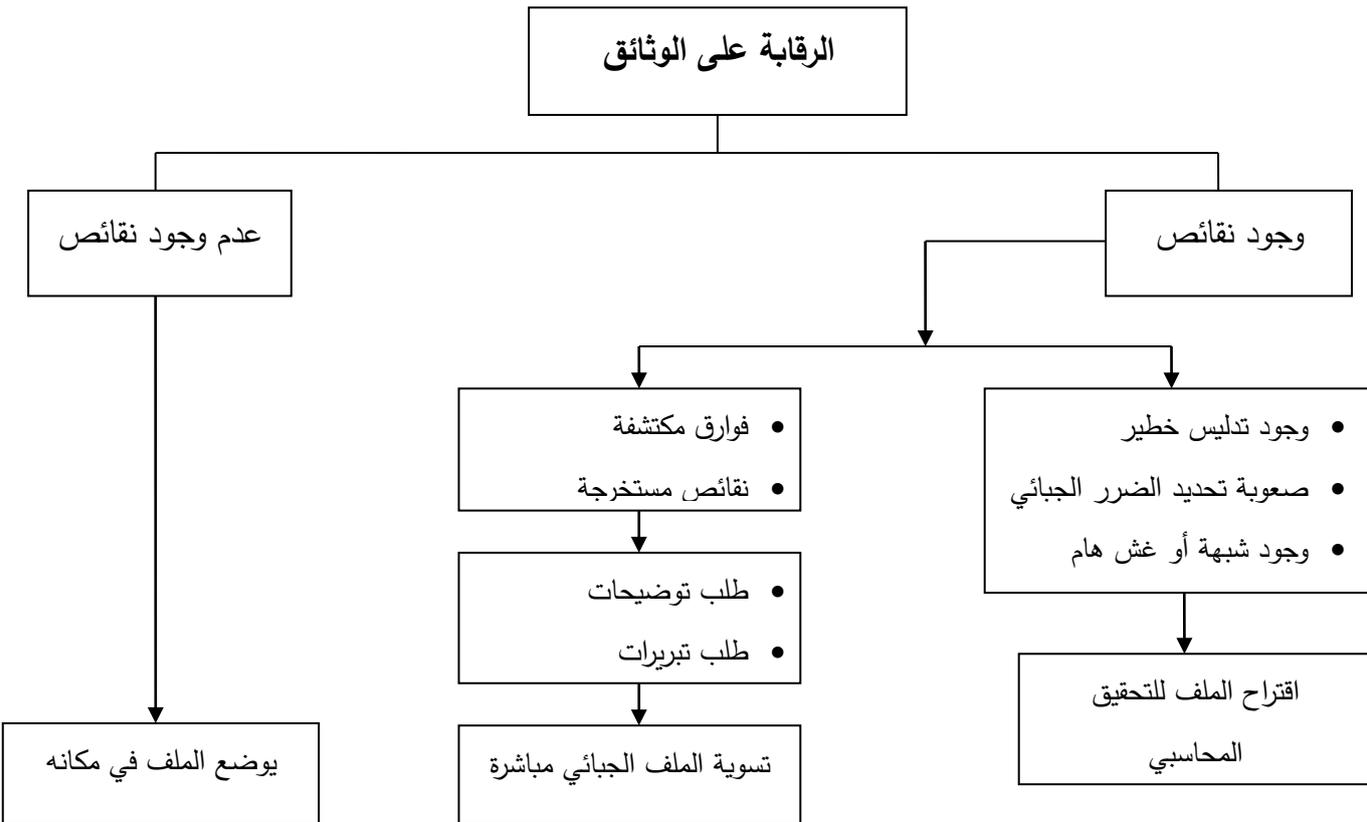
2.1 الرقابة على الوثائق

- على عكس الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على الوثائق يجب أن تكون شاملة وهذا ما يتطلب الفحص الانتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي ومقارنتها بالمستندات الملحقة للتصريح وكذا المعلومات والبيانات التي بحوزة المصلحة التي تكون قد تحصلت عليها من الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف بالضريبة باستعمال سلطتها المتمثلة في حق الاطلاع، حيث تتركز أهداف الرقابة على الوثائق:⁷
 - فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
 - قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
 - تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف.
 - طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.
 - التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية.
- ويمكن توضيح خطوات إجراء الرقابة على الوثائق في الشكل التالي:

⁶ سليمان عتير، "نور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص 124

⁷ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 51.

شكل رقم 02: خطوات إجراء الرقابة على الوثائق



المصدر: سهام كردودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر

2. الرقابة الخارجية

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالاته للتهرب، وكذلك بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، ويمكن أن تأخذ الصور التالية: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

1.2 التحقيق في المحاسبة

يعتبر التحقيق في المحاسبة تحقيقا معمقا بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يحقق في مبالغ كل الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في

حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.⁸

يسمح هذا النوع من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية وإجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة تصريحات المكلفين.

سيكون هذا النوع من التحقيق موضوع دراستنا في الجانب التطبيقي (الحالة التطبيقية).

2.2 التحقيق المصوب في المحاسبة

إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة لا تقل عن سنة جبائية.

أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.⁹

لهذا النوع من التحقيق إيجابيات وسلبيات يمكن حصرها في الجدول التالي:

⁸ المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

⁹ المادة 20-1 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

جدول رقم 01: إيجابيات وسلبيات التحقيق المصوب في المحاسبة

الإيجابيات	السلبيات
<ul style="list-style-type: none"> • تقليص فترة التحقيق، وهذا لأن عملية الفحص تقتصر على عينة فقط، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية الخاضعة للتحقيق إلى حد ما تتوفر فيها خاصية التوقيت المناسب. • اقتصار التحقيق على عينة، يزيد في دقته واكتشافه لأغلب الأخطاء والثغرات، وهذا ما يجعل عينة المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الجودة. 	<ul style="list-style-type: none"> • صعوبة اختيار العينة الممثلة للتحقيق للكم الهائل من المعلومات المحاسبية المتوفرة، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف. • الاقتصار على فحص المعلومات المحاسبية التي تتضمنها العينة فقط، لا يمكن الاعتماد عليه للحكم على جودة هذه المعلومات، لأن المعلومات المحاسبية التي تقع خارج العينة قد تحتوي أخطاء وتجاوزات تفقد المعلومات المحاسبية ككل الجودة اللازمة.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المادة 20 مكرر من " قانون الإجراءات الجبائية"

3.2. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والدّمة أو الحالة المالية والعناصر المكوّنة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.¹⁰

¹⁰المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، والتي قد لا تعكس الحقيقة لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

المطلب الأول: سلطات الإدارة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الصلاحيات والتي من خلالها تتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها، لذلك منحها المشرع عدة صلاحيات:

1. حق الرقابة

نصت على هذا الحق المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.¹¹

2. حق الاطلاع

لقد منح المشرع الجبائي وسيلة قانونية لأعوان الإدارة الجبائية تعطيهم الحق في الاطلاع على الوثائق والمستندات والملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة وذلك بجمع المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات، والهيئات والمؤسسات العمومية، والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الاطلاع، وهذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذين نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم.

1.2 حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات

بمقتضى المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر

¹¹المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية

المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.¹²

2.2 حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين

بمقتضى المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين أعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر. كما يمس هذا الإلزام خصوصا، البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات.¹³

3.2 حق الاطلاع لدى الغير

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة عادية باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع¹⁴. لذا فرض المشرع عقوبات على كل من يعترض الأعوان المراقبين في ممارسة حقهم في الاطلاع والمتمثلة في:

- يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها¹⁵.

- يترتب على هذه المخالفة، زيادة على ذلك، تطبيق تلجئه مالية قدرها 100 دج، كحد أدنى، عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق.¹⁶

3. حق المعاينة

بمقتضى المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو

¹²المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية

¹³المادة 51 من نفس قانون الإجراءات الجبائية

¹⁴المادة 58 من نفس القانون

¹⁵المادة 62 من نفس القانون

¹⁶ المادة 63 من نفس القانون

العناصر المادية التي من شأنها أن تبرّر التصرفات الهادفة إلى التلمّص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.¹⁷

كما تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلاّ بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير، ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرّر بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
 - عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛
 - العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها؛
 - أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.
- تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته. ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.¹⁸

4. حق التقادم

بمقتضى المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النفاص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب.¹⁹

كما حدد قانون الإجراءات الجبائية الأجل الممنوح للإدارة بأربع (04) سنوات، للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.²⁰

المطلب الثاني: حقوق وواجبات المكلف الخاضع للضريبة

سعيًا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة وتفايدي العقوبات، حدد المشرع جملة من الحقوق والواجبات للمكلف بالضريبة التي يمكن حصرها فيما يلي:

¹⁷المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية

¹⁸المادة 35 من نفس قانون الإجراءات الجبائية

¹⁹المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية

²⁰المادة 1-106 من نفس القانون

أولاً: حقوق المكلف الخاضع للضريبة

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق أعطاهها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة والتي هي كالتالي:

1. الإعلام المسبق وأجل التحضير

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، ويجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة البطلان بالإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، وفي حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك ويستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير، قبل قيام عملية المراقبة وفق ما يلي:

- التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة: مدة التحضير للمكلف عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.²¹
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يتم منحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ الاستلام.²²

2. الاستعانة بمستشار

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي) كما يمكن لهذا المستشار الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عمليات التحقيق، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجأة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.²³

3. محدودية فترة الرقابة في عين المكان

بمقتضى المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية فإن مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية محددة قانونا، بحسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به والموضح كما يلي:

²¹المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية

²² المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية

²³وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة".

- التحقيق المحاسبي:

جدول رقم 02: يوضح مدة التحقيق في عين المكان

مدة التحقيق	مبلغ رقم الأعمال لكل سنة مالية محقق فيها (دج)	طبيعة النشاط
3 أشهر	> 1.000.000 دج	مؤسسات
6 أشهر	> 1.000.000 دج > رقم الأعمال > 5.000.000 دج	تأدية الخدمات
9 أشهر	< 5.000.000 دج	
3 أشهر	> 2.000.000 دج	كل المؤسسات
6 أشهر	> 2.000.000 دج > رقم الأعمال > 10.000.000 دج	الأخرى
9 أشهر	< 10.000.000 دج	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية

لا تطبق مدة المراقبة في عين المكان المحدد أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير.²⁴

- التحقيق المصوب:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين (02).²⁵

- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم.

وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومدا خيل الأرصدة من الخارج.²⁶

²⁴ المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية

²⁵ المادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية

²⁶ المادة 21-4 من نفس القانون

4. عدم إعادة الرقابة

بمقتضى المادة 21-6 من قانون الإجراءات الجبائية، عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك، الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.²⁷

5. الإجراء الاعتراضي

إن الإجراء الاعتراضي هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجراة من ناحية أخرى، وهو ليس فقط الإلزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية وإجراء التعديلات، وهذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة، وهذا ما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.²⁸

6. حق السر المهني

تبعاً لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الالتزام بالسر المهني حيث تنص المادة 65 منه: "يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به".²⁹

7. حق الإشعار بإعادة التقييم

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية التحقيق إرسال إشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين إعادة نكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، وقبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.³⁰

²⁷المادة 21-6 من قانون الإجراءات الجبائية

²⁸مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 21.

²⁹المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية

³⁰المادة 20-6 من نفس القانون

8. حق الطعن

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن والذي يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية.³¹

ثانيا: واجبات المكلف الخاضع للضريبة

لكي يتمتع المكلفين بالضريبة بمجمل الحقوق والضمانات، عليهم أن يراعوا الواجبات التي يضعها القانون على عاتقهم ولا سيما اكتتاب التصريحات في الآجال المحددة قانونا³²، ولتفادي العقوبات فرض القانون التجاري والجبائي على المكلف مجموعة من الالتزامات تتمثل في:

1. الالتزامات المحاسبية للمكلف:

تتمثل الالتزامات ذات الطابع المحاسبي الواجب مسكها من قبل المكلفين في:³³

- تطبيق محاسبة تتماشى ومحتوى النظام المحاسبي الساري العمل به.
- مسك الدفاتر المحاسبية التي أمر القانون التجاري بمسكها، وعلى رأسها دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد، واللذان يجب أن يسكان بالكيفية المنصوص عليها قانونا.
- يمسك دفتر الجرد ودفتر اليومية بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، وترقم الصفحات ويوقع عليهم من قاضي المحكمة، كما يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.³⁴

2. الالتزامات الجبائية للمكلف:

إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتتجلى هذه الالتزامات في:

1.2. تقديم التصريحات

على المكلفين أن يكتتبوا في الآجال المحددة عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي:

³¹نوي نجا، مرجع سابق، ص 58.

³²وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، " ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، ص 21.

³³سليمان عتير، مرجع سابق، ص 115.

³⁴وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 11 و12 من القانون التجاري.

▪ **التصريح بالوجود:** يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة.³⁵

يجب أن يحتوي هذا التصريح على البيانات التالية³⁶:

- اسمه ولقبه وعنوانه، وإذا تعلق الأمر بشركة يذكر عنوانها؛
- رقم التعريف الإحصائي للمؤسسة؛
- موقع المؤسسة أو المؤسسات التي يستغلها؛
- موقع محل أو محلات البيع التي يمتلكها؛
- طبيعة السلع أو المواد أو الأشياء التي ينتجها أو يتاجر فيها؛
- طبيعة العمليات التي تجلها خاضعا للرسم على القيمة المضافة.

يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج.³⁷

▪ **التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم:** يجب على كل شخص خاضع للضريبة أن يقدم تصريحا قبل عشرين يوم من كل شهر لمصلحة الضرائب بمكان وجود نشاطه مع كشف كل تفاصيل العمليات المحققة خلال الشهر أو الفصل السابق.

▪ **التصريح السنوي:** فرض المشرع الجزائري على الشخص المكلف بالضريبة أن يكتب سنويا إلى مفتشية الضرائب التابعة لها تصريحات بمدخله التي حققها خلال السنة وذلك قبل 01 افريل من كل سنة دون نقائص.

▪ **التصريح بالتوقف:** تنص المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه يجب على كل شخص أو شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة، التي تتقطع عن ممارسة مهنتها أو تتنازل عن صناعتها أو تجارتها، وكذلك التي تصير مالكة، أن تقدم خلال الأيام العشرة التي تلي هذا التوقف أو التنازل أو الحيابة، التصريح إلى مكتب التفتيش المسؤول.³⁸

2.2. وضع رقم التعريف الإحصائي

قصد دعم إجراءات محاربة الغش والتهرب الضريبي، نص قانون المالية على مجموعة من التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاما منها وضع رقم التعريف الإحصائي، حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي، وهو إجراء إجباري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لذا وجب على كل الأشخاص

³⁵ المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، 2016

³⁶ المادة 51 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

³⁷ المادة 194-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³⁸ المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الطبيعيين والمعنويين المزاولين لنشاط صناعي أو تجاري، أن يسيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم.

المطلب الثالث: الأشخاص المؤهلون للقيام بعملية الرقابة الجبائية

من أجل تحقيق الأغراض التي تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيقها، فإنه ينبغي وجود جهاز من الموظفين ذوي خبرة عالية ويزاولون نشاطهم على مستوى رفيع من الجودة، كما ينبغي أن يكون المراجع الجبائي على أتم الوعي والاستعداد لتحقيق المراجعة.

1. الأعوان المكلفون بالرقابة

◀ نائب المدير: هو المسؤول عن إعداد برنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

◀ رئيس فرقة البحث والتحقيق: إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي.

ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقته، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

◀ المحققين: حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين:

- على الأقل له رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع.
 - الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.
 - بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.
- المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات، مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقر المكلفين

باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.³⁹

2. معايير المراجع الجبائي

يعد العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الجبائية، فيجب على المراجع الجبائي أن يكون ملما بالمعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والمراجعة، وتقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية، وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي، لذلك تتطلب إجراءات عملية الرقابة الجبائية ضمان مجموعة من المعايير والآليات التي يجب توفرها في المراجع والمتمثلة في:⁴⁰

- **التدريب والكفاءة:** يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم، والكفاءة المهنية الملائمة من أجل إتمام عملية المراجعة الجبائية، كما يحتاج أن يكون على صلة بعلوم مثل: المحاسبة والإحصاء، والقانون والاقتصاد لذلك على الإدارة الضريبية أن تضمن برنامج تكوين متخصص في هذا المجال للمراجعين الجبائيين.
- **الاستقلال:** على المراجع الجبائي أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت، إذ من المهم أن تثق الإدارة الضريبية والمكلفون في توافر ذلك الاستقلال، ويحدث الاستقلال فعلا عندما يتمكن المراجع من الحفاظ على اتجاهه غير متحيز عند أداء المراجعة الجبائية في كافة مراحلها.
- **العناية الواجبة:** على المراجع الجبائي أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة، ووضع التقرير النهائي، وهذه العناية تفرض اكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة الإثبات وموضوعية تقرير المراجعة كما يجب أن يتجنب المراجع كمهني الإهمال لأنه يكون مسؤولا أمام الإدارة الضريبية عن هذا الإهمال، وسوء النية، وعدم الأمانة، وعن أية خسائر تنتج عن خطئه في عملية التقدير الضريبي.
- **السرية المهنية:** إن طبيعة عمل المراجع تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية.

3. العوامل المؤثرة في قرارات المراجع

قد تختلف مردودية المراجع من فترة لأخرى وذلك لعدة عوامل منها:⁴¹

1.3. العوامل المرتبطة بالإدارة الضريبية:

وهذه العوامل تتمثل في رغبة الإدارة في زيادة التحصيلات الضريبية من أجل تحسين صورتها أمام الإدارة العامة وذلك بالضغط على المراجع الجبائي، مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالأهداف الاجتماعية والاقتصادية، والمالية لعملية المراجعة الجبائية، حيث إن ضغط الإدارة على المراجع الجبائي من أجل

³⁹ كروودي سهام، مرجع سابق، ص ص 56، 57.

بساس أحمد، رنان مختار، "أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي للمكلف"، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق في ظل الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، الجزائر، أيام 20-21 نوفمبر 2013، ص 13.

⁴¹ بساس أحمد، رنان مختار، مرجع سابق، ص 12.

زيادة التحصيلات الضريبية، الأمر الذي يعد جورا بحق المراجع الجبائي الذي يلتزم بزيادة التحصيلات الضريبية مع استمرار الظروف على ما هي عليه، وبالتالي فإن كثرة المهام المفروضة من الإدارة على المراجع الجبائي تؤدي إلى قرارات متسعة من قبله وتكون بعيدة عن الموضوعية في أغلب الأحيان.

2.3. العوامل المرتبطة بالمراجع الجبائي:

وتشمل رغبة المراجع في إنجاز أكبر عدد من الملفات في سبيل إرضاء الإدارة، الأمر الذي يدفعه لإنجاز العدد المطلوب، ولكن بقرارات متسعة وبعيدة عن الموضوعية المطلوبة وقد يؤثر مدى إلمام المراجع بمواد التشريع الضريبي على قراره، فالمراجع الذي يلم ببنود القوانين المختلفة يستطيع إيجاد الحلول، والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التقدير التي قد تواجهه، كما يمكن أن يؤثر التأهيل الفني والمحاسبي على قرار المراجع الجبائي، فمن الضروري أن يكون المراجع مؤهلا علميا وعمليا وعلى معرفة كافية في مجال المحاسبة، وقد تؤثر الخبرة الشخصية للمراجع في قراراته، إذ أنّ توفر الخبرة للمراجع ضرورية من أجل الإحاطة بالأساليب التي قد يلجأ المكلفون إليها للتهرب من دفع الضريبة وبالتالي التركيز عليها عند فحص حساباتهم، كما قد يؤثر روتين العمل المتكرر على قرار المراجع الجبائي الذي يقوم بنفس الأعمال بشكل يومي مما يصيبه شعور بالملل، وبالتالي قد يؤثر ذلك على قراراته.

3.3. العوامل المرتبطة بالمكلفين:

وتتمثل في رغبة بعض المكلفين بعدم التعاون مع المراجع، وذلك من خلال إحساسهم بأن المراجع الجبائي جاء ليأخذ أموالهم، فمنهم من يعمل كل جهده لعدم دفع الضريبة المترتبة عليه مما يؤدي إلى عدم الثقة بين المكلف والمراجع الجبائي، كما تؤثر طبيعة نشاطات المكلف، وتنوعها على قرار المراجع الجبائي، فكلما زادت هذه النشاطات وتداخلت فيما بينها أصبح عمل المراجع أصعب في تحديد الوعاء الضريبي الصحيح.

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية تتم على التصريحات الجبائية حيث تمنح حرية كاملة للمكلف من أجل اكتتاب تصريحه بالمداخيل والضرائب والرسوم المفروضة عليه، وتهدف هذه الرقابة إلى التأكد من مصداقية التصريحات المكتتبه عن طريق أعوان الإدارة الجبائية، لذلك سنستعرض في هذا المبحث إجراءات تنفيذ عملية الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية لمباشرة عملية التحقيق

1. التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

إن عدم التزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية، يجعلها تحت طائلة البطالان، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي.

1.1. إجراءات إعداد برنامج التحقيق المحاسبي

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق تتم من طرف المديرية الولائية للضرائب، حيث يكلف رؤساء المفتشيات نهاية كل سنة بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بتحديد القائمة النهائية مع الأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء بالإضافة إلى الإمكانيات المتوفرة.

2.1. معايير انتقاء المكلفين: 42

إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا تتم وفق معايير محددة لكن تتعلق بحالات ظرفية، حيث توجد عدة معايير يمكن أن تتبع في إعداد برامج التحقيق:

- الأنشطة التي يمكن أن تتطوي على عمليات غش كبيرة أو فرص غش مرتفعة (المهن الحرة، مؤدي الخدمات، نشاطات البيع بالجملة... الخ)
- الأنشطة المحكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.
- تقسيم عادل يمس مجمل الأنشطة والمهن.
- تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية.
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة الداخلية ولكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء مراقبة في عين المكان.

2. التحضير لإجراء التحقيق

يقوم المراقب الجبائي بإجراءات عديدة أثناء عملية التحقيق، تتجسد هذه الإجراءات في:

1.2. سحب وفحص الملفات الجبائية:

يقوم المحقق بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية، بالإضافة إلى فحص

⁴²مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص ص 54-55.

الملف الشخصي (الضريبة على الدخل الإجمالي IRG) للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.

2.2. دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني:

على المحقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للرقابة قبل البدء في أعمال المراقبة، كنسب الربح المعيارية، وكيفية تصنيع المنتج، والآلات المستخدمة في التصنيع، التكنولوجيا المستخدمة، معدل ضياع المادة الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج، معدل الأرباح العادية للنشاط.

3.2. إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة:

يجب إعلام المكلف الخاضع للضريبة مسبقا قبل البدء في عمليات الرقابة، وذلك عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل استلام بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ويمنح له أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، ويحتوي هذا الأخير على:⁴³

- الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.
 - تاريخ وساعة البدء في التدخل بعين المكان.
 - إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.
 - مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.
 - السنوات المعنية، وهي السنوات غير المتقدمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول.
 - ويجب أن يحتوي الإشعار على ختم المصلحة التي تباشره، وممضي من طرف المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبهم.
- يجدر الإشارة بأن القانون الجبائي لقد أتاح للمحقق أن يجري مراقبة مفاجئة لمعاينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة، وتبقى هذه الرقابة وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي، ويحرر المحقق محضر نهاية عمليات المراقبة ويمنح للمكلف أو ممثله.

4.2. إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات:

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول، الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة قيد التحقيق، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهلاكات، المؤونات، حركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

⁴³ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, DGI, « Guide de vérificateur de comptabilité », Op.cit., p35.

5.2. كشف مفصل عن المصاريف العامة:

يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء بحسب طبيعتها والتأكد من أن كل المصاريف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها، وهل هي قابلة للخصم فعلا.

6.2. إعداد كشف المحاسبة:

يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات الأربعة حيث يسمح هذا الفحص بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

المطلب الثاني: الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير والمتمثل في 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، تنطلق عملية الرقابة من خلال:

أولاً: التدخل في عين المكان

إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة، ويكون بإجراء محادثات مع المكلف الخاضع للرقابة حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، ويضع المحقق مجموعة من الأسئلة لمعرفة الإطار القانوني للمؤسسة، كشوفات الربط الداخلية كسجل الإنتاج، المحلات المسجلة في أصول الميزانية هل هي مؤجرة أو مملوكة.

ثانياً: فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل

يتمثل فحص المحاسبة من حيث الشكل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإلزامية، وحتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

1. المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة

تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونياً، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري كدفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد، وكذا احترام مبادئ النظام المحاسبي المالي مثل:⁴⁴

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة.
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية ممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية.
- يجب مسك الدفاتر بعناية ودون تحريف.
- يجب أن تمسك بالعملة الوطنية "دج" مع احترام مبدأ المحاسبة المزدوجة.

⁴⁴ علالي محمد علي، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008، ص 68.

2. المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة

يجب على العون المحقق التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية، فضلا على التحقق من أن مجاميع هذه الأخيرة مساوية لمجموع جانبي المدين والدائن لدفتر الأستاذ بناء على التحقيق من الأرصدة الدائنة والمدينة لميزان المراجعة قبل الجرد وبعده وفي هذه الصدد، إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملايسات عدم الصحة، وإذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة

3. المحاسبة يجب أن تكون مقنعة

تكون المحاسبة مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد.

ثالثا: فحص المحاسبة من حيث المضمون

يهدف هذا الفحص إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، ومراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المكلف المحقق معه من أجل اكتشاف العمليات التي تتضمن إغفالات.

1. مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية:

تتمثل في مراقبة العون المحقق لمختلف عمليات المؤسسة والتي تساهم أساسا في تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة وهي:

1.1. مراقبة المشتريات: ⁴⁵

إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفه إلى:

❖ **تضخيم قيمة المشتريات:** يهدف إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي تخفيض مقدار الضريبة المفروضة وذلك من خلال:

- التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو التسجيل المزدوج الاستخدام بواسطة الفاتورة الأصلية، وكذا كشف نسخة ثانية من هذه الفاتورة.
- التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير المبررة محاسبيا بفاتورة الشراء.
- التسجيل المحاسبي لفاتورة قد استعملت منذ فترة طويلة، وذلك بتغيير التاريخ، أو تسجيل فاتورة وهمية لا تتعلق بأية عملية.
- تسجيل نفس فاتورة الشراء في دفترين مساعدين مختلفين مثل: دفتر الشراء ودفتر العمليات المختلفة.

⁴⁵ Guide de vérificateur de comptabilité, op.cit., p 57.

- التقييد المحاسبي في حساب المدين لحساب المشتريات لعمليات الحيازة على عقارات، آلات ومعدات، مصاريف الصيانة، التي تم تسجيلها في حساب الأعباء العامة، والمصاريف الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء.

❖ **تخفيض المشتريات:** إن عملية تخفيض المشتريات يترافق غالباً مع إخفاء مماثل للإيرادات، وهذا النوع من الغش الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال:

- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب تكلفة آخر.
- مشتريات دون فواتير.
- أخطاء مادية عمدية، خطأ في المجاميع.
- مشتريات تمت بالتجزئة.

وعن طريق الفحص الدقيق للفواتير يمكن أن يكتشف الغش في المشتريات المفوترة، ولكن من الصعب اكتشاف إذا كانت هذه السلع مشتتة دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة فقط، لذلك على المحقق أن يجري مراقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء ووصولات الطلب أو الاستلام.⁴⁶

2.1. مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ

إن العناصر المكونة للمخزون هي البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة، قد تكون موضوع تلاعب المكلف، وعلى المحقق أن يراقبها بدقة ويشكل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون، حيث يعد المحقق بناءً على الجرد المادي كشف المشتريات السنوية وكشف المبيعات المجرة من قبل المكلف خلال 4 سنوات الخاضعة للرقابة، من أجل إعادة تأسيس مخزون المادة الأولية والبضاعة، وهذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخلل:⁴⁷

- الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي (تخفيض قيمة المخزون).
 - الجرد لا يظهر إلا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزون).
- ويمكن أن يلاحظ المحقق أن الفترة الخاضعة للرقابة الجبائية قد شهدت خفض الكميات وقيم المخزونات معاً (تخفيض في القيم والكميات).

وفيما يتعلق بالأشغال الجارية على المحقق أن يفحص كشوفات الوضعيات، وتقارير رؤساء الورشات، وسندات تسليم الموردين، وبطاقات التصنيع، وعليه التأكد من أن كل التكاليف المباشرة قد أدرجت في

⁴⁶مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 65.

⁴⁷Guide du vérificateur de comptabilité, op.cit., p 58

المحاسبة، ومهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيم المخزونات فهي تهدف في النهاية إلى التوصل إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي.⁴⁸

3.1. مراقبة المبيعات

إن أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات هي كما يلي:⁴⁹

- بيع بدون فواتير.
 - تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.
 - نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات
 - القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.
 - عدم التسجيل في المحاسبة السلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية.
- وعلى المحقق اختيار الإجراء الذي يبدو له أكثر ملائمة لكل نوع من المؤسسات الخاضعة للرقابة بحسب نشاطها.

2. مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير

تتمثل مراقبة حسابات الميزانية في فحص أصولها وخصومها في حين أن مراقبة حسابات التسيير تتضمن حسابات التكاليف، وحسابات الإيرادات، وكذا حسابات النتائج.

1.2. مراقبة حسابات الميزانية:

قبل مباشرة عمليات التحقق في حسابات الميزانية، على المحقق أن يتأكد من مطابقة حسابات الميزانية مع ميزان المراجعة بعد الجرد ومع ما سجل في سجل وأرصدة حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ، والتأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى، والمحقق يقوم بها عن طريق فحص أصول وخصوم الميزانية.

1.1.2. فحص أصول الميزانية

✓ **الاستثمارات:** بحسب المخطط المحاسبي الوطني، تتشكل الاستثمارات من مجمل السلع المنقولة وغير المنقولة المحصلة أو المنشأة من طرف المؤسسة، والتي تستعمل كوسيلة استغلال دائمة في المؤسسة، وعلى المحقق مراقبة الوثائق المبررة لاكتساب هذه الاستثمارات، أو إنشاؤها حتى وإذا كانت العملية هذه قد تمت في فترة قد تقادمت.

✓ **المخزونات:** تتم مراقبة المخزونات بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنتها مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقق في عين المكان، وهذا العمل يتطلب معرفة وفحص مفصل لمدخلات

⁴⁸ Colin Philippe, **La Vérification Fiscale**, Paris, 2000, p 41.

⁴⁹ Guide du vérificateur de comptabilité, op.cit., p 67.

ومخرجات السلع في المخزن، وعلى المحقق أن يقوم بتحليل معمق لحركة المخزونات باستعمال المعادلة التالية:

$$\text{مخزون أول مدة} + \text{مدخلات} = \text{مخزون نهائي} + \text{مخرجات}$$

وعليه أن يتأكد من:⁵⁰

- التقييم الصحيح للمواد وللمنتجات في المخزن.
 - صحة بطاقة الجرد والحسابات (الكميات، وسعر الوحدة).
 - صحة ما إذا نقصت قيم المخزون.
- بالإضافة إلى ذلك إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع لمجمل السلع في حال التنازل أو توقيف النشاط أو الوفاة.
- ✓ **حسابات الغير:** وهي الديون التي اكتسبتها المؤسسة من تعاملها مع الغير والتي لم تحصل بعد (عملاء، أوراق قبض...)، بالإضافة إلى الالتزامات أو الديون المستحقة الدفع إلى الغير (موردون، أوراق الدفع، ضرائب...).
- حيث يمكن القول انه تسجل في هذه المجموعة معاملات المؤسسة مع أشخاص قد يكونون من الداخل كالشركاء أو العمال وقد يكونون خارجا عنها كالهيئات العمومية والخاصة والأطراف الأكثر تعاملًا مع المؤسسة كالموردين والزبائن، حيث يجب على العون المحقق التأكد من:
- متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها، خاصة إذا كانت نقدا.
 - التحقق من التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير.
 - الفحص المادي الحقيقي لفواتير الاستلام.
 - التأكد من صحة حساب المورد في الجانب الدائن بمقارنته مع يومية المشتريات.
 - استغلال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات الموجودة في ملف المكلف الخاضع للرقابة
- ✓ **الحسابات المالية:** أولا يجدر الإشارة إلى أن هذا الصنف يمثل كل ما هو حساب مالي في شكله الجامد أي ليس شخصا طبيعيا ولا هيئة يتعامل معها وإنما بوصفة مكان ملموس أو معنوي يحتفظ فيه بالأموال أو الأموال في حد ذاتها كوسيلة للتعامل سواء كانت في صندوق أو لدى هيئة مالية هذه الهيئة لا ينظر لها نظرة المتعامل وإنما ينظر للحساب لديها وكأنه مستقل عنها، إذ يجدر بالمحقق أن يتأكد من:
- مراجعة حساب الصندوق من حيث مجموع المقبوضات نقدا، وأن التحصيلات مفوترة من قبل العملاء وأن رصيد حساب الصندوق موجب.

⁵⁰ Guide du vérificateur de comptabilité, op.cit., p 64.

- وعلى المحقق أن يجري مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات (صندوق، بنك...)، من أجل ضمان مطابقة الأرصدة من ناحية، والقيام بكشوفات الربط لدى العملاء من أجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من ناحية أخرى.

- أن يتأكد من حساب البنك وانسجامه مع الكشف البنكي للمكلف ومتابعة علاقته بحساب المبيعات والمعلومات الموجودة في الملف الجبائي.⁵¹

2.1.2. فحص خصوم الميزانية

إن الخصوم تبيّن مصادر التمويل للمؤسسة وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها.

✓ **حسابات رؤوس الأموال:** ونعني به المبلغ الذي قدمه المساهمون للشركة وقت التأسيس، إضافة إلى الجزء الذي اكتسبته الشركة نتيجة ممارستها لنشاطها في فترات سابقة، هذا ما يتعلق بحقوق المساهمين أما ما يتعلق بالالتزامات فهي كل الديون التي على عاتق المؤسسة وتشتت في زيادة القدرة الكسبية للشركة.

ومن بين أهم عمليات التحقيق في حسابات رؤوس الأموال نجد:

- التحقق من حساب رأس المال وهذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة على الدخل الإجمالي، أما في حالة التنازل على الأسهم أو الحصص على العون المحقق أن يضمن بأن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليها الضريبة المستحقة، وفي حالة رأس المال شخصي يجب التأكد من وجود إثباتات عن كل المسحوبات والإضافات التي يقوم بها المستغل.

- التحقق من أن الإعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية، ولا تندرج ضمن نتيجة الدورة الجارية في تاريخ دفعها، وعلى العون التأكد من أن الإعانات ترحل بشكل دفعات لنتيجة الدورة عن طريق حساب الإيرادات الاستثنائية مع مراعاة الاستثمارات الخاضعة للإهلاك.

- التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد، وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة.

- أما فيما يخص القروض البنكية وقروض الاستثمار لا توجد مشكلة لأنه عموماً تمنح من مؤسسات وهيئات مالية، أما القروض الأخرى يجب أن تحلل بشكل معمق وعلى المحقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى يتأكد أن هذه القروض ليست وهمية، وفيما يخص دفعات التسديد للقروض يجب التأكد من أنها لم تدمج ضمن تكاليف المؤسسة.

2.2. مراقبة حسابات التسيير

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

⁵¹مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 70.

وتمثل حسابات التسيير مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها، وفي المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

1.2.2. مراقبة التكاليف: تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال المحقق، فالمحقق يراقب هذه التكاليف من أجل الكشف عن الأخطاء والنقائص حتى يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعادة تأسيس فرض الضريبة.

✓ **استهلاكات السلع والمواد الأولية:** لمراقبة هذا الحساب على المحقق أن يقارن بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها، والتي يجب أن تتساوى مع سعر الشراء بالإضافة إلى مصاريف الشراء مع تخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين حيث أن مصاريف الشراء لا يجب أن تدرج في حسابات التكاليف بحسب طبيعتها بل في حسابات المخزونات.

✓ **الخدمات والمصاريف العامة:** من الضروري لهذه التكاليف أن ترتبط أساسا بموضوع ونشاط المؤسسة، وعلى المحقق مراقبة خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائيا بالإضافة إلى حدوثها فعليا.

✓ **مصاريف المستخدمين:** فحص هذا الحساب يتمثل في مراقبة تطابق مبلغ مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور ومقارنته مع المبلغ المصرح به في التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي (مرتبات، أجور)، كما على المحقق التأكد بأن هذه الأجور تتعلق بمستخدمي المؤسسة، وليست وهمية.

✓ **الضرائب والرسوم:** على المحقق أن يتأكد من أن الضرائب والرسوم قد تم تسديدها، وأن عقوبات التأخير والزيادات ليست مسجلة في هذه الحساب لأنها غير قابلة للخصم جبائيا.

✓ **المصاريف المالية:** التحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا عن القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.

✓ **الإهلاكات:** على المحقق أن يتأكد من أن الإهلاكات قد تم طرحها من الربح الخام، من أجل الأخذ بعين الاعتبار تناقص عناصر الاستثمارات نتيجة للاستغلال أو التقادم، وهي من حيث المبدأ تقسم على فترة استعمال هذا العنصر.

2.2.2. مراقبة الإيرادات: هذه المجموعة تحتوي على:

✓ **مبيعات السلع:** بالنسبة لنشاطات الشراء وإعادة البيع على المحقق أن يتأكد من تحقق المعادلة التالية:⁵²

$$\text{الكمية المباعة} = \text{المخزون الأولي} + \text{المشتريات} - \text{المخزون النهائي}.$$

✓ الإيرادات المالية: يقصد بها نواتج الأسهم والسندات والخصومات المحصل عليها، وفوائد سعر الصرف، وعلى المحقق أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية الخاضعة للضريبة، إن تكون ضمن وعاء الضريبة.

✓ الإيرادات الأخرى: على المحقق أن يأخذ بعين الاعتبار هذه الإيرادات والتي قد تنتج من مبيعات الفضلات والمهملات والأغلفة المتداولة وعمليات أخرى.

✓ الإيرادات الاستثنائية: هذا الحساب يتطلب تركيزا خاصا من جانب المحقق من أجل الكشف عن الأرباح التي لم تكن محل التصريح، ويتم كشفها عن طريق مراقبة معمقة للملف الجبائي.

المطلب الثالث: تقييم المحاسبة وإقفال إجراءات التحقيق

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق المحاسبي المتعلقة بالفحص الشكلي والضماني لنشاط المكلف يتمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

أولا: تقييم محاسبة المكلف

بالاعتماد على النصوص التشريعية والتنظيمية يعطي العون تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية والذي يمكن أن يكون قبول أو رفض المحاسبة.

1. قبول المحاسبة:

يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المالي المحاسبي وصحيحة من حيث المضمون، حيث يمكن تمييز نوعين من القبول:

1.1. قبول صريح: عند مطابقة المحاسبة الممسوكة للشروط السابقة الذكر يتم الحكم عليها بأنها منظمة وتامة ومثبتة ودقيقة محاسبيا، وبذلك يقوم المكلف بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق دون إجراء أي تقويمات.

2.1. قبول نسبي: عندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود لبعض الانحرافات البسيطة، والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد للتهرب من دفع الضريبة، يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم الثاني من خلال الاتفاق بين المحقق والمكلف مع مراعاة التزام هذه الأخير بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية.

2. رفض المحاسبة:

- تتص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:⁵³
- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.
 - تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

ثانيا: إجراءات التعديلات والعقوبات المفروضة

1. إجراءات التعديلات:

إن إجراء التعديلات يعتمد على درجة احترام المكلف للالتزامات الجبائية والمحاسبية، وهذه التعديلات تكون اعتراضية أو أحادية الجانب.

1.1. الإجراءات الاعتراضية: وهي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الالتزامات الجبائية والمحاسبية، وقد تجرى محادثة اعتراضية بين المكلف والإدارة حول النتائج المبلغه، والتبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار استلام أو تسلم للمكلف شخصيا، بحيث يجب أن يكون مفصلا حتى يتمكن المكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته، وعندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب أن يبلغه عن طريق مراسلتها.

2.1. الإجراءات الأحادية الجانب: يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:⁵⁴

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعينة سواء من قبله أو من تدخل أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.
- عندما لا يصرح المكلف في الآجال المحددة قانونيا بالمدخيل والتصريحات الخاصة بالضرائب على أرباح الشركات أو التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.
- لم تقدم الدفاتر الحسابية أو تم رفض هذه الأخيرة لأسباب محددة قانونا.

2. العقوبات المفروضة:

عند اكتشاف ممارسات تدليسية أو أخطاء جبائية من طرف المكلف، يطبق المحقق عقوبات اتجاه المكلف الخاضع للرقابة، وتكون إما جبائية أو جزائية وذلك بحسب خطورة المخالفة.

⁵³المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵⁴وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، " ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، 2013، ص 19.

1.2. العقوبات الجبائية:

1.1.2. عقوبات عدم التصريح أو تأخره

تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%. تتخفف هذه الزيادة إلى 10% إذا لم تتعد مدة التأخير شهرا، وإلى 20% عند خلاف ذلك.⁵⁵ يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء"، والتصريحات التي تكتتب على من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات الآتية:⁵⁶

- 2.500 دج، عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا.

- 5.000 دج، عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين.

- 10.000 دج، عندما يتجاوز التأخر شهرين.

في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موسى عليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25%.⁵⁷

ويترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موسى عليه مع إشعار بالاستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 500.000 دج. إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة.⁵⁸

2.1.2. عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش

تنص المادة 1-193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة:⁵⁹

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

⁵⁵المادة 1-192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2016.

⁵⁶المادة 322 من نفس قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵⁷ المادة 2-192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵⁸ المادة 3-192 من نفس القانون.

⁵⁹المادة 1-193 من نفس القانون.

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

- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

2.2. العقوبات الجزائية: يمكن أن يتعرض المكلف الذي يقوم بأعمال الغش إلى عقوبات جزائية وذلك حسب نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته، كليا أو جزئيا، بما يأتي:⁶⁰

جدول رقم 03: يوضح العقوبات الجزائية للمتهربين

الحبس المؤقت	الغرامة(دج)	مبلغ الحقوق المتملص منها(دج)
-	من 50.000 دج إلى 100.000 دج	لا يفوق 100.000 دج
من شهرين إلى 6 أشهر	من 100.000 دج إلى 500.000 دج	يفوق 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج
من 6 أشهر إلى سنتين	من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج	يفوق 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج
من سنتين إلى 5 سنوات	من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج	يفوق 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج	يفوق 10.000.000 دج

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثالثا: إعادة تأسيس فرض الضريبة وتبليغ النتائج

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق المحاسبي المتعلقة بالفحص الشكلي والضمني لنشاط المكلف، تأتي مرحلة إعادة تكوين أسس الضريبة وكذا تبليغ النتائج في الأخير.

⁶⁰ المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1. إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة

تختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، وطرق إعادة تأسيس فرض الضريبة الأكثر استعمالاً:⁶¹

1.1. إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي

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

سيتم توضيح كيفية إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي في الجدول التالي:

جدول رقم 04: كيفية إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي

في حالة مؤسسة إنتاجية	في حالة مؤسسة تجارية
المخزون الأولي للمواد الأولية	مخزون أول مدة
(+) مشتريات المادة الأولية.	(+) المشتريات
(-) المخزون النهائي للمواد الأولية.	(-) مخزون آخر مدة
(=) الاستهلاكات الخام للمواد الأولية.	(=) الاستهلاكات المعاد تأسيسها
(-) الضياع (النسبة المئوية).	(-) الاستهلاكات المصرح بها
(=) الاستهلاكات الصافية للمواد الأولية.	(=) الاستهلاكات غير المصرح بها (الإغفال)
(+) المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية.	
(=) استهلاكات المؤسسة للمواد الأولية.	
(-) الاستهلاكات المصرح بها.	
(=) الاستهلاكات غير المصرح بها (الإغفال)	
نسبة الإغفال = (مبلغ الإغفالات/الاستهلاكات المصرح بها) × 100	
رقم الأعمال الغير مصرح به = رقم الأعمال المصرح به × نسبة الإغفال	
رقم الأعمال المعاد تأسيسه = رقم الأعمال المصرح به + رقم الأعمال الغير مصرح به.	

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.cit., P 123

⁶¹Guide du vérificateur de comptabilité, op.cit., p 122.

2.1. إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي

من أجل تحديد الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق، يتعين فتح حساب مالي والذي يشمل مجموع الأرصدة المدينة للصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار تسبيقات العملاء وأرصدة بداية ونهاية السنة، كما يلي:

جدول رقم 05: كيفية إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي

الرصيد	الحساب
xxx	الصندوق (مجموع الطرف المدين)
xxx	(+) الحسابات البنكية
xxx	مجموع تحصيلات الدورة
xxx	(+) تسبيقات العملاء في 01 جانفي
xxx	(-) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر
xxx	(-) رصيد د/العملاء في 01 جانفي
xxx	(+) رصيد د/العملاء في 31 ديسمبر
xxx	رقم الأعمال المعاد تأسيسه

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على Guide du vérificateur de comptabilité, Op.cit. , P 124

بمقارنة رقم الأعمال المعاد تأسيسه مع رقم الأعمال المصرح به، يمكن معرفة قيمة المبلغ الذي قام المكلف بإخفائه.

2. تبليغ النتائج

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء و الإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف، بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق، وانتهاءا بتبليغ النتائج النهائية للمكلف بالضرية، لذلك بعد الانتهاء من عمليات

التحقيق، فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقويم، كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف.⁶²

1.2. التبليغ الأولي: يكون الإشعار بإعادة التقويم (الإشعار الأولي) مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها وذلك في أجل أربعين (10) يوماً سارية من تاريخ استلام الإشعار بإعادة التقويم⁶³، كما يجب الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها.

وبعد انتهاء مدة التبليغ الأولي يواجه العون المحقق حالتين:

- المكلف يرد على الإشعار في المدة المحددة قانونياً، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو اعتراضاته عن الأسس المعدلة.
- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولاً ضمناً من قبل المكلف.

2.2. التبليغ النهائي: إن التبليغ النهائي للتعديلات يكون بعد انقضاء جميع الإجراءات، بحيث يجب أن تكون التعديلات المجرة مبررة بشكل كافي ومع الأدلة، ولا يوجد تاريخ محدد من أجل التبليغ النهائي، لكن يجب أن يكون في أجل معقول.

3. إفعال التحقيق

إفعال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد التقرير، حيث يسمح هذا الأخير لمختلف المصالح بممارسة مهامها في أعمال الرقابة ويحتوي عناصر تنفيذ عمليات التحقيق، ومن أجل هدف التوحيد يوجد نموذج يستعمل من قبل كل المصالح المعنية بالمراقبة، وتودع نسخة من التقرير في الملف الجبائي للمكلف، بينما ترسل نسخة أخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب من أجل التحليل والتلخيص.

❖ إصدار الجداول الإضافية: في نهاية عملية الرقابة الجبائية يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملتها عملية التحقيق.

في حالة القبول، تدرج الجداول للتحصيل، تخصم الحقوق الواجب خصمها تلقائياً دون طلب من المكلف بالضريبة.

⁶²المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶³وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، " ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، 2013، ص 17.

خلاصة الفصل الثاني

بعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية للمكلف نخلص أن الرقابة الجبائية تشكل وسيلة فعالة من أجل مكافحة التهرب الضريبي والتقليل منه، والإدارة الجبائية تستعملها من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلف وردع المكلفين المتهربين من الضريبة بفرض عقوبات جبائية وجزائية تطبق بحسب طبيعة المخالفة.

ولتسهيل عملية الرقابة الجبائية عمل المشرع الجزائي على تقسيمها إلى قسمين: رقابة داخلية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، ورقابة خارجية والتي تنقسم بدورها إلى: التحقيق المحاسبي بفحص محاسبة المكلفين المعنويين، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المنوطة بالتحقيق في الوضعية المالية الإجمالية للمكلفين الطبيعيين، بالإضافة إلى تدعيم هذين النوعين بنوع جديد يدعى التحقيق المصوب في المحاسبة.

وعلى كل حال، يجب أن نشير أن هذه المعايير الموضوعية من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي غير كافية نظرا للعدد المحدود للموارد البشرية المؤهلة والوسائل المادية الموضوعية لأعوان الإدارة الجبائية من أجل القيام بمهام الرقابة لكل ملفات المكلفين في نفس الوقت على أحسن وجه بالإضافة إلى العدد الكبير للمكلفين والتعدد الكبير لملفات المكلفين والذي يعد عملا صعبا على المحققين لذلك فإن على الإدارة الجبائية وضع قواعد تسيير متناسقة عصرية.



الفصل الثالث: دراسة حالة باستعمال التحقيق المحاسبي

سيتم التطرق من خلال هذا الفصل لدراسة حالة خاصة بالرقابة الجبائية بعين المكان والمتمثلة في التحقيق المحاسبي، باعتبار هذا الأخير وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي، وقد ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية نظرا لتطرقنا للجانب النظري والقانوني لعملية التحقيق المحاسبي سابقا، حيث تمت هذه الدراسة التطبيقية حول قضية متعلقة بشركة ذات مسؤولية محدودة المتضمنة إنتاج مادة الشكولاتة بمديرية الضرائب لولاية البويرة.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية البويرة.

المبحث الثالث: تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي وتبليغ النتائج.

المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب

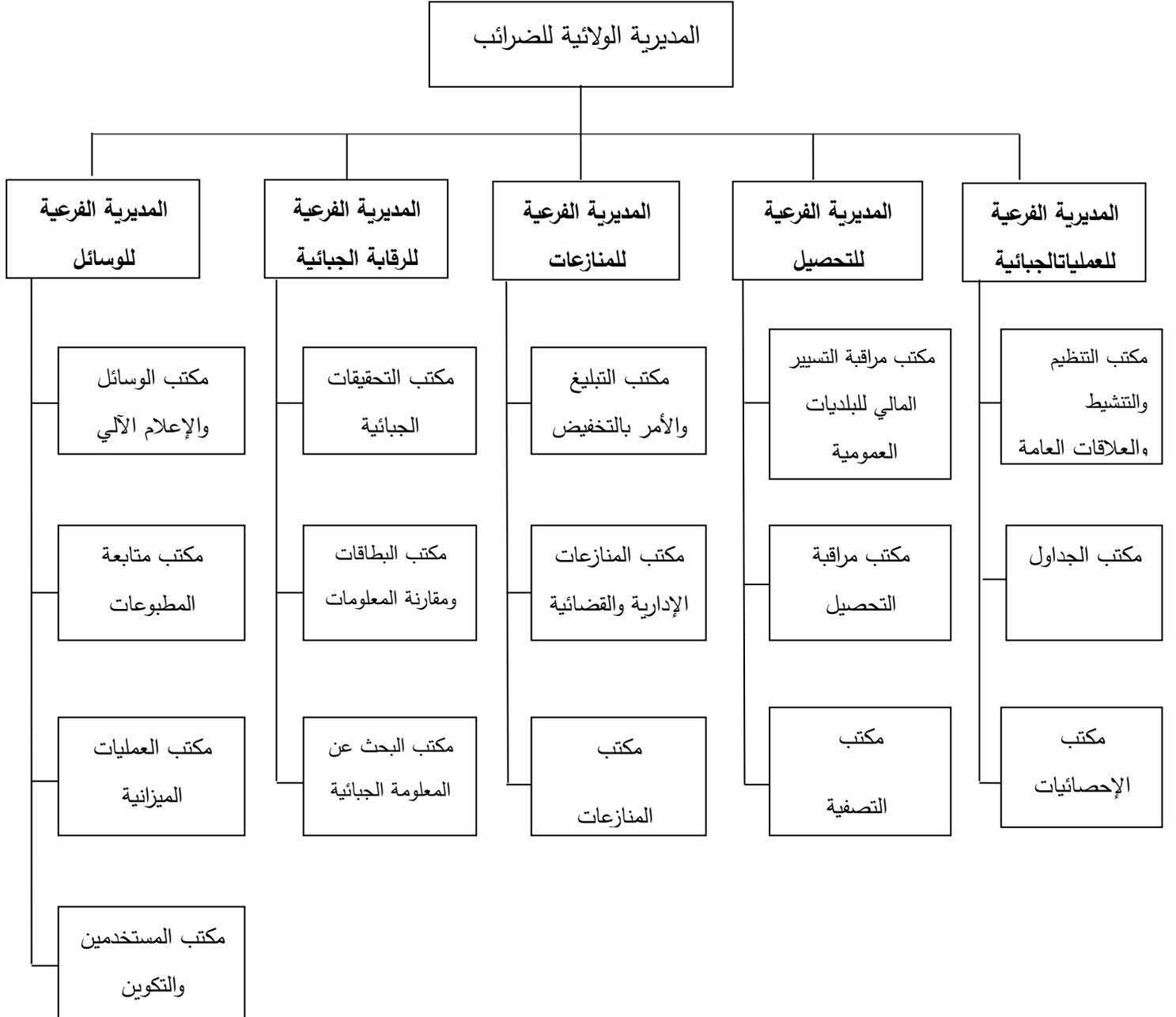
المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية، كما تقوم المديرية بتنفيذ مختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب، وإحصاء المكلفين بالضريبة وإجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكليف جبائي بتلك الولاية.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

تأسست المديرية الولائية للضرائب، ومن بينها مديرية الضرائب لولاية البويرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتضمن لتنظيم واختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم، حيث تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، إذ تكسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول.

تتكون مديرية الضرائب لولاية البويرة من خمس (05) مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تضم مكاتب، هذا ما يظهره الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية المبين في الشكل التالي:

شكل رقم 03: مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

إن المديرية الولائية المتواجدة على مستوى الوطن لها أهداف مشتركة ومهام مسطر عليها من طرف المديرية المركزية، يجب القيام بها على أحسن وجه، وهذه المهام تنقسم حسب التقسيم الفرعي للمديرية أي حسب المديرية الفرعية التابعة لها ولمكتبها.

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

وهي عبارة عن مصلحة تتفرع إلى ثلاث مكاتب وهي:

1. مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة:

- ✓ توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين.
- ✓ السهر على احترام آجال إصدار الضريبة من قبل مفتشيات الوعاء في مجال الضرائب والرسوم التي تتم معالجتها من طرف مركز الإعلام الآلي.
- ✓ متابعة ومراقبة تنفيذ وإنجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري والدقيق للمكلفين بالضريبة.
- ✓ استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.
- ✓ إعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع وتنظيم الجبائيين.
- ✓ تنسيق أشغال إجراءات تحديد أسس الضريبة للمكلفين والخاضعين للضريبة التابعين للنظام الجزافي.

2. مكتب الجداول:

- ✓ المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم من طرف مركز الإعلام الآلي.
- ✓ المصادقة وتحصيل الجداول: تسعيرة المطبوعات وسندات التحصيل الإضافية الفردية أو الجماعية المؤسسة من طرف المفتشيات ومصالح التحقيقات المحاسبية.
- ✓ إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها.
- ✓ تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وإبلاغها.

3. مكتب الإحصائيات:

- ✓ استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل.
- ✓ إعداد وإبلاغ الجماعات المحلية والهيئات المعنية بالمعلومات الجبائية الضرورية لتسيير ميزانيتها.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحويل

1. مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية:

- ✓ مراقبة الميزانية الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا قابضات الضرائب الموجودة في الولاية.
- ✓ مراقبة تنفيذ الإجراءات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.
- ✓ تصفية حسابات التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المذكورة أعلاه المقدمة من طرف محصلي الضرائب.

2. مكتب مراقبة التحويل:

- ✓ تسجيل النقائص أو التأخيرات المحتملة وتحديد الإجراءات التي من شأنها تصحيح أو امتصاص هذه النقائص.
- ✓ مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية والغرامات والعقوبات المالية ومحاصيل البلدية وبصفة عامة كل محصول تتكفل بتحصيله قانونيا قباضة الضرائب.
- ✓ متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية، واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدّهم والتدابير الإلزامية للتنمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة.
- ✓ مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

3. مكتب التصفية:

- ✓ مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية.
- ✓ تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدّها قبّاضات الضرائب، وتقوم بتجميعها ماديا وتضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية.
- ✓ مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية والنطق بالإلغاء والقبول خارج مدة التقادم طبقا للتشريع والتنظيم الجبائين الساريين المفعول.
- ✓ مراقبة محاضر الجرد المالي المعدة من طرف محصلي الضرائب بعد الإقفال السنوي للحسابات.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات

1. مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض:

- ✓ تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات، وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.
- ✓ تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن لجان الطعن.
- ✓ اقتراح كل تدبير من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

2. مكتب المنازعات الإدارية والقضائية:

- ✓ يقوم باستقبال الطعون الجبائية بتكليف من المديرية الولائية.
- ✓ النظر في الشكاوي المتعلقة بالمقاضاة والتخفيضات.
- ✓ النظر في الإعفاءات والرسوم غير المحصلة.
- ✓ الدفاع في المحكمة النيابية عن الإدارة ضد المكلف.

3. مكتب المنازعات:

- ✓ استقبال الشكاوي المتعلقة بالتخفيضات والوعاء والتحصيل.
- ✓ مساعدة المكلف على فهم الواجب الجبائي.

رابعا: المديرية الفرعية للوسائل:**1. مكتب الوسائل والإعلام الآلي:**

- ✓ يتكفل بجرد العتاد والوسائل (شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية).
- ✓ المساهمة في عملية الضبط وتحسين المطبوعات.
- ✓ المساهمة في تنفيذ إجراء حفظ الأرشيف.
- ✓ المساهمة في تنفيذ التدابير المتخذة لضمان أمن الموظفين والهيكل والعتاد والتجهيزات.

2. مكتب متابعة المطبوعات:

- ✓ ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقابضات المعنية.
- ✓ تقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

3. مكتب العمليات الميزانية:

- ✓ يتكفل هذا المكتب بدفع رواتب وأجور المستخدمين، وكذا تسديد نفقات الإدارة.

4. مكتب المستخدمين والتكوين:

- ✓ تسيير المستخدمين ومتابعة مساهمهم المهني.
- ✓ تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها.
- ✓ المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم.

- ✓ المشاركة في تنظيم الشؤون الاجتماعية للموظفين.

المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تمت دراسة الحالة التطبيقية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي تتكون من:

1. مكتب التدقيقات أو المراجعات الجبائية:

- ✓ برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية.

- ✓ متابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة.
 - ✓ متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة، والسهر على إجراء هذه الفرق والتدخلات على احترام التشريع والتنظيم المعمول به، وكذا حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة.
 - ✓ المحافظة على مصالح الخزينة.
 - ✓ السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.
- 2. مكتب البطاقات ومصادر المعلومات:**
- ✓ تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.
 - ✓ تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على تنشيط توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.
- 3. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:**
- ✓ برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص من طرف اللجان والفرق المختصة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة، وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
 - ✓ تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا المجال وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين طرق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية البويرة

تقوم مفتشية الضرائب بإرسال قائمة بأسماء المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق إلى المديرية الولائية للضرائب والتي بدورها ترسلها للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة أعمال الرقابة والمراجعة وفق برنامج مصادق عليه.

المطلب الأول: خطوات وإجراءات عملية التحقيق

أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هذه المهمة لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات أ) المتكونة من أربعة (04) أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف، كما تم التعرف على نشاط المؤسسة والضرائب بمختلف أنواعها.

1. إرسال الإشعار بالتحقيق:

تم إشعار المكلف بعملية الرقابة من خلال إرسال وثيقة الإشعار بالتحقيق¹ مصحوبة بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة والموضح لحقوقهم والتزاماتهم تجاه الإدارة الجبائية، ومنح للمكلف مهلة 10 أيام لتحضير وثائقه وأيضاً تم إخباره بأنه يمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي من اختياره وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار:

– اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق: الشركة ذات المسؤولية المحدودة، شركة إنتاج مادة الشكولاتة، ولاية البويرة.

– السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق: 2011، 2012، 2013، 2014.

– الضرائب التي يمسها التحقيق:

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 19%، 23%.
- الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك بمعدل 17% أو 7% وذلك حسب كل عملية.
- الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 2%.
- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) المقتطعة من المصدر بمعدل 10%.
- حقوق الطابع.

ملاحظة: عدم الإفصاح على اسم الشركة الخاضعة للتحقيق راجع لاحترام حق من حقوق المكلف الخاضع للضريبة التي نص عليها المشرع الجزائري ألا وهو حق السر المهني.

2. الإجراءات التمهيدية:

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، وتجسدت هذه الإجراءات فيما يلي:

¹انظر الملحق رقم 01

1.2. سحب ودراسة الملف الجبائي:

وهذا من مفتشية الضرائب المعنية بتسيير ملف المؤسسة مقابل وصل استلام، وهذا بعد تحرير طلب السحب.

2.2. فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي:

ومن خلالها يركز المحقق على مواعيد اكتتاب التصريحات السنوية المعنية بعملية التحقيق.

3.2. تحضير استمارات التحقيق:

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

1.3.2. إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات:²

تُظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول-الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم فضلا عن السنة الخامسة الحالية، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهلاكات، المؤونات، حركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

2.3.2. إعداد كشف المحاسبة:³

وقد قام المحقق بملء هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، والتي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التحقيق

بعد انقضاء المهلة القانونية الممنوحة للمكلف لتحضير محاسبته تم تحرير وثيقة بداية أعمال التحقيق⁴ وتسليمها للمكلف لإعلامه ببداية التحقيق، حيث قامت فرقة التحقيقات بإجراء أول تدخل في عين المكان، وذلك من خلال زيارة مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق، من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية والهدف منها السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي قد تقدر قيمتها إن أجلت والمتمثلة في:

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

²انظر الملحق رقم 02

³ انظر الملحق رقم 03

⁴انظر الملحق رقم 04

بعد انتهاء فرقة التحقيقات من إجراء المعاينة المادية تم إعداد محضر معاينة⁵ قيدت فيه مختلف الوسائل والوثائق المراقبة وتم تسليم نسخة منه للمكلف.

المطلب الثالث: فحص المحاسبة وذكر النقائص التي تحتويها

بعد تدخل المحقق بعين المكان وجمعه لمختلف المعلومات والوثائق التي يحتاجها تم مباشرة التحقيق في المحاسبة وذلك من خلال فحصها من الناحية الشكلية والضمنية حيث تم التوصل للنتائج التالية:

❖ من حيث الشكل:

المحاسبة المقدمة من طرف المكلف تحتوي على كل الوثائق والدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري طبقا للمواد 11،10،9 منه مطابقة وممسوكة بشكل لائق وبدون أي ملاحظات.

فبعد فحص محاسبة المكلف اتضح:

- وجود دفتر اليومية العامة مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا.
- وجود دفتر الجرد مرقم ومؤشر عليه من طرف المحكمة المختصة إقليميا.
- وجود التصريحات الشهرية وهي مودعة في أجالها القانونية.
- وجود التصريحات السنوية وهي مودعة في أجالها القانونية.
- وجود اليوميات المساعدة للمشتريات، المبيعات، الصندوق، البنك، العمليات المختلفة.
- وجود الميزانيات الجبائية الخاصة بالسنوات محل التحقيق مودعة في أجالها القانونية.
- وجود دفتر الأجور.

❖ من حيث المضمون:

بعد الفحص المعمق لمحاسبة الشركة اتضح وجود بعض النقائص والتمثلة في:

1. عدم احترام أحكام المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة، والذي ينص على عجز (خسارة) يمكن اعتباره كعبء قابل للتخفيض أو الإنقاص من الفائدة المحققة خلال السنة المقبلة، بحيث إذا كان العجز الحاصل خلال سنة معينة يفوق الربح الصافي المحقق خلال السنة التي تليها، فهذا يؤدي بالضرورة إلى تصفية الباقي من العجز الحاصل في تلك السنة إلى سنة أو سنوات لاحقة أخرى تحققت خلالها أرباحا.

إن مقدار العجز الحاصل خلال سنة 2008 مؤجل إلى غاية السنوات 2009، 2010، 2011، 2012، 2013 وهو كالاتي:

✓ سنة 2008:

النتائج المحاسبية لميزانية 2008 توضح وجود عجز مالي بمقدار 12.057.690 دج.

⁵ انظر الملحق رقم 05.

✓ سنة 2009:

- ربح مالي بمقدار 3.989.934 دج.
- تأجيل العجز المالي الحاصل لسنة 2008 والمقدر بـ: 12.057.690 دج.
- عجز مالي مؤجل لسنة 2010 مقدر بـ: 8.067.755 دج.

✓ سنة 2010:

- ربح مالي بمقدار 3.597.850 دج.
- العجز المالي المؤجل خلال سنة 2009 مقدر بـ: 8.067.755 دج.
- العجز المالي القابل للتأجيل إلى سنة 2011 مقدر بـ: 4.469.906 دج.

✓ سنة 2011:

- ربح مالي بمقدار 980.874 دج.
- العجز المالي المؤجل خلال سنة 2010 مقدر بـ: 4.469.906 دج.
- العجز المالي القابل للتأجيل إلى سنة 2012 مقدر بـ: 3.489.032 دج.

✓ سنة 2012:

- ربح مالي بمقدار 516.506 دج.
- العجز المالي المؤجل خلال سنة 2011 مقدر بـ: 3.489.032 دج.
- العجز المالي القابل للتأجيل إلى غاية 2013 مقدر بـ: 2.972.526 دج.

✓ سنة 2013:

- عجز مالي بمقدار 29.974.647 دج.
- العجز المالي المؤجل خلال سنة 2012 مقدر بـ: 2.972.526 دج.
- العجز المالي القابل للتأجيل إلى غاية 2014 مقدر بـ: 32.947.173 دج.

إن العجز المالي المصرح به خلال سنة 2014، خاطئ وغير صحيح، فالعجز المالي الحاصل خلال سنة 2013، والمقدر بـ: 32.947.173 دج، لم يتم تأجيله إلى غاية 2014، وبالتالي فإن الأرباح المحققة للسنوات 2010، 2011، 2012، قد تم تأجيلها وإنقاصها كلها من نتائج السنة المالية لـ: 2014 كما هو مبين أدناه:

- النتيجة المحصل عليها لسنة 2010: ربح مالي بمقدار 3.597.850 دج.
- النتيجة المحصل عليها لسنة 2011: ربح مالي بمقدار 980.873 دج.
- النتيجة المحصل عليها لسنة 2012: ربح مالي بمقدار 516.506 دج.
- النتيجة المحصل عليها لسنة 2013: عجز مالي بمقدار 29.974.647 دج.
- النتيجة المحصل عليها لسنة 2014: عجز مالي بمقدار 19.579.001 دج.

العجز المالي الذي كان من الواجب التصريح به خلال سنة 2014 هو كالاتي:

29.974.647 دج (سنة 2013) + 19.579.001 دج (سنة 2014) = 49.553.648 دج.

بدلا من المبلغ المصرّح به والمقدر بـ: 56.082.457 دج

وبالتالي يصبح العجز المالي المؤجل خلال سنة 2013 مقدر بـ: 19.597.001 دج.

أما العجز المالي المؤجل خلال سنة 2014 مقدر بـ: 29.974.647 دج.

2. ضرائب ورسوم بمبلغ 716.790 دج غير قابلة للحسم نظرا لخصمها مرتين، وبالتالي يجب إعادة إدماجها للأرباح المصرّح بها.

3. من أجل مراقبة حقيقة الخسائر المحصل عليها خلال السنوات محل التحقيق من 2011 إلى 2014، لقبول تأجيلها على السنوات المحقق فيها، اتضح أنه وفقا للمبدأ المحاسبي والجبائي الذي ينص على مبدأ الفصل بين السنوات (*Principe de séparation des exercices*) وهذا لم يتم احترامه بالنسبة لتقيد التكاليف، بحيث يشترط المبدأ على تسجيل الأعباء السنوية في وقتها، ومثال على ذلك لا يمكن قيد وتسجيل عبء من الأعباء في سنة 2012، في حين تمت هذه الأعباء خلال سنة 2010، وهذا غير مقبول تماما من وجهة نظر المحاسبة.

✓ سنة 2008:

- نتائج السنة المالية 2008: عجز مالي بمقدار 12.057.690 دج.
- أعباء ومصاريف لسنوات فارطة (غير قابلة للحسم) بمقدار 2.143.819 دج.
- عجز مالي مصحح بعد عملية التحقيق مؤجل لسنة 2009 مقدر بـ: 9.913.871 دج.

✓ سنة 2009:

- نتائج السنة المالية 2009: تحقيق أرباح مقدرة بـ: 3.989.934 دج.
- العجز المالي المؤجل والمصحح بعد عملية التحقيق (2008): 9.913.871 دج.
- مصاريف وأعباء لسنوات فارطة (غير قابلة للحسم) بمقدار 302.249 دج.
- عجز مالي مصحح مؤجل لسنة 2010 مقدر بـ: 5.621.688 دج.

✓ سنة 2010:

- نتائج السنة المالية 2010: تحقيق أرباح مقدرة بـ: 3.597.850 دج.
- تأجيل العجز المالي المصحح بعد عملية التحقيق (2009): 5.621.688 دج.
- أعباء مالية لسنة 2009 مقيدة في سنة 2010 غير قابلة للحسم مقدرة بـ: 3.726.677 دج.

- عجز مالي مصحح لسنة 2010 يؤجل إلى سنة 2011: لا شيء.

✓ سنة 2011:

- نتائج السنة المالية 2011: تحقيق أرباح مقدرة بـ: 980.874 دج.

✓ سنة 2012:

▪ نتائج السنة المالية 2012: تحقيق أرباح مقدرة بـ: 516.506 دج.

إن العجز المالي لسنة 2008 المصرح به، قد تم امتصاصه في 2010 وهذا يستلزم بأن الأرباح المحققة خلال السنوات 2011 و 2012، سوف يستدعي النظر فيها، فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات IBS وكذلك بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي/ اقتطاع من المصدر (IRG).

4. التقليل من كمية المنتجات المصرح بها مقارنة بمواصفات الكمية التي قام بها أعوان المراقبة أثناء العملية التجريبية في عين المكان لإنتاج مادة الشكولاتة بتاريخ 2015/10/01، وذلك بالنسبة لسنة 2013.

- استهلاك 23 كلغ من المادة الأولية (غبرة حليب) تعطي حوالي 56 علبة من الشكولاتة ذات 100غ.
 - إعادة تشكيل رقم الأعمال من جديد، قد تم حسابه فقط على الشكولاتة ذات الوزن 100 غ، بالنسبة لمجموع المبيعات المصرح بها حيث تشكل نسبة 69.83% من رقم الأعمال الإجمالي.
- يمكن توضيح الكمية المستهلكة من غبرة الحليب لسنة 2013 من خلال الجدول التالي.

جدول رقم 06: جدول بياني يوضح الكمية المستهلكة من غبرة الحليب لسنة 2013.

التعيين	سنة 2013
المخزون الأولي لمادة غبرة الحليب	9340 كلغ
مشتريات غبرة الحليب	-
المخزون النهائي لمادة غبر الحليب	400 كلغ
الكمية المستهلكة من مادة غبرة الحليب	8940 كلغ
النسبة المئوية من مبيعات الشكولاتة ذات 100 غ	69.83%
المستهلكات من مادة غبرة الحليب لإنتاج شكولاتة 100 غ	6242 كلغ
معدل الضياع - taux de perte	8.06%
الكمية المستهلكة الصافية من مادة غبرة الحليب	5738 كلغ
كمية الإنتاج المعاد تشكيلها	13970 علبة
كمية الإنتاج المصرح بها	12060 علبة
المخزون النهائي (منتجات نهائية) في 2013/12/31	-
الفرق الحاصل في المخزون	1910 علبة
سعر الوحدة من الشكولاتة	92.090 دج
رقم المبيعات المحصل عليه بعد عملية التحقيق	1.758.919 دج

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

5. مخزونات مادة الدسم النباتية بتاريخ 2014/12/31 تقدر بـ: 12139 علبة ذات 20 كلغ، بثمن 21.907.776 دج، غير مطابق للحقيقة حيث كمية المخزون في عين المكان أثناء المعاينة الميدانية من طرف أعوان المراقبة بتاريخ 2015/06/23، كانت تقدر بحوالي 10914 علبة ذات 20 كلغ، أين تم تحرير محضر رسمي لتأكيد ذلك.

ومن خلال بطاقة المخزونات تبين أن كمية مادة الدسم النباتية المستهلكة للفترة الممتدة من 2015/01/01 إلى 2015/06/23 تقدر بـ: 961.262 دج أما كمية المخزون المشار إليها على بطاقة المخزونات بتاريخ 23 جوان 2015 (تاريخ المعاينة الميدانية) فتقدر بـ: 20.946.514 دج، هذا يستلزم 11664 علبة ذات 20 كلغ.

ملاحظة: مشتريات مادة الدسم النباتية لسنة 2015: لا شيء.

- بعد دراسة مقارنة للمخزونات المشار إليها على بطاقة المخزونات بتاريخ 2015/06/23 اتضح أن هناك حوالي 11664 علبة، في حين أن كمية المخزون الفعلي (الحقيقي) تقدر بـ: 10914 علبة، إذن هناك فرق حاصل مقدر بـ 750 علبة، وهذا يعني أن المخزون النهائي المصرّح به بتاريخ 2014/12/31 خاطئ وغير مطابق للواقع.

النتيجة:

مادة الدسم النباتية المحصل عليها والمقدرة بـ: 750 علبة، هي بمثابة مادة مخزنة قد تم بيعها على حالتها الأصلية في سنة 2014، ليتم إدماجها إلى رقم الأعمال المصرّح به، باعتبارها من طرف المصلحة عملية بيع عادية متبوعة بتحقيق نسبة مئوية من هامش الربح.

وحسب التشريع الجبائي، فإن كل مادة أولية مشتتة بالرسم على القيمة المضافة ولم يتم إدخالها في عملية الإنتاج أو التصنيع، وتم بيعها في حالتها الأصلية، فلا بد على صاحبها أن يعيد الرسم على القيمة المضافة من عملية البيع إلى الخزينة العمومية.

• حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب إرجاعه:

مادة الدسم النباتية التي تم بيعها على حالتها الأصلية مقدرة بـ: 750 علبة ذات 20 كلغ

$$(750 * 20 \text{ كلغ}) * 89.79 \text{ دج} = 15.000 * 89.79 = 1.346.850 \text{ دج.}$$

إذن مقدار الرسم على القيمة المضافة الواجب إرجاعه إلى الخزينة هو:

$$1.346.850 * 17\% = 228.964 \text{ دج.}$$

6. حساب الصندوق بتاريخ 2011/10/25 سلبي بمبلغ 336.842 دج.

7. عدم المطابقة بين المشتريات المصرّح بها والمشتريات المدونة على دفتر المشتريات مقارنة بما هو مشار إليه على ميزانية السنة:

• مشتريات السنة (دفتر المشتريات) = 149.690.682 دج.

• مشتريات مصرّح بها (الميزانية) = 149.962.985 دج.

الفرق = 272.303 دج (هذا الفرق يتم إدماجه إلى حساب النتائج)

8. استعادة الرسم على القيمة المضافة (TVA) على تصريح G50 لشهر سبتمبر 2011، بالنسبة للفواتير التي تفوق 100.000 دج والمسددة نقداً، فطبقاً للمادة 30 من قانون الرسم على القيمة المضافة والتي تنص على استبعاد حق الخصم (الحسم) للرسم على مبلغ الفاتورة نفسها.

9. إخفاء عمليات بيع خارج الرسوم وذلك سنة 2011 مقدرة بـ: 287.900 دج يجب إدماجها إلى رقم الأعمال المصرّح به.

المبحث الثالث: تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي وتبليغ النتائج

المطلب الأول: تحديد الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية

1. تحديد الأسس الضريبية

بعد إجراء عملية التدخل الأولي ودراسة الدفاتر والوثائق المحاسبية والتصريحات الشهرية والسنوية اتضحت لنا بعض النقائص (السالفة الذكر)، وبالرغم من هذه النقائص فإن محاسبة المكلف تبقى مقبولة، حيث انتقل بعدها المحقق إلى عملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية.

❖ إعادة تشكيل رقم الأعمال:

الفرق غير المبرر والمتأتي أو الناتج عن إعادة تشكيل عمليات البيع عن طريق الفوترة لسنة 2013، سوف يتم إدماجه إلى رقم الأعمال المصرح به، بالإضافة إلى إدماج مبلغ عمليات البيع المخفية لسنة 2011.

- سنة 2011: 287.900 دج + 169.266.063 = 169.553.963 دج.
- سنة 2013: 1.758.919 دج + 15.982.925 دج = 17.741.844 دج.
- رقم الأعمال للسنوات 2012 و 2014 قد تم الاحتفاظ بها ولم يترتب عليها أي تغيير:
- سنة 2012 = 110.265.317 دج.
- سنة 2014 = 8.906.834 دج.

جدول رقم 07: جدول الرسم على النشاط المهني TAP

التعيين	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال الإجمالي المصرح به	169.266.063	110.265.317	15.982.925	8.906.834
رقم الأعمال الإجمالي المصحح	169.553.963	110.265.317	17.741.844	8.906.934
الفرق	287.900	-	1.758.919	-
حقوق الرسم 02 %	5.758	-	35.178	-
معدل الغرامة	10%	-	10%	-
مبلغ الغرامة	575	-	3.517	-
مجموع الحقوق الواجب دفعه	6.333	-	38.695	-

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه تم الاحتفاظ برقم أعمال المكلف المصرح والمحدد من خلال الفواتير المقدمة من طرفه، وهذا للسنوات 2012 و2014، أما سنة 2011 فقد تم إضافة مبلغ 287.900 دج ناتج عن عمليات بيع تم إخفاءها، وفي سنة 2013 تم إضافة مبلغ 1.758.919 دج والذي يمثل رقم المبيعات المحصل عليه بعد عملية التحقيق فيما يخص التقليل من كمية المنتوجات المصرح بها (الكمية المستهلكة من غبرة الحليب) إلى رقم أعمال المكلف المصرح به لسنتين 2011 و2013.

❖ وضعية الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور IRG/Salaires

إن الأجور والرواتب التي تم توزيعها على العاملين بالمؤسسة والخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات 2011، 2012، 2013، 2014، محل التحقيق قد تم الاحتفاظ بها ولا تستدعي إلى أي مراجعة جبائية.

❖ الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تبعا للصيغة القانونية للمؤسسة محل التحقيق، المسماة الشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL، فإنها خاضعة للضريبة على أرباح الشركات بقوة القانون، بمعدل 19% من الأرباح المحققة خلال السنوات الأربعة من 2011 إلى 2014.

إن الحقوق المتحصل عليها بعد عملية التحقيق، فهي مدعومة بغرامات تتراوح معدلاتها بين 10% إلى 25%، وهذا طبقا لأحكام المواد 142 إلى 193 من قانون الضرائب المباشرة.

لقد تم حساب الربح الصافي للشركة محل المراقبة، بإدماج كل الفروق الناتجة عن رقم الأعمال المصرح به والمعاد تشكيله، وكذلك المشتريات غير المبررة، إلى الأرباح المصرح بها، مع خصم الحقوق الرسم على النشاط المهني من مجموع الإدماجات.

جدول رقم 08: جدول الضريبة على أرباح الشركات IBS

التعيين	2011	2012	2013	2014
الربح المصرح به	980.874	516.506	(29.974.645)	(49.553.646)
ارتفاع رقم الأعمال	287.900	-	1.758.919	-
سندات لآجل	135.775	57.190	-	-
مشتريات	272.303	-	-	-
مجموع الإدماجات	695.978	57.190	1.758.919	-
ربح معاد تشكيله	1.676.852	573.696	(28.250.904)	(47.829.905)
حسم الرسم على النشاط المهني	5.758	-	35.178	-
الربح الخاضع للضريبة IBS	1.671.094	573.696	(28.250.904)	(47.829.905)
الربح المفروض من قبل المصلحة	-	-	-	-
الفرق بمعدل 19%	1.671.094	573.696	-	-
الحقوق الصافية	317.507	109.002	-	-
الغرامات	79.376	16.350	-	-
المبلغ الإجمالي الواجب دفعه	396.883	125.352	-	-

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

هام جدا:

العجز المالي المحصل عليه بتاريخ 2014/12/31، بعد عملية التحقيق الجبائي والمحاسبي، القابل للتأجيل على ميزانية السنة المالية 2015 يقدر بـ: 47.829.905 دج بدلا من 56.082.457 دج.

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

طبقا لأحكام المادة 87 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، المعدل بالمادة 13 مكرر من قانون المالية لسنة 2003.

جدول رقم 09: جدول الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

التعيين	2011	2012	2013	2014
ارتفاع أرباح الشركة SARL	1.671.094	573.696	-	-
حقوق ضريبة على أرباح الشركات	317.507	109.002	-	-
الوعاء الخاضع للضريبة IBS	1.353.587	464.694	-	-
حقوق بمعدل 10%	135.358	46.469	-	-
الغرامات	20.303	4.646	-	-
المبلغ الإجمالي الواجب دفعه	155.661	51.115	-	-

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

❖ وضعية الشركة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة TVA

إن عملية الرقابة والتدقيق في مجموع الفواتير الخاصة بالمشتريات، قد أسفرت على النتائج التالية:

✓ إرجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالمواد الأولية غير المستعملة والتي تم بيعها في حالتها الأصلية بمقدار 964.228 دج لسنة 2014.

✓ إرجاع الرسم على القيمة المضافة بمقدار: 23.218 دج، التي تم حسمها على التصريح الشهري G50 في سبتمبر 2011 المتعلقة بفاتورة تفوق 100.000 دج والمسددة نقداً.

تبعاً للنشاط التجاري المتمثل في إنتاج الشكولاتة فإن الشركة محل التحقيق ملزمة وبصورة إجبارية (أحكام المادة 02 من قانون الرسم على رقم الأعمال) تطبيق معدل الرسم على القيمة المضافة والمقدر بـ 17%، كما أنّ الحقوق المترتبة عن عملية التصحيح الجبائي مدعومة بغرامات قد تتراوح بين 10% إلى 25%. (المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال)

جدول رقم 10: جدول الرسم على القيمة المضافة TVA

التعيين	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال المصرح به	169.266.063	110.265.317	15.982.925	8.906.834
رقم الأعمال المصحح	169.553.963	110.265.317	17.741.844	8.906.834
الفرق	287.900	-	1.758.919	-
الحقوق بمعدل 17%	48.943	-	299.016	-
رسوم مدمجة TVA	23.218	-	-	228.964
مجموع الرسوم الخاصة	72.161	-	299.016	228.964
الغرامات	10.824	-	74.754	57.241
المبلغ الإجمالي الواجب دفعه	82.985	-	373.770	286.205

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

2. تبليغ النتائج الأولية

بتاريخ 2015/12/14 وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع للضريبة قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتوصل إليها نتيجة التحقيق بتبليغ موسى عليه مع وصل استلام⁶، وذلك عن طريق التبليغ رقم BVF/883، وهذا بعد تقديمه إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية للاطلاع عليه من أجل التأشير عليه قبل إرساله، حيث كان التبليغ مفصلاً بأرقام وجداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس والقواعد، من أجل الرد عليها بملاحظاته أو قبولها، وتم منح المكلف مدة 40 يوماً من أجل ذلك.

المطلب الثاني: ردود المكلف على نتائج التبليغ الأولي

قبل انقضاء أجل الرد وبتاريخ 2016/01/21 قدّم المكلف اعتراضاته عن الأسس المعدلة وملاحظاته الخاصة على نتائج التحقيق الأولي والتي شملت في النقاط التالية:

1. فيما يخص معدل الضياع Taux de perte

لقد قدم المكلف اعتراضه حول معدل الضياع المطبق من قبل أعوان التحقيق والمقدّر بنسبة 8.06% حيث برر اعتراضه أن هذا المعدل خاص بضياع المادة الأولية فقط وأن أعوان التحقيق لم يأخذوا بعين

⁶ انظر الملحق رقم 06.

الاعتبار معدل الضياع الخاص بصناديق التعليب أثناء العملية التجريبية لإنتاج مادة الشكولاتة التي تمت في عين المكان ولهذا اقترح المكلف تطبيق معدل ضياع يتراوح ما بين 8.5%-12%.

2. فيما يخص السندات لأجل Les bons pour

لقد أشار المكلف إلى أنّ المصاريف الخاصة بالمشتريات الثانوية والمتمثلة في تجهيزات المكتب، أدوات، تصليح ومصاريف أخرى لا تحتاج إلى تحرير فاتورة من طرف الموردين بالتجزئة نظرا لطبيعتهم القانونية (غير خاضعين للرسم على القيمة المضافة)، حيث أنّ هذه التكاليف لا تتعدى نسبة 1% من المستهلكات السنوية، لهذا طلب إعادة النظر فيما يخص المبلغ الخاص بالسندات لأجل.

المطلب الثالث: تبليغ نتائج التحقيق النهائي

بعد دراسة ومناقشة جواب المكلف وعقد جلسة بمقر المديرية الولائية للضرائب لولاية البويرة تحت إشراف السيد الولائي للضرائب تقرر ما يلي:

1. فيما يخص الزيادة في معدل الضياع

بعد دراسة طلب المكلف فيما يخص الزيادة في معدل الضياع المطبق من قبل أعوان التحقيق والمقدر بنسبة 8.06%، فقد قررت مصلحة التحقيق قبول طلب المكلف، وذلك من خلال الأخذ بعين الاعتبار معدل ضياع صناديق التعليب منحه زيادة بمقدار 1.5% إضافة إلى المعدل المطبق سابقا ومنه:

$$\text{معدل الضياع} = 8.06\% + 1.5\% = 9.56\%$$

▪ تعديل الكمية المستهلكة من غبرة الحليب (2013)

استهلاك 23 كلغ من غبرة الحليب تعطي حوالي 56 علبة من الشكولاتة ذات 100 غ.

جدول رقم 11: التقويم النهائي للكمية المستهلكة من غبرة الحليب (2013)

التعيين	2013
المستهلكات من مادة غبرة الحليب لإنتاج شكولاتة 100 غ	6242 كلغ
معدل الضياع Taux de perte	9.56%
الكمية المستهلكة الصافية من مادة غبرة الحليب	5645 كلغ
كمية الإنتاج المعاد تشكيلها	13744 علبة
كمية الإنتاج المصرح بها	12060 علبة
المخزون النهائي في 2013/12/31	-
الفرق الحاصل في المخزون	1684 علبة
سعر الوحدة	920,90 دج
رقم المبيعات المعاد تشكيله	1.550.795 دج

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

رقم الأعمال الإجمالي لسنة 2013 = 15.982.925 + 1.550.795 = 17.533.720 دج.

2. فيما يخص السندات لأجل

لقد قررت مصلحة التحقيق إعادة إدماج 50% من الأرباح المصرّح بها

• سنة 2011: 67.887 دج بدلا من 135.775 دج.

• سنة 2012: 28.595 دج بدلا من 57.190 دج.

3. الوضعية الجبائية النهائية للمكلف

وعليه ومما سبق توضيحه تكون وضعية المكلف الجبائية النهائية بعد التحقيق كما يلي:

1.3. تحديد الرسم على النشاط المهني TAP

جدول رقم 12: التقويم النهائي للرسم على النشاط المهني

التعيين	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال الإجمالي المصرّح به	169.266.063	110.265.317	15.982.925	8.906.834
رقم الأعمال الإجمالي المصحح	169.553.963	110.265.317	17.741.844	8.906.934
الفرق	287.900	-	1.550.795	-
حقوق الرسم 02 %	5.758	-	31.015	-
معدل الغرامة	10%	-	10%	-
مبلغ الغرامة	575	-	3.101	-
مجموع الحقوق الواجب دفعه	6.333	-	34.116	-

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

الوحدة: دج

2.3. تحديد الضريبة على أرباح الشركات IBS

جدول رقم 13: التقويم النهائي للضريبة على أرباح الشركات

التعيين	2011	2012	2013	2014
الربح المصرح به	980.874	516.506	(29.974.645)	(49.553.646)
ارتفاع رقم الأعمال	287.900	-	1.550.795	-
سندات لآجل	67.887	28.595	-	-
مشتريات	272.303	-	-	-
مجموع الإدماجات	628.090	28.595	1.550.795	-
ربح معاد تشكيله	1.608.964	545.101	(28.423.850)	(48.033.866)
حسم الرسم على النشاط المهني	5.758	-	31.015	-
الربح الخاضع للضريبة IBS	1.603.206	545.101	(28.454.865)	(48.033.866)
الربح المفروض من قبل المصلحة	-	-	-	-
الفرق بمعدل 19%	1.603.206	545.101	-	-
الحقوق الصافية	304.609	103.569	-	-
الغرامات	76.152	15.535	-	-
المبلغ الإجمالي الواجب دفعه	380.761	119.104	-	-

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ملاحظة:

العجز المالي المحصل عليه بتاريخ 2014/12/31 بعد عملية التحقيق الجبائي والمحاسبي، القابل للتأجيل على ميزانية السنة المالية 2015 يقدر بـ: 48.033.866 دج بدلا من 56.082.457 دج.

3.3. تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
جدول رقم 14: التقويم النهائي للضريبة على الدخل الإجمالي

التعيين	2011	2012	2013	2014
ارتفاع أرباح الشركة SARL	1.603.206	545.101	-	-
حقوق ضريبة على أرباح الشركات	304.609	103.569	-	-
الوعاء الخاضع للضريبة IBS	1.298.597	441.532	-	-
حقوق بمعدل 10%	129.859	44.153	-	-
الغرامات	19.478	4.415	-	-
المبلغ الإجمالي الواجب دفعه	149.337	48.568	-	-

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

4.3. تحديد الرسم على القيمة المضافة TVA

جدول رقم 15: التقويم النهائي للرسم على القيمة المضافة

التعيين	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال المصرح به	169.266.063	110.265.317	15.982.925	8.906.834
رقم الأعمال المصحح	169.553.963	110.265.317	17.533.720	8.906.834
الفرق	287.900	-	1.550.795	-
الحقوق بمعدل 17%	48.943	-	263.635	-
رسوم مدمجة TVA	23.218	-	-	228.964
مجموع الرسوم الخاصة	72.161	-	263.635	228.964
الغرامات	10.824	-	65.908	57.241
المبلغ الإجمالي الواجب دفعه	82.985	-	329.543	286.205

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الولائية للرقابة الجبائية

ومما سبق تم تبليغ المكلف بنتائج جلسة التحكيم وذلك عن طريق التبليغ رقم: 2016/BNF/14 بتاريخ 2016/01/28، والذي احتوى على مجمل التسويات، والتي تظهر الوضعية الجبائية النهائية للمكلف اتجاه كل الضرائب والرسوم.

وفي الأخير تم إصدار جداول الإخضاع،⁷ وإيداع نسخة منها لدى قبضة الضرائب التي تخص المكلف من أجل التحصيل.

المبلغ الإجمالي الواجب الدفع من طرف المكلف يقدر بـ: 1.436.952 دج

⁷ انظر الملحق رقم 07.

خاتمة الفصل

من خلال هذا الفصل اتضح لنا أنّ الرقابة الجبائية تعتبر من أهم الطرق المنتهجة في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، باعتبارها من أهم الوسائل المستخدمة لدى الإدارة الضريبية كمقابل للنظام التصريحي الذي مُنح للمكلف بالضريبة، بهدف التأكد من صحة ومصداقية تصريحاته واسترجاع المبالغ المتهرب منها في ظل مكافحة التهرب الضريبي، فإن المديرية الولائية للضرائب وفروعها المختلفة تساهم مساهمة فعالة في الحد من هذه الظاهرة، وبالتالي زيادة الموارد المالية للخزينة العمومية.

وأثناء تربعنا الذي كان في المديرية الولائية للضرائب، وبالضبط في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، حيث قمنا بدراسة حالة للتحقيق في المحاسبة لشركة ذات المسؤولية المحدودة، انطلاقاً من المستندات المقدمة لنا من طرف مصلحة الضرائب، توصلنا إلى استنتاج أهم الطرق والإجراءات المتبعة من طرف المحققون في حالة حصولهم على أدلة تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية تدل على وجود التهرب الضريبي وهي باختصار كما يلي:

- أول إجراء هو إخضاع المكلف لبرنامج التحقيق في المحاسبة.
- إعلام المكلف بالتحقيق وذلك بإرسال إشعار بالتحقيق مع منحه مهلة 10 أيام لتحضير الوثائق والدفاتر المحاسبية.
- بداية عملية التحقيق في عين المكان بعد اليوم الأول من انتهاء المدة المحددة.
- تبليغ المكلف بنتائج التحقيق الأولي، ومنحه مدة 40 يوماً قصد تقديم ملاحظاته واعتراضاته لنتائج التحقيق.
- بعد مناقشة ردود المكلف تقوم مصلحة التحقيق بالرد على الملاحظات وتقديم مختلف الشروحات والتوضيحات، ومن ثم فرض الضرائب والرسوم المستحقة وهي الضريبة على النشاط المهني (TAP)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، والضريبة على أرباح الشركات (IBS)، وكذا العقوبات المقررة التي تمثلت في نسب مختلفة وذلك بحسب مبلغ الحقوق المتملص منها.

العلمة العالمة

الخاتمة العامة

نظرا للدور الذي تلعبه الضريبة في الاقتصاد الوطني فإن الدولة تسعى جاهدة إلى محاربة ظاهرة التهرب والغش الجبائي، لكن هذا ليس بالأمر السهل نظرا لتعدد الظاهرة واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية متعددة وهو ما أدى إلى صعوبة إحصائها واكتشافها، فالمكلف بالضريبة يسعى إلى تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا عن طريق استغلال الثغرات القانونية أو عن طريق التحايل المادي أو القانوني وكذلك عن طريق التلاعب في المحاسبة سواء بتضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات وهذا بسبب ثقل العبء الضريبي على المكلف وتعدد النظام الجبائي، وكذلك عدم استقرار التشريع الجبائي، أي عدم بلوغ سياسة محكمة وكل هذا أدى إلى عدم كفاءة الإدارة الجبائية ومانجم عنه من ضعف الرقابة الجبائية والتي تعتبر أداة فعالة في الحد من التهرب الجبائي لأنها تقوم باستدراك النقائص وتعديل الأخطاء وإظهار الإغفالات التي يقوم بها المكلف عن طريق مراقبتها للتصريحات الجبائية المقدمة من طرفه، كما لها الحق في التحقيق في وضعيتهم وجمع المعلومات المتعلقة بهم ومقارنتها مع المعلومات المصرح بها لإثبات صحتها بواسطة التحقيق في المحاسبة والتحقق في مجمل الوضعية الجبائية بالإضافة إلى التحقيق المصوب، وأن ما ينتج عن الرقابة الجبائية يجعل الإدارة الجبائية تقوم باتخاذ عدة إجراءات لازمة لتصحيح أسس الفرض الضريبي أو ما يعرف بالتقويم وكذلك فرض عقوبات على كل من يخالف القوانين. مما سبق نستنتج أن الرقابة الجبائية استطاعت بواسطة آلياتها وإجراءاتها الجبائية كشف حالات التحايل والإغفالات التي يقوم بها المكلف في ملفه الجبائي للتهرب من أداء الضريبة، وذلك باستعمال الآليات التي منحها لها المشرع من حق الاطلاع على الوثائق المحاسبية للمكلف وحق الرقابة على التصريحات للتأكد من صحتها وذلك بمقارنتها بالمعطيات الخارجية، وكذلك حق استدراكها للأخطاء الإدارية (حق التقادم) وذلك بتعديلها أو فرض ضريبة جديدة، إلا أن هذه الآليات والإجراءات تبقى ضعيفة للحد تماما من ظاهرة التهرب والغش الجبائي.

لذلك فإن الرقابة الجبائية في الواقع تصادفها العديد من الصعوبات والعقبات والنقائص التي تحيط بها، وهذا ما يؤدي إلى صعوبة الوصول إلى الهدف المنشود منه وهو الحد من الغش الجبائي.

وعلى غرار ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية:

- الضريبة أداة تمويل للاقتصاد الوطني بسبب ارتباطها بجميع الأنشطة والقطاعات الاقتصادية.
- يعتبر الغش والتهرب الضريبي وسيلة للتخلص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا، حيث أن كلا مفهومي الغش والتهرب الضريبي هو التخلص من دفع الضريبة بصفة جزئية أو كلية سواء يسلك المكلف في ذلك طرقا مشروعة (التهرب الضريبي)، أو يسلك طرقا وتقنيات يعاقب عليها القانون (الغش الضريبي).

- يعتمد الكثير من المكلفين التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية (التهرب الضريبي)، بطرق وأساليب عدة، أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، حيث يتجه أغلب المكلفين نحو تقديم صورة عن مركزهم المالي أقل مما هي في الواقع للتقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم تسديدها.
- إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.
- إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية إلا أنها ما زالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في الحد من التهرب الضريبي.

وعلى أساس ما ذكرناه، يمكن اقتراح بعض التوصيات لعلها تساهم في رفع وزيادة درجة فعالية الرقابة والنظام الجبائي الجزائري وذلك من خلال النقاط التالية:

- ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم؛
- ضرورة إعادة النظر في معدلات ونسب بعض الضرائب والرسوم التي تشكل ضغطا ضريبيا يثقل كاهل المكلفين ويدفع بهم إلى التهرب الجبائي للتقليل من هذه الضرائب والرسوم؛
- تشجيع المكلفين الذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية، من خلال منحهم امتيازات ضريبية مثلا؛
- بناء علاقة متينة بين المصالح الجبائية والمكلفين مبنية على حسن النية من الطرفين؛
- توفير إدارة جبائية على درجة عالية من الكفاءة والتنظيم والفعالية، لأن كفاءة هذه الأخيرة لها دور في إمكانية تطبيق رقابة جبائية تحقق عدالة اجتماعية، وذلك من خلال:

✓ تزويد الإدارة الجبائية بالأدوات والأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها.

✓ إعلام المكلف وتوعيته عن طريق توضيح وتبيان كل ما يتعلق بالضرائب ومستجدات التشريع الجبائي لمواعيد الدفع وكيفية حساب الضرائب.

✓ تحسين أوضاع العاملين في الإدارة الجبائية وذلك بتحسين الأجور أو منحهم مكافآت تكون بمثابة حافز أمام الإغراءات المالية التي تقدم لهم.

إن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ليس عملا للإدارة الجبائية وحدها بل هو عمل يخص كل من الدولة والمكلف أيضا، بحيث يجب على الدولة أن تراجع جميع القوانين الجبائية من أجل إعادة صياغتها بطريقة واضحة وبسيطة يسهل على المكلف استيعابها، كما يجب على المكلف أن يكون متحضرا من خلال استيعابه لفكرة أن الدولة لا تسيء استعمال هذه الأموال وأن عملية دفع الضرائب لا تنتهي قطعا

عند دفعها بل تعود عليه بمنافع غير مباشرة في حياته اليومية، ثم يأتي دور الرقابة الجبائية الذي يتمثل في مساعدة المكلفين لأداء هذه الخدمة ومراقبة ومراجعة صحة ومصداقية تصريحاتهم. وفي الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل كإجراء دراسات ميدانية تشمل نظام التصريحات المحاسبية والجبائية في الجزائر في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديد، بالإضافة إلى ذلك دراسة العلاقة بين الإدارة والمكلف خصوصا دراسة سلوكه الجبائي وفهم الأساليب والطرق التي يطورها للتملص من الضريبة.

فائضة المدراج

الكتب بالعربية

- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، مصر، 2006.
- محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003.
- محمود الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2007.
- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2006.
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.
- بوعون يحيوي نصيرة، جباية المؤسسة، متيجة للطباعة، الجزائر، 2003.
- محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظومة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار الهومة، البليدة، الجزائر، 2011.
- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، جامعة الإسكندرية، 1999.
- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.

الكتب بالفرنسية

- Jean Claude Martinez, la Fraude Fiscale, PUF, Paris, 1984.
- André Margairaz, la Fraude Fiscale et Ses Succédanés, la nouvelle école de Lausanne, 2ème édition, Suisse.
- Gaudemet Paul Mari Précis de Finances Publique, Paris, 1970.
- Marc Leray, le control Fiscal, édition l'hurmattan, Paris, 1993.
- Colin Philipe, la vérification Fiscal, Paris, 2000.

القوانين

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2016.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2016.
- القانون التجاري.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2016.

المذكرات

- عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001.
- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004.
- بو لحوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004.
- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007.
- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
- سليمان عتير، الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012.
- علالي محمد علي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008.

الملتقيات

- بساس أحمد، رنان مختار، أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي للمكلف، الملتقى الوطني الرابع حول تأجيل مهنة التدقيق في ظل الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، الجزائر، أيام 20-21 نوفمبر 2013.

الدليل بالعربية

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.

الدليل بالفرنسية

- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, DGI, Guide de vérification de comptabilité.

الملاحق

BILANS

ACTIF	Au 31/12/2011	Au 31/12/2012	Au 31/12/2013	Au 31/12/2014	Au _____	Observations
Autres immobilisations Corporelles	112.802.046	103.704.352	96.532.196	89.135.272		
Impôts différés Actif	662.915	564.779	564.779			
Stocks et en-cours	71.672.664	87.075.182	87.130.325	71.651.227		
Clients	3.946.337	7.538.643	1.371.791	1.371.791		
Autres débiteurs	24.019.846	26.262.313	26.616.681	1.796.323		
Impôts et assimilés	301.186	144.753	1.706.431	1.973.511		
Tresorerie	41.091	434.806	181.525	87.579		
Total	213.446.088	225.785.236	214.103.731	166.314.651		

PASSIF	Au 31/12/2011	Au 31/12/2012	Au 31/12/2013	Au 31/12/2014	Au _____	Observations
Capital Omis	15.000.000	15.000.000	15.000.000	15.000.000		
Résultat Net	777.993	363.018	-30.621.437	-19.579.001		
Autres Capitaux Propres (Réserve Normale)	-3.620.620	-2.872.626	-2.519.610	-33.765.823		
Emprunt et dettes financières	93.937.500	82.625.000	185.350.000	152.150.000		
Fournisseurs et Comptes rattachés	15.219.061	8.736.048	9.304.878	9.413.639		
Impôts	381.075	1.448.294	60.927	7.705		
Autres dettes	1.781.080	785.026	37.498.972	47.028.419		
Tresorerie Passif	0.000.000	119.702.482				
Total	213.446.088	225.785.236	214.103.731	166.314.651		

ملحق رقم 03: كشف المحاسبة

وزارة المالية
مديرية الضرائب
المديرية الفرعية
للمراقبة الإحصائية
بلدية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O. - N° 17
(2003)

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

Activité exercée :

Fabrication
de Chocolat

CONCERNANT

M SARL CHOCOLATERIE

RAÏATE

ENAG - U.L.C. Algérie

DESIGNATION DES COMPTES		01/01/2011 31/12/2011	01/01/2012 31/12/2012	01/01/2013 31/12/2013	01/01/2014 31/12/2014	OBSERVATIONS
MARIAGE BRUTE	CREDIT { Vente de marchandises				8.906.834	
	DEBIT { Marchandises consommées				6.114.759	
	BENEFICE BRUT (crédit - débit) (1)				2.792.075	
	POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices bruts} \times 100}{\text{ventes}}$				31,34%	
EUR AJOUTÉE	Production vendue	169246063	110265317	15982925	-	
	Production stockée	833995	- 253995			
	Production de l'Entrep. pour elle-même					
	Prestations fournies					
	Transfert de change de production					
	TOTAL DU CREDIT	170120058	109411322	15982925	-	
	Matières et fournitures consommées	141885335	85522098	14390857	952203	
		2921862	282123	250027	710162	
	TOTAL DU DEBIT	145140197	86444261	116021724	1701203	
	BENEFICE BRUT (crédit - débit) (2)	24979860	21067041	-908859	1090710	
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{V.A.} \times 100}{\text{production vendue}}$	14,75%	19,05%	-	-		
RESULTAT D'EXPLOITATION	Bénéfices brut total (1) + (2)	24979860	21067041	-	1090710	
	Produits divers	59735	008	907788	107	
	Autres produits financiers	556321	838734			
	TOTAL DU CREDIT	25595916	21845803	907788	1090817	
	Frais personnels	61951434	6684876	5273732	3429961	
	Impôts et taxes	2457418	1659315	303654	196636	
	Frais de change opérationnels	190	222227	677029	002	
	Amortissements	9089113	9097693	7123507	7096924	
	Provisions					
	TOTAL DU DEBIT	17742155	17724111	13377982	10723523	
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	Solde du résultat d'exploitation	7853761	4121692	-	-	
	Autres produits	46574	55352	716790	-	
	Autres produits					
	TOTAL DU CREDIT	7900235	4177044	716790	-	
	Autres charges	6919400	3660534	12662263	9632712	
	Autres charges financières			17312322	9946296	
	TOTAL DU DEBIT	6919400	3660534	29974645	19578998	
	(-) Report déductif	4469906	-3489230	-2972523	-36508416	
	BENEFICE NET (crédit - débit)	3489031	-2972524	-32977169	-56088914	
	POURCENTAGE NET = $\frac{\text{bénéfices net} \times 100}{\text{C.A.}}$	Deficit	Deficit	Deficit	Deficit	

ملحق رقم 04: بطاقة بداية أشغال التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 23
Imp. Officielle (2006)

MINISTÈRE DES FINANCES
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

Fiche de début des travaux de vérification

..... le

Numéro de l'Affaire N° d'article d'imposition

Numéro d'Identification Statistique

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité

Adresse Tél.

Avis de vérification de comptabilité N° du

Remis ou Reçu le

Période à vérifier du au

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

M.....

M.....

M.....

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1)

Date d'intervention sur place (contrôle au fond)

Lu et approuvé :

Le Chef de Service

Les Vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

مديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية

Série: O N° 19 (2000)

N° Identification :

N° Article :

Code Activité :

Code Territoire :

مفتشية الضرائب

ل.....

رمز المفتشية.....

PROCES VERBAL DE CONSTAT

DE (1)

Articles 152-187-224 (3) - 234 (2) et 304 du C.I.D
Article 74 du Code des T.C.A

L'an
et le..... à
nous soussignés (2)
dûment assermentés et porteurs de nos commissions, nous nous sommes
présentés chez (3)
représenté par (4)

A l'effet de procéder au constat susvisé.

Nous avons relevé ce qui suit (5)

A l'issue de notre intervention, nous avons cloturé le présent procès verbal
le jour et mois indiqués ci-dessus et avons invité M
à signer avec nous, lequel a accepté - refusé - (6) et a déclaré ce qui suit

A la demande de l'intéressé, nous lui avons remis copie du présent procès
verbal contre accusé de réception.

Signature des agents.

Signature de l'intéressé.

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

**Notification de Redressement suite
à la vérification de Comptabilité**

Référence N° :

Lettre avec
A.R.

A.M.

.....

.....

Le 20.....

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° du, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du au au titre des exercices se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

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

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part. (Art. 20-6 du Code des procédures fiscales).

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20-4 du Code des procédures Fiscales).

La présente notification comporte..... feuillet (s), y compris celui-ci.

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

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs

ملحق رقم 07: جدول الإخضاع (أمر بدفع الضرائب)

AXES - DROITS à Recouvrer	au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	Imposée ou déclarée (B)	réhaussement (C)	TAUX	De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)	T.V.A. déductibles	des droits rappelés	Taux	Montant	des droits et pénalités à payer
R.G. IRG rôle 2012 2013		1 298 897 441 532		1 298 897 441 532	% %	129 899 44 153	129 899 44 153		129 899 44 153	15% 10%	19 478 4 415	149 337 48 568
Amendes (V-FIRG) à B.S. IRS 2012 -/11 2013 -/12		1 603 206 545 101		1 603 206 545 101	19% 19%	304 609 103 569	304 609 103 569		304 609 103 569	23% 15%	78 152 15 535	380 761 119 104
Forfaitaire												
vite Professionnelle 2011 2013		119 783 118 13 418 395	119 495 218 11 867 600	287 900 1 550 795	2% 2%	2 395 662 268 367	2 389 904 237 352		5 758 31 015	10% 10%	575 3 101	6 333 34 116
valeurs Ajoutée 2011 2013 2014		169 553 963 17 533 720	169 266 063 15 982 925	287 900 1 550 795	17% 17%	28 824 173 2 980 732	28 775 230 2 717 097	-23 218	72 161 263 635	15% 25%	10 824 65 908	82 985 329 543
					17%		+	228 964	228 964	25%	57 241	286 205
TOTAL GENERAL DU ROLE					35 051 124	34 119 583	252 182	1 183 723	253 229		1 436 952	