

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المدرسة العليا للتجارة

ESC

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية

تخصص: محاسبة و مالية

الموضوع:

آليات تفعيل الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي - حالة الجزائر-

دراسة حالة: المديرية العامة للضرائب

تحت إشراف الأستاذ:

بن شايب رابح

من إعداد الطالبة:

زيناي فاطمة

مكان التبرص: المديرية العامة للضرائب

فترة التبرص: 2018/02/04 إلى 2018/03/04

السنة الجامعية: 2018/2017



## شكر و تقدير

الحمد و الشكر لله سبحانه و تعالى على توفيقه لي لإنجاز هذا العمل المتواضع في سبيل إثراء العلم والمعرفة و الصلاة و السلام على سيد الخلق محمد صلى الله عليه و سلم.

وبعد حمد الأحد الواحد و الصلاة و السلام على رسوله الكريم لا يسعني إلا أن أتوجه بخالص شكري و عظيم تقديري إلى المشرف أستاذي الفاضل الأستاذ بن شايب ربيع على قبوله الإشراف على عملي، و على ما قدمه لي من ملاحظات، توجيهات و نصائح أفادتني في إنجاز هذا العمل، نعم الأستاذ بارك الله فيه.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كافة موظفي وزارة المالية، وعلى الخصوص السيد عيسات على ما قدمه لي من معلومات و مراجع ووثائق ساعدتني في إنجاز هذا البحث، كما أشكر السيد بن موسى محمد على كل الجهود التي بذلها بارك الله فيك.

## إهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى:

أمي منبع الحنان و العطاء

أبي الغالي حفظه الله و رعاه

إلى إخوتي و أخواتي و صديقاتي

و إلى كل أساتذة و عمال المدرسة العليا للتجارة

وإلى شهداء الجزائر الأبرار

فاطمة

# الفهرس العام

## الفهرس العام

شكر و تقدير

الإهداء

الفهرس العام

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

الملخص

مقدمة عامة

- 01..... الفصل الأول: الضريبة و ظاهرة الغش و التهرب الضريبي
- 03..... المبحث الأول: مفهوم الضريبة، قواعدها و أهدافها
- 03..... المطلب الأول: مفهوم الضريبة و خصائصها
- 05..... المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة
- 13..... المطلب الثالث: أهداف الضريبة و آثارها الاقتصادية
- 16..... المبحث الثاني: ماهية الغش و التهرب الضريبي
- 16..... المطلب الأول: ماهية الغش الضريبي، أنواعه و صورته
- 19..... المطلب الثاني: ماهية التهرب الضريبي، أشكاله و أقسامه
- 23..... المطلب الثالث: أسباب الغش و التهرب الضريبي
- 27..... المبحث الثالث: طرق و أساليب الغش و التهرب الضريبي، آثاره و سبل علاجه
- 27..... المطلب الأول: طرق و أساليب الغش و التهرب الضريبي
- 33..... المطلب الثاني: آثار الغش و التهرب الضريبي

- 35.....المطلب الثالث: أساليب مكافحة الغش و التهرب الضريبي
- 39.....الفصل الثاني: الرقابة الجبائية
- 41.....المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية
- 41.....المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
- 42.....المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية و خصائصها
- 44.....المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر
- 51.....المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
- 51.....المطلب الأول: مميزات الأشخاص المؤهلون للرقابة الجبائية
- 51.....المطلب الثاني: صلاحيات ووسائل الإدارة الجبائية في عملية الرقابة
- 55.....المطلب الثالث: التزامات المكلف الخاضع للضريبة و حقوقه
- 61.....المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية
- 61.....المطلب الأول: الإجراءات الأولية لمباشرة عملية التحقيق
- 63.....المطلب الثاني: سير التحقيق المحاسبي
- 67.....المطلب الثالث: تقييم المحاسبة و إقفال إجراءات التحقيق
- 78.....الفصل الثالث: دراسة حالة باستعمال التحقيق المحاسبي
- 80.....المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية
- 80.....المطلب الأول: لمحة حول المديرية العامة للضرائب
- 80.....المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب
- 81.....المطلب الثالث: مديرية البحث و المراجعات
- 85.....المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بالمديرية العامة للضرائب
- 85.....المطلب الأول: خطوات و إجراءات عملية التحقيق

- 87.....المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التحقيق
- 88.....المطلب الثالث: فحص المحاسبة و ذكر النقائص و الأخطاء التي تحتويها
- 94.....المبحث الثالث: تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي و تبليغ النتائج
- 94.....المطلب الأول: تحديد الأسس الضريبية
- 105.....المطلب الثاني: تبليغ النتائج الأولية و ردود المكلف عليها
- 106.....المطلب الثالث: تبليغ نتائج التبليغ النهائي
- 107.....المبحث الرابع: تقييم الرقابة الجبائية و طرق تفعيلها في الجزائر
- 107.....المطلب الأول: تقييم الرقابة الجبائية في الجزائر
- 110.....المطلب الثاني: الإجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر
- 111.....المطلب الثالث: مقترحات تفعيل آليات الرقابة الجبائية
- 113.....الخاتمة العامة
- 117.....قائمة المراجع

الملاحق

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
11	الفرق بين الضريبة التوزيعية و الضريبة القياسية	1-1
58	أجل التحضير لعملية الرقابة الجبائية	1-2
72	العقوبات الجزائية	2-2
74	إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي	3-2
75	إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي	4-2
89	مخزون القمح اللين	1-3
92	كيفية حساب النفايات المحاسبية	2-3
93	جدول يوضح كمية كل من النفايات و القمح الفاسد	3-3
94	كيفية إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي	4-3
97	إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي	5-3
98	توزيع الفوارق وفقا للمبيعات المصرح بها	6-3
99	تقييم الفارق الخاص بالطحين	7-3
99	تقييم الفارق الخاص بالنخالة	8-3
100	إجمالي رقم الأعمال الغير المصرح به لمنتوجي الطحين و النخالة	9-3
101	معدلات الغرامة المطبقة	10-3
101	جدول الرسم على القيمة المضافة	11-3
102	جدول الرسم على النشاط المهني	12-3
103	جدول الضريبة على أرباح الشركات	13-3
104	جدول الضريبة على الدخل الإجمالي	14-3
105	مجمل الحقوق الواجبة الدفع	15-3



# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
42	المراجعة الجبائية	1-2
45	أشكال الرقابة الجبائية	2-2
47	خطوات إجراء الرقابة الجبائية	3-2
81	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	1-3
82	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و المراجعات	2-3

# قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	إشعار بالتحقيق المحاسبي	85
02	كشف مقارنة ما بين الميزانيات المالية	86
03	كشف المحاسبة	87
04	بطاقة بداية الأشغال	87
05	محضر معاينة	88
06	إخطار بالنتائج الأولية	105

# المخلص

## الملخص

تحتل الضريبة مكانة هامة في علم المالية العامة باعتبارها أحد الموارد الرئيسية لتمويل الخزينة العمومية، إلا أنّ المكلفين يسعون دائما إلى تفاديها بثتى الطرق وهو ما يعرف بالغش و التهرب الضريبي.

لذلك عمدت الدولة إلى مكافحة هاتين الظاهرتين عن طريق إجراء الرقابة الجبائية على كافة التصريحات المقدمة قصد التخفيف من الانتشار المتسارع لهما، من خلال استعمال مجموعة من الأدوات كالتحقيق المحاسبي، و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

فرغم الدور الفعّال الذي تلعبه الرقابة الجبائية إلا أنّها تبقى عاجزة في القضاء عليه أو التقليل منه، لذلك وجب وجود آليات أخرى جديدة تهدف إلى تفعيل دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

من أجل هذا فإنّ دراستنا تهدف إلى تبيان آليات تفعيل الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، و لتحقيق هذا قمنا بدراسة حالة تطبيقية على مستوى المديرية العامة للضرائب - الجزائر-، وتحديدًا بمديرية البحث و المراجعات، ومن خلال نتائج التحقيق اتضح لنا وجود تهرب ضريبي، لذلك على الهيئة المعنية اتخاذ الإجراءات اللازمة لتدعيم دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

**الكلمات المفتاحية:** غش و تهرب ضريبي، رقابة جبائية، آليات تفعيل الرقابة الجبائية، إدارة جبائية، خزينة عمومية.

## Résumé

L'impôt occupe une place importante dans la science des finances publiques comme ressources importantes pour le financement du Trésor public, mais les contribuables cherchent toujours à les éviter de diverses manières, qui est connu **la fraude et l'évasion fiscale**.

Par conséquent, l'état a procédé à lutter contre ces phénomènes à travers la procédure de contrôle fiscal sur toutes les déclarations faites afin de faciliter la propagation rapide des deux, par l'utilisation d'un ensemble d'outils comme la vérification de comptabilité et la vérification approfondie sur la situation fiscale de l'ensemble.

Malgré le rôle joué par le contrôle fiscal, il reste incapable de l'éliminer ou de le réduire. Il doit donc y avoir d'autres nouveaux mécanismes visant à activer le rôle du contrôle fiscal dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

Pour cela, notre étude vise à démontrer l'activation du contrôle fiscal dans la lutte contre les mécanismes de fraude et l'évasion fiscale, et pour y parvenir, nous avons étudié un cas appliqué au niveau de la Direction générale des impôts – Alger -, en particulier la Direction de la recherche et de vérification et par les résultats de l'enquête, nous avons constaté l'existence d'une fraude fiscale, par conséquent, l'organisme concerné doit prendre les mesures nécessaires pour renforcer le rôle du contrôle fiscal dans la lutte contre la fraude la fraude et l'évasion fiscale.

**Mots clés:** Fraude et évasion fiscale, contrôle fiscal, mécanismes d'exécution, administration fiscale, trésorerie publique.

# المقدمة العامة

## مقدمة عامة

تعتبر الضرائب من أهم أدوات السياسة الاقتصادية للدولة، لما لها من نتائج إيجابية في دعم الميزانية العامة للدولة، بالإضافة إلى ما تحققه من أهداف في مختلف المجالات.

إلا أنّ بعض المكلفين بالضريبة لا يرحبون بفرض هذه الأخيرة عليهم، الأمر الذي يؤدي بهم إلى إتباع طرق و أساليب قانونية وغير قانونية للتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً وهو ما يطلق عليه بالغش (تهرب غير قانوني) و التهرب الضريبي (تهرب قانوني).

ولمحاربة هاتين الظاهرتين، قام المشرع الجبائي الجزائري بإنشاء مجموعة من المصالح الجبائية التي تقوم بالعديد من الأدوار في هذا الإطار وعلى رأسها الرقابة الجبائية، كأداة قانونية مهمتها التحقيق و التدقيق في مدى صحة و صدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و فحص جميع الوثائق و الدفاتر المحاسبية الخاصة بهم شكلاً و مضموناً وفي المقابل تحاول جمع جميع المعلومات المتعلقة بهم ومقارنتها بالمعلومات المصرح بها.

فرغم وجود رقابة جبائية على كافة التصريحات الجبائية، إلا أنّ المكلفين مازالوا يقومون بممارسة أعمال تدليسية من شأنها خلق الظاهرتين السابقة الذكر.

على ضوء ما سبق ذكره و قصد التوضيح أكثر إرتأينا تناول هذا الموضوع الذي جاء تحت عنوان : آليات تفعيل الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

إشكالية البحث:

تظهر ملامح الإشكالية الرئيسية فيما يلي:

ماهي الآليات المقترحة لتفعيل دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي؟

من خلال موضوعنا هذا سنحاول معالجة الإشكالية المطروحة بالإجابة على الأسئلة الفرعية

التالية:

- ما المقصود بالغش و التهرب الضريبي؟

- إلى ماذا يرجع انتشار ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي؟

- ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي في الجزائر؟

### الفرضيات:

للإجابة على هذه التساؤلات نقترح مجموعة من الفرضيات تتمثل في:

- يعتبر الغش و التهرب الضريبي الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف الخاضع للضريبة للتخلص من دفع مستحقاته الضريبية جزئيا أو كليا.
- مشكلة الغش و التهرب الضريبي مرتبطة إلى حد كبير بعدم كفاءة أجهزة الإدارة الجبائية.
- إنّ الرقابة الجبائية في الجزائر تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

### أسباب اختيارنا للموضوع :

من البديهي أنّ كل باحث أراد الخوض في دراسة ما له أسباب و دوافع تجعله يتمسك بموضوع بحثه. هذه الأسباب منها ما هو موضوعي ومنها ما هو ذاتي، و عليه فالأسباب الموضوعية لاختيارنا موضوع الدراسة يتمثل في كونه موضوع حساس نظرا للأهمية البالغة للضرائب كمورد أساسي تعتمد عليه الدولة في تمويل الخزينة العمومية لتحقيق النفع العام، بالإضافة إلى محاولة نشر الوعي الضريبي للمجتمع اتجاه دفع الضريبة للتقليص و الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي.

إمّا بخصوص الدوافع الذاتية فتتمثل في الميل الشخصي لمثل هذه المواضيع، أضف إلى ذلك الرغبة الشخصية للتخصص الوظيفي إن شاء الله.

### أهمية اختيارنا للموضوع:

تكمن أهمية اختيار الموضوع في معالجة الغش و التهرب الضريبي، حيث نحاول تبيان للقارئ دور الرقابة في معالجة هذه الظاهرة و مقترحات تفعيل آليات الرقابة الجبائية.

### أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة الوصول إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة.
- تبيان الآثار الناجمة عن الغش و التهرب الضريبي.

– محاولة إظهار الأساليب و السياسات التي تستعملها الرقابة الجبائية لمواجهة الظاهرتين و القضاء عليهما.

\_ اقتراح آليات من شأنها تفعيل دور الرقابة الجبائية.

### الدراسات السابقة:

وقد استفدنا من بحثنا هذا من عدة أعمال كانت سابقة لبحثنا، نذكر منها:

– رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2007.

– عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير المدرسة العليا للتجارة، 2001.

– بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة الغش و التهرب الضريبي.

### الصعوبات:

لا يوجد أي عمل يخلو من الصعوبات و العوائق ، و الصعوبات التي واجهناها في هذا البحث

تتمثل في:

– ضيق الوقت.

– صعوبة الحصول على المعلومات فيما يتعلق بدراسة حالة.

– قلة المراجع فيما يتعلق بالمراجع الجبائية.

### المنهج و الأدوات المستعملة:

من أجل الإجابة عن إشكالية البحث و مختلف الأسئلة الفرعية التي تمّ طرحها و إثبات صحة أو

نفي الفرضيات المقدمة تمّ المزج بين المنهج الوصفي و التحليلي في مختلف أقسام البحث.

### خطة البحث:

قصد الإلمام الشامل بالموضوع و الوصول للاستنتاجات ذات الصلة للتحقق من الفرضيات ، قمنا

بتقسيم المبحث إلى ثلاث فصول:

جاء الفصل الأول تحت عنوان الضريبة و ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و شمل ثلاث مباحث

تناول المبحث الأول مفهوم الضريبة، قواعدها وكذا أهدافها أمّا المبحث الثاني فخصص لتبيان ماهية

الغش و التهرب الضريبي، طرقه وكذا أساليبه، و في المبحث الأخير لهذا الفصل حاولنا ذكر أسباب الغش و التهرب الضريبي، آثاره و طرق الوقاية منه.

أمّا الفصل الثاني فخصص للرقابة الجبائية وهو الآخر قسمناه إلى ثلاث مباحث، شمل المبحث الأول مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية، أمّا المبحث الذي يليه ف جاء قصد التعريف بالإطار القانوني للرقابة الجبائية، أمّا فيما يتعلق بإجراءات الرقابة الجبائية فحاولنا دراستها في المبحث الثالث.

بالنسبة للفصل الثالث و الأخير فقد خصص لدراسة حالة ميدانية، فبعدها قمنا بالتعريف بالمؤسسة المستقبلية تعرضنا لدراسة حالة غش ضريبي، وفي الأخير قمنا بالتطرق إلى تقييم الرقابة الجبائية في الجزائر بصفة عامة و إعطاء مقترحات لتفعيل آلياتها.

**الفصل الأول:**  
**الضريبة وظاهرة الغش و**  
**التهرب الضريبي**

## الفصل الأول: الضريبة وظاهرة الغش و التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتغطية النفقات العمومية ومعالجة ظاهرتي الركود والتضخم الاقتصادي، كما أنها من الوسائل الفعالة التي تعكس الصورة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للدولة، فمن أجل حماية النظام و ملئ الخزينة العمومية، عمدت الدولة إلى التدخل في التجار والمكافين بالضريبة عن طريق إجبارهم على دفع الضرائب المستحقة عليهم، الأمر الذي أدى بهم إلى إتباع طرق و أساليب تمكنهم من التخلص من دفعها كلياً أو جزئياً، تخلصاً مسموحاً لا يخالف القانون يطلق عليه **التهرب الضريبي** و آخر غير مسموح ويتم بمخالفة أحكام النظام الجبائي ويسمى **الغش الضريبي**.

يرجع تفاقم كل من الظاهرتين إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط اللازمة لنموهما واتساعهما فكل من الغش والتهرب الضريبي هما نتيجة أسباب مرتبطة إما بالمكلف، إما بالنظام الجبائي الذي يتسم بالتعقيد و إما بالإدارة الجبائية التي تتطلب الإصلاح، ويترتب على الغش والتهرب الضريبي آثار تشكل خطراً كبيراً على الدول النامية بصفة خاصة. لهذا قام المشرع الجزائري باستحداث إجراءات للتخفيف من الانتشار المتسارع للظاهرتين.

ومحاولة منا للإلمام بجميع الجوانب المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي، ارتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول: مفهوم الضريبة، قواعدها و أهدافها.**

**المبحث الثاني: ماهية الغش والتهرب الضريبي، طرقه وأساليبه.**

**المبحث الثالث: أسباب الغش و التهرب الضريبي، آثاره وطرق الوقاية منه.**

## المبحث الأول: مفهوم الضريبة، قواعدها وأهدافها

نظرا للاختلاف الكبير حول مفهوم الضريبة فإنّ هذا المبحث يهتم بدراسة المطالب التالية:

المطلب الأول: مفهوم الضريبة و خصائصها.

المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة.

المطلب الثالث: أهداف الضريبة وآثارها الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة و خصائصها.

## 1. مفهوم الضريبة :

في غياب تعريف تشريعي، يمكن أن نعرّف الضريبة على أنها مبلغ نقدي، تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.<sup>1</sup>

وتعرف كذلك بأنها اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية(الدولة وجماعاتها المحلية ) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية.<sup>2</sup>

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

## 2. خصائص الضريبة :

انطلاقا من مجمل التعاريف المقدمة، يمكن تحديد خصائص الضريبة والمتمثلة في:

## 1.2. الضريبة ذات شكل نقدي:

يتعلق الأمر باقتطاع نقدي، حيث أنها أساسا تفرض بصورة نقدية بما يلائم الظروف و الأنظمة المالية الحديثة خلافا لما كان سائدا في القديم، حيث كانت الضريبة تفرض و تجصل في

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، مدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، ص: 8.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص: 13.

صور عينية.<sup>1</sup>

ويتفوق الشكل النقدي للضريبة على الشكل العيني من عدة أوجه:<sup>2</sup>

- أن الدولة تتحمل تكاليف ونفقات باهظة قد تفوق قيمة الضريبة العينية وهي في طريقها لجمع و نقل وتخزين المحاصيل بالإضافة إلى إمكانية تعرضها للتلف، و كلها أشياء في صالح الشكل النقدي للضريبة.

- أن الضريبة العينية لا تلتزم بعنصر العدالة، إذ هي تلزم الأشخاص بتقديم جزء من المحصول دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية لكل شخص من ناحية نفقة الإنتاج الحقيقية التي يتحملها كل شخص في إنتاج محصول هو ما قد يعاني منه من أعباء عائلية أو غيرها.

- عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة الاقتصادية و المالية الحديثة.

## 2.2. الطابع الإجباري و النهائي للضريبة:

إنّ الضريبة شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة، فهي توضع ثم بعد ذلك تحصل عن طريق السلطة أو الإيجار، فليس للمكلف بالضريبة من خيار في دفعها بل هو مجبر على ذلك.<sup>3</sup> بالإضافة إلى ذلك فإنّ الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أنّ الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها.

## 3.2. الضريبة تدفع دون مقابل:<sup>4</sup>

بمعنى أنّ المكلف دافع الضريبة لا يستفيد من أي منفعة خاصة مباشرة جراء دفعه لها، لكن تدفعها مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء و التكاليف العامة للدولة، فهو ينتفع بالخدمات التي تضعها الدولة لصالح فئات الشعب عن طريق مرافقها العامة المختلفة.

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص: 177 - 178.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، مدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص: 11-12.

<sup>3</sup> محمد طاقة و هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، عمان، 2007، ص: 89.

<sup>4</sup> محمد عباس محرز، مدخل إلى الجباية و الضرائب، مرجع سابق، ص: 14.

إلا أنّ الشخص يتمتع بهذه الخدمات كالدفاع و الأمن و القضاء.....ليس باعتباره مكلفاً بأداء الضريبة، بل لكونه عنصراً و فرداً من أفراد المجتمع و هذه المنفعة ليست حكراً عليه وحده و لكنها تمس كافة المواطنين داخل المجتمع.

#### 4.2. الضريبة وسيلة لتحقيق أهداف المجتمع:<sup>1</sup>

عرفت الضريبة في بادئ الأمر كوسيلة لتوفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، لكن مع تطور الفكر الاقتصادي أصبح من الضروري أن يتحول دور الضريبة من كونها مجرد وسيلة مالية إلى وسيلة من وسائل التأثير على المتغيرات الاقتصادية و تحقيق الأهداف.

#### المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة و تقنياتها.

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى القواعد الأساسية للضريبة و التنظيم الفني لها:

##### 1. القواعد الأساسية للضريبة:

يعد آدم سميث أول من قام بوضع أربعة قواعد للضريبة في كتابه الشهير "ثروة الأمم" الصادر سنة 1776. وتتخلص هذه القواعد فيما يلي:

##### 1.1- قاعدة العدالة و المساواة:

هذه القاعدة تتعلق بتوزيع الضريبة، تعد قاعدة نظرية إذ تم انتقادها في كثير من الأحيان.

يقصد بها المساواة أمام الضريبة بمعنى تساوي توزيع العبء الضريبي بين المكلفين.

لم يكن آدم سميث يقصد بهذه القاعدة أن يدفع الجميع الضريبة، بل كان يدعو إلى إعفاء ذوي الدخل المنخفضة.<sup>2</sup>

##### 2.1- قاعدة الوضوح و اليقين:

يجب أن تكون الضريبة يقينية و ليست عشوائية، أي يجب على الضريبة المفروضة أن تكون واضحة و معلومة من حيث: الفترة، النمط، حجم الدفع و كيفية هذا الدفع، و كل ضريبة مخالفة لذلك

<sup>1</sup> محمد طاقة و هدى العزاوي، مرجع سابق، ص: 90.  
<sup>2</sup> عبد الرحمان، نوزاد الهيبي و عبد اللطيف الخشالي، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة، دار المناهج، الطبعة الأولى 2006، ص: 98.

تعتبر ضريبة تعسفية.

### 3.1- قاعدة الملائمة:

هذه القاعدة تتعلق بالدفع. فيجب أن يتم تحصيل الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها وتسهيل دفعها و خاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل، طريقته وإجراءاته.

هذه القاعدة نتج عنها ظهور قاعدة "الاقطاع عند المنبع" المتعلق بالضريبة على الدخل فهي أكثر ملائمة وسهولة بالنسبة لكل من الضريبة وإدارة الضرائب.

### 4.1- قاعدة الاقتصاد في النفقة:

يقصد بها أن تقوم الدولة باختيار وسائل وطرق غير مكلفة ومختصرة لجباية هذه الضرائب وأخذ هذه القاعدة بعين الاعتبار، يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه.

نستنتج ممّا سبق أنّ القواعد الثلاثة الأخيرة هي قواعد تطبيقية تدور في فلك فكري العدالة و المساواة في توزيع الضريبة. و ما هي إلا تطبيقات لهما.

2. التنظيم الفني للضريبة: نقصد به مختلف التقنيات المتعلقة بفرض الضريبة، تحصيلها، تحديد وعائها و كيفية الوفاء بها.

### 1.2- مطرح (وعاء) الضريبة:

مطرح الضريبة أو وعاء الضريبة هو العنصر أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة و يعتبر مطرح أو وعاء الضريبة من أهم العناصر الأساسية المكونة للضريبة لذلك يدخل في اختصاص المشرع وحده اختيار المادة الخاضعة للضريبة، و بالتالي لا يجوز للسلطة التنفيذية أن تفرض ضريبة من تلقاء نفسها.<sup>1</sup> و يتوجب أن يكون لكل ضريبة وعاء محدد و واضح و أنّ تحديد الوعاء الضريبي

<sup>1</sup> جهاد سعيد خصاونة ، علم المالية العامة و التشريع الضريبي، دار وائل للنشر، 2010، ص: 133.

إنّما يتم بموجب القانون، فهو يعتبر العامل المشترك لتقسيمات الضرائب من الناحيتين النظرية و العملية حيث تنقسم الضرائب إلى <sup>1</sup>:

**أولاً: من حيث تعدد الضريبة:**

1. **الضريبة الوحيدة:** حيث تفرض الدولة نوع واحد من الضرائب تسعى من خلاله إلى تحقيق الأهداف التي تسعى لها كأن تفرض ضريبة مبيعات بنسبة محددة على مشتريات كل المواطنين و المقيمين دون أن يكون هناك نوع آخر يفرض بشكل خاص.
2. **الضريبة المتعددة:** حيث يتم فرض عدة أنواع من الضرائب مثل فرض ضريبة مبيعات على مبيعات الشركات و المؤسسات، و ضريبة دخل على الأرباح الناتجة من الاستثمار، و ضريبة على الأبنية و الأراضي.

**ثانياً: من حيث الوجود و الاستعمال :**

1. **الضريبة المباشرة:** تعتبر الضرائب مباشرة إذا كان دافع الضريبة لا يستطيع نقل عبئها إلى غيره فهو الشخص المقصود بفرضها من قبل المشرع، مثل ضريبة الدخل على الرواتب و الأجور، فلا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر.
2. **الضريبة الغير المباشرة:** يستطيع دافع الضريبة هنا نقل عبئها إلى شخص آخر، و يمكن أن يكون قصد المشرع في فرضها هو الشخص الذي يتحملها في النهاية، و مثالها ضريبة المبيعات حيث يدفعها التاجر و يحتملها إلى المستهلك.

**ثالثاً: من حيث النظرة إلى دافع الضريبة:**

1. **الضريبة الشخصية:** حيث يتم مراعاة حالة و ظروف دافع الضريبة الاجتماعية و المالية للضريبة عند فرضها، مثل مراعاة عدد أفراد أسرة الممول و إذا كان يملك السكن الذي يسكنه، أو هل هو مستأجر عند فرض ضريبة الدخل عليه.
2. **الضريبة على الأموال:** حيث لا يراعى ظروف دافع الضريبة الاجتماعية و المالية عند فرض هذا النوع من الضرائب، بل إنّ وعائها هو المال الذي تفرض عليه، و مثال ذلك الضريبة على الجمارك

<sup>1</sup> عادل محمد القطاونة و عدي حسين عفانة، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر، 2008 ، ص: 10.

حيث تفرض على ما يتم استيراده أو الضريبة التي تفرض على المسكن دون النظر إلى حالة الممول نهائيا.

يتوقف مقدار حصيلة الضرائب على طريقة تحديد الوعاء الضريبي الذي يكون وفق أسلوبين أساسيين هما:

### 1. التحديد الكيفي لوعاء الضريبة:

يتمثل في اختيار المادة الخاضعة للضريبة، هذا الاختيار يعتبر اختيارا واسعا، ويمكن أن يمتد إلى كل شيء مادي، بيد أن الأنظمة الجبائية الحديثة تعتمد في اختيارها للمادة الخاضعة للضريبة على المداخل، رؤوس الأموال و النفقات.

### 2. التحديد الكمي لوعاء الضريبة:

يقصد به تقدير المادة الخاضعة للضريبة أي تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة. توجد أربعة طرق مختلفة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، وتتمثل في:

1.2. طريقة المظاهر الخارجية.

2.2. طريقة التقدير الجزافي.

3.2. طريقة التقدير المباشر.

### 1.2. طريقة المظاهر الخارجية:

ويطلق عليها أيضا مصطلح الطريقة القياسية أو طريقة المؤشر. حسب هذه الطريقة، تعتمد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية المتعلقة بالمكلف بالضريبة والتي يكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها. فعلى سبيل المثال: تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإيجارية لمنزله أو عدد السيارات و السكنات التي يمتلكها و غيرها من المؤشرات الأخرى.

### 2.2. طريقة التقدير الجزافي:

هي طريقة تستند إلى بعض المؤشرات لتحديد دخل المكلفين تحديدا جزافيا، كاعتماد القيمة الإيجارية لمعرفة دخل صاحب العقار و عدد ساعات عمل الطبيب لتحديد دخله.

و الجزاف قد يكون جزافا قانونيا أو جزافا اتفاقيا.

فالجزاف القانوني: هو تحديد إدارة الضرائب للوعاء الضريبي بصورة جزافية استنادا إلى قرائن و دلائل نص عليها القانون.

أما الجزاف الاتفاقي: فيكون بالاتفاق بين إدارة الضرائب من جهة و المكلف بالضريبة من جهة أخرى على رقم معين يمثل مقدار دخله.

### 3.2. طريقة التقدير المباشر:

هي طريقة تتمتع بالدقة و الإنطباط في تحديد المادة الخاضعة للضريبة. وتتم وفق صورتين:

#### 1.3.2. التصريح:

وهو ما يعرف أيضا بنظام التقدير المراقب، يكون وفق شكلين أساسيين هما: تصريح المكلف بالضريبة و تصريح الغير.

#### 1.1.3.2. تصريح المكلف بالضريبة:

أي أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح إلى إدارة الضرائب في موعد يحدده القانون بخصوص المادة الخاضعة للضريبة. هذه الطريقة النظام الجبائي الجزائري.

تعرضت هذه الطريقة لعدة انتقادات منها تدخل إدارة الضرائب في شؤون المكلفين و الاطلاع على أسرارهم بغية التأكد من صحة عناصر التصريح. و تعتبر هذه الطريقة من أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة.<sup>1</sup>

#### 2.1.3.2. تصريح الغير:

بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب. و يشترط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص الغير. مثال ذلك أن يكون الغير مدينا للمكلف بالضريبة بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة. تعتبر هذه

<sup>1</sup> محمد عباس محرزى، مدخل إلى الجباية و الضرائب، مرجع سابق، ص: 120-121.

الطريقة أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أنّ الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح.

### 2.3.2. التقدير بواسطة إدارة الضرائب:

تسمى أيضا بطريقة الإخضاع التلقائي أو التفتيش الإداري. فالقانون يعطي لإدارة الضرائب الحق في تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون التقيد بمظاهر معينة. هذا التفتيش يشمل كافة الدفاتر و السجلات المحاسبية الخاصة بالمكلف بالضريبة. للمكلف بالضريبة الحق في الطعن في صحة و صدق التقدير و تبرير عدم تمكنه من تقديم التصريح.

**2.2- معدل الضريبة (سعرها):** يقصد بمعدل الضريبة العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة و المادة الخاضعة لها، حيث يتحدد من طرف السلطات العامة بناء على احتياجاتها من تغطية أعبائها. و تبعا لمعيار معدل الضريبة نجد الضريبة التوزيعية و القياسية، الضريبة النسبية و الضريبة التصاعديّة<sup>1</sup>

**1.2.2 . الضريبة التوزيعية و الضريبة القياسية:** يوضح الجدول التالي الفرق بين الضريبة التوزيعية و الضريبة القياسية.

<sup>1</sup>أبتهال ربحي و خيرة ماحي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية، الجزائر، 2015، ص: 11.

جدول رقم(1-1): الفرق بين الضريبة التوزيعية و الضريبة القياسية

الضريبة القياسية	الضريبة التوزيعية
<p>✓ قيام المشرع بتحديد معدل الضريبة مسبقاً دون تحديد حصيلتها الإجمالية.</p> <p>✓ تحدد هذه الضريبة إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة، أو في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة.</p>	<p>✓ قيام المشرع بتحديد الحصيلة الإجمالية للضريبة ، ولا يقوم بتحديد سعرها مقدماً.</p> <p>✓ قيام المشرع بتوزيع الحصيلة الإجمالية على جميع الأفراد(مستعينا بالأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة) حسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة.</p> <p>✓ بعد توزيع الحصيلة الإجمالية يمكن معرفة سعر الضريبة.</p>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على كتاب سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، لبنان 2006، ص: 198.

### 2.2.2. الضريبة النسبية و الضريبة التصاعدية:

يقصد بالضريبة النسبية تلك النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة. إنّ الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية تزداد بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة للضريبة.<sup>1</sup>

ويعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الضرائب النسبية، فهو يفرض بمعدل 9% أو 19% من رقم الأعمال. أمّا الضريبة التصاعدية فيقصد بها ارتفاع المعدل مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة، و يوجد نوعين من التصاعد:

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، مدخل إلى الجباية و الضرائب، مرجع سابق، ص: 82.

## أ. التصاعد بالطبقات:

حسب هذه الطريقة يتم تقسيم الوعاء الضريبي إلى عدة طبقات بحيث يطبق على كل طبقة معدل واحد. فالمكلف بالضريبة يدفع بمعدل الطبقة التي يقع فيها دخله.

## ب. التصاعد بالشرائح:

وفقا لهذه الطريقة، يقسم دخل المكلف بالضريبة إلى شرائح، كل شريحة يفرض عليها سعر معين، و بارتفاع الشرائح إلى الأعلى يرتفع المعدل. فالدخل يخضع لعدة معدلات وفقا لما يحتويه من شرائح. و مثال ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي .

## 3.2- ربط الضريبة و تحصيلها:

## 1.3.2 . ربط الضريبة:

يقصد بربط الضريبة، تحديد دين الضريبة أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه<sup>1</sup>، وهذا بعد التحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على شخص هذا المكلف بالتحديد هذه الشروط تتمثل في : تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، تحديد مقدارها، قيمتها، و النظر فيما إذا كانت هذه المادة خاضعة لأي إعفاءات أو خصومات ثم بعد إتمام كافة المراحل السابقة يتم تطبيق معدل الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة و تصبح واجبة التحصيل.<sup>2</sup>

## 2.3.2. تحصيل الضريبة:

تتمثل في مجمل الطرق و الوسائل المعتمدة في نقل الدين من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية. فالإدارة الجبائية تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كل من الاقتصاد في النفقات الجبائية و الملائمة في تحديد أداء مواعيدها و يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق:

أ.التوريد المباشر: يلتزم المكلف بالضريبة بدفع الضريبة إلى إدارة الضرائب من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها .

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، مدخل إلى الجباية و الضرائب، مرجع سابق، ص: 123.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص: 304.

ب. **الاقطاع عند المنبع:** تقوم إدارة الضرائب بتكليف شخص (المكلف القانوني) و هو رب العمل الذي يقوم بدفع الدخل إلى المكلف بالضريبة (المكلف الفعلي) بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه.

ج. **الأقساط المقدمة:** وهي أقساط دورية تدفع خلال السنة، ثم تتولى إدارة الضرائب في نهاية السنة إجراءات التصفية و تحديد دين الضريبة، تقوم بعملية التسوية، و بعد ذلك يتم استرداد ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المدفوعة أو يدفع ما قد يقل عنها.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث: أهداف الضريبة و آثارها الاقتصادية:**

### 1. أهداف الضريبة:

الهدف الأساسي من الضريبة هو الهدف المالي و مع تطور النظم السياسية و الاقتصادية أصبح لها عدة أهداف ألا وهي: أهداف اقتصادية، اجتماعية و حتى سياسية. يمكن تلخيصها فيما يلي:

**1.1- الهدف المالي:** يتمثل في جمع الموارد المالية من أجل تغطية الأعباء العامة باعتبارها مصدرا هاما لتمويل الخزينة العمومية .

**2.1- الهدف الاقتصادي:** تستخدم الضرائب لتحفيز الادخار و الاستثمار من خلال تخفيض الضرائب أو إعائها على الاستثمارات المالية المتنوعة، أو على صناديق الادخار الاقتصادية أو على أدوات الخزينة. كما تستخدم كذلك للتقليل من الأزمات الاقتصادية خاصة التضخم و الركود، ففي حالة التضخم تقوم الدولة بالإنقاص من قيمة الدخل المعد للإنفاق و ذلك بزيادة الضرائب و التقليل من الإعفاءات، أما في حالة الركود فتقوم بالعكس .

**3.1- الهدف الاجتماعي:** تعتبر الضريبة وسيلة تستخدم لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الطبقات الفقيرة محدودة الدخل، و تستخدم كذلك لتطوير بعض الأنشطة الاجتماعية، ويتم ذلك عن طريق إعفاء بعض الهيئات و الجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية من الضرائب. وتساهم أيضا في المحافظة على الصحة العامة، كفرض ضرائب منخفضة على السلع ذات الاستهلاك الواسع كالحليب

<sup>1</sup> محمد طاقة وهدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص: 113.

و الخبز و أخرى مرتفعة على السلع التي ينتج عنها أضرار صحية كالمشروبات الكحولية و التبغ .  
**4.1- الهدف السياسي:** تعد الضريبة وسيلة من وسائل السياسة الخارجية، حيث تستخدمها الدولة من أجل تحقيق أهداف سياسية، على سبيل المثال: استخدام الرسوم الجمركية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها .

**2- الآثار الاقتصادية للضريبة:** تؤثر الضريبة على المتغيرات الاقتصادية كحجم الاستهلاك و الادخار و الإنتاج و يتم هذا من خلال تخفيض الدخل النقدية أو من خلال رفع أسعار المنتجات:

### 1.2- أثر الضريبة في الاستهلاك:

ينتج عن فرض الضرائب إنقاص جزء من الدخل مما يؤدي إلى الحد من الاستهلاك و الذي يؤدي بدوره إلى إنقاص الطلب على السلع و الخدمات، فالمكلفون ذوو الدخل المحدودة، يقل دخلهم مما يدفعهم إلى التضحية ببعض السلع و الخدمات، و خاصة الكمالية منها،و بالتالي يقل الطلب عليها و تميل أثمانها نحو الانخفاض<sup>1</sup>، هذا من جهة، و من جهة أخرى يجب التعرف على خطة الدولة في استخدام حصيلة الضرائب، ففي حال جمّدت الدولة حصيلة الضرائب فإنّ ذلك يؤدي إلى انخفاض الطلب الكلي(انخفاض الاستهلاك). أمّا في حال وجهتها في طلب بعض السلع و الخدمات فإنّ نقص الاستهلاك من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة يعوّضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة .

### 2.2- أثر الضريبة في الادخار:

يتكون الادخار القومي من الادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد والادخار العام الذي تقوم به الدولة بالاستثمارات. فالضريبة لها أثر إيجابي على الادخار العام، أمّا على الادخار الخاص فلا يكون كذلك في الغالب من الحالات. فالضريبة تؤدي إلى إنقاص جزء من الدخل و بالتالي تقليل الإنفاق على الاستهلاك، مما يؤثر على مستوى الإدخار.

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، مرجع سابق، ص: 219.

## 3.2- أثر الضريبة في الإنتاج :

تؤثر الضريبة في الإنتاج من خلال تأثيرها السلبي على الاستهلاك و الادخار و الذي بدوره يؤدي إلى التأثير على الإنتاج بالنقص. ففرض الضريبة يؤدي إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع إنتاج أخرى لها عبء ضريبي أقل و الذي بدوره يؤثر على إجمالي النشاط الاقتصادي.

## 4.2- أثر الضريبة على الأسعار(الأثمان):

ينتج عن فرض الضريبة انخفاض الطلب على السلع و الخدمات الذي بدوره يؤدي إلى انخفاض أسعارها، و هذا لا يدوم طويلا لأنَّ انخفاض الضرائب سيؤدي إلى انخفاض الادخار و بالتالي انخفاض الاستثمار و الإنتاج مما يعني انخفاض في عرض السلع و الخدمات ما يؤدي ارتفاع الأسعار من جديد.<sup>1</sup>

## 5.2- أثر الضريبة في التوزيع:

قد ينتج عن الضريبة إعادة توزيع الدخل و الثروة بشكل غير عادل لصالح الطبقات الغنية على حساب الفئات الفقيرة.<sup>2</sup>

وتجدر الإشارة إلى أنّ الطريقة المستعملة من طرف الدولة لتحصيل الضريبة تؤثر على نمط التوزيع، فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلة في شكل نفقات تحويلية، بمعنى تحويل الدخل من طبقات إجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أية زيادة في الدخل، بحيث تستفيد منها الفئات الفقيرة، فإنه يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل.

<sup>1</sup> طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء، عمان، 2009، ص: 50-51.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، مرجع سابق، ص: 223.

## المبحث الثاني: ماهية الغش و التهرب الضريبي وأسبابه.

تتطلب أغلب النظم الجبائية قدرا من التضامن و التعاون بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، من خلال الوفاء بالتزاماته الإدارية، اعتمادا على طريقة تقديم التصريحات، وصحة الافتراض تبقى متعلقة إلى حد بعيد بمدى تقبل و قناعة المكلف الفردية للنظام الجبائي، حيث أنّ عدم قناعته و تقبله للتسعيرات و نصوص الضريبة، تدفعه إلى انتهاج بعض الأساليب للتهرب من دفع عليه من أعباء جبائية والتي يعتبرها عبء عليه، ممّا يجعله يعمل على مقاومتها إمّا بالتخلص منها أو إلقاء عبئها على الغير<sup>1</sup>، و يقصد بالتخلص من الضريبة أن يتمكن المكلف بطريقة أو أخرى من عدم دفعها دون أن يلقي العبء على الغير . فهو يعتمد على أساليب مختلفة، سواء كانت شرعية أو غير شرعية سعيا من خلالها إلى التخلص من دفع الضريبة دون المساس بالنصوص القانونية الجبائية وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي كما يتخذ أساليب غير شرعية تتضمن مخالفة الأحكام الجبائية وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

### المطلب الأول: ماهية الغش الضريبي، أنواعه وصوره.

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى ما يلي:

#### 1- مفهوم الغش الضريبي: هناك عدة تعاريف للغش الضريبي نذكر منها:

- الغش الضريبي هو مخالفة قوانين الضرائب للتخلص من دفع الضريبة.
- يسمى أيضا بالغش المالي و هو مخالفة لنص من النصوص القانون الجبائي، سواء في تحديد وعاء الضريبة أو عند التحصيل. وذلك من خلال امتناع المكلف بالضريبة عن تقديم التصريح بمدخله، أو تقديم تصريح ناقص.
- الغش الضريبي هو عمل غير مشروع، يعتمد على مخالفة القانون، فالمكلف بالضريبة يحاول عدم دفع الضريبة المفروضة عليه باستعمال طرق و أساليب احتيالية.

<sup>1</sup> رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1975، ص: 318.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص مفهوم الغش الضريبي الذي هو تهرب مقصود و امتناع بطريقة غير شرعية من طرف المكلف بالضريبة، نتيجة مخالفته الصريحة لأحكام القانون الضريبي عند دفع الضرائب المستحقة فوسائل الغش الضريبي هي مخالفات يعاقب عليها القانون .

و يظهر الغش الجبائي في: الأخطاء الإدارية في التصريحات، خفض الإيرادات و تضخيم النفقات. لا يتحقق الغش الضريبي إلا بتوافر شرطان هما:

(1) العنصر المادي: يتمثل في إخفاء المكلف بالضريبة بعض المادة الخاضعة للضريبة بصورة غير قانونية، هروبا من واجباته الضريبية المنصوص عليها قانونا.

(2) العنصر المعنوي: أي أنّ قصد المكلف من هذا التصرف هو نية سيئة، والمتمثلة في المخالفة المتعمدة للقوانين و التشريعات الجبائية، لكن يبقى إثبات هذه النية شيئا صعبا بالنسبة للإدارة الجبائية لأنّ القانون الضريبي يفترض حسن نية المكلفين دائما.

2- أنواعه: يعتبر قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من أهم ما استعمله المشرع الجبائي الجزائري لقمع ظاهرة الغش الضريبي، بالاختلاف حسب الضريبة التي يراد التهرب منها سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة قادنا إلى التمييز بين الغش العادي و الغش المركب.

### 1.2- الغش العادي:

هو تصرف مقصود يتم عن طريق تضليل الإدارة الجبائية من أجل الإفلات من الضريبة، من خلال تصريحات تتضمن بيانات خاطئة أو التأخير في تقديمها أو عدم تقديمها نهائيا، أي محاولة التضليل دون استعمال عنصر التدليس. وقد ورد ذكر الغش البسيط في المواد 192-193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و ذلك عندما يصرح المكلف بالضريبة، فهو ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى القواعد أو العناصر التي تأخذ بعين الاعتبار لتحديد الوعاء الضريبي أو تبين ربحا ناقصا.

## 2.2- الغش المركب:

مثله مثل الغش العادي غير أنّا المكلف يستعمل طرقا تدليسية في إقرار أساس الضريبة أي مسح كل أثر التهرب ترقبا لأي رقابة محتملة (تقديم فواتير مزورة، دفاتر مزورة، من أجل تضخيم قيمة الأعباء و التخفيض من الإيرادات). وطبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنّ مجال الأعمال التي يعتبرها المشرع أعمالا تدليسية، يشمل كل العناصر لخرق القوانين الجبائية ألا وهي:

-العنصر المادي: والمتمثل في إخفاء أو إنقاص الأساس الضريبي .

-العنصر المعنوي: ويتمثل في عنصر النية أي أنّ المكلف بالضريبة على علم بأنّ هذا الفعل غير قانوني .

-عنصر التدليس: أي مسح الأدلة ترقبا لأي رقابة محتملة .

3- صورته : من أهم الصور التي يتخذها الغش الضريبي :

### 1.3 في الضرائب المباشرة :

إنكار المكلف لتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة كأن يقوم المكلف بتقدير الدخل المفروض عليه الضريبة بأقل من حقيقته، أو رفض تقديم الإقرارات التي على أساسها تصفية الضريبة و المبالغة في تقديم التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، و إخفاء المظاهر و العلامات الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها و إخفاء جزء من تركة المورث.<sup>1</sup>

### 2.3 في الضرائب الغير المباشرة:

و يكون هذا بإخفاء المادة المفروضة عليها الضرائب كما هو الحال بالنسبة للسلع المستوردة أو المصدرة و التي تكون محلا لفرض الرسوم الجمركية أو أن يقدم تصريحاً أقل مما هل عليه . ويمكن للغش أن يأخذ أبعادا دولية كالجوء المكلف بالضريبة إلى نقل أمواله إلى الخارج قصد الإفلات من الضريبة قبل التصفية أو قبل التحصيل.

<sup>1</sup> رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص:319.

المطلب الثاني: ماهية التهرب الضريبي، أشكاله و أقسامه .

### 1- ماهية التهرب الضريبي:

1.1- مفهوم التهرب الضريبي: لقد تعددت تعاريف التهرب الضريبي و من أهمها:

- التجنب الضريبي هو أن يتخلص المكلف من الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم.<sup>1</sup>

- التهرب الضريبي هو إستعانة المكلف بتقنيات تمكّنه من تفادي دفع الضرائب دون المساس بالقانون.

- التهرب الضريبي هو تخلص المكلف من دفع الضريبة المستحقة عليه دون انتهاك القانون باستخدام بعض الثغرات التي قد لا يخلو منها التشريع الضريبي.

- التهرب الضريبي هو مجموع السلوكات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع ، باستخدام أدوات مشروعة.<sup>2</sup>

إذن فالتهرب الضريبي يقصد به التخلص القانوني المشروع للمكلف من أداء الضريبة، مستغلا الثغرات الموجودة في القانون الضريبي. حيث نجد بعض الشركات تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونا بغية التهرب من دفع الضريبة. ويتربط عن هذا التهرب الإخلال بمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة.

### 2.1- صورته:

إنّ مثل هذا التجنب يظهر في استغلال المكلف للنقائص و الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بغية التخلص من دفع الضريبة. وترجع هذه النقائص في الغالب إلى نقص التشريع و عدم إحكام صياغته، إذن استفادة المكلف من هذه الثغرات لاتعد مخالفة أو انتهاك لأحكام الجبائية، كون هذا الأخير تحرك في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات و التخفيضات التي تمس قطاعات اقتصادية أو فروع إنتاجية أو مناطق جغرافية....الخ. هذا التجنب، يراد منه ما يعتمد

<sup>1</sup> Marie Gaudement , précis de Finances Publiques , édition Montchkestien ,Paris 1970, page134.

<sup>2</sup> حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص: 34.

إلى الأفراد أحيانا من الإفادة مما في القانون الضريبي من ثغرات للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة وتتحقق بامتناع الفرد بالقيام بالواقعة المنشئة لها أو تجنبها، ومن صور هذا التجنب ما يلي:<sup>1</sup>

- أ- الامتناع عن استهلاك السلع المفروضة عليها ضرائب مرتفعة .
- ب- الامتناع عن استيراد أو تصدير السلع المفروضة عليها الرسوم الجمركية .
- ج- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، و الانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.
- د- قيام المعني بالأمر بتوزيع أمواله على ورثته على شكل هبات تجنباً للخضوع لضريبة الشركات .
- و- قيام شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين بطرق معينة للاستفادة فيما بعد لعدم دفع الضرائب (عدم توزيع الأرباح في الصور العادية أي توزيع مبلغ نقدي على مساهم و لكن في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح و إصدار أسهم لها توزع مجاناً على المساهمين بقدر نصيبه في الأرباح).

والواضح أنّ إهمال المشرع يكمن وراء هذا النوع من التهرب بالإضافة إلى الاجتهاد المبذول من طرف المكلفين في استنباط الوسائل و الأشكال الجديدة لتجنب دفع الضرائب بصورة قانونية تصعب مكافحتها، مستعينين بأصحاب الخبرة و المتكلمين على الثغرات الموجودة في القوانين المختلفة.<sup>2</sup> يتضح مما سبق أنّ التجنب الضريبي لا يعتبر تهرباً حقيقياً، و ذلك نظراً لعدم التجسيد المادي للواقعة المنشأة للضريبة. لذلك يسعى المكلف لاستغلال هذه الأساليب حتى يقلص العبء الضريبي.<sup>3</sup>

**2- أشكال التهرب الضريبي:** إنّ تخلص المكلف القانوني من أداء الضريبة دون مخالفة القانون مستغلاً الثغرات الموجودة في النظام الجبائي يدفعنا إلى التمييز بين حالات هذا التهرب و المتمثلة في:

### 1.2- تهرب ضريبي ناتج عن تهرب المشرع الضريبي:

يقصد به التهرب الضريبي الناتج عند لجوء المكلف لخبراء و اختصاصيين لاكتشاف الثغرات و الامتيازات الموجودة في القانون الجبائي و التي يمكن الاستفادة منها، وهي ناتجة عن إهمالها من طرف المشرع، فمثلاً تجنب المكلف الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية، أو استغلال عدم

<sup>1</sup> بركة محمد عبد الوحيد، الرقابة الجبائية كأداة لمراقبة الغش و التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس، الجزائر، 2007، ص: 3.

<sup>2</sup> د.حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1998، ص: 459.

<sup>3</sup> بركة محمد عبد الوحيد، مذكرة سابقة، ص: 4.

فرض المشرع ضريبة على الدخل الاجمالي على الهبات أو تحويل جزء من الأرباح إلى رواتب و أجور.

**2.2- تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المستهلك:** هو تهرب ناتج عن سلوك الأساليب المنتهجة من طرف المكلف بالضريبة بغية تجنب الضريبة المستحقة عليه أو بصيغة أخرى يقصد به السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني التخلص من أداء الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر.

ومن أمثلة هذا التجنب الجبائي، " عدم الامتثال لطريقة إنتاج بعض السلع وفقاً لشكل و الشروط التي تتناولها ضريبة معينة" إلا أنّ هذا الشكل من التجنب لا يعد تهرباً حقيقياً من الضريبة<sup>1</sup>. لأنّ المكلف لم يحمّل نفسه بأداء أو امتلاك ما يفرض عليه دفع الضرائب وواضح أنّ التجنب أمر يقرره القانون، فهو لا يتضمن أي مخالفة لأحكامه<sup>2</sup>.

**3.2 - تهرب ضريبي يتضمنه التشريع الضريبي :** هذا التهرب يستند على كون الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف مالية، اقتصادية و اجتماعية.

فالمشرع ينظم هذا التهرب المشروع بغية تحقيقه لأهداف معينة مثلاً: فرض الدولة ضريبة على استهلاك الدخان، قصد تشجيع المكلف على الإقلاع عن التدخين، أو أن تقوم الدولة بزيادة سعر الضريبة على الدخل في مناطق معينة تشجيعاً للأفراد على الانتقال إلى أقاليم أخرى داخل الدولة للعمل و الإنتاج. فالمكلف بالضريبة مرة أخرى استطاع التخلص من الضريبة في حدود ما يسمح به القانون.

لكن تشير أن التهرب الضريبي الناتج عن وجود ثغرات في التشريع الضريبي غير مرغوب فيه، حيث لا يسعى المشرع من خلاله إلى تحقيق أي هدف عكس الحالات الأخرى، لذلك يجب معالجة هذه الثغرات لتحسين فعالية النظام الضريبي<sup>3</sup>.

### 3. أقسام التهرب الضريبي:

**1.3- التهرب الجبائي المحلي :** هو التهرب الذي يكون داخل إقليم الدولة و الناتج من التشريع الضريبي الداخلي، دون الأخذ بعين الاعتبار جنسية المكلف بالضريبة. فالمهم هنا ليس الجنسية و إنما خسارة الإيرادات الجبائية الناتجة عن هذا التهرب.

<sup>1</sup> غازي عناية، الضريبة و الزكاة، منشورات دار الكتاب، الجزائر، 1991، ص: 250.

<sup>2</sup> منصور ميلاد بونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1994، ص: 121.

<sup>3</sup> ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار القطبة، 2004، ص: 7-8.

ونجد كذلك القطاع الموازي أو الغير المرئي، معنيا بالتهرب الضريبي، حيث أنّ مبلغا نقدية تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من البطالة، وكذا التخفيف من الضغوطات الاجتماعية.<sup>1</sup> للتهرب الضريبي الداخلي قاعدة أساسية هي أنّ للمكلفين بالضريبة الحق في تنظيم أعمالهم و مستوى معيشتهم بحيث لا يدفعون أقل ضريبة أو لا يدفعون الضريبة أبدا و يكون ذلك في حدود القانون .

لذا وجب مكافحة التهرب الضريبي، عن طريق وضع اجراءات وقائية من طرف التشريعات الضريبية الداخلية التي تهدف إلى منع المكلف بالضريبة من استغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي . و للتهرب الضريبي شكلان هما :<sup>2</sup>

- الامتناع: امتناع المكلف بالضريبة عن امتلاك أي شيء أو القيام بأي عمل، يؤدي إلى خضوعه للضريبة كأن يقوم بعدم تسجيل العقارات المسماة باسمه الشخصي، و تعويلها إلى أشخاص آخرين .
- الاحلال: أي تعويض وعائه الضريبي بوعاء آخر أقل خضوعا للضريبة، أو معفى تماما، كأن يقوم المكلف بالضريبة مثلا برفع رقم الأعمال المعفاة مقارنة مع أرقام الأعمال الغير المعفاة .

### 2.3- التهرب الجبائي الدولي:

هو صورة من صور التهرب الجبائي، يتصف بصفة الدولية . فالمكلف بالضريبة يسعى إلى إنقاص عبئه الضريبي، معتمدا في ذلك على عدة طرق و أساليب في حدود القانون، كأن يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج البلد المقيم به بغية التهرب من الضريبة المستحقة عليه داخليا، أو الاستفادة من اعفاءات البلد المضيف عن طريق استثمار أمواله في الخارج.

إنّ انتشار التهرب الضريبي على المستوى الدولي سببه زيادة حجم الاستثمارات الدولية و التجارة الدولية، فقبل انتشار الأسواق الدولية و الاتصالات و ظاهرة العولمة، من تكن ظاهرة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي معروفة .

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000، ص: 274 .

<sup>2</sup> ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص: 23.

## المطلب الثالث: أسباب الغش و التهرب الضريبي

## 1. الأسباب النفسية :

- تعتبر الأسباب النفسية من أبرز الأسباب التي تؤدي إلى تهرب المكلف من دفع الضريبة فالعوامل النفسية تعد حافزا للتهرب من الضريبة ومنها:
- اعتبار الضريبة أداة للاغتصاب و إفقار الشعوب و يرجع هذا إلى أسباب تاريخية ورثتها الشعوب عن الاستعمار؛
  - الاعتقاد الديني حول شرعية الضريبة، كونها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام؛
  - سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية ؛
  - الاستعمال الغير العقلاني للأموال العمومية و صرفها في الكماليات بإفراط كبير .
- فالوعي بوجود الدولة و الحس المدني، يعتبران من القوى النفسية الأساسية لكل تنظيم وطني و يجدر أخذها بعين الاعتبار في رسم السياسات المالية و الضريبية.

## 2. الأسباب السياسية:

- إنّ انعدام الاستقرار السياسي و الاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولّد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية.<sup>1</sup>
- فشعور المكلفون بالضريبة أنّ الدولة قامت بإنفاق حصيلة الضرائب التي تم تحصيلها منهم في مرافق لا تتفع ولا تعود عليهم ولا على أفراد المجتمع بالفائدة، يزيد من مقاومتهم للضرائب، الأمر الذي يؤدي بهم إلى اتباع طرق و أساليب للتهرب من دفع الضريبة المستحقة عليهم، والعكس صحيح. حيث بيّنت الدراسات أنه كلما ساد السخط العام على الضرائب وزادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي، زادت نسبة التهرب الضريبي، خاصة إذا شاع بينهم أنّ حصيلة الضرائب تذهب للإنفاق على طبقة معينة من المجتمع التي تعتبر من أكثر المتهربين من دفع الضريبة، و كذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.

<sup>1</sup> عطية عبد الواحد، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص: 809.

## 3. الأسباب الاقتصادية:

إن الأسباب الاقتصادية دور هام في عملية الغش و التهرب الضريبي، فكلما كانت الوضعية المالية أو الاقتصادية للمكلف بالضريبة متدهورة، كلما كان الغش و التهرب الضريبي كبيرا، والعكس صحيح.

إنّ الوضعية الاقتصادية للمكلف بالضريبة لها تأثير كبير في أداء واجبه تجاه الضريبة، فإذا كانت الوضعية المالية للمكلف جيدة، فميله للتهرب من أداء الضريبة يكون ضعيفا وهذا راجع إلى قدرته على التسديد، أما في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضعية مالية متدهورة فإنّ ميوله للتهرب يكون أقوى، وذلك بتصريحه بخسائر متتالية أو بمداخيل ضئيلة لا تعبر عن الوضعية الحقيقية له.

إضافة إلى ذلك، الوضعية الصعبة التي يعيشها الاقتصاد الوطني، لها تأثير بالغ على ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها بين أفراد المجتمع، ففي فترات الرواج و الازدهار الاقتصادي تزداد دخول الأفراد وكذلك قدراتهم الشرائية ما يؤدي إلى تقليل درجة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، الشيء الذي يمكن المكلف من تحميل العبء الضريبي لزبائنه مدمجا إياه في ثمن السلعة، وبالتالي تقل قيمة العبء الضريبي ما يؤدي إلى التقليل من حالات التهرب و الغش الضريبي.

أما في حالة الركود والانكماش، يكون هناك انخفاض في المداخيل ونقص في القدرة الشرائية فتتعرض المنتجة للكساد، و يتحمل المنتجون الخسائر ما داموا لا يستطيعون تحميل العبء الضريبي وبالتالي يعتبر الغش و التهرب الضريبي الملجأ الوحيد للتخلص من عبء الاقتطاع.

## 4. الأسباب التشريعية:

يقوم المكلف باستغلال التعقيدات التي يحتويها النظام الجبائي و التغيرات المستمرة التي تجعله غامضا من أجل التخلص من أداء الضريبة المستحقة عليه.

وفي هذا المجال يمكننا حصر الأسباب التشريعية في النقاط التالية:

- نظام جبائي معقد، وهذا راجع لتعدد التشريع الضريبي الناجم عن تعدد التشريعات و الإجراءات المعقدة، ومن أمثلة هذا التعقيد ما يحتويه قانون الضرائب من إعفاءات<sup>1</sup>، والتي تعتبر السبب الأكبر وذلك لعدم إقران المشرع هذه الإعفاءات بقيود تحد من الاستفادة المطلقة منها؛
- نظام جبائي غير مرن فهو غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة، لذلك يجب تتبع أساليب

<sup>1</sup>J.CLAUDE MARTINEZ, La fraude fiscale , PUF, France ,Novembre 1990 .

عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة؛<sup>1</sup>

- التغييرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي الذي يؤدي إلى عدم استقرار التشريعات، مما يصعب على المكلفين مسايرة هذه التغييرات هذا من جهة، ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

### 5. الأسباب الإدارية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الجبائي، فالأمر هنا يتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية، إذ أنّ النقائص الموجودة فيها هي التي تحد من كفاءتها، فكلما كانت الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة كلما سهل الغش الضريبي.

ولذلك فإنّ العجز الإداري يعتبر سببا أساسيا في ظهور الغش و التهرب الضريبي، ويعود هذا

لعدة عوامل أهمها:

- ضعف الإمكانيات المادية والمالية من نقل ورواتب وحوافز أخرى، التي تدفع بالعاملين إلى الانحراف أو التقصير في أداء مسؤولياتهم على أكمل وجه؛
- النقص الكمي و النوعي للإمكانيات البشرية؛
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي مما يؤدي إلى تشجيع المكلف على التهرب من دفع الضريبة فالإدارة كثيرا ما تلجأ إلى إتباع طريقة التقدير الجزافي في فرض الضريبة التي تؤدي إلى زيادة قيمتها أو إنقاصها.

فبالنسبة للجانب الكمي والذي يتمثل في نقص عدد المستخدمين (أعوان الرقابة) مقارنة مع

ارتفاع عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسة.

أما بالنسبة للجانب النوعي الراجع إلى ضعف التأهيل و الكفاءة بسبب قلة المدارس

المتخصصة في تكوين إطارات في التحقيق والرقابة الجبائية.

### 6. الأسباب الجزائية:<sup>2</sup>

إنّ التهرب الضريبي يعتبر جريمة يعاقب عليها القانون وبناء عليه فقد تساعد العقوبة التي

يفرضها المشرع على المتهرب من الضرائب على الإقلال من التهرب الضريبي، فالمكلف يوازن بين

<sup>1</sup> قططان السيوفي، اقتصاديات المالية العامة، دار طلاس، 1998، ص: 162.

<sup>2</sup> جهاد سعيدخصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص: 229-230.

مبلغ الضريبة المترتب عليه وبين العقوبة التي سيتعرض لها إذا هو تهرب من دفعه واكتشف أمره فإذا كانت العقوبة قاسية تردد في ارتكاب هذا الفعل و العكس صحيح. وهذا ما جعل المشرع يعاقب جريمة التهرب الضريبي بالحبس والغرامة وبأن يدفع بالإضافة إلى المبلغ الذي حاول التهرب من دفعه مبلغاً آخر لا يقل عن مثله، هذا ويمكن إعطاء مثال على ذلك ما جاء في نص المادة (32) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 و تعديلاته و الذي جاء فيه ما يلي:

"كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على التهرب من الضريبة بأن أتى قصداً أي فعل من الأفعال التالية: .....،..... يعاقب عند إدانته عن كل جرم من هذه الجرائم بالحبس لمدة تتراوح بين أسبوع وسنة أو بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار و في كل الأحوال يضمن النقص الذي حدث في مقدار الضريبة".

**المبحث الثالث: طرق وأساليب الغش و التهرب الضريبي، آثاره و سبل علاجه.**

تعتبر ظاهرة الغش الضريبي ظاهرة مرضية، فهي ملازمة للنظام الضريبي، تعمل على إنقاص المداخيل الجبائية، مما يؤثر بشكل كبير على توازن الميزانية العامة للدولة، ويؤدي إلى عجز يصعب تفاديه.

فمن خلال هذا المبحث سيكون الحديث عن ظاهرة الغش الضريبي من خلال المطالب المالية:

المطلب الأول: طرق وأساليب الغش و التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: آثار الغش و التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: أساليب مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

**المطلب الأول: طرق و أساليب الغش الضريبي .**

لقد ابتكر المتهربون من الضريبة عدة طرق و أساليب تمكنهم من التهرب من أداء واجباتهم الضريبية، إذ أنّ الباب في هذا المجال مفتوح أمام مهارة المتهربين، فتختلف فئات المكلفين في سعيهم للتخلص من أعباء الضريبة متخذين بذلك عدة طرق و أساليب حسب كل فئة فمنها من يعتمد على التلاعب المحاسبي الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم التكاليف من جهة و تخفيض الإيرادات من جهة أخرى، و منها من يعمل على استغلال الثغرات القانونية (الإخفاء القانوني) و العمليات المادية (الإخفاء المادي)، و ذلك كله للتخلص من دفع الضرائب المستحقة عليه .

#### **1. الإخفاء المحاسبي :**

يكون في تلاعب المكلف في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية، وهو غش عن طريق العمليات المحاسبية إلا أنّ هذه الطريقة تتطلب مستوى جيد من المؤهلات في مجال تقنية المحاسبة. يتم الإخفاء المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات أو بهما معاً، و كون المحاسبة أداة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية التي تقوم بمقارنة الوثائق المضللة المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، فهذه الوثائق تعتبر سلاح ذو حدين فمن جهة تستعمل كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها المكلف بالضريبة، و من جهة أخرى تستعمل لتضليل الجهاز الضريبي، ومن أجل هذا وجب على المكلف بالضريبة مسك محاسبة شاملة و كاملة تعطي صورة واضحة و دقيقة على مجمل نشاطاته.

## 1.1- الغش بتضخيم التكاليف:

تعتبر هذه الطريقة من أبرز الطرق و أكثرها شيوعا في الغش الضريبي، و التي تؤدي إلى تقليص الربح الحقيقي و بالتالي إخفاء جزء كبير من الوعاء الضريبي، وهي الغاية التي يسعى إليها المكلف بالضريبة.

فالقوانين الجبائية سمحت للمكلف بالضريبة بخصم بعض الأعباء و التكاليف، شريطة أن تكون هذه الأعباء متعلقة بنشاط المؤسسة، مدعمة بوثائق تبريرية و في حدود السقف المحدد جبائيا حتى لا يتم المبالغة فيها(كما هو مذكور في المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)، فالمشرع الجبائي حدد شروط الأعباء القابلة للخصم وهي:<sup>1</sup>

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة بنشاط المؤسسة.
  - أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة.
  - أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.
  - أن تعمل على تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة.
- و من بين التقنيات المستعملة لتضخيم التكاليف ندرس ما يلي:

- مصاريف عامة غير مبررة.
- تطبيق الاهتلاكات.
- مستخدمون ووظائف وهمية.

## 1.1.1. مصاريف عامة غير مبررة:

يقصد بها التكاليف التي لا تعود للنشاط العادي للمؤسسة، أي أن يقوم المكلف بإدراج أعباء خارج نشاط المؤسسة من أجل تخفيض نسبة الضريبة، و التي تؤدي إلى تضخم التكاليف و الأعباء المراد خصمها من الربح الخاضع للضريبة .

وقد أوضح المشرع الجبائي في المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التكاليف الغير قابلة للخصم:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، ورقة، 2007، ص: 38.

<sup>2</sup> المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني الغير المخصصة للاستغلال؛
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج؛
- الإعانات و التبرعات ما عدا تلك الممنوحة نقداً أو عينا لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار ( 1.000.000 دج )؛
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام و الفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتمزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

### 2.1.1. تطبيق تقنية الاهتلاكات:

تعتبر الاهتلاكات من بين تكاليف الاستغلال فهي قابلة للخصم مثلها مثل التكاليف الأخرى كونها تدخل ضمن قائمة الأعباء المخفضة أو المخصومة من إيرادات المؤسسة، إذن هي أحد العناصر المكونة للربح الخاضع للضريبة.

و لكن حتى تكون الاهتلاكات قابلة للخصم لابد أن تتوفر فيها الشروط التالية:

- الاهتلاك يمس الأصول الثابتة.
  - أن تكون هذه الأصول محل إستغلال من طرف المؤسسة .
  - أن لا يتجاوز مجموع الاهتلاكات القيمة الأصلية للأصول الثابتة.
  - يجب أن يكون الأصل الخاضع للاهتلاك مسجلا محاسبيا.
  - يجب أن يحسب الاهتلاك بثمن الأصل خارج الرسم.
- فالمكلفون بالضريبة يعتمدون على عنصر الاهتلاك من أجل التقليل من وعائهم الضريبي عن

طريق:

- تطبيقهم لمعدلات غير معترف بها في القانون الجبائي .
- حساب الاهتلاكات على أساس السعر متضمن الرسم ، رغم أن القانون يلزم المكلف بحسابه على أساس السعر خارج الرسم وذلك إسهاما منه في تخفيض التكاليف .
- مواصلة حساب الاهتلاكات لأصول مهلكة أو تم التنازل عنها.

**3.1.1. مستخدمون ووظائف وهمية :**

يلجأ المكلفون بالضريبة إلى الرفع من تكاليف المستخدمين، فهذه الطريقة تسمح بتضخيم الكتلة الأجرية التي تخصم من الربح الخاضع للضريبة، مما يؤدي إلى تخفيض الضريبة الواجبة الدفع.

و يتم ذلك عن طريق :

- التسجيل المحاسبي لأجور و مرتبات لعمال لا وجود لهم على أرض الواقع أو تمّ التخلي عنهم، غير أنّ المكلفين يحوزون على وثائق محاسبية و إدارية رسمية تخلو من كل شك أو ريب.
- الرفع من مكافآت أشخاص لا يمارسون أي وظيفة داخل المؤسسة .

**2.1. الغش بتخفيض الإيرادات:**

يعتبر تخفيض الإيرادات شكل كلاسيكي للغش الضريبي، فالمكلف بالضريبة يعطي قيمة لأرباحه بكثير ممّا هي عليه فعلا، و ذلك بأن يقوم بعدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية لبعض الإيرادات المحققة عن طريق البيع أو عن طريق الاستفادة من بعض التخفيضات التجارية و المالية، فهذه الإيرادات تعتبر خسارة مزدوجة بالنسبة للخزينة العامة و ذلك لأنه يتم حسابها من قبل الموردين كتكاليف و إهمالها من قبل الزبائن كإيرادات.

ومن أهم طرق الإخفاء المستعملة ما يلي:

- الإهمال أو النسيان العمدي لبعض المبيعات التي تمت بدون فواتير أي تم الدفع نقدا، أو عن طريق عملية المقايضة بين أصحاب المصالح المتبادلة، و بالتالي عدم التقييد المحاسبي؛
- التلاعب في سجلات الجرد ويتم ذلك بتسجيل العودة الوهمية لبعض المبيعات التي تمت فعلا؛
- عدم إجراء التسجيل المحاسبي للإيرادات الاستثنائية الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول؛
- بيع منتجات تامة وتسجيلها على شكل فضلات و مهملات؛
- استخدام فواتير وهمية و مزورة للاستفادة من حق التخفيض للرسم على المشتريات خصوصا في قطاع الأشغال و البناء.

وهناك طريقة أخرى تتمثل في التخفيض من مبالغ المبيعات عن طريق البيع بالفرق أو الفوترة الجزئية، أي بيع المكلف لبضائه بسعر جد منخفض مقارنة بسعر السوق، واستعمال هذه الطريقة غالبا ما يكون نتيجة لإحدى الفرضيتين التاليتين:

- فإما أن يكون البيع لأحد الأشخاص المقربين كالشركاء و يعتبر فرق البيع هنا ربح موزع معفى من الضريبة.

- وإما أن تجري عملية البيع بالسعر العادي، على التصريح بتواطؤ مع الزبون.

## 2. الإخفاء القانوني:

يقصد به خلق وضعية قانونية مرئية، أي إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالضريبة بالاستفادة من مزايا و امتيازات وهم أساسا ليس لهم الحق في الاستفادة منها<sup>1</sup>، ويتم ذلك بالاستعانة بمجموعة من المستشارين القانونيين و المختصين في ابتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكبر ربح، ومن بين هذه الطرق:

### 1.2. التكييف الخاطئ للوضعية القانونية الحقيقية:

يتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية خاضعة للضريبة بمظهر عملية أخرى غير خاضعة للضريبة (مغفأة)، وهذا ما يسمح بالتخلص من أداء الضريبة أو أدائها بنسبة أقل من تلك الناتجة عن الوضعية القانونية الأولى.<sup>2</sup>

ومن الأمثلة الشائعة في هذا الإطار:

- تمرير عملية بيع على أساس أنها هبة لتجنب دفع الحقوق المترتبة عليها.

- إخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة، أو استبدالها بدفع الأجر بشكل مفرط للشركاء لتفادي الاقتطاع بمناسبة توزيع الأرباح.

تعد هذه الطرق من أبرز ما وصل إليه المكلف، كون هذا الأخير يسعى دائما إلى إيجاد أو

تطوير المنافسة التي تساعده على التخلص من الضريبة .

### 2.2. تركيب عمليات وهمية:

يعتبر هذا الشكل من الغش الأكثر استعمالا من طرف المكلفين المتهربين، و يقصد به الغش

عن طريق عمليات وهمية في البيع بدون فواتير، أو إعداد المؤسسة لفواتير وهمية للاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات .

<sup>1</sup> J- pierce .JARVENIC. droit fiscale international ,p :32 .

<sup>2</sup> عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسبير، 2000، ص: 76.

فمن أبرز التقنيات التي يستعملها المتهربون هي تلك العمليات التي تقوم أساسا على تأليف الرسم، وهي عبارة عن نظام قائم على كتابات متناسقة و متكاملة فيما بينها من حيث التبريرات الضرورية، بالمكلف يقوم بتقديم وثائق سليمة قانونيا باسم مؤسسات وهمية مما يسمح للمعني بالاستفادة من:<sup>1</sup>

- تعويضات رسم لم يدفع أبدا للخرينة؛
- تخفيف عبء الريح الخاضع للضريبة بما تحمله الفواتير الوهمية من مبالغ خيالية؛
- تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاصة برقم الأعمال (أي قيمة الرسم الوهمية المسجل في الفواتير المزورة).

### 3. الإخفاء المادي:

يسمى أيضا بالتحايل المادي. تتمثل هذه الطريقة في إخفاء المكلف بالضريبة أملاكه بصفة كلية أو جزئية أي عدم التصريح القانوني بجزء من مواده و منتجاته و بضائعه، حتى تبقى بعيدة عن كل اقتطاع ضريبي، فسواء كان هذا التحايل جزئيا أو كليا فهو يساهم بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد موازي.

ومن بين الأمور الأكثر شيوعا وانتشارا في ميدان التحايل المادي:

### 1.3. الإخفاء الجزئي:

ففي هذه الحالة يكون المكلف معروفا لدى الإدارة الجبائية و لكنه يقوم بإخفاء جزء من ممتلكاته الخاضعة للضريبة، من أجل بيعها بطريقة غير شرعية. أو إخفاء المكلف لجزء من بضائعه المستوردة بغية التخلص من أداء الرسوم الجمركية، أو عدم احترام المعايير المتعارف عليها في الإنتاج المحددة من طرف القانون.

### 2.3. الإخفاء الكلي:

في هذه الحالة يكون المكلف غير معروف تماما لدى الإدارة الجبائية، فالمكلف يمارس نشاطا دون علم الإدارة الجبائية، فهو لا يملك سجل تجاري لعدم تصريحه بالوجود. هذا التصرف يحرم الخزينة العمومية حقها في الحصول على الضرائب. فعلى سبيل المثال : قيام المكلف بإنشاء مصانع في مناطق نائية يصعب على الإدارة الجبائية الوصول إليها، أو فتح ورشات خياطة داخل المنازل مثلا.

<sup>1</sup> بركة محمد عبد الوحيد، مذكرة سابقة، ص: 10.

## المطلب الثاني: آثار الغش و التهرب الضريبي

ينتج عن الغش الجبائي آثار واضحة على جميع الأصعدة و التي تعتبر مؤشرات يجب الأخذ بها لإصلاح الأوضاع على جميع المستويات.

تنقسم هذه الآثار إلى:

- الآثار المالية؛
- الآثار الاقتصادية؛
- الآثار الاجتماعية.

## 1- الآثار المالية:

تتمثل موارد الدولة في حصيللة الجباية العادية و الجباية البترولية، حيث يترتب عن عدم أداء الحقوق المستحقة على المكلفين سواء جزئيا أو كليا، تحقيق خسائر معتبرة للخزينة العمومية، لذلك تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها وتعطيل سيرورة المشاريع الاقتصادية و الاجتماعية. فقد بينت الدراسات أنّ مجموع المبالغ الغير المدفوعة يمكن لوحدها أن تساهم بقدر كبير في تغطية عجز الدولة الجزائرية مما يساعدها على عدم اللجوء إلى وسائل تمويلية كالاقتراض الخارجي الذي يؤثر بشكل كبير على الاستقلال المالي و الاقتصادي للدولة نظرا لشروطها القاسية و فوائدها المرتفعة، أو اللجوء إلى الإصدار النقدي الذي يؤثر على الصحة المالية للدولة بارتفاع معدلات التضخم، مما يؤدي إلى عدم تشجيع الادخار الوطني أو أخيرا اللجوء إلى الرفع من الضغط الجبائي، وذلك بالرفع من المعدلات الضريبية أو إصدار ضرائب جديدة تسمح بإنتاج مبالغ مالية جديدة، مما يؤثر سلبا على المكلفين و يدفعهم إلى الغش و التهرب مرة أخرى.

## 2- الآثار الاقتصادية:

وتتمثل فيما يلي:

## 1.2- إعاقة المنافسة:

إنّ الغش و التهرب الضريبي يؤثران بشكل كبير على كل من الإنتاج و التجارة، فالمنتج يقوم ببيع منتجاته بأسعار منخفضة مقارنة بالأسعار المطبقة من طرف المنتجين الآخرين مما يؤدي إلى ارتفاع قدرته التنافسية.

ويظهر هذا في الجزائر من خلال مقارنة أسعار القطاع الاقتصادي العام بأسعار القطاع الخاص، فأحد أسباب فشل القطاع العام ونجاح القطاع الخاص، كون القطاع الخاص يفضل الاحتفاظ بالأموال الناتجة عن الغش لتساعده على التوسع في نشاطه أو ليضمن مستوى معيشي راق لأصحابه فالبارع في الغش الجبائي هو الرباح في اللعبة الاقتصادية وليس المسير الجيد.

## 2.2- إعاقة التقدم الاقتصادي:

من آثار إعاقة المنافسة أنها تؤخر التقدم الاقتصادي، عندما تسمح لبعض المؤسسات القليلة الإنتاجية بالحفاظ على وجودها رغم منافسة المؤسسات المنتجة ذات المردودية، وبذلك تنافس مؤسسات ليست من نفس الفئة الاقتصادية نتيجة لجوء بعضها إلى أساليب الغش الجبائي. كما أنّ الغش الجبائي يحد من الجهود الرامية إلى رفع الإنتاجية، فالمنظم الذي يريد الزيادة في دخله باستعمال طرق إنتاج، يتوقف عن انتهاج هذا الطريق لمجرد تعرفه على الإمكانيات الهائلة التي يمنحها الغش الجبائي.<sup>1</sup>

## 3.2- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

يعتبر الغش أحد أسباب الركود الاقتصادي، كون المصالح الاقتصادية توجه حسب الاعتبارات الجبائية وليس حسب ما تقتضيه حاجة الاقتصاد، بالأنشطة الاقتصادية تتوجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للغش الجبائي، دون توجيهها إلى النشاطات التي تنشئ ثروات وتساهم في تكوين القيمة المضافة.

## 4.2- ندرة رؤوس الأموال:

يساهم الغش الجبائي في تخفيض قيمة العملة الوطنية، وذلك نتيجة لعملية اكتناز الأموال الغير الصرح بها التي يقوم بها المكلف بالضريبة، فعلى المستوى الداخلي، يلجأ هذا الأخير إلى اكتناز الأموال المتهرب منها أو التوظيف على شكل نقود إكتتابية (سندات الصندوق) أو على شكل معادن نفيسة (الذهب)، كل هذا يؤدي إلى إنقاص موجودات الاقتصاد من رؤوس الأموال. أمّا على المستوى

<sup>1</sup>A . MARGAIRAZ ,La fraude fiscale et succédanés , collection de la nouvelle école de Lausanne, 2<sup>ème</sup> édition,1977 .

الخارجي، فهو يقوم بفتح حسابات بنكية في الخارج، وكذلك تحويل الأرباح المخفأة، وبذلك تهريب رؤوس الأموال.

### 3- الآثار الاجتماعية:

تعمل ظاهرة الغش الجبائي على إضعاف روح التضامن والصدق بين طبقات المجتمع، وكذلك تؤدي إلى عدم تحقيق العدالة و المساواة بين المكلفين في تحمل الضريبة، بالإضافة إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي بالنسبة للمتهربين من أدائها.

وبالتالي تلاشي العدالة الجبائية وتحمل المكلفين النزهاء أكثر فأكثر العبء الجبائي نتيجة التهرب الضريبي الذي بسببه تلجأ الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة.

يؤدي ثقل الأعباء الجبائية على عاتق المكلفين النزهاء إلى شعورهم بأنهم موضوع استغلال من طرف النظام الجبائي خاصة مع غياب الرقابة الجبائية، فلا يجدون منفذا لتحقيق هذا العبء سوى لجوئهم إلى الغش الجبائي.

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

إنّ عملية مكافحة الغش والتهرب الضريبي ليست بالأمر السهل، وذلك كونها تتطلب تضافر جميع الجهود مع وجود الوعي بضرورة محاربتة و القضاء عليه.

تختلف أساليب مكافحة الغش والتهرب الضريبي تبعا للنظام الضريبي في كل بلد، كما تختلف هذه الأساليب من ضريبة إلى أخرى في النظام الضريبي الواحد. فمكافحته تتم بالاعتماد على وسائل يمكن ذكرها في العناصر التالية:

#### 1. قبول نظام جبائي حقيقي:

بعد الاستقلال قامت الجزائر بتبني النظام الفرنسي مع إضافة بعض التعديلات فيما يخص التشريعات المتعلقة بالسيادة الوطنية.

في البداية، كان هذا النظام يعطي أهمية كبيرة للقطاع العام أكثر من القطاع الخاص مما أدى إلى عدم التوازن في بنية المداخل الجبائية وهيمنة الضرائب غير المباشرة. ومن أجل هذا قام المشرع

بسن مجموعة من القوانين لإعطاء أهمية للقطاع الخاص، وكذلك إدخال مجموعة من الإصلاحات على النظام الضريبي بغية تشخيص حالات الغش.

وحتى يتم قبول نظام جبائي حقيقي يجب أن يعمل على:

- تبسيط النظام الجبائي؛

- تحقيق العدالة الضريبية.

### 1.1- تبسيط النظام الجبائي:

يجب العمل على إعطاء أكبر قدر ممكن من البساطة للنظام الجبائي، وذلك فيما يخص الإجراءات الإدارية المتعلقة بضبط وتحصيل الضرائب، من أجل توضيح التشريعات وتخفيض الإجراءات الجبائية.

فبساطة النظام الجبائي تسمح للإدارة الجبائية بالمتابعة الفعالة وبصفة واضحة لمختلف الأنشطة الاقتصادية، مما يسمح باسترجاع مختلف المبالغ المتهرب منها. إضافة إلى ذلك يجب على النظام الجبائي أن يتصف بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب و الرسوم في تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي.

### 2.1- تحقيق العدالة الضريبية:

إن مصطلحي المساواة والعدالة مرتبطان، فالتحدث عن نظام به مساواة يقودنا حتما إلى التحدث عن عدالة النظام الذي يتركز على التساوي أمام الضريبة و التساوي بالضريبة. فأى تمييز كان يؤدي إلى ارتفاع الغش الضريبي الذي يكون كرد فعل من المكلف حتى يعيد التوازن لفجوات النظام الجبائي.<sup>1</sup>

### 2. نشر الوعي الضريبي:

يتم ذلك بالقيام بحملة توعية يكون هدفها التعريف بدور ووظائف الضريبة ومشروعية حق الدولة في تقاضيها، لذلك وجب على وسائل الإعلام القيام بحملات إعلامية كبيرة، وأيضا قيام الإدارة

<sup>1</sup> عيسى براق، مذكرة سابقة، ص:87.

الجبائية بتخصيص أيام إعلامية ودراسية من أجل التذكير بأهمية الضرائب، مما يسمح بتكوين نوع من الرقابة الداخلية لدى المكلفين.

فالوعي يقصد به إقناع المكلف بوجوب دفع الضريبة المستحقة عليه، فالسلطات يجب عليها أن تقوم بترشيد الإنفاق العام، بما يخدم الصالح العام حتى يشعر دافع الضريبة أنّ الموارد العامة تعود عليه في شكل منافع وخدمات مباشرة.

### 3. إصلاح الإدارة الجبائية:

من بين الوسائل التي تعمل على مكافحة الغش والتهرب الضريبي هي اعتقاد المكلفين بوجود رقابة دائمة ومستمرة من قبل الإدارة الجبائية على مختلف تصريحاتهم، لذلك يجب توفر مختلف الإمكانيات البشرية والمادية التي بوسعها مساعدة الإدارة الجبائية للقيام برقابة دائمة وفعّالة.

فإصلاح الإدارة الجبائية لا يشمل فقط تغيير الهياكل وأنما يمس أيضا الإطارات الجبائية والمتمثلة في المراقبين، كون هذه الفئة تعاني من ضعف التحفيزات المالية و الخدمية، مما يؤثر على مردود الرقابة الجبائية بالسلب.

### 4. الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية أداة الإدارة الجبائية للتأكد من صدق التصريحات المقدمة فالهدف الأول والأساسي لها هو التحقيق و المراقبة في صحة وصدق التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة واكتشاف حالات الغش والتهرب الضريبي المرتكبة. فكلما كانت الرقابة فعّالة، انخفضت نسبة الغش والتهرب الضريبي والعكس صحيح، لذلك وجب تحسين نوعية التدخلات .

## خاتمة الفصل

يعتبر التهرب الضريبي بصفة عامة داء جميع الأنظمة الجبائية في العالم، فمهما اختلفت الوسائل فالنتيجة واحدة وتتمثل في الآثار السلبية، فالتهرب الضريبي لا يؤثر فقط على حصيلة الضريبة أو العدالة الضريبية أو توزيع الدخل، وإنما يؤثر كذلك على اقتصاد الدولة نفسها وقدرتها على الانتعاش الاقتصادي والتنمية الاقتصادية.

لذلك يسعى القانون جاهدا إلى ضرورة الحد من هذه الظاهرة من خلال كشفها ومعالجتها وذلك بمحاولة تغطية الآثار السلبية السابقة، بتوظيف إجراءات وقائية كإصلاح النظام الجبائي، الإدارة الجبائية و نشر الوعي بين المكلفين بمشروعية حق الدولة في تقاضي الضريبة.

وتعزيزا لهذه الإجراءات تم استعمال الرقابة الجبائية الناجعة كأداة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي وتحصيل المبالغ قبل ضياعها و التي سيتم التطرق إليها في الفصل الموالي.

# الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

## الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

إنّ عملية مكافحة الغش والتهرب الضريبي ليست بالأمر السهل، كونها تتطلب تضافر جميع الجهود مع زيادة الوعي والإدراك بضرورة محاربة الفساد و القضاء عليه، ويتم ذلك عن طريق الرقابة الجبائية، التي تعتبر من جهة وسيلة لكشف وسائل التدليس، ووسيلة لمكافحة العمليات الغير القانونية التي تلحق ضررا بالخزينة العامة و المكلفين النزهاء.

لذلك تمت خلال هذا الفصل مناقشة المباحث التالية:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية.
- المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.
- المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية.

## المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية أداة هامة لكشف وسائل التدليس، ووسيلة فعالة لمكافحة العمليات الغير القانونية ( و مثال ذلك الغش و التهرب الضريبي) التي تلحق ضررا بالخبزينة العمومية من جهة و المكلفين النزهاء من جهة أخرى، فهي جزء لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة حفاظا على أموال الخبزينة، إلا أنّ لهذه الرقابة بعض الخصائص التي تميزها عن غيرها من أنواع الرقابة كالرقابة الإدارية و الرقابة المالية.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية:

مفهوم الرقابة الجبائية: تعددت تعريف الرقابة الجبائية، فمفهومها العام لا يختلف عن مفهومها في النظام الجبائي.

**التعريف الأول:** يعرف Phillipe Colin الرقابة الجبائية بقوله " إنّ التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموعة عمليات المراقبة التي تهدف إلى وجود تناسق بين المداخل المصرح بها من جهة، و من جهة أخرى الذمة المالية لمختلف ممتلكات المكلف"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** إنّ الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني، و يمكن تعريفها على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** هي مجموعة الإجراءات و العمليات الشكلية و المادية التي يقوم بها الأفراد المعنيون ( المحققون) بتفويض من الإدارة الجبائية لفحص التصريحات و كل السجلات و الوثائق و المستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، من أجل اكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرفهم و كذا فحص المحاسبة الخاصة بهم مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق.

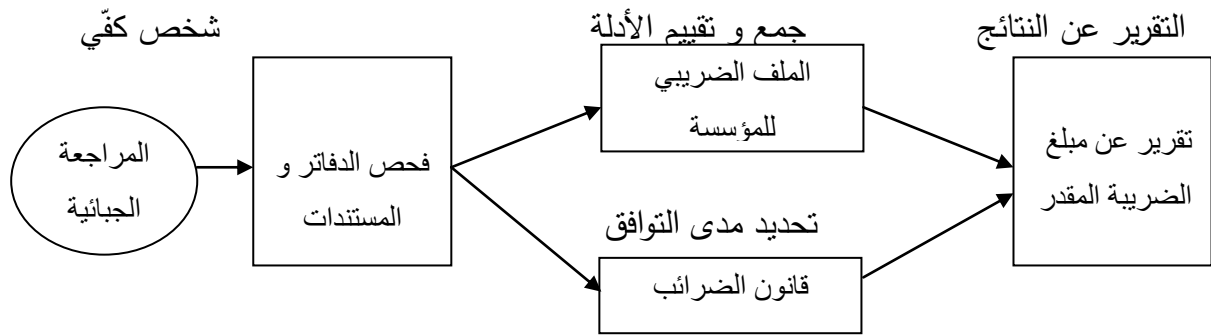
<sup>1</sup> الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية العالمية، محاضرة حول ترشيد الرقابة الجبائية، 2006.

<sup>2</sup> المادة 18، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015، ص: 10.

بناء على التعاريف السابقة الذكر يمكن إعطاء مفهوم شامل للرقابة الجبائية : أنها مجموعة الإجراءات و العمليات المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية بغية التأكد من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، من أجل كشف وسائل التدليس التي تهدف إلى التملص و التهرب من أداء الضريبة.

يوضح الشكل التالي اجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع الجبائي، فالهدف منها يتمثل في تحديد ما إذا كان الدخل الخاضع للضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق مع مواد قانون الضرائب، و للتوصل إلى هذا الهدف يجب مراجعة كل الدفاتر و المستندات الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة و بعد الانتهاء من هذه العملية يقوم المراجع الجبائي بتقديم تقرير مفصل إلى الجهة المعنية.

### الشكل رقم (2-1): المراجعة الجبائية.



المصدر: ألقين لويك أرنيز، المراجعة:مدخل متكامل، دار المريخ، عمان، 2001، ص:22.

### المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية و خصائصها.

#### 1- أهداف الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة لمحاربة الغش و التهرب الضريبي، فهي ليست غاية في حد ذاتها بل هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف، يمكن تلخيصها فيما يلي:

**1.1- الهدف القانوني:** يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين و الأنظمة، لذا حرصا على سلامة هذه الأخيرة، فإن الرقابة الجبائية تركز على

مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.<sup>1</sup>

**2.1- الهدف الإداري<sup>2</sup>:** إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي و كبير في زيادة الفعالية و الأداء، و يمكن تحديدها في النقاط التالية:

- التأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسات إتجاه القوانين الجبائية؛
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول؛
- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة؛
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد إحصائيات مثل: نسب التهرب الضريبي؛
- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ القرارات التصحيحية.

### 3.1- الهدف الاجتماعي:

يتمثل الهدف الاجتماعي للرقابة الجبائية في:

- صد و محاربة الانحرافات التي يقوم بها المكلف بالضريبة بمختلف صورها كالغش و التهرب الضريبي أو التقصير في أداء و تحمل مستحقاته الضريبية؛
- تسعى إلى تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، عن طريق إرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في مساواة جميع المكلفين أمام الضريبة.

### 4.1- الهدف المالي و الاقتصادي:

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، و هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية

<sup>1</sup> محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص: 166.

<sup>2</sup> نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص: 36.

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 و الجبائية.<sup>1</sup>

## 2- خصائص الرقابة الجبائية:

يتبنى المراجع الجبائي تقنيات متماثلة لتلك المطبقة من طرف الإدارة الجبائية، حيث يستوجب عليه في بداية الأمر تحليل الوضعية فيقترح بعد ذلك الاستراتيجيات اللازمة، و يستوجب في الشخص الذي يقوم بالرقابة الجبائية توفر كفاءات مهنية متمثلة في كون المراجع الجبائي شخصا مهنيا معينا و مكلفا بإتمام مهمته في إطار عملية المراجعة حسب طرق المهنة و آدابها المعمول بها في هذا المجال. حيث لا يمكن أن يكون المراجع قاضيا و متهما في الوقت نفسه وهذا يعني أنه لا يكون هو المسؤول عن المعلومة التي هي في إطار المراجعة التي يمكن أن تمس بمصادقية مهمة المراجعة الجبائية . و بتعبير آخر يجب على المراجع أن يعلم بكل استقلالية و حرية المسؤولين عن المعلومة موضوع المراجعة . كما عليه الحصول على معلومة جبائية ذات مستوى عال، حتى يتسنى له إصدار حكمه حول نوعية المعلومة التي هو بصدد مراجعتها، و هذا ليتمكن القول بأنه يملك كفاءة مهنية تجعله قادرا على أداء المهمة التي تعتبر ذات ميزة خاصة، و على المراجع إضافة إلى كل ما قيل الحفاظ على السر المهني للنتائج الحاصل عليها.<sup>2</sup>

## المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر.

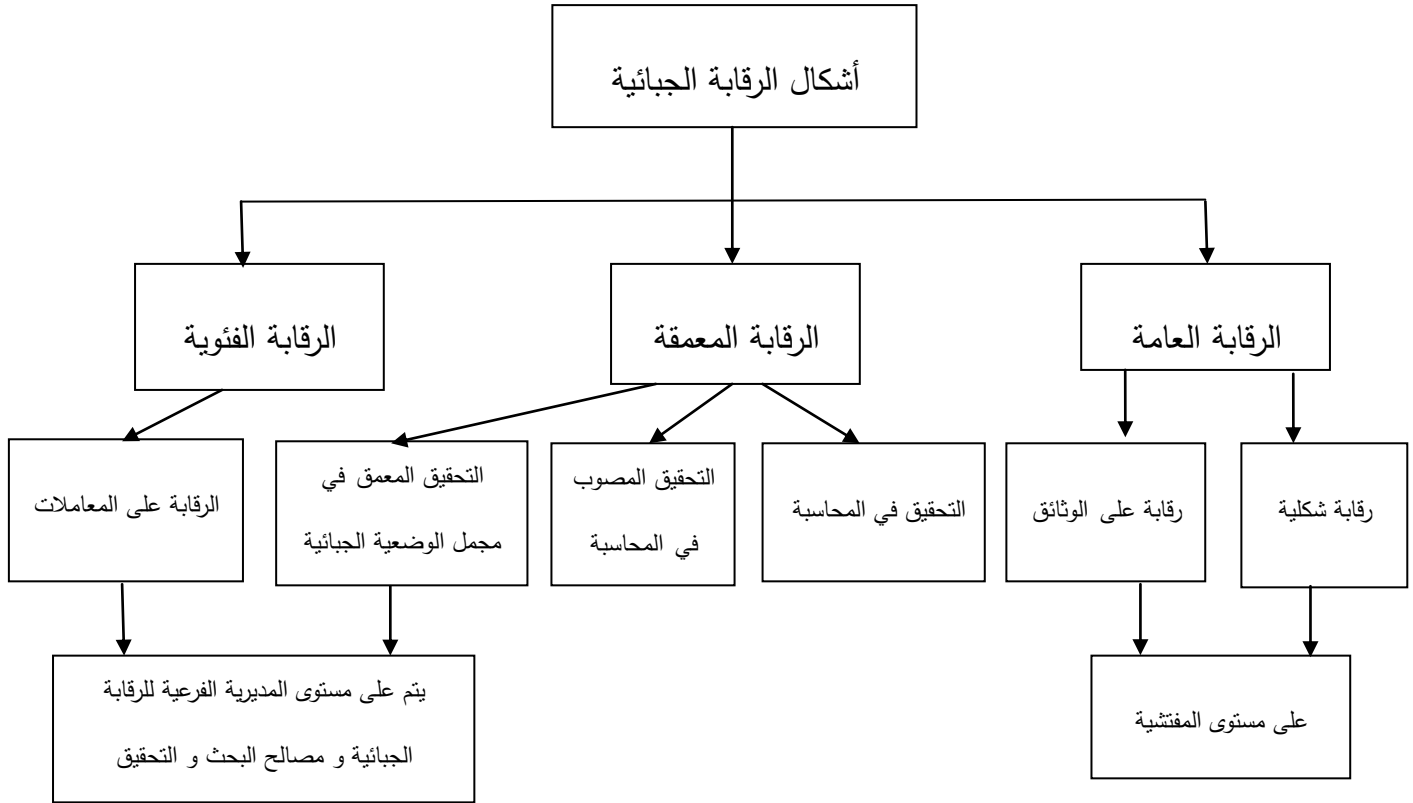
تأخذ عملية الرقابة الجبائية طرقا و أشكالا عديدة، نظرا للطبيعة المختلفة للتصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين، حيث يتوجب استعمالها في الوقت المناسب و حسب أهميتها للتأكد من صحة و مصداقية هذه التصريحات و كذلك الكشف عن المخالفات المرتكبة.

و يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :

<sup>1</sup> Marc Leray , **Le contrôle fiscal**, édition l'hurmann , Paris, 1993 , p 16.

<sup>2</sup> سمية براهيمية و ميادة بلعياش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2005، ص: 233.

الشكل رقم(2-2): أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المرجع: ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص: 55.

### 1. الرقابة العامة ( الفهرسية ):

يطلق عليها أيضا مصطلح الرقابة الداخلية أو المجلية، تتم على مستوى مفتشية الضرائب من طرف أعوان الإدارة الجبائية، بناء على الوثائق الموجودة في حوزتهم . كما ينجز هذا النوع من الرقابة دون تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب. تكمن أهمية الرقابة الداخلية في قدرتها على سرعة اكتشاف الأخطاء الموجودة في التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة. و يمكن التمييز في هذا النوع من الرقابة بين شكلين هما:

- الرقابة الشكلية ؛

- الرقابة على الوثائق.

**1.1- الرقابة الشكلية :** تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية في

التصريحات و الملاحظة من طرف المراقبين الجبائين، كما أنّ لها مراقبة هوية و عنوان المكلفين بالضريبة و العناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي.<sup>1</sup>

أي يمكننا القول أنّ الرقابة الشكلية هي رقابة تتم في مكتب المراقبة أو مصلحة تحديد الوعاء الضريبي، إذن هدفها الأساسي هو تعديل الأخطاء المادية المسجلة في السجلات، عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها.

## 2.1- الرقابة على الوثائق:

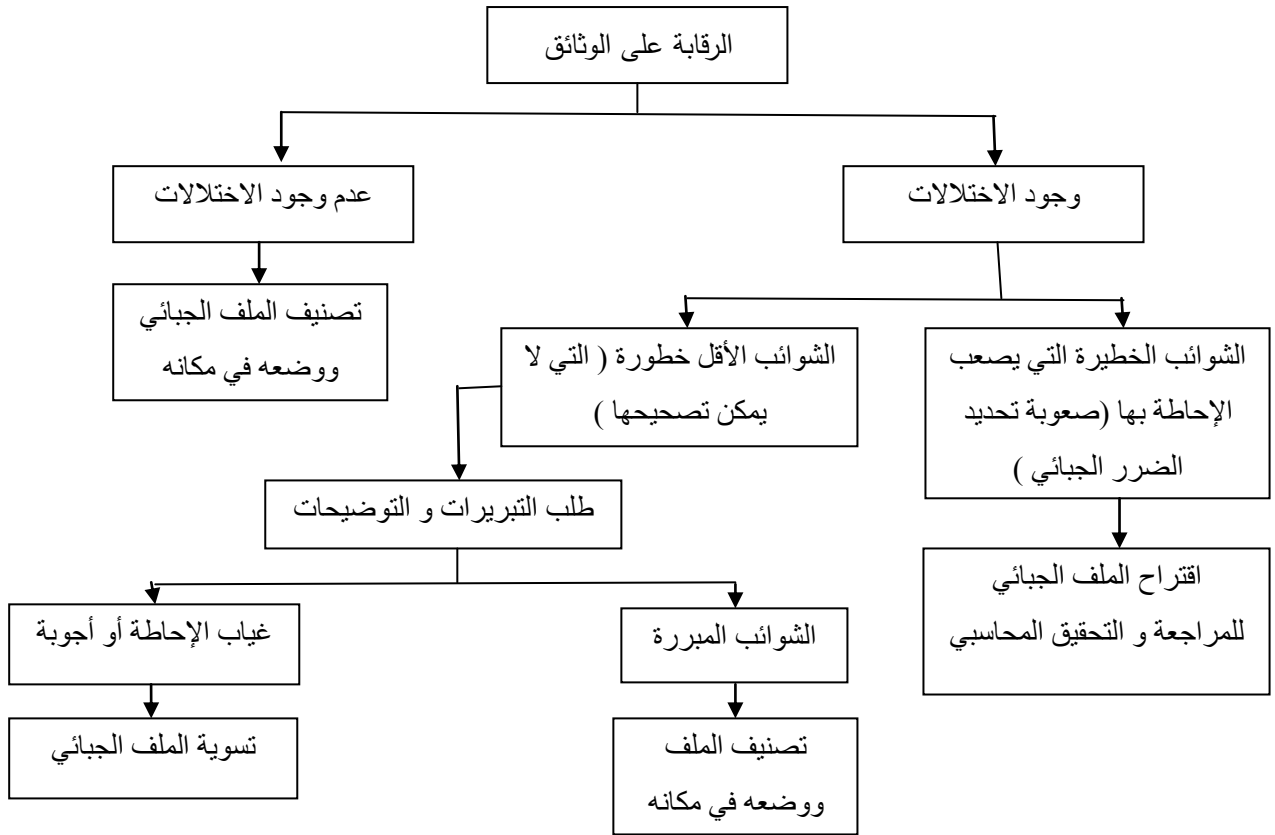
هي أشمل من الرقابة الشكلية، فهي تمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في مستوى مصلحة التحقيق، و التي تقوم بمراقبة مجملة على الوثائق المقدمة من قبل المكلف بالضريبة (التصريحات الضريبية المكتتبة )، أي مراقبة كل النقاط و الأرقام التي تضمها التصريحات مع الملفات الملحقة، و كافة المعطيات التي هي بحوزة الإدارة الجبائية.

فالمراقب أو المحقق الجبائي يقوم بالتحليل و التدقيق الشامل لكل النقاط المتضمنة في التصريحات المقدمة، و اكتشاف الأخطاء المرتكبة عن طريق دراسة مدى ترابط و تجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة، أمّا في حالة وجود بعض النقاط الغامضة فللمحقق الحق في طلب المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف لإزالة الغموض عنها و هذا ما نصت عليه المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ويمكن توضيح خطوات إجراء الرقابة على الوثائق في الشكل التالي:

<sup>1</sup>J. P. Casimir : **Les signes extérieurs de revenu** , Librairie de l'université Paris ,1979, P :154.

الشكل رقم (2-3): خطوات إجراء الرقابة على الوثائق



**المصدر:** من إعداد الطالبة بالاعتماد على مرجع: سهام كردودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق"، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر.

## 2. الرقابة المعمقة:

يطلق عليها أيضا مصطلح الرقابة الخارجية أو الرقابة في عين المكان، فعلى خلاف الرقابة على الوثائق التي تتم داخل المكاتب فإن الرقابة بعين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية باعتبارها تدخلات مباشرة للأعوان المحققين للأمانة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم وبعبارة أخرى تتمثل في معاينة للتأكد من صحة و نزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة إلى الإدارة الجبائية، و يتم ذلك عن طريق الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية.

وبالتالي هذا الشكل من التحقيق يتضمن ثلاث صور، تتمثل في:

### أولاً: التحقق في المحاسبة : La vérification de la comptabilité

إنّ التحقق في المحاسبة هو تحقيق معمق خاص بالمؤسسات، يحقق في مبالغ كل الرسوم و الضرائب التي يخضع لها المكلف بالضريبة.

يقصد بهذا النوع من التحقق مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، ويجب ان يتم التحقق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، وبالتالي لا يمكن إجراء التحقق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.<sup>1</sup>

إذن الهدف الأساسي من مجمل هذه العمليات هو التحقق في عين المكان من جميع الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة و مقارنتها مع المعلومات المصرح بها لدى الإدارة الجبائية، قصد اكتشاف الأخطاء و الاختلالات الموجودة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة ما قدمته المحاسبة.

هذا النوع من التحقق سيكون موضوع دراستنا في الجانب التطبيقي.

### ثانياً: التحقق المصوّب في المحاسبة : La vérification ponctuelle de la comptabilité<sup>2</sup>

هي عملية تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة نوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال، فحص معمق و نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة كما أنه لا يمكن الشروع في إجراء التحقق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة

<sup>1</sup> المادة 60 – 1 من القانون 1 – 21، المؤرخ 2001/12/22، المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، قانون الإجراءات الجبائية، ص: 16.  
<sup>2</sup> قانون الإجراءات الجبائية، الجزء 02 الباب 01 الفصل 02 القسم 2، المادة 20 مكرر، 2010.

المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ( 10)، ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار.

### ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية : La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble ( V.A.S.F.E)

تمّ ادخال هذا النوع من التحقيق وفقا لقانون المالية لسنة 1992 ووفقا للمادة 132 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموع العمليات الخاصة من أجل الكشف عن الفروقات بين الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة و الدخل المصرح به بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى :

- التحقق من صحة المداخل المصرح بها للإدارة الجبائية ؛
- مراقبة مدى توافق و انسجام هذه المداخل مع الذمة أو الوضعية المالية للمكلف بالضريبة.

### 3. الرقابة الفئوية ( الرقابة على المعاملات العقارية ):

تشكل مراجعة أسعار ( أثمان ) المعاملات العقارية المصرح بها، أهم الأدوات في مكافحة الغش و التهرب الضريبي. فالرقابة على المعاملات العقارية تخص المعاملات التالية :

- العقارات المبنية ؛
- العقارات الغير المبنية ؛
- المداخل العقارية.

تعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهو الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، و بعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع و المشتري الخاضع لقانون العرض و الطلب، أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية و العوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، كذلك تبقى المتابعة الدقيقة من طرف مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من كرف الوكالات و الدواوين و المؤسسات التي تنشط في مجال العقار.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص: 20.

## المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

حتى تستطيع الإدارة الجبائية القيام بمهامها على أكمل وجه، فإنّ المشرع الجزائري حدّد إطارا قانونيا للرقابة الجبائية قصد حماية تصرفات أعوان الرقابة من خلال تأدية مهامهم الرقابية، وفي مقابل ذلك حدد ضمانات للخاضع للضريبة لحمايته من مختلف أشكال الظلم و التعسف.

ولما سبق يقوم هذا المبحث بتناول النقاط التالية :

- المطلب الأول: مميزات الأشخاص المؤهلون لعملية الرقابة الجبائية.
- المطلب الثاني: صلاحيات ووسائل الإدارة الجبائية في عملية الرقابة .
- المطلب الثالث : التزامات المكلف الخاضع للضريبة و حقوقه ( ضماناته ).
- المطلب الأول : مميزات الأشخاص المؤهلون للقيام بعملية الرقابة الجبائية .

بمقتضى المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلاّ من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، كما جاء أيضا في المادة 21-2 من نفس القانون أنه لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.

كما أنّ المادة 19 من نفس القانون تنص على أنّه " يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا، كما يمكن له أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة.

## المطلب الثاني: صلاحيات ووسائل الإدارة الجبائية في عملية الرقابة.

تملك الإدارة الجبائية مجموعة من الصلاحيات والوسائل القانونية، التي تمكنها من أداء مهمتها دون محاباة أو ميول وضمان صحة التصريحات المكتتبه ودقتها من قبل المكلفين بالضريبة . وتتمثل هذه الصلاحيات فيما يلي:

## 1. حق الاطلاع: Le droit de communication

يعتبر هذا الحق من بين أهم الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، و الذي يسمح لها بالاطلاع على أي مصدر من مصادر المعلومات، فيما يخص الوعاء أو التحصيل.<sup>1</sup>

طبقا للمادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات، كما يمكن لهؤلاء أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تفيدهم و تساعدهم في الحصول على المعلومات الضرورية للسير المحكم لمهمتهم، و أهمها :

## 1.1- الاطلاع لدى الإدارات و المؤسسات العمومية :

بمقتضى المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال، من إيرادات الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاصة، و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات، و كذلك المؤسسات و الهيئات أيًا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية، الذين يطلبون منها إطلاعهم على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.

فممارسة هذا الحق يسمح للإدارة الجبائية بطلب جميع المعلومات التي تراها لازمة ومهمة لدى جميع الإدارات السابقة الذكر. و مثال ذلك:

- حق الاطلاع لدى الهيئات العقارية، قصد معرفة قيمة الثروة العقارية التي يملكها المكلف الذي هو بصدد التحقيق معه و معرفة تغيراتها خلال فترة معينة .
- ممارسة حق الاطلاع لدى مصالح الضمان من أجل مراقبة أصحاب الحرف في قطاع الذهب.
- وكذلك لدى مصالح التقييم لمعرفة السيارات المكتسبة .

<sup>1</sup> المادة 309، 311، 312 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

### 2.1- حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة :

إن ممارسة حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة - جميع التجار و الشركات - يلزمها بتقديم عند كل طلب من أعوان إدارة الضرائب الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري وكذا الوثائق الملحقة و مستندات الإيرادات و النفقات .

### 3.1- حق الاطلاع لدى الهيئات المالية ( البنوك ) و المكلفين بالضريبة الاخرين :

يمارس حق الاطلاع على كشوفات و حسابات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك و جميع الهيئات المالية، لذلك فإنّ البنك ملزم بتقديم جميع الكشوفات التي يطلبها المحقق الجبائي و لتمكين أعوان الإدارة الجبائية من أداء عملية الاطلاع على أكمل وجه، فالمشرع فرض جزاءات على كل من يعرقل عمل الإدارة الضريبية لحق الاطلاع سواء بالرفض أو إتلاف الأوراق و المستندات و ذلك بمعاقبته بغرامة مالية تتراوح بين 1000 إلى 10.000 دج .

### 4.1- 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 تنقيد قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الاطلاع.<sup>1</sup> أما في حالة اعتراض المكلف لممارسة حق الاطلاع، فالمشرع فرض عقوبات تتمثل في :

- يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 الى 50.000 دج ، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها، و التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.<sup>2</sup>

- يترتب على هذه المخالفة، زيادة على ذلك، تطبيق تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض و ينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة

<sup>1</sup> المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية .

<sup>2</sup> المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية .

من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق .<sup>1</sup>

## 2. حق الرقابة : Le droit de contrôle

طبقا لنص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية : " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ". إذ يعتبر هذا الحق من أهم الصلاحيات و السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية بغية التأكد من صحة و صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين.

## 3. حق التحقيق : Le droit d'enquete

إنّ الغاية من هذا الحق هو البحث عن مخالفات قواعد الفوترة التي يقوم بها الخاضعون للرسم على القيمة المضافة، و التحقيق في صحة العمليات و البيانات الموجودة في الفواتير المستلمة من قبل المورد أو الموجهة لزبون ما. فممارسة حق التحقيق يتطلب شروط تتمثل في :

- يقوم أعوان الإدارة الجبائية بحضور أو تحت قيادة أحد له رتبة مراقب على الأقل.
- تتم عملية التحقيق خلال ساعات العمل و من الساعة الثامنة (08) صباحا إلى الثامنة (08) مساء.

## 4. حق التقادم : Le droit de prescription

بمقتضى المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن استدراك الاغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق و الضرائب و الرسوم، و كذا النقائص و عدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب.<sup>2</sup> 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 و الرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> المادة 105 من نفس القانون.

<sup>3</sup> المادة 106 ، الفقرة 1، من نفس القانون .

### 5. حق المعاينة ( الزيارة ) و الحجز : Le droit de visite et de saisie

طبقا للمادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، فإنه يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و مؤهلين قانونا للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة.<sup>1</sup> و يمكن تلخيص الممارسات التدليسية فيما يلي :

- ممارسة نشاط غير مصرح به أو انجاز عمليات شراء أو بيع البضائع بدون فاتورة .
- تسليم فواتير أو سندات تسليم لا تتعلق بعمليات حقيقية أو تقييد عمليات محاسبية خاطئة أو وهمية عمدا في الدفاتر المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون. فعملية المعاينة تتم وفق شروط تتمثل فيما يلي:

أ. لا تتم عملية المعاينة إلا بالترخيص بإجراء حق المعاينة بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير<sup>2</sup>، شريطة أن يكون الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية.

ب. كما تتم عملية المعاينة بحضور الشخص المعني أو ممثله و هذا بين الساعة السادسة (06) صباحا و الثامنة (08) مساء.

#### المطلب الثالث: التزامات المكلف بالضريبة و حقوقه ( ضماناته ).

بغية تنظيم عملية الرقابة الجبائية و تفادي العقوبات الناتجة عن عدم احترام إجراءاتها، فإنّ المشرع الجزائري حدد جملة من الضمانات و الالتزامات للمكلف بالضريبة و التي تتمثل فيما يلي :

أولاً: **التزامات المكلف بالضريبة:** إنّ خضوع المكلف بالضريبة إلى مجموعة من الالتزامات يسمح للمحققين بالتأكد من صحة و مصداقية المعلومات المصرح بها، و التي تتمثل أساسا فيما يلي:

1. **الالتزامات المحاسبية للمكلف:** يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و النقيذ التام بها، وذلك حتى تكون هذه المحاسبة دقيقة و صحيحة، لها القوة الائتمانية و ذلك وفقا

<sup>1</sup> المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> المادة 35 من نفس القانون.

للنظام المحاسبي المالي و المحددة في القانون التجاري. لقد ألزم المشرع الجزائري بمسك مجموعة من الدفاتر المحاسبية، تتمثل في دفتر اليومية المذكور في المادة 09 من القانون التجاري، و دفتر الجرد الذي نصت عليه المادة 10 من نفس القانون. وطبقا لنص المادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة و الصور المطابقة للرسائل لمدة عشر (10) سنوات .

**2. الالتزامات الجبائية للمكلف:** يجب على المكلف بالضريبة، احترام واجبات أخرى إلى جانب الواجبات المحاسبية السابقة هي الواجبات الجبائية، و التي تتمثل عموما في:

### 1.2- تقديم التصريحات: نص عليها المشرع الجزائري وتتمثل في:

**أ. التصريح بالوجود:** يجب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، أن يكتب تصريحا بالوجود في أجل يقدر بثلاثين ( 30 ) يوما ابتداء من تاريخ بداية نشاطه، ذكرا فيه جميع المعلومات الضرورية، وهذا ما نصت عليه المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

كما تجدر الإشارة إلى أنّ المكلف ملزم بدفع غرامة جبائية قدرها 30.000 دج في حالة امتناعه عن تقديم التصريح بالوجود.

**ب. التصريح الشهري أو الثلاثي أو الفصلي بالضرائب و الرسوم:** يجب على كل شخص يمارس نشاط ما و يخضع لنوع من أنواع الضرائب و الرسوم، أن يقدم تصريحا ( G50 أو G50.A ) قبل عشرين (20) يوم من كل شهر لمصلحة الضرائب التابع لها، مع بيان كل تفاصيل العمليات المحققة خلال الشهر أو الثلاثي أو الفصل السابق.

**ج. التصريح السنوي بالمداخيل و النتائج:** يلزم المشرع الجزائري الشخص المكلف بالضريبة ( طبيعي أو معنوي ) أن يكتب سنويا إلى مفتشية الضرائب التابعة لها تصريحات بمداخيله التي تمّ تحقيقها خلال السنة و ذلك قبل 01 أفريل من كل سنة دون نقائص. و تحتوي هذه التصريحات على:

- قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع ( الوعاء الضريبي ) ؛
- وثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة .

## د. التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط :

تنص المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه يجب على كل شخص، أو شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة، التي تنقطع عن ممارسة مهنتها أو تتنازل عن صناعتها أو تجارتها و كذلك تصير أن تقدم خلال الأيام العشرة (10) التي تلي هذا التوقف أو التنازل أو الحيابة التصريح إلى مكتب التفتيش المسؤول.<sup>1</sup>

## 2.2- وضع رقم التعريف الإحصائي :

قصد دعم إجراءات محاربة الغش و التهرب الضريبي، نص قانون المالية لسنة 2002 على مجموعة من التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاما منها وضع رقم التعريف الإحصائي حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي و رقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي، وهو إجراء إجباري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لذا وجب على كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين المزاولين لنشاط صناعي أو تجاري، أن يسيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم.<sup>2</sup>

**ثانيا: الضمانات و الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة :** لقد منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات و الحقوق للمكلفين ، وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهمتهم الرقابية ، قصد خلق جو من التفاهم و التراضي بين المكلف و المراقب الجبائي. فالحقوق الممنوحة منها ما هو مرتبط بسير التحقيق، ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

**1. الضمانات المتعلقة بسير التحقيق:**

يتمتع المكلف بمجموعة من الضمانات المرتبطة بالتحقيق، لذا يتوجب على الأعوان المعنيين بالتحقيق احترامها، وتجدر الإشارة إلى أنّ الإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.

<sup>1</sup> المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

<sup>2</sup> قندوز صيرينة ، مرجع سابق ، ص 43.

## 1.1- الإعلام المسبق:

يجب على الأعوان المراقبين إعلام المكلف بعملية الرقابة قبل الشروع في عملية التحقيق وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق، فلا يمكن أن تتم عملية الرقابة دون أن يكون المكلف على دراية علم مسبق بها، مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته. كما يستفيد المكلف من أجل أدنى للتحضير، قبل الشروع في عملية الرقابة وفق الجدول التالي:

## الجدول رقم(2-1): أجل التحضير لعملية الرقابة الجبائية:

أجل التحضير	نوع أو شكل التحقيق
10 أيام	التحقيق المحاسبي
10 أيام	التحقيق المصوب في المحاسبة
15 يوم	التحقيق المعمق ( VASFE )

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المواد 20-4 و 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

## 2.1- الاستعانة بمستشار:

بإمكان كل مكلف خاضع للضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره، سواء كان محاميا أو محاسبا أو مستشارا جبائيا..... وهذا بهدف متابعة سير عمليات المراقبة، و مناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية .

## 3.1- تحديد مدة الرقابة: تحدد مدة التحقيق الجبائي قانونا وفقا للحالات التالية:

- في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تتجاوز هذه المدة سنة (01) واحدة ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق؛
- أما في حالة التحقيق المحاسبي فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان :

أ. مؤسسة تأدية الخدمات:

- \_ 3 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 1000.000 دج لكل سنة مالية.
- \_ 6 أشهر إذا كان رقم أعمالها محصور بين 1000.000 دج و 5000.000 دج لكل سنة مالية.
- \_ 9 أشهر إذا كان رقم أعمالها يفوق 5000.000 دج لكل سنة مالية.

ب. مؤسسات أخرى:

- \_ 3 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 2000.000 دج لكل سنة مالية.
- \_ 6 أشهر إذا كان رقم أعمالها محصور بين 2000.000 دج و 10.000.000 دج لكل سنة مالية.
- \_ 9 أشهر إذا كان رقم أعمالها يفوق 10.000.000 دج لكل سنة مالية.

- أما في حالة التحقيق المصوب ، فلا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء ، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر الوثائق، أكثر من شهرين (02).

#### 4.1- عدم إعادة التحقيق:

عند الانتهاء من عملية التحقيق، فإنه لا يمكن للمراقب الجبائي إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة و نفس الضرائب، سواء بالنسبة للتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلا في حالة اكتشاف المراقب بعد الانتهاء من عملية التحقيق، لبعض العناصر الجديدة التي تبين أنّ التصريحات المقدمة غير دقيقة وغير كاملة، أو أنّ المكلف قد استعمل طرقا تدليسية أثناء التحقيق وهذا ما نصت عليه المادة 21-06 من قانون الإجراءات الجبائية.

#### 5.1. حق السر المهني:

بمقتضى المواد من 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الالتزام بالسر المهني، حيث تنص المادة 65 منه " يلزم بالسر المهني، بمقتضى المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل

في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به " <sup>1</sup>.

## 2. الضمانات المتعلقة بإجراءات التقييم :

يستفيد المكلف بالضريبة من ضمانات أخرى هي الضمانات المتعلقة بالتقويمات، هذه الضمانات تتمثل في :

### 1.2. حق الإشعار بالتقويم:

بعد الانتهاء من عملية التحقيق، يجب على الإدارة الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويشترط أن يكون هذا الإشعار مفصلاً و معللاً كفاية حتى يسمح للمكلف بإبداء ملاحظاته، وهذا في أجل أربعين (40) يوماً وقبل انقضاء أجل الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار.

### 2.2. حق الطعن:

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية و المكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن و تلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية ، ص:27.

<sup>2</sup> نوي نجاة ، مرجع سابق ، ص:58.

## المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية .

من أجل أن تتم عملية الرقابة الجبائية على أكمل وجه وتحقق النتائج المرجوة منها، لا بد لنا أن نبيّن الإجراءات التي يجب إتباعها لسلامة المراقب و صحة النتائج، تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

## المطلب الأول: الإجراءات الأولية لمباشرة عملية التحقيق .

## 1. تنظيم عملية التحقيق :

## 1.1. إجراءات إعداد برنامج التحقيق المحاسبي :

إنّ 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، و يقوم المدير الولائي للضرائب المعني بتحديد القائمة النهائية مع الأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء بالإضافة إلى الإمكانيات المتوفرة.<sup>1</sup>

## 2.1. معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق في المحاسبة :

يتم اختيار المكلفين الذين سيخضعون لبرنامج التحقيق في المحاسبة وفقاً للمعايير التالية :

1. مدى احترام المكلف لالتزاماته الضريبية كمسك محاسبة و إيداع التصريحات.

2. التصريح بعجز متكرر؛

3. مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء؛

4. طبيعة النشاط الممارس و أهمية المنتج في السوق ( الأنشطة المحترقة)؛

5. ملفات جبائية تحتوي على أخطاء و حالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة الداخلية و لكن لم

تفهم بشكل مناسب إلاّ بإجراء مراقبة في عين المكان.

<sup>1</sup>قندوز صيربينة ، مرجع سابق ، ص:47.

2. التحضير للتحقيق المحاسبي : يقوم المراقب الجبائي بإجراءات عديدة في عملية التحقيق المحاسبي ، تتجسد هذه الإجراءات فيما يلي:

### 1.2. سحب و دراسة الملفات الجبائية :

يجب على المحقق الجبائي أن يقوم بمراجعة وفحص كل من:

- الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة فيما يتعلق بالرسوم على رقم الأعمال و الرسم على النشاط المهني، و الضريبة على أرباح الشركات؛

- الملف الشخصي للمكلفين ( الضريبة على الدخل الإجمالي )، الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات. ومقارنتها بالتصريحات المقدمة خلال السنة ثم يقوم بتصحيح الأخطاء إن وجدت ....

### 2.2. دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني :

يجب على المحقق الجبائي أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية قبل البدء في عملية المراقبة، كون المعلومات المقدمة من طرف المصالح التقنية جد هامة خاصة فيما يتعلق بأشكال الإنتاج، الآلات المستعملة في الإنتاج، التكنولوجيا المستعملة، معدل الأرباح العادية و معدلات الخسارة المسموح بها و نسبها.

### 3.2. إشعار المكلف بالضريبة بالتحقيق:

أوجب المشرع الجزائري على المحقق توجيه إشعار بالرقابة إلى المكلف، و ذلك عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل استلام بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ويستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، شريطة أن يذكر في هذا الأخير اسم المكلف بالضريبة أو المؤسسة التي تكون محل التحقيق، التاريخ و الساعات و المدة التي يحقق فيها، الحقوق و الضرائب و الرسوم بالإضافة إلى السنوات المعنية بعملية التحقيق .

### 4.2. استمارات التحقيق:

بالإضافة إلى المعلومات المتحصل عليها ضمن الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة

يقوم المكلف بملاً جدولان يتمثلان في:

#### 1.4.2. إعداد كشف الحالة المقارنة للميزانيات:

تتضمن هذه الوثيقة ملخص الأصول و الخصوم الخاصة بالسنوات الأربعة قيد التحقيق وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول و خصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهلاكات و المؤونات، حركة العقارات و القروض، وكذا فوائض القيمة المحققة .

#### 2. إعداد كشف المحاسبية:

يظهر هذا الكشف ملخص حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل الإدارة الجبائية للسنوات الأربع الماضية، حيث يسمح هذا الفحص بتقدير تطور رقم الأعمال و الأعباء بالإضافة إلى الربح الصافي لكل سنة.

#### 5.2. كشف مفصل عن المصاريف العامة:

يقوم المحقق الجبائي ببحوث خارجية، تسمح له بالتأكد من أنّ كل المصاريف تمّ الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا، وكذلك يقوم بالتحقيق في الأعباء المبالغ فيها، و هل هي قابلة للخصم فعلا.

#### المطلب الثاني: سير التحقيق المحاسبي.

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير و المتمثل في عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار<sup>1</sup> . تتطلق عملية الرقابة من خلال:

#### أولاً: التدخل في عين المكان :

يبدأ التدخل في عين المكان عن طريق الاتصال المباشر بمسؤولي المؤسسة، و زيارة الأماكن المحددة، للحصول على بعض المعلومات المهمة. فالمحقق يضع مجموعة من الأسئلة لمعرفة الإطار القانوني للمؤسسة، كشوفات الربط الداخلية، كسجل الإنتاج، المحلات المسجلة في أصول الميزانية مؤجرة أو مملوكة.

<sup>1</sup> المادة 20 ، الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، ص: 11.

ثانيا: فحص المحاسبة من حيث الشكل :

يتمثل فحص المحاسبة من حيث الشكل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي يجب على المحقق التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإلزامية، وحتى يمكن الحكم على سلامة المحاسبة شكلا يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بثلاث صفات أساسية، تتمثل في:

**1. المحاسبة يجب أن تكون تامة ومنتظمة:** حتى تكون المحاسبة تامة ومنتظمة يجب أن تضم جميع الدفاتر المحاسبية المفروضة بالقانون التجاري، كدفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد بالإضافة إلى احترام مبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF).

**2. المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة و صحيحة:** يقصد بها تقييم القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية بطريقة صحيحة، فيجب على المحقق التأكد من صحة العمليات الحسابية مجاميع الأرصدة و عملية الترحيل، و يقوم بإجراء مراقبة بين مختلف الدفاتر (دفتر اليومية ) و اليوميات المساعدة ( يومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة ).

**3. المحاسبة يجب أن تكون مؤكدة لها قوة الإثبات ( مقنعة ):** لا تكون للمحاسبة قوة الإثبات حتى يمكن تبرير وإثبات مجمل الكتابات المحاسبية بمستندات ووثائق ثبوتية. أمّا في حالة غياب أحد الشروط السابقة الذكر فإنّ ذلك يؤدي على رفض المحاسبة ثم يستدعي اللجوء إلى الرفض التلقائي للضريبة من قبل الإدارة الجبائية.

ثالثا: فحص الرقابة من حيث المضمون:

يقصد بها قيام المحقق بمراقبة ودراسة كل من المشتريات و المبيعات و التكاليف و المخزونات، كونها من أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل تخفيض أوعية الضريبة، نلخصها فيما يلي:

**1. مراقبة المشتريات:**<sup>1</sup> إنّ عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفه إلى:

<sup>1</sup> Guide de vérificateur de comptabilité , p :57 .

➤ **تضخيم قيمة المشتريات:** يهدف إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة، و بالتالي 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 الغير المبررة محاسبيا بفاتورة الشراء.

- التسجيل المحاسبي لفاتورة قد استعملت منذ فترة طويلة، وذلك بتغيير التاريخ، أو تسجيل فاتورة وهمية لا تتعلق بأي عملية.

- تسجيل نفس فاتورة الشراء في دفترين مساعدين مختلفين مثل: دفتر الشراء و دفتر العمليات المختلفة.

- التقييد المحاسبي في حساب المدين لحساب المشتريات لعمليات الحيازة على عقارات، آلات و معدات، مصاريف الصيانة، التي تمّ تسجيلها في حساب الأعباء العامة، و المصاريف الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء.

➤ **تخفيض المشتريات:** إنّ عملية تخفيض المشتريات يترافق غالبا مع إخفاء مماثل للإيرادات، و هذا النوع من الغش الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال :

- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.

- مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة و مسجلة في حساب تكلفة آخر.

- مشتريات دون فواتير.

- أخطاء مادية عمدية، خطأ في المجاميع، مشتريات تمت بالتجزئة.

**2. مراقبة المخزونات :** تؤدي عملية مراقبة المخزونات إلى حالات مخالفة للقانون، تتمثل في:

- احتواء الجرد على كميات حقيقية مخزنة إلا أنها مقيمة بأسعار أقل من قيمتها الحقيقية وهو ما يعرف بالتخفيض في قيمة المخزون.

- عدم إظهار الجرد إلاّ جزء من المخزونات وهو ما يعرف بالتخفيض في قيمة المخزون.  
فالمحقق الجبائي يقوم بالمقارنة بين الكميات المصرح بها في المخزونات و التقييم الفعلي لها عن طريق الجرد المادي.

**3. مراقبة المبيعات:** إنّ أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن القيام بها على مستوى المبيعات هي كما يلي:

- بيع بدون فواتير ؛
- السهو العمدي في تسجيل المبيعات النقدية أو الآجلة ؛
- تخفيض القيمة الفعلية للمبيعات ؛
- عدم تسجيل المداخل الاستثنائية المتأتية من بيع الفضلات و المهملات.

**4. مراقبة التكاليف :** عادة ما تقوم المؤسسة بتضخيم التكاليف وإدخال التكاليف الخاصة بالمستغل أو المسيرين أو عدم احترام العتبات المحددة من طرف القانون الجبائي، فمهمة المحقق الجبائي تتمثل في مراقبة هذه التكاليف من أجل الكشف عن الأخطاء و النقائص حتى يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعادة تأسيس فرض الضريبة.

#### 1.4. استهلاكات السلع و المواد الأولية:

يقوم المحقق بمقارنة المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير، من أجل ضمان صحتها و التكلفة المسجلة بها، و التي يجب أن تتساوى مع تكلفة الشراء ( سعر الشراء + مصاريف الشراء - الخدمات الممنوحة من الموردين )، إلاّ أنّ مصاريف الشراء لا يجب أن تدرج في حسابات التكاليف بحسب طبيعتها بل في حسابات المخزونات.

#### 2.4. الخدمات و المصاريف العامة:

يجب أن تكون هذه التكاليف مرتبطة بموضوع و نشاط المؤسسة، فالمحقق الجبائي يقوم بمراقبة خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائياً.

**3.4. مصاريف المستخدمين:**

يتمثل فحص هذا الحساب في مراقبة و مقارنة مدى تطابق مبلغ مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور مع المبلغ المصرح به في التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي ( المرتبات و الأجور )، و أيضا يجب على المحقق التأكد من أنّ هذه الأجور متعلقة بمستخدمي المؤسسة و أنّها ليست مصاريف وهمية.

**4.4. الضرائب و الرسوم:**

يجب على المحقق أن يتأكد من أنّ الضرائب و الرسوم قد تمّ تسديدها، وأنّ عقوبات التأخير و الزيادات ليست مسجلة في هذا الحساب لأنها غير قابلة للخصم.

**5.4. المصاريف المالية:**

يجب على المحقق أن يتأكد من أنّ الفوائد المالية المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا عن القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.

**6.4. الاهتلاكات:**

يجب على المحقق التأكد من أنّ الاهتلاكات قد تمّ طرحها من الربح الخام، من أجل الأخذ بعين الاعتبار تناقص عناصر الاستثمارات نتيجة للاستغلال أو التقادم.

**المطلب الثالث : تقييم المحاسبة وإقفال إجراءات التحقيق:**

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق المحاسبي عن طريق قيامه بالمراجعة الجبائية للدفاتر شكلا و مضمونا، يتمكن من استخلاص نتيجة قبول أو رفض المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإنّ المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، و الطرق المستخدمة في إرادة تأسيسها.

**أولا: تقييم محاسبة المكلف :**

بالاعتماد على النصوص التشريعية و المنظمة للمحاسبة، يعطي المحقق تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للضريبة، وذلك إمّا بقبولها أو رفضها ثمّ يقوم بعملية التصحيحات اللازمة.

## 1. قبول المحاسبة:

يتم قبول المحاسبة إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري و خاضعة لشروط النظام المالي المحاسبي، ولا تتضمن خطأ أو سهواً، حيث يمكن التمييز بين نوعين من القبول:

**1.1. قبول صريح:** أي أنه مقتنع لدرجة كبيرة أنّ المحاسبة منتظمة، مثبتة و صادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم. وفي هذه الحالة يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.<sup>1</sup>

**2.1. قبول نسبي:** أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات و الانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي.

معناه أنه يجب أن يكون هناك تواصل بين المكلف و المحقق للنقاش و إبداء رأي المكلف حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال و يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

## 2. رفض المحاسبة:

طبقاً لنص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع و ذلك عندما:<sup>2</sup>

- يكون مسك الدفاتر و السندات المحاسبية و الوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري و النظام المحاسبي المالي و غيرها من التشريعات و التنظيمات المعمول بها.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

<sup>1</sup> المادة 20، الفقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص : 12.

<sup>2</sup> المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: إجراءات التصحيح و العقوبات المفروضة:

### 1. إجراءات التصحيح:

يتم اختيار إجراءات التصحيح تبعا لمدى احترام المكلف للواجبات الضريبية و المحاسبية وهذه الإجراءات قد تكون اعتراضية أو أحادية الجانب.

**1.1. الإجراءات الاعتراضية:** يتعلق هذا النوع من الإجراءات بالمكلفين الذين يقومون باحترام واجباتهم المحاسبية و الجبائية. وفي هذه الحالة لا يمكن إجراء أي تصريح إلا بإعلام المكلف بذلك حتى يتمكن من تقديم ملاحظاته حول هذه التصحيحات. لذلك وجب على الإدارة القيام بإعلام المكلفين بذلك عن طريق رسالة مضمنة و مصادق عليها، و يكون للمكلف مدة تقدر بأربعين (40) يوما من أجل الرد على التصحيحات، و في حالة رفض المراقب لهذه الإجابة فإنه يقوم كذلك بإشعار المكلف بذلك ولكن بطريقة أكثر تفصيلا و توضيحا.

**2.1. الإجراءات الأحادية الجانب:** تلجأ الإدارة الجبائية إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة وفقا للحالات التالية:<sup>1</sup>

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات و المعاينة سواء من قبله أو من تدخل أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.
- عندما لا يصرح المكلف في الأجال المحددة قانونيا بالمداهيل و التصريحات 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:** يفرض المحقق الجبائي عقوبات اتجاه المكلف الخاضع للرقابة، في حالة اكتشافه لممارسات تدليسية أو أخطاء جبائية، هذه العقوبات تكون إما جبائية أو جزائية و ذلك بحسب خطورة المخالفة.

<sup>1</sup>ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2013، ص19.

## 1.2. العقوبات الجبائية:

## 2.1.1. عقوبات عدم التصريح أو تأخره:

تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي 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.<sup>1</sup> أمّا في حالة الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء"، و التصريحات التي تكتتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عجز، تطبيق الغرامات الآتية:<sup>2</sup>

- 2.500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا.

- 5.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقبل 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 و يضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25%.<sup>3</sup>

ويترتب على عدم تقديم أو الإيداع الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلا 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.<sup>4</sup>

## 2.1.2. عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش:

تنص المادة 1-193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه عند تصريح المكلف بالضريبة فإنه يجب عليه تقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد

<sup>1</sup> المادة 1-192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2016.

<sup>2</sup> المادة 322 من نفس القانون.

<sup>3</sup> المادة 2-192 من نفس القانون.

<sup>4</sup> المادة 3-192 من نفس القانون.

لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، فإضافة إلى المبلغ المتملص منه فإنه يدفع نسبة:

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

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.00 دج أو يساويه.

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

## 2.2. العقوبات الجزائية:

طبقا لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، يمكن أن يتعرض المكلف الذي يقوم بأعمال غش إلى عقوبات جزائية، فكل 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<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> المادة 303-1 من نفس قانون.

## جدول رقم (2-2) : العقوبات الجزائية.

الحبس	الغرامة (دج)	مبلغ الحقوق المتملص منها (MT)
-	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 1000.000 دج
من 6 أشهر إلى سنتين	من 500.000 دج إلى 2000.000 دج	يفوق 1000.000 دج ولا يتجاوز 5000.000 دج
من سنتين إلى 5 سنوات	من 2000.000 دج إلى 5000.000 دج	يفوق 5000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج
من 5 إلى 10 سنوات	من 5000.000 دج إلى 10.000.000 دج	يفوق 10.000.000 دج

**المصدر:** من إعداد الطلبة بالاعتماد على المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

## ثالثا: إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة وتبليغ النتائج

عند انتهاء المحقق من عملية التحقيق المتعلقة بفحص المحاسبة شكلا و مضمونا لنشاط المكلف ، تأتي مرحلة إعادة تكوين أسس الضريبة و تليها مرحلة تبليغ النتائج في الأخير .

**1. إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة:**

يلجأ المحقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة بعد أن يتم رفض المحاسبة وتختلف طرق إعادة التأسيس طبقاً لنوعية و حجم النشاط الممارس من طرف المكلف من جهة، و طبيعة الأخطاء المرتكبة من جهة ثانية، ومن بين هذه الطرق ما يأتي:<sup>1</sup>

**1.1. إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي:**

تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشاراً و استعمالاً من طرف المحققين، وذلك لبساطتها و سهولتها، حيث نجد أنّ معظم النشاطات تخضع لهذه الطريقة ماعدا المهن الحرة، قطاع البناء و الأشغال العمومية.

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

---

<sup>1</sup> Guide de vérificateur de comptabilité ,Op.cit, p 122 .

## جدول رقم (2-3) : إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي

في حالة مؤسسة إنتاجية	في حالة مؤسسة تجارية
المخزون الأولي للمواد الأولية	مخزون أول المدة
(+) مشتريات المادة الأولية	(+) المشتريات
(-) المخزون النهائي للمواد الأولية	(-) مخزون آخر المدة
(=) الاستهلاكات الخام للمواد الأولية	(=) الاستهلاكات المعاد تأسيسها
(-) الضياع ( النسبة المئوية )	(-) الاستهلاكات المصرح بها
(=) الاستهلاكات الصافية للمواد الأولية	(=) الاستهلاكات الغير المصرح بها
(+) المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية	
(=) استهلاكات المؤسسة للمواد الأولية	
(-) الاستهلاكات المصرح بها	
(=) الاستهلاكات الغير المصرح بها (الإغفالات)	

المصدر : Guide du vérificateur de comptabilité , Op.cit, P 123

## 2.1. إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي:

يعتبر الحساب المالي أداة هامة، يمكن من خلالها حصر الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق، فهذا الأخير يشمل إجمالي مديونية الصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار تسبيقات العملاء وأرصدة بداية ونهاية السنة، و يظهر هذا الحساب بالطريقة التالية:

## جدول رقم (2-4): كيفية إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي

الرصيد	الحساب
	الصندوق ( مجموع الطرف المدين ) البنك ( مجموع الطرف الدائن )
	مجموع تحصيلات الدورة
	(-) رصيد ح/ الزبائن في 01 جانفي (+) رصيد ح/ الزبائن في 31 ديسمبر (+) تسبيقات الزبائن في 01 جانفي (-) تسبيقات الزبائن في 31 ديسمبر
	رقم الأعمال المعاد تأسيسه (المصحح)

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على p124 Guide de vérificateur de comptabilité,

ومنه فإن مقارنة رقم الأعمال المعاد تأسيسه مع رقم الأعمال المصرح به، تسمح لنا بمعرفة مبلغ الإغفالات أي المبلغ الذي قام المكلف بإخفائه.

## 2. تبليغ النتائج:

تلتزم الإدارة الجبائية بتبليغ نتائج المراقبة الجبائية للمكلف بالضريبة وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقويم، كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف.

**1.2. التبليغ الأولي:** يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بقدر كاف و مصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب إرساله إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك، إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي على الطرق المستعملة في عملية التقييم؛ فالمحقق من خلال هذا البلاغ يبين جميع التعديلات و التقويمات التي قام بها.

لقد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوما لتلقي رد المكلف على التبليغ الأولي، و الإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف. وبعد إرسال البلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما :

- تقديم المكلف ملاحظاته خلال الأجل المحدد و إسنادها بالأدلة الثبوتية.

- غياب إجابة المكلف أو أن تكون هذه الأخيرة خارج الآجال المحددة قانونا، ففي هذه الحالة تبقى التعديلات و التقويمات على حالها، وتعتبره الإدارة قبولاً ضمناً من طرف المكلف.

**2.2. التبليغ النهائي:** عند إنقضاء الآجال القانونية، يقوم المراقب بتبليغ المكلف بالنتائج النهائية لعملية الرقابة، هذا التبليغ يجب أن يعكس الوضعية النهائية للمكلف، ولا يوجد تاريخ محدد من أجل التبليغ النهائي لكن يجب أن يكون في أجل معقول.

### **3. كتابة التقرير النهائي وإفقال التحقيق:**

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

## خاتمة الفصل

قصد الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية و تحقيق مورد مالي مستمر و دائم، و جب القيام بمكافحة الغش و التهرب الضريبي، لذا تقوم الإدارة الجبائية، برقابة تأخذ عدة أشكال للتأكد من صحة التصريحات الجبائية، ومدى احترام القواعد و القوانين المحددة من طرف المشرع الجبائي.

ف تنفيذ عملية الرقابة الجبائية تعتمد على أربع طرق: الرقابة على الوثائق، التحقيق المحاسبي التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و التحقيق المصوب للمحاسبة.

وباستعراضنا لكل الطرق اتضح لنا أنّ عملية التحقيق المحاسبي تكون بفحص محاسبة المكلف المعني بالتحقيق شكلا و مضمونا بهدف كشف الأخطاء المرتكبة.

وتجدر الإشارة إلى أنّ المعايير الموضوعية من قبل الإدارة الجبائية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي غير كافية نظرا لندرة الموارد البشرية المؤهلة و الوسائل المادية الموضوعية تحت تصرف الأعوان المحققين، من أجل القيام بمهامهم الرقابية لكل ملفات المكلفين بالإضافة إلى التعقد الكبير لملفات المكلفين، لذلك فإنّ على الإدارة الجبائية وضع قواعد تسيير متناسقة وعصرية.

## الفصل الثالث:

# دراسة حالة باستعمال التحقيق المحاسبي

## الفصل الثالث: دراسة حالة باستعمال التحقيق المحاسبي

لقد تطرقنا في الفصلين السابقين إلى عرض كامل وشامل للجزء النظري من هذه المذكرة، أما بخصوص هذا الفصل فسيتم التطرق لدراسة حالة خاصة بالرقابة الجبائية، بعين المكان و المتمثلة في التحقيق المحاسبي، باعتبار هذا الأخير وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية لمحاربة الغش و التهرب الضريبي، حيث تمت هذه الدراسة التطبيقية حول قضية متعلقة بشركة ذات مسؤولية محدودة "مطحنة ALPHA" لإنتاج الطحين و النخالة، و كان هذا بعد قيامنا بإعطاء لمحة حول المؤسسة المستقبلية " المديرية العامة للضرائب " - الجزائر-. وفي الأخير قمنا بطرح أهم الصعوبات التي تواجه أعوان الإدارة الجبائية أثناء عملية الرقابة و مقترحات تفعيل آليات الرقابة الجبائية.

وعليه تمّ تقسيم هذا الفصل إلى :

**المبحث الأول:** تقديم المؤسسة المستقبلية.

**المبحث الثاني:** الدراسة الميدانية بالمديرية العامة للضرائب.

**المبحث الثالث :** تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي و تبليغ النتائج.

**المبحث الرابع :** تقييم الرقابة الجبائية و طرق تفعيلها في الجزائر.

### المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية-المديرية العامة للضرائب-

تعتبر مكافحة الغش و التهرب الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية، وهذه المهمة ليست سهلة، لذلك عليها أن تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وكذلك عمليات البحث و التحقيق عن الوعاء الخاضع للضريبة وعن المعلومة الجبائية، ويتم هذا بتدخل مجموعة من الهياكل التي تنشط على جميع المستويات ( المركزية، الجهوية، الولائية و المحلية). كل هذه الهياكل تابعة للمديرية العامة للضرائب.

### المطلب الأول: لمحة حول المديرية العامة للضرائب

إنّ إنشاء المديرية العامة للضرائب سمح بالتخلص من النظام الجبائي المورث عن الاستعمار الفرنسي، الذي تمّ العمل به لعدة سنوات واجهت خلالها الإدارة الجبائية عدة مشاكل، كون المصالح الجبائية مكوّنة من إطارات لا يملكون الخبرة الكافية بالإضافة إلى أنّ هيكلها التنظيمي في حاجة إلى مراجعة ليتماشى و التطور الحاصل في الجزائر.

ويعتقد المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق

ل 28 نوفمبر 2007، فإنّ المديرية العامة للضرائب مكلفة بما يأتي:

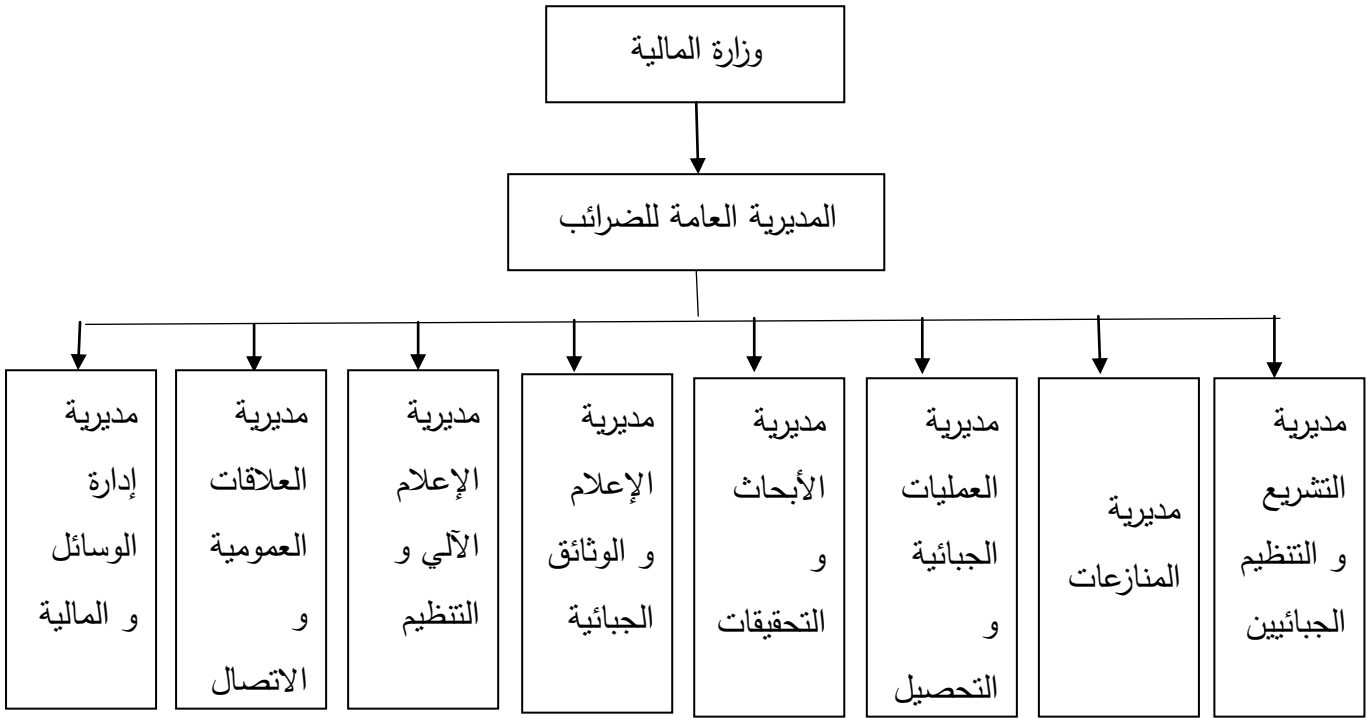
- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية و التنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفياتها وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الجبائية؛
- دراسة ووضع النشاطات الجبائية؛
- توفير وتطوير وسائل الرقابة والحرص على تنفيذ النصوص القانونية؛
- مكافحة الغش و التهرب الضريبي؛
- العمل على تحسين العلاقة بين المصالح الجبائية و المكلفين بالضريبة.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب

تتكون المديرية العامة للضرائب من ثماني (08) مديريات رئيسية، هذا ما يظهره الهيكل

التنظيمي للمديرية العامة للضرائب:

## الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبة بمساعدة الأستاذ المؤطر.

## المطلب الثالث: مديرية البحث و التحقيقات (DRV)

بناء على المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15/02/1995 و المعدلة و المتممة بموجب المادة 1 من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 أنشأت مديرية البحث و المراجعات وتمّ تنظيمها ضمن المديرية المركزية التابعة لوزارة المالية.

إنّ مديرية البحث و المراجعات مكلفة بصياغة كل أشكال الأعمال الواجب تنفيذها من طرف المصالح الجبائية بالتنسيق مع الإدارات و الهيئات الأخرى لمحاربة الغش و التهرب الضريبي.

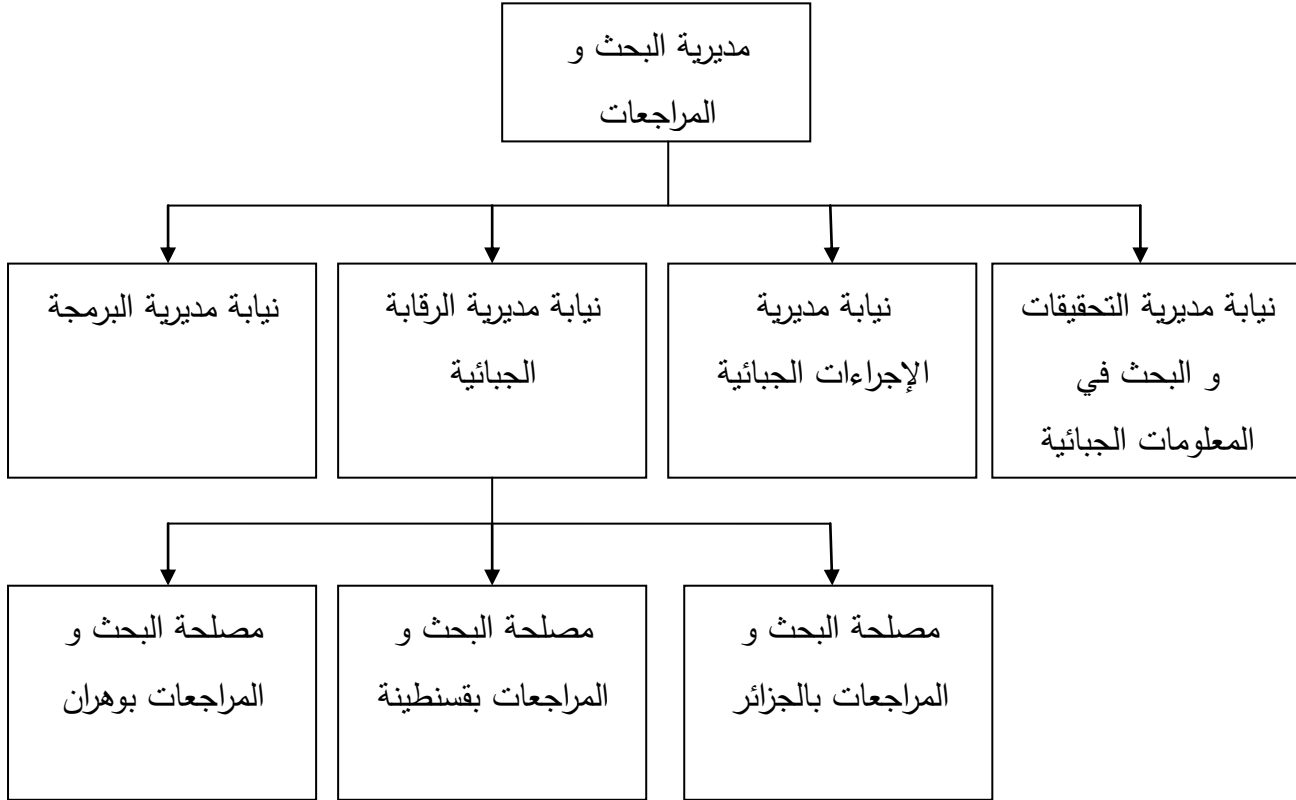
(أ) مهام المديرية: تتمثل في:

- تحديد العمليات التي تسمح بتحقيق فرض الضريبة و مراقبة استغلال المعلومة الجبائية؛
- برمجة و القيام بتحقيقات و تحريات و أبحاث متعلقة بالرقابة أو الفحص الجبائي؛
- توجيه، تنسيق و تنشيط عمليات التحقيق الجبائي و المحاسبي المقام على المستوى الجهوي و المحلي؛

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي؛
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الإعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.

(ب) الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و المراجعات: يكون على النحو التالي:

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و المراجعات



المصدر: من إعداد الطالبة بمساعدة الأستاذ المؤطر.

تعتمد مديرية الأبحاث و المراجعات على أربع مديريات فرعية لتأدية مهامها، وهي:

1. نيابة مديرية التحقيقات و البحث في المراجعات الجبائية: تتمثل مهام هذه المديرية فيما يلي:

- تحديد العمليات الدائمة الواجب القيام بها من طرف المصالح الجبائية من أجل جمع، حفظ و مراقبة استعمال المعلومة الجبائية؛
  - إرسال المعلومات إلى الهياكل المعنية؛
  - القيام بالتحقيقات و الأبحاث اللازمة في إطار الرقابة و الفحص.
- تضم هذه المديرية المكاتب التالية:

- مكتب التنظيم و البحث عن الوعاء الخاضع للضريبة؛
- مكتب البطاقات؛
- مكتب التحريات و التحقيقات.

## 2. نيابة مديرية الإجراءات الجبائية (مكافحة الغش و التهرب الضريبي): مكلفة بما يلي:

- إعداد المعايير الواجب استعمالها عند تنفيذ عملية التحقيق المحاسبي، مراقبة الأسعار، التقييم وإجراء التحقيقات؛
- تفعيل وتنسيق نشاطات مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

تتضمن هذه المديرية المكاتب التالية:

- مكتب المعايير و المناهج؛
- مكتب الإجراءات و التوثيق؛
- مكتب التنظيم و تنسيق أعمال مكافحة الغش الجبائي.

## 3. نيابة مديرية الرقابة الجبائية: مكلفة بما يلي:

- متابعة عمل الفرق المكلفة بتنفيذ برامج الرقابة المعدة من طرف نيابة مديرية البرمجة.
- السهر على احترام قواعد وإجراءات الرقابة الجبائية.
- يساعدها في تنفيذ مهامها المكاتب التالية:

- مكتب إعادة التقييم و التحليل و مراقبة التحقيقات؛
- مكتب التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية و مراقبة الأسعار.

## 4. نيابة مديرية البرمجة: تتمثل مهامها في:

- وضع الأدوات التي تسمح بانتقاء أحسن برامج الرقابة الجبائية؛
- متابعة تنفيذ البرامج و القيام بالإحصائيات الدورية؛
- المصادقة على البرامج السنوية للتحقيقات المقترحة من طرف الإدارة الولائية؛

- ارسال المعلومات اللازمة إلى الهياكل المختصة.  
تتكون هذه المديرية من المكاتب التالية:
- مكتب برمجة التحقيقات؛
- مكتب برمجة الفحص المعمق للوضعيات الجبائية ومراقبة الأسعار و إعادة التقييم؛
- مكتب الاحصائيات.

## المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بالمديرية العامة للضرائب

يقوم رؤساء مفتشيات الضرائب بإرسال قائمة بأسماء المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق إلى المديرية الولائية للضرائب، تقوم بإرسالها إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، قصد مباشرة عملية الرقابة و التحقيق وفق برنامج مصادق عليه. وفي حالتنا هذه كانت مؤسسة "مطحنة ALPHA" ضمن هذه القائمة.

### المطلب الأول: خطوات وإجراءات عملية التحقيق

يقوم بهذه العملية فرقة التحقيقات المتكونة من أربعة (04) أعضاء وعلى رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية. تتمثل إجراءات التحقيق التي قام بها المحققون فيما يلي:

#### 1. إرسال الإشعار بالتحقيق:

قام مكتب التحقيقات بإرسال إشعار في 2011/08/22 قصد إعلام "مطحنة ALPHA" بعملية الرقابة عن طريق إرسال وثيقة الإشعار بالتحقيق<sup>1</sup> مصحوب بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وقد منح للمكلف حد أدنى للتخصير مدته عشرة (10) أيام، وأيضاً تمّ إعلامه أنّ باستطاعته الاستعانة بمستشار محاسبي من اختياره. يتضمن هذا الإشعار المعلومات التالية:

- اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق المحاسبي: الشركة ذات المسؤولية المحدودة "مطحنة ALPHA"، والتي يتمثل نشاطها في تحويل القمح اللين إلى طحين ونخالة.
- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق: 2007، 2008، 2009، 2010.
- الضرائب الخاضعة للتحقيق تتمثل في:
  - الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك بمعدل 7% على كل عمليات البيع و الشراء للسنوات المالية الخاضعة للتحقيق.
  - الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 2% على رقم الأعمال وفقاً للمواد 217-219 من قانون الضرائب المباشرة.
  - الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 25% بالنسبة للسنوات المالية الخاضعة للتحقيق وفقاً للمادة 135 من قانون الضرائب المباشرة.

<sup>1</sup> ملحق رقم 1

- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) المقتطعة من المصدر بمعدل 10%.
- حقوق الطابع.

اسم الشركة المذكور أعلاه هو اسم مستعار، لأنّ الإفصاح عن اسم الشركة الخاضعة للتحقيق هو انتهاك لحق من حقوق المكلف ألا وهو حق السر المهني.

## 2. الإجراءات التمهيدية:

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار لمؤسسة "مطحنة ALPHA" في تاريخ 2011/08/22 قاموا ببعض الإجراءات الأولية و المتمثلة في:

**1.2. سحب ودراسة الملف الجبائي:**

يتم هذا الإجراء بعد تحرير طلب السحب وإرساله إلى مفتشية الضرائب المعنية بتسيير الملف الجبائي لمؤسسة "مطحنة ALPHA" وذلك مقابل وصل استلام.

## 2.2. فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي:

في هذه المرحلة يقوم المحقق بالتركيز على مواعيد اكتتاب التصريحات السنوية المعنية بعملية التحقيق. ففي حالتنا هذه، قامت مؤسسة "مطحنة ALPHA" بتقديم جميع التصريحات الواجبة (الشهرية الفصلية وكذلك السنوية).

## 3.2. تحضير استمارات التحقيق:

بناء على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق، قام العون المحقق بملاً جدولين مهمين في تحديد و معرفة المظهر أو الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها وأهمية رأس مال الشركة وتطوراتها بالإضافة إلى جميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في:

## 1.3.2. إعداد كشف الحالة المقارنة للميزانيات:

تبين هذه الوثيقة<sup>1</sup> ملخص الأصول و الخصوم المتعلقة بالسنوات الأربعة قيد التحقيق، فضلا عن السنة الخامسة الحالية (2011)، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة مختلف التغيرات الحاصلة على

<sup>1</sup> ملحق رقم 2

مستوى أصول وخصوم مؤسسة "مطحنة ALPHA" خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

### 2.3.2. إعداد كشف المحاسبة:

قام العون المحقق بملا هذه الإستمارة<sup>1</sup> وفقا لجدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من طرف مؤسسة "مطحنة ALPHA" لمصلحة الضرائب لأربع سنوات محل التحقيق (2007، 2008، 2009، 2010). من خلال هذا الكشف، نلاحظ أنّ النتيجة المحاسبية في تناقص خلال السنوات الأولى إلى غاية سنة 2010 أصبحت 15.427.037 دج، وبالتالي فإنّ قيمة الضريبة المدفوعة إلى مصلحة الضرائب سوف تتأثر بذلك.

### 4.2. كشف مفصل عن المصاريف العامة:

قام العون المحقق بإجراء بحوث خارجية سمحت له بالتأكد من أنّ بعض الأعباء تمّ المبالغة فيها ووجود مصاريف أخرى تمّ شطبها مع العلم بأنها مصاريف قابلة للخصم فعلا.

### المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التحقيق (سير التحقيق):

بعد انقضاء المهلة القانونية الممنوحة لتحضير محاسبته (أجل 10 أيام)، قام العون المحقق بتحرير وثيقة بداية أعمال التحقيق<sup>2</sup> وتسليمها للمكلف لإعلامه ببداية التحقيق، حيث قامت فرقة التحقيقات بإجراء أول تدخل في عين المكان ، وذلك من خلال زيارة مقر مؤسسة "مطحنة ALPHA" من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية، وتتمثل هذه المعاينات المادية في:

- معاينة آلات الإنتاج (الجرد المادي لمختلف وسائل الإنتاج المنقولة والغير المنقولة)؛

- معاينة مادية للمخزون (القمح اللين) الموجود عند تاريخ التدخل - معاينة وجود الوثائق المحاسبية؛

- جرد قيم الصندوق.

<sup>1</sup>ملحق رقم 3

<sup>2</sup>ملحق رقم 4

بعد الإنتهاء من إجراءات المعاينة المادية، قامت فرقة التحقيقات بإعداد محضر معاينة<sup>1</sup> قيدت فيه مختلف الوسائل والوثائق المراقبة وتم تسليم نسخة منه للمؤسسة المعنية بالتحقيق.

### المطلب الثالث: فحص المحاسبة وذكر النقائص و الأخطاء التي تحتويها

بعد تدخل العون المحقق بعين المكان وجمعه لمختلف المعلومات و الوثائق التي تحتاجه يقوم بمباشرة التحقيق في المحاسبة، ويكون ذلك عن طريق الفحص المحاسبي من حيث الشكل ومن حيث المضمون، حيث تمّ التوصل للنتائج التالية:

➤ **من حيث الشكل:** تحتوي المحاسبة المقدمة من طرف مؤسسة "مطحنة ALPHA" على كل الوثائق و الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري طبقا للمواد 09، 10، 11 منه. بعد فحص المحقق للمحاسبة اتضح:

#### (1) دفتر الجرد:

- وجود دفتر جرد مرقم ومؤشر عليه في 26/04/2007 من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا.
- نقل المخزونات بالقيمة فقط دون إعطاء أي توضيح حول طبيعة المنتج المخزن، مع العلم أنّ بطاقات المخزون المرفقة لدفتر الجرد تشير إلى وجود مخزون من القمح اللين و الموضح في الجدول التالي:

<sup>1</sup>ملحق رقم 5

جدول رقم (3-1): جدول بياني يوضح مخزون القمح اللين

التاريخ	الكمية "بالقنطار"	القيمة "بالدينار"
2006/12/31	2000	2577000
2007/12/31	2000	2577000
2008/12/31	2000	2577000
2009/12/31	2500	3221250
2010/12/31	1400	1803900

المصدر: المديرية العامة للضرائب

- عدم المطابقة بين قيمة المخزونات المشار إليها في بطاقات المخزون المرفقة لدفتر الجرد (في 2010/12/31) مقارنة بما هو مشار إليه في دفتر الجرد:

- المخزونات (بطاقات المخزون): 1.803.900 د.ج.
- المخزونات (دفتر الجرد): 3.248.816 د.ج.

وهذا يعني أنّ المخزون النهائي المصرح به بتاريخ 2010/12/31 خاطئ وغير مطابق للواقع.

(2) دفتر اليومية:

- وجود دفتر اليومية ورقم ومؤشر عليه في 2007/04/26 من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليمياً.

- الكتابات المحاسبية المتعلقة بالسنتين 2007 و 2008 تمّ تمريرها شهرياً، أمّا في سنة 2009 نلاحظ فقط مجاميع دفاتر المشتريات، عمليات مختلفة، الخزينة والمبيعات.

- بالنسبة لسنة 2010:

- غياب كلي للكتابات المحاسبية؛
- أعباء تمّ المبالغة في تقييمها وأخرى تمّ شطبها، وهذا يتعارض مع أحكام المادتين 09 و 10 من القانون التجاري.

(3) الدفاتر و اليوميات المساعدة:

- وجود اليوميات المساعدة للمشتريات، المبيعات، الخزينة (الصندوق و البنك) والعمليات المختلفة.

- وجود التصريحات الشهرية و السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية.

- دفتر الأجور.

➤ من حيث المضمون: بعد الفحص المعمق لمحاسبة مؤسسة "مطحنة ALPHA"، اتضح لنا وجود بعض النقائص، الملخصة فيما يلي:

**1.المخزونات "حساب 31":**

إنّ الكميات والقيم المذكورة أعلاه في قوائم المخزونات والمتعلقة بمخزون القمح اللين تظهر فعلا أنّه تمّ تقييمها نظريا (من الخيال).

**2.الإستهلاكات "حساب 61":**

كشفت لنا مراقبة حساب الاستهلاكات على مستوى استهلاك عبوات التعبئة، وجود مخزون في 2006/12/31. وعدم تقييد الفاتورة رقم 2007/52 للمورد X " بقيمة 781.975 دج خارج الرسم الخاصة ب50450 وحدة، هذه الفاتورة تثبت وجود مخزون في 2007/12/31 لأنه تمّ خصم الضريبة على المشتريات في شهر أبريل 2007 بمبلغ 132.935,75 دج، هذا المبلغ يجب إرجاعه إلى الخزينة العمومية.

**3.إيرادات في طور التحميل "حساب 579":**

سجّل في هذا الحساب مبلغ 4.337.082 دج و الذي تتمّ ترصيده في 2009/12/31 بدون تحديد الحساب الذي سوف يحول إليه (خاص برصيد 2006).

المبلغ المعني مقسم إلى جزئين:

- سنة 2007: 1.337.082 دج.

- سنة 2008: 3.000.000 دج.

إلا أنه لم يتم إعطاء أي تبرير لطبيعة المبالغ المذكورة، لذلك تم اعتبارها كإيرادات خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي يجب على المكلف دفع الضريبة على الدخل الإجمالي والتي تحسب كما يلي:

- بالنسبة لسنة 2007 :  $1.337.082 \times 10\% = 133.708,2$  دج.

- بالنسبة لسنة 2008 :  $3.000.000 \times 10\% = 300.000$  دج.

#### 4. الإنتاج و النفايات:

تظهر لنا الرقابة على الكميات التي تم إنتاجها مقارنة بما تم استهلاكه من القمح اللين تغيرا مستمرا من سنة إلى أخرى، هذا الفارق أو التغير يعبر عنه بالنفايات المحاسبية و التي تتراوح من 1% إلى 2%.

وتجدر الإشارة إلى أنّ مطاحن الدقيق تتميز بصفة عامة بما يلي:

- يمكن أن يختلف معدل نفايات الإنتاج من سنة إلى أخرى، بسبب جودة مادة القمح المستعملة وكذا تأهيل المطحنة، مع العلم بأنّ جزء كبير من هذه النفايات مقدر ليتم بيعه.
- يتأثر الوزن النهائي للمنتج النهائي بمعدل الرطوبة، هذا الأخير يمكن أن يرفع الوزن بنسبة 1%.

#### 1.4. حساب النفايات المحاسبية: وفقا للجدول التالي:

## جدول رقم (3-2): كيفية حساب النفايات المحاسبية

الوحدة: قنطار

2010	2009	2008	2007	كمية القمح اللين
2500,00	2000,00	2000,00	2000,00	مخزون أولي
121189,00	117707,88	145219,00	144968,00	المشتريات
1400,00	2500,00	2000,00	2000,00	مخزون نهائي
122289,00	117207,88	145219,00	144968,00	الاستهلاكات
-	268,90	-	-	القمح الفاسد
122289,00	116938,00	145219,00	144968,00	الاستهلاك الصافي
-	-	-	-	معدل النفايات 0%
122289,00	116938,00	145219,00	144968,00	الإنتاج المصحح
85853,36	83047,14	97408,12	99897,37	مبيعات الطحين
85853,36	83047,14	97408,12	99897,37	انتاج الطحين
33371,1	32171,11	45384,33	44040,88	انتاج النخالة
119224,46	115218,25	142792,45	143938,25	الإنتاج الكلي المصرح به
3064,54	1720,73	2426,55	1029,75	الفارق الناتج
%2,51	%1,47	%1,67	%0,71	معدل النفايات

المصدر: مديرية البحث و المراجعات بالمديرية العامة للضرائب

## التعليق:

إن الفوارق الناتجة تمثل كمية النفايات الناتجة عن عملية الإنتاج. ومنه يمكن حساب معدل

النفايات حسب المعادلة التالية:

معدل النفايات = كمية النفايات الناتجة / كمية الإنتاج المصحح.

بالنسبة لسنة 2010 ، نلاحظ أنّ معدل النفايات يساوي 2,52% وهو أكبر من المعدل المتفق عليها

الذي يتراوح بين 1% و 2%.

## 2.4. دراسة النفايات المصرح بها:

جدول رقم (3-3): جدول يوضح كمية كل من النفايات و القمح الفاسد

السنوات	النفايات	القمح الفاسد
2007	1029,75	0
2008	2426,55	0
2009	1720,73	268,9
2010	1761	0

المصدر: مديرية البحث و المراجعات بالمديرية العامة للضرائب

## التعليق:

كمية النفايات المصرح بها خلال السنوات 2007، 2008، 2009 مطابقة لما تمّ التحصل عليه. أمّا بالنسبة لسنة 2010، الفارق الملحوظ بين الإنتاج المصحح والإنتاج المصرح به (3064,54) أكبر بكثير من كمية النفايات المصرح بها (1761)، هذا الفارق يجب أن يأخذ بعين الاعتبار، بالإضافة إلى أنّ معدل النفايات 1,44% عوضاً عن 2,51%.

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

المطلب الأول: تحديد الأسس الضريبية.

بعد إتمام إجراءات التدخل الأولي وفحص جميع الدفاتر و الوثائق المحاسبية و التصريحات الشهرية و السنوية، اتضحت لنا مجموعة من النقائص (السالفة الذكر)، ورغم هذا تبقى محاسبة المكلف مقبولة، بعد هذا انتقل العون المحقق إلى مرحلة إعادة تشكيل الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية.

1. إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي:

جدول رقم(3-4): كيفية إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي

الوحدة: دج

الحساب المالي	2007	2008	2009	2010
الحسابات البنكية	-	-	-	-
BADR1	211717030,89	200725853,66	191201649,00	173002586,91
BADR2	-	-	-	124446,19
الصندوق	11881208,5	40035127,31	153229540,00	-
مجموع التحصيلات	223598239,39	240760980,97	344431189,00	173127033,10
التخفيضات	-	-	155327435,00	-
التحصيلات الصافية	223598239,39	240760980,97	189103754,00	173127033,10
رصيد أولي (ح/زبون)	10389265,39	22828218,25	14993312,00	9598301,00
رصيد نهائي (ح/زبون)	22828218,25	14993312,00	9598301,00	-

-	4337082,00	4337082,00	1337082,00	تسبيقات العملاء في 01 جانفي
-	-	4337082,00	4337082,00	تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر
163528732,10	188045825,00	232926074,72	233037192,22	CA المصحح
165600401,00	160760837,00	192069420,00	190835400,00	CA المعفي (الطحين)
-1936139,16	25499988,79	38183789,46	39440927,31	CA (النخالة) (HT)
163644261,84	186260825,79	230253209,46	230276327,31	CA المصحح (HT)
201510640,00	181285207,00	229728950,00	229510484,00	CA المصحح به
-37846378,16	4975618,79	524259,46	765884,31	الفارق الناتج

المصدر: مديرية البحث و المراجعات بالمديرية العامة للضرائب

#### التعليق:

نلاحظ وجود فوارق بين أرقام الأعمال المعاد تأسيسها و أرقام الأعمال المصحح بها من طرف المكلف، خلال السنوات 2007، 2008، 2009. هذه الفوارق تعبر عن المبالغ التي قام المكلف بإخفائها. أمّا بالنسبة لسنة 2010، فإنّ الفارق الناتج يمكن أن يعبر عن الإيرادات المتحصل عليها نقدا و التي تمّ حذفها من القيود المحاسبية في حين تمّ التسديد ووضعه في حساب الزبون. - تمّ التصريح عن رقم الأعمال في G50 و الميزانية وتمّ أيضا تسديد حقوق الطابع.

#### 2. إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي (تقييم الإنتاج المصحح):

إنّ إعادة تقييم الإنتاج النظري المصحح، تتم وفقا للخصائص المذكورة أعلاه، بالإضافة إلى درجة التغير التي تؤثر على الفوارق الناتجة عن هذه الخصائص، واعتمادا على المعلومات السابقة تمّ تلخيص ما يلي:

البيان	2007	2008	2009	2010
معدل النفايات (%)	0,71	1,67	1,47	1,44
نسبة الرطوبة (%)	1	1	1	1

**المصدر:** مديرية البحث و المراجعات بالمديرية العامة للضرائب

حيث يمكننا حساب فارق الإنتاج وفقا للجدول التالي:

## جدول رقم (3-5): كيفية إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي

الوحدة: قنطار

2010	2009	2008	2007	كمية القمح اللين
2500,00	2000,00	2000,00	2000,00	مخزون أولي
121189,00	117707,88	145219,00	144968,00	المشتريات
1400,00	2500,00	2000,00	2000,00	مخزون نهائي
122289,00	117207,88	145219,00	144968,00	الاستهلاكات
-	268,90	-	-	القمح الفاسد
122289	116938	145219	144968	الاستهلاكات
%1,44	%1,47	%1,67	%0,71	معدل النفايات
1760,96	1718,99	2425,16	1029,27	قيمة النفايات
120528,04	115219,98	142793,84	143938,73	الاستهلاكات الصافية
%1	%1	%1	%1	معدل الرطوبة
121733,32	116372,18	144221,78	145378,11	الإنتاج المصحح
85853,36	83047,14	97408,12	99897,37	مبيعات الطحين
85853,36	83047,14	97408,12	99897,37	إنتاج الطحين
33371,1	32171,11	45384,33	44040,88	إنتاج النخالة
119224,46	115218,25	142792,45	143938,25	الإنتاج الكلي المصحح به
2508,86	1153,93	1429,33	1439,86	الفارق الإنتاج

المصدر: مديرية البحث و المراجعات بالمديرية العامة للضرائب

## التعليق:

الفرق بين الإنتاج المصحح و الإنتاج المصحح به يمثل فارق الإنتاج، وهو متناقص خلال السنوات الثلاث الأولى و يرتفع في السنة الأخيرة. هذا الفارق يعتبر رقم أعمال غير مصرح به وبالتالي يجب توزيعه وفقا لمبيعات الطحين و النخالة المصحح بها.

هذا التوزيع يكون وفقا للجدول التالي:

جدول رقم (3-6): توزيع الفوارق وفقا للمبيعات المصرح بها.

الوحدة: قنطار

البيان	2007	2008	2009	2010
فارق الإنتاج	1439,86	1429,33	1153,93	2508,86
مبيعات الطحين المصرح بها	99897,37	97408,12	83047,14	85853,36
مبيعات النخالة المصرح بها	44040,88	45384,33	32171,11	33371,10
الإنتاج المباع المصرح به	143938,25	142792,45	115218,25	119224,46
الفارق الخاص بمبيعات الطحين	999,31	975,04	831,73	1806,63
الفارق الخاص بمبيعات النخالة	440,55	454,29	322,20	702,23

المصدر: مديرية البحث و المراجعات بالمديرية العامة للضرائب

التعليق:

فارق الإنتاج يقسم على مبيعات الطحين و النخالة كمايلي:

$$\text{- بالنسبة للطحين:} \frac{\text{مبيعات الطحين المصرح بها}}{\text{الإنتاج المباع المصرح به}} \times \text{فارق الإنتاج}$$

$$\text{- بالنسبة للنخالة:} \frac{\text{مبيعات النخالة المصرح بها}}{\text{الإنتاج المباع المصرح به}} \times \text{فارق الإنتاج}$$

❖ تقييم الفوارق وتحديد قيمة الرفع من رقم الأعمال:

1) بالنسبة لمنتوج "الطحين": يجب حساب القيمة النقدية للفارق الخاص بمنتوج الطحين والتي

تعتبر رفعا في رقم أعمال هذا المنتج، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

## جدول رقم(3-7): تقييم الفارق الخاص بالطحين:

البيان	2007	2008	2009	2010
الفارق الخاص بالطحين	999,31	975,04	831,73	1806,63
سعر بيع القنطار الواحد	1910,32	1959,02	1929,81	1925,02
قيمة الرفع من رقم الأعمال (دج)	1908992,52	1910122,83	1605082,73	3477792,01

المصدر: مديرية البحث و المراجعات

## (2) بالنسبة لمنتوج " النخالة" : يجب أيضا حساب القيمة النقدية للفارق الخاص بمنتوج النخالة والتي

تعتبر رفعا في رقم أعمال هذا المنتوج ، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

## جدول رقم(3-8): تقييم الفارق الخاص بالنخالة:

البيان	2007	2008	2009	2010
الفارق الخاص بالنخالة	440,55	454,29	322,20	702,23
سعر بيع القنطار الواحد	863,68	829,80	637,99	1076,10
قيمة الرفع من رقم الأعمال (دج)	380498,46	376969,86	205559,76	755673,54

المصدر: مديرية البحث و المراجعات بالمديرية العامة للضرائب

❖ تلخيصات:

جدول (3-9): إجمالي رقم الأعمال الغير المصرح به لمنتوجي الطحين والنخالة

البيان	2007	2008	2009	2010
قيمة الرفع من رقم الأعمال (دج)/ الطحين	1908992,52	1910122,83	1605082,73	3477792,01
قيمة الرفع من رقم الأعمال (دج)/ النخالة	380498,46	376969,86	205559,76	755673,54
إجمالي رقم الأعمال الغير المصرح به (دج)	2289490,97	2287092,68	1810642,50	4233465,56

المصدر: مديرية البحث و المراجعات بالمديرية العامة للضرائب

❖ الآثار الجبائية:

1. وضعية الشركة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة (TVA):

إنّ عملية الرقابة و التدقيق في الفواتير الخاصة بالمشتريات، قد أسفرت على النتائج التالية:

- إدماج قيمة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات الخاصة بالفاتورة رقم 2007/52 و التي لم يتم تقييدها ( فاتورة عبوات التغليف).

- تبعا للنشاط التجاري و المتمثل في إنتاج الطحين و النخالة، فإنّ مؤسسة مطحنة "ALPHA" ملزمة وبصورة إجبارية تطبيق معدل الرسم على القيمة المضافة و المقدر ب: 7% على قيمة الإغفالات الخاصة بمنتوج النخالة، أمّا بالنسبة لمنتوج الطحين فهو معفي من الضريبة. أمّا بالنسبة للحقوق المترتبة عن عملية التصحيح الجبائي فهي مدعومة بغرامات ( المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال ) يوضحها الجدول التالي:

## جدول رقم (3-10): معدلات الغرامات المطبقة

المبلغ	معدل الغرامة
لايتجاوز 50.000 دج	10%
يتراوح بين 50.000 و 200.000 دج	15%
يفوق 200.000 دج	25%

المصدر: المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

يمكن تلخيص جميع المعلومات في الجدول التالي:

## جدول رقم (3-11): جدول الرسم على القيمة المضافة:

الوحدة: دج

2010	2009	2008	2007	البيان
755674	205560	376970	380498	رقم الأعمال الغير المصرح به/النخالة
52897	14389	26388	26635	قيمة الرسم على القيمة المضافة (7%)
-	-	-	132935,75	إدماج TVA على المشتريات
52897	14389	26388	159571	مجموع حقوق الرسم على القيمة المضافة (1)
15%	10%	10%	15%	معدل الغرامة
7935	1439	2639	23936	قيمة الغرامة (2)
60832	15828	29027	183506	مجموع الحقوق الواجبة الدفع (1+2)

المصدر: مديرية البحث و المراجعات بالمديرية العامة للضرائب

## (2) وضعية الشركة فيما يخص الرسم على النشاط المهني (TAP):

إنّ قيمة الإغفالات الغير المبررة سيتم إدماجها إلى رقم الأعمال المصرح به.

## ءءول رقم (3-12): ءءول الرسم على النشاط المهني :

الوءءة: ءء

البيان	2007	2008	2009	2010
رقم الأعمال الغير المصرء به/النءالة	380498	376970	205560	755674
ءقوق الرسم على النشاط المهني (2%)	7610	7539	4111	15113
مءءل الغرامة	%10	%10	%10	%10
قيمة الغرامة	761	754	411	1511
مءموء الءقوق الواءبة الءفع	8371	8293	4522	16625

المصدر: مءبرية البءء و المراءءاء بالمءبرية العامة للضرائب

## 3) وءعية الشركة فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

ءبعا للصبغة القانونية لمؤسسة مطءنة "ALPHA"، المسماء الشركة ذات المسؤولة المءءوءة (SARL)، فإنها خاضعة للضريبة على أرباح الشركات بقوة القانون، بمءءل 25% من قيمة الأرباح ءلال السنوات الأربعة قفء الءءقق.

لءء تمءءء حساب الربء الصافي (المصءء) لشركة مطءنة "ALPHA" بإءماء رقم الأعمال الغير المصرء به (الطءفن+النءالة) إلى الربء المصرء به مع ءسم ءقوق الرسم على النشاط المهني.

## جدول رقم (3-13): جدول الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

الوحدة: دج

2010	2009	2008	2007	البيان
<b>15427037</b>	<b>8695972</b>	<b>9466074</b>	<b>11987483</b>	الربح المصرح به
4233466	1810642	2287093	2289491	+رقم الأعمال الغير المصرح (الطحين + النخالة)
15113	4111	7539	7610	-حقوق الرسم على النشاط المهني
19645389	10502503	11745627	14269364	=الربح المصرح
15427037	8695972	9466074	11987483	-الربح المصرح به
<b>4218352</b>	<b>1806531</b>	<b>2279553</b>	<b>2281881</b>	=فارق الربح
801487	343241	433115	570470	حقوق الرسم على أرباح الشركات (25%)
%25	%25	%25	%25	معدل الغرامة
200372	85810	108279	142618	مبلغ الغرامة
<b>1001859</b>	<b>429051</b>	<b>541394</b>	<b>713088</b>	مجموع الحقوق الواجبة الدفع

المصدر: مديرية البحث و المراجعات بالمديرية العامة للضرائب

## 4) وضعية الشركة فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

شركة مطحنة "ALPHA" ملزمة بتطبيق معدل الضريبة على الدخل الإجمالي و المقدر ب: 10%. وهذا طبقا لأحكام المادة 87 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، المعدل بالمادة 13 مكرر من قانون المالية لسنة 2003، أما بالنسبة للحقوق المترتبة عن عملية التصحيح الجبائي فهي مدعومة بالغرامات السالفة الذكر.

تم حساب القاعدة الخاضعة لIRG: بحسم حقوق الضريبة على أرباح الشركات من الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات مع إدماج الدخل الموزع.

## ءءول رقم (3-14): ءءول الضريبة على الءءل الإءمالي:

الوءءة: ءء

2010	2009	2008	2007	الببان
<b>4218352</b>	<b>1806531</b>	<b>2279553</b>	<b>2281881</b>	الوءاء الءاضع ل IBS
801487	343241	433115	570470	-ءقوء IBS (25%)
-	-	3000000	1337082	+الءءل الموزع
<b>3416865</b>	<b>1463290</b>	<b>4846438</b>	<b>3048493</b>	= القاءة الءاضعة ل IRG
341687	146329	484644	304849	ءقوء IRG (10%)
<b>25%</b>	<b>15%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	مءل العرامة
85422	21949	121161	76212	قيمة العرامة
<b>427108</b>	<b>168278</b>	<b>605805</b>	<b>381062</b>	مءموء الءقوء الواءبة الءفع

المصدر: مءبرية البءء و المراءعات بالمءبرية العامة للضرائب

## ❖ ملخص لمجمل الحقوق الواجبة الدفع:

## جدول رقم(3-15): مجمل الحقوق الواجبة الدفع

الوحدة: دج

البيان	2007	2008	2009	2010
TVA	159571	26388	14389	52897
الغرامة	23936	2639	1439	7935
TAP	7610	7539	4111	15113
الغرامة	761	754	411	1511
IBS	570470	433115	343241	801487
الغرامة	142618	108279	85810	200372
IRG	304849	484644	146329	341687
الغرامة	76212	121161	21949	85422
مجموع الحقوق الواجبة الدفع	1286027	1158131	617679	1506424

المصدر: مديرية البحث و المراجعات بالمديرية العامة للضرائب

مبلغ الإجمالي للحقوق الواجب دفعه لمصلحة الضرائب يساوي إلى: 4.568.261 دج

المطلب الثاني: تبليغ النتائج الأولية و ردود المكلف عليها

## 1. تبليغ النتائج الأولية:

بتاريخ 30 نوفمبر 2011 و بعد إعادة تحديد الأسس الضريبية، قام العون المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتوصل إليها نتيجة التحقيق، بتبليغ موسى عليه مع وصل استلام<sup>1</sup>، وهذا بعد تقديمه إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليه من أجل التأشير عليه قبل إرساله، فالإخطار بالنتائج الأولية كان مفصلاً بأرقام و جداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في

<sup>1</sup>ملحق رقم 6

الأسس و القواعد، قصد الرد عليه بملاحظاته أو قبولها، وتمّ منح المكلف أجل أربعين (40) يوما من أجل ذلك.

## 2. ردود المكلف على نتائج التبليغ الأولي:

لم تستلم الإدارة الجبائية أي رد من قبل مؤسسة مطحنة "ALPHA" فيما يخص نتائج التبليغ الأولي.

## المطلب الثالث: تبليغ نتائج التحقيق النهائي

بعد مرور أيام على انقضاء المهلة القانونية (40 يوم) الممنوحة للمعني للرد على محتوى التبليغ الأولي، وفي ظل غياب الرد على هذا التبليغ قررت المصلحة الإحتفاظ بنفس الأسس الضريبية والتي تمّ إعادة إرسالها في التبليغ النهائي.

بعد ذلك قامت مفتشية الضرائب المعنية بإصدار سجل أو ما يعرف بـ "ورد فردي" بحقوق قدرها: 4.568.261 دج وإدراج مؤسسة مطحنة "ALPHA" ضمن قائمة المتهربين و تمّ الاتفاق على رفع دعوى قضائية ضد هذه الأخيرة بتهمة التهرب الضريبي و إلحاق الضرر بالخزينة العمومية.

بعد عرض القضية على المحكمة و تعيين خبير للبحث و التحري في موضوع الشكوى و بعد الإطلاع على المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و المادة 143 من قانون الإجراءات الجزائية أصدرت المحكمة حكما بسجن المعني لمدة ثلاث سنوات مع تحميله جميع المصاريف القضائية و تعويض الخزينة.

المبحث الرابع: تقييم الرقابة الجبائية و طرق تفعيلها في الجزائر.

المطلب الأول: تقييم الرقابة الجبائية في الجزائر.

من خلال دراستنا للرقابة الجبائية من مختلف الجوانب توصلنا إلى أنّ هذه الأخيرة تعاني من مجموعة من الاختلالات. هذه الاختلالات منها ما هو متعلق بالنظام الجبائي، منها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية، ومنها ما هو متعلق أيضا بالمكلف بالضريبة و المحيط العام.

**1) الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي: وتتمثل فيما يلي:**

- غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية:

إنّ القوانين التشريعية الخاصة بالرقابة الجبائية هي في تغير دائم ومستمر، لذلك من الصعب فهم موادها و تطبيقها، وعلى من تطبق، ووقت تطبيقها، الأمر الذي أدى إلى فتح المجال أمام أعوان الرقابة الجبائية للإجابة عن هذه الأسئلة حسب خبراتهم ومعرفتهم المتعلقة بتنفيذ القوانين الجبائية. هذا الغموض وعدم استقرار الذي يميز التشريعات الضريبية، أدى إلى الحد من فعالية جهاز الرقابة الجبائية من خلال:

- الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الجبائي أدت إلى تنامي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي بصورة كبيرة؛

- عدم وجود نصوص قانونية لحماية أعوان الرقابة الجبائية وضمان حقوقهم في تنفيذ مهامهم؛

- التعديلات و التغييرات المستمرة و المتكررة في القوانين الجبائية التي تثير الكثير من الجدل و النقاش وتسبب الكثير من النزاعات بين المكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية؛

- عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية و التكنولوجية الحاصلة.

**2) الصعوبات المتعلقة بالإدارة الجبائية:**

- نقص الكفاءة و الإمكانيات البشرية: تعاني الإدارة الجبائية من نقص الكفاءات و الخبرة في مجال الرقابة الجبائية، رغم تدعيمها بمعهدين خاصين بتكوين الإطار المتمثلة في كل من المدرسة الوطنية للضرائب و المعهد المغاربي للجبائية و الجمارك، الأمر الذي أدى إلى تطور طرق الغش و التهرب

الضريبي واستعانة المهريين من ذوي الخبرة باستعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، فالخبرة و الكفاءة تساعد في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الاغفالات و التلاعبات الممارسة من طرف المكلف.

كما تعاني الإدارة الجبائية أيضا من نقص عدد المراقبين، كون قانون الإجراءات الجبائية ينص على أنّ عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان لهم رتبة مفتش على الأقل، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين و عدد المفتشين، وإن دلّ على ضعف الأهمية الممنوحة للإدارة الجبائية، مما يشجع المكلفين على التهرب الضريبي.

**- نقص الإمكانيات و الوسائل المادية:** لا تزال الإدارة الجبائية في الجزائر تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع أعمالها الرقابية و الإدارية رغم التطور التكنولوجي الحاصل في هذه الفترة.

كما تعرف الإدارة الجبائية في الجزائر مشاكل تؤثر باستمرار على عملها الرقابي تتمثل أساسا في ضعف الإمكانيات المادية المرتبطة بتجهيز المقرات بمختلف الوسائل المساعدة في هذا الإطار و توفير وسائل نقل الأعوان إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات، و ربط الإدارة الجبائية بوسائل الاتصال الحديثة لتسهيل عملية تبادل المعلومات و المعطيات بين هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها، و إمكانية ربطها مع الهيئات الأخرى ذات الصلة لطلب المعلومات.<sup>1</sup>

**- ضعف الحماية المقررة للمراقبين:** أثناء تأدية عمليات الرقابة الجبائية، يتعرض المراقبون لمجموعة من التهديدات و الاعتداءات المعنوية و الجسدية من طرف بعض المكلفين، ولهذا فهم في حاجة إلى تعزيزات أمنية خاصة أثناء التحقيقات التي يباشرونها في المناطق النائية. بالإضافة إلى أنّ أعوان الرقابة الجبائية يعانون من ضعف التحفيزات المالية و الخدمية، مما يؤثر على مردودية الرقابة الجبائية سلبا.

<sup>1</sup> يوسف نور الدين، الجبائية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية و الاجتماعية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2009، ص: 146.

**(3) الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة:****- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة:**

يعتبر نقص الوعي الضريبي لدى الكثير من الأفراد و المؤسسات من أهم الهواجس التي تلاحق عملية الرقابة الجبائية، فالكثير من المكلفين يبحثون عن طرق غير قانونية تسمح لهم بتخفيض الوعاء الخاضع للضريبة، وقد تصل إلى حد التنازلي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا من خلال عدم إدراجها ضمن قائمة المكلفين محل التحقيق.

**- عدم التنسيق بين الإدارة الجبائية و مختلف الهيئات:**

بغية إكمال عملية الرقابة الجبائية على أكمل وجه، يجب القيام بجميع الاتصالات مع الإدارات و الهيئات العمومية و المؤسسات المالية، التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة، قصد الحصول على المعلومات اللازمة و الصحيحة في هذا الإطار، إلا أنّ هذه المؤسسات لا تتعاون مع الإدارات الجبائية فيما يخص تقديم المعلومات للكشف عن المداخل المصريح بها. ومثال ذلك البنوك : فهي تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الخاضعين للرقابة، و تقدّم فقط الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز ستة (06) أشهر بحجة أنّ عملية البحث تتطلب فترة طويلة.

**(4) الصعوبات المتعلقة بالمحيط العام:****- الاقتصاد الموازي:**

في الجزائر هناك قلق متزايد من الاقتصاد الموازي أو الغير الرسمي الذي تحدث فيه المنافسة الغير الشريفة ، نتيجة التحول الاقتصادي الذي عرفته البلاد، وما تبعته من انفتاح اقتصادي زاد من حدة هذا الوجه السلبي للاقتصاد.<sup>1</sup>

فالاقتصاد الموازي يحرم الخزينة العمومية من أموال التحصيل الضريبي، ويؤدي إلى شعور المكلفين بالضريبة بعدم عدالة الرقابة الجبائية، الأمر الذي يؤدي بهم إلى الابتعاد عن الطرق القانونية و اللجوء إلى الممارسات الغير الشرعية للحفاظ على أموالهم.

<sup>1</sup> ولهي بوعلام ، مداخلة سابقة، 2009، ص:14.

-الفساد الإداري:

من مظاهر وأوجه الفساد الإداري في الدولة، انتشار الفساد في القطاع الضريبي، الذي يؤدي ببعض المكلفين إلى تقديم تصريحات غير حقيقية، مما يحرم الخزينة العمومية من إيرادات كانت متوقعة. إضافة إلى ذلك، يؤدي الفساد الإداري إلى تنامي شعور المكلف النزبه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي لديه.

المطلب الثاني : الإجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر

لجأت الدولة الجزائرية في الفترة الأخيرة إلى استحداث و اتخاذ عدة إجراءات بهدف تدعيم و تطوير جهاز الرقابة الجبائية لمحاربة الغش و التهرب الضريبي، تمحورت أساسا حول إصلاح نظام الرقابة الجبائية وجعله يتماشى مع الأنظمة الضريبية العصرية من خلال الإجراءات التالية:

- إنشاء التحقيق المصوب الذي يمكّن مراقبي الإدارة الجبائية من اكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه؛

-زيادة التشديد في العقوبات المفروضة على المتهربين؛

- انشاء مديرية العلاقات العمومية و الاتصال و الاعلام و التوثيق من أجل تحسين العلاقات بين الإدارة الضريبية و المكلفين؛

- اعداد برنامج لرفع كفاءة الأعوان الجبائين؛

- اصدار دليل لأخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، هذا الدليل يعتبر دليلا لحسن السلوك واحترامه يؤدي إلى تحسين العلاقة بين الإدارة و مستعمليها؛

- استحداث آلية التصريح الالكتروني للمكلف بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، حيث تسمح هذه الآلية بتوفير إمكانية الارسال عن بعد و بكل أمان تصريحاتهم، قصد جعل تسيير الضرائب أكثر سهولة و التقليل من تكلفة الوقت و التنقل؛

- تعزيز التعاون و التنسيق مع البنوك و الجمارك، لتبادل المعلومات و الملفات المتعلقة بمكافحة الغش و التهرب الضريبي.

## المطلب الثالث: مقترحات تفعيل آليات الرقابة الجبائية

من خلال دراستنا، يمكن تقديم بعض الاقتراحات من أجل تجاوز النقائص السابقة، و لهذا الغرض فإن مقتضيات التفعيل ترتبط بالعوامل الآتية:

- تفعيل نظام المعلومات الجبائي: يتم ذلك عن طريق:
- تكوين الأعوان الجبائيين في كيفية استعمال الإعلام الآلي؛
- تجهيز المصالح الجبائية بعناد الإعلام الآلي و إدخال الأنترنت.
- ينتج عن هذه الإجراءات ما يلي:
- التخفيف من المهام المنفذة من طرف الأعوان؛
- تقديم الجداول البيانية في وقت معقول يسمح بتقييم نجاعة المصالح من جميع الأوجه و متابعة مستوى التحصيل حسب نوع الضرائب و تبعا لكل قطاع نشاطي؛
- التبادل السريع للمعلومات المتعلقة بالبيانات ما بين المصالح و مع المصالح الأخرى (الجمارك مثلا)؛

- محاربة الاقتصاد الموازي وغير القانوني؛

- مكافحة الغش و التهرب الضريبي؛

- التحكم الأفضل في الموارد الجبائية؛

- إدراج إجراءات التصريح عن بعد؛

- إدراج إجراءات الدفع عن بعد.

-من حيث الوسائل المادية و البشرية:

ينبغي على مصالح الرقابة الجبائية أن تدعم بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة و النزاهة طبقا لمدونة أخلاقيات المهنة، كما يجب أن تمنح لهم الوسائل المادية و المالية اللازمة لتنفيذ البرامج، مع ضرورة تبني سياسة تحفيز قوية لفائدة أعوان الرقابة لمواجهة مختلف الإغراءات.

**-إنشاء قضاء متخصص في مجال المنازعات الضريبية:**

إنّ العمل على إنشاء محكمة جبائية بقضاتها، أصبح أمرا ضروريا في الوقت الحالي، فهو يعتبر من آليات تفعيل النظام الضريبي المستقبلي، حيث تضمن المحكمة الجبائية استقرار التشريعات الجبائية؛ بما يضمن حقوق المكلفين من جهة و المحافظة على حقوق الخزينة العمومية من طرف إدارة الضرائب من جهة أخرى، كما يجب العمل على تبسيط و تسهيل إجراءات التقاضي أمام هذه الجهات القضائية.<sup>1</sup>

**- العمل على سن قوانين جبائية ذات صياغة واضحة:**

إنّ غموض التشريع الضريبي و تعقيده و تعدده، من أهم العوامل التي تصعب عملية الرقابة الجبائية ، ممّا يظهر ظلما جبائيا للمكلفين و يدفعهم إلى الغش و التهرب الضريبي.

**- العمل على تقريب الإدارة الجبائية من المواطن و تحسين الخدمة العمومية:**

واجب على الإدارة الجبائية نشر الثقة في نفوس المكلفين عن طريق:

- جعل من نوعية الخدمة أولوية استراتيجية للإدارة الجبائية؛

- إضفاء الطابع المهني على مهام الاستقبال في الإدارة؛

- وصول المكلف بالضريبة بسهولة للمصلحة؛

- تسهيل الإجراءات الإدارية للمكلفين بالضريبة.

<sup>1</sup> الإجراءات الخاصة بالمنازعات الضريبية في المواد من 70 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

## خاتمة الفصل

من خلال هذا الفصل اتضح لنا أنّ الرقابة الجبائية تعتبر من أهم الإجراءات المتبعة لمكافحة الغش و التهرب الضريبي في الجزائر، فمهما اختلفت أساليب القيام به إلا وجدت الرقابة الجبائية سبيلا للكشف عنه و ردعه، لذلك فإنّ المديرية العامة للضرائب و فروعها المختلفة تساهم مساهمة فعالة في الحد من هذه الظاهرة، و بالتالي زيادة الموارد المالية للخزينة العمومية.

وأثناء فترة تربعنا في المديرية العامة للضرائب، قمنا بدراسة حالة للتحقيق في المحاسبة لشركة "مطحنةALPHA"، من خلال فحص المحاسبة شكلا ومضمونا ومن ثمة إعادة تأسيس القاعدة الضريبية.

وتجدر الإشارة إلى أنّ الرقابة الجبائية تبقى عاجزة في القضاء على الغش و التهرب الضريبي أو التخفيض من حدته، رغم الإجراءات المستحدثة لتفعيل دور الرقابة الجبائية، لذلك وجب على الإدارة الجبائية، إتباع بعض المقترحات التي من شأنها تفعيل الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

ومنه فإنّ القضاء على الغش و التهرب الضريبي ليس مهمة الرقابة الجبائية فقط وإنما يجب أن يشترك و يتضامن الجميع في ذلك ( الإدارة الجبائية، المكلفين، الدولة).

الخاتمة العامة

## خاتمة عامة

تحتل الضريبة مكانة بارزة في الاقتصاد الوطني نظرا لدورها الفعّال باعتبارها أحد الموارد الأساسية للخرينة العمومية، لذلك فإنّ الدولة تسعى جاهدة إلى مكافحة الغش و التهرب الضريبي، و التي تعتبر أمرا ليس بيسير بالنسبة للإدارات الجبائية نظرا لتعقد الظاهرة و اختلاف أشكالها و طرق القيام بها وهو ما أسفر عنه صعوبة إحصائها و اكتشافها.

بعض المكلفين يرون أنّ الضريبة عبارة عن قيد يحد من حريتهم، ممّا يؤدي بهم إلى التفكير في كل الوسائل و الطرق للتهرب من دفعها أو التقليل من قيمتها قدر الإمكان، ممّا يؤثر سلبا على الخريضة العمومية، لذلك لجأت الإدارة الجبائية للقيام بعملية الرقابة الجبائية التي تعتبر الاجراء الأنسب لمكافحة هاتين الظاهرتين.

من خلال الفصل الأول استنتجنا أنّ:

- الغش و التهرب الضريبي هو وسيلة للتخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا، وهو أحد المعوقات التي تقف أمام الأهداف الاقتصادية، المالية و السياسية للدولة.

أمّا من خلال الفصل الثاني استنتجنا ما يلي:

- تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في مكافحة الغش و التهرب الضريبي نظرا لما تستعمله من طرق و أساليب، دون أن يؤدي ذلك إلى التعسف مع المكلفين بالضريبة.

أمّا بخصوص الفصل الثالث استنتجنا التالي:

- الرقابة الجبائية في الجزائر تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، فرغم مساهمتها بصفة كبيرة في زيادة إيرادات الدولة إلا أنّها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة، التي يكمن هدفها الأساسي في الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي.

وعلى غرار ما سبق توصلنا إلى تأكيد صحة الفرضيات التالية:

- يعتبر الغش و التهرب الضريبي الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف الخاضع للضريبة للتخلص من دفع مستحقاته الضريبية جزئيا أو كليا.

- مشكلة الغش و التهرب الضريبي مرتبطة إلى حد كبير بعدم كفاءة أجهزة الإدارة الجبائية.
- إنّ الرقابة الجبائية في الجزائر تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.
- وعلى أساس ما ذكرناه، يمكن تقديم بعض التوصيات و التي تساهم في الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و تعمل على الرفع من فعالية الرقابة الجبائية، وتتمثل فيما يلي:
- المراجعة المعمقة لإجراءات الرقابة الجبائية و التشريعات الموضوعة لمراقبة الغش و التهرب الضريبي.
- وجوب تفعيل آليات الرقابة الجبائية من أجل تحقيق أهداف مختلف البرامج و السياسات الموضوعة مسبقا تماشيا مع مقتضيات الحكامة.
- تقوية برامج التدخلات وتكثيفها عن طريق:
  - أ. تكرار عمليات الرقابة لجميع أنواع المؤسسات صغيرة كانت أم كبيرة.
  - ب. الإعتماد على عدد كبير من المستخدمين ذوي الخبرة و الكفاءات العالية و المتخصصة في الرفع من وتيرة الرقابة الجبائية.
- ضرورة إعادة النظر في النسب و معدلات بعض الضرائب و الرسوم التي تشكل ضغطا ضريبيا على كاهل المكلفين.
- إرساء نظام معلوماتي يعمل على جمع المعلومات اللازمة ومن ثمة توزيعها على الجهات المختصة.
- التنسيق التام بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات و المؤسسات الأخرى من أجل تبادل المعلومات.
- تشجيع المكلفين الذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية، من خلال منحهم امتيازات ضريبية مثلا.
- إنّ مكافحة الغش و التهرب الضريبي تتطلب تضافر جهود كل من الدولة، المكلف و الإدارة الجبائية.

فيجب على الدولة أن تقوم بمراجعة جميع القوانين الجبائية من أجل إعادة صياغتها بطريقة بسيطة وواضحة تسهل على المكلف فهمها واستيعابها، كما يجب أن يكون للمكلف ما يعرف بالوعي الضريبي من خلال استيعابه لفكرة أنّ الدولة لا تسيء استعمال هذه الأموال وأنها تستخدمها لتلبية احتياجات الصالح العام، ثم يأتي دور الرقابة الجبائية الذي يعتبر الجانب الهام ويتمثل في التحقيق و التدقيق في صحة التصريحات المقدمة باستخدام عدة طرق و أساليب تمّ التطرق إليها سابقا.

وفي الأخير نرجو من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل كموضوع قياس الآثار السلبية للتهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني و مساهمة الرقابة الجبائية في النهوض بالاقتصاد الوطني.

وأخيرا نسأل الله عزّ وجل أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع و معالجته، و الله الموفق وهو يهدي السبيل.

# قائمة المراجع

## الكتب بالعربية:

1. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي، دار وائل للنشر، 2008.
2. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
3. حمدي سليمان، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة، الأردن، 2010.
4. حسين عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1998.
5. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1975.
6. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر 2000.
7. طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء، عمان، 2009.
8. عبد الرحمان، نوزاد الهيبي و عبد اللطيف الخشالي، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة دار المناهج، 2006.
9. عطية عبد الواحد، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
10. غازي عناية، الضريبة و الزكاة، دار الكتاب للنشر، الجزائر، 1991.
11. قحطان السيوفي، اقتصاديات المالية العامة، دار طلاس، 1998.
12. محمد طاقة وهدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، عمان، 2007.
13. محمد عباس محرز، مدخل إلى الجباية و الضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010.
14. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر، 2004.
15. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون ، الجزائر، 2004.
16. محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن ، 2000.
17. مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
18. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1994.
19. ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار القطبة، 2004.

## الكتب بالفرنسية:

- 1 . A. Margairaz, La fraude fiscale et succédanés , collection de la nouvelle école de lausanne ,1977.
- 2 . J. Claude Martinez , La fraude fiscale , PUF, France, 1990.
- 3 . J. Piere .Jarvenic, Droit international , p :32.
- 4 .J.P. Casimir ,Les signes extérieurs de revenues , Paris ,1979.
- 5 .Marc leray, Le contrôle fiscale, édition l'hurmattan, Paris ,1993.
- 6 .Marie Gaudement, Précis de finances publiques, édition Montechkestien, Paris ,1970.

## المذكرات :

1. ابتهاج ربحي و خيرة ماحي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية، الجزائر، 2015.
2. بركة محمد عبد الوحيد، الرقابة الجبائية كأداة لمراقبة الغش و التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الليسانس في العلوم الإقتصادية، الجزائر، 2007.
3. رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، ورقلة، 2015.
4. سمية براهيم و ميادة بلعياش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، بسكرة ، 2004.
5. عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر ، 2000.
6. علالي محمد علي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر ، 2008.
7. عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، الجزائر ، 2000.

8. فيلاي مريم، سرير إيمان، الرقابة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة دراسات جامعية تطبيقية، فرع محاسبة و ضرائب، 2008، ص7.
9. قندوز صبرينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم المالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2016.
10. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، الجزائر ، 2004.
11. ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة ماجستير الجزائر، 2004 .
12. يوسف نور الدين، الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية و الاجتماعية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس ،2009.

### المواد و القوانين:

1. قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.
2. قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.
3. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

### الملتقيات:

1. بساس أحمد، رنان مختار، أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي للمكلف، الملتقى الوطني الرابع حول تأجيل مهنة التحقيق في ظل الأزمات ومشاكل المحاسبة المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، الجزائر، 2013.
2. الملتقى الدولي حول الأزمة المالية العالمية، محاضرة حول ترشيد الرقابة الجبائية، 2006.

**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

## ملحق رقم 01: إشعار بالتحقيق المحاسبي

REPUBLICHE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPLULAIRE

Série Q n°4 (2010)

Ministère des Finances  
Direction Générale des Impôts  
Direction des Impôts de la Wilaya de Bouira  
Sous Direction du Contrôle Fiscal.

Bouira Le.....

## Avis de vérification de Comptabilité

Référence:.....

Lettre avec  
A.R  
N°.....

A

Monsieur .....

N.I.S : .....

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre établissement le.....  
À 10h30m... heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices : 2012, 2013, 2014 et 2015 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignées : TAP, TVA, IRG/revenu, IRG Salaires, droits timbres.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du code des procédures fiscales(CPF).

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

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

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

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable.  
Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et grades des Vérificateurs





AFFAIRE N° /2011  
 Etat comparatif des bilans CONCERNAN SARL [REDACTED]  
 Concernant : ACTIVITE MINOTERIE  
 ADRESSE [REDACTED]  
 IDENT [REDACTED]  
 N° ART [REDACTED]

ACTIF	AU 31/12/06	AU 31/12/07	AU 31/12/08	AU 31/12/09
Frais préliminaires				
Amortissement frais préliminaires				
Fond de commerce				
Terrains	2 100 000	2 100 000	2 100 000	2 100 000
Batiments				
Amortissement batiments				
Installations complexes				
Amotisse installations complexes				
Matériels et outillages	106 985 285	107 141 490	107 141 490	107 933 270
Amortissement matériels et	<b>31 050 694</b>	<b>41 752 526</b>	<b>52 466 674</b>	<b>53 217 365</b>
Matériel de transport	3 931 880	3 931 880	5 923 333	5 923 333
Amortissement matériel de	<b>1 666 929</b>	<b>2 453 305</b>	<b>3 621 795</b>	<b>4 374 273</b>
Emballages récupérables				
Amortisse emballages récupérables				
Autres équipements	5 455 422	5 535 422	5 547 046	5 579 306
Amortissement autres équip	<b>2 560 736</b>	<b>3 110 278</b>	<b>3 664 402</b>	<b>4 220 182</b>
Agencements et installations				
Amorti agencements et installations				
Mobiliers de bureau				
Amortissements mobiliers de bureau				
Equipements sociaux				
Amortissements équipements sociaux				
Investissements en cours	1 498 206	1 498 206	1 498 206	1 498 206
Stocks	3 115 668	2 577 000	2 577 000	3 221 250
Créances d'investissements	2 172 479	1 016 030	1 016 030	-
Créances de stocks	205 115	205 115	205 115	-
Créances S/Associés et Sté	682 102	-	-	-
Clients	8 995 244	21 434 197	14 993 312	9 598 301
Provisions Clients				
Autres avances d'exploitatio	19 615 136	26 721 092	16 579 653	1 421 913
Disponibilités	27 439 882	33 025 989	51 007 065	42 237 126
Comptes débiteurs du pass	7 034 180	-	-	-
resultat de l'exercice				
<b>Total actif</b>	<b>153 952 240</b>	<b>157 870 312</b>	<b>148 835 379</b>	<b>117 700 885</b>

Etat comparatif des bilans AFFAIRE N° /2011

Concernant :

CONCERNAN SARL

ACTIVITE MINOTERIE

ADRESSE

IDENT

N° ART

PASSIF	31/12/2006	31/12/2007	31/12/2008	31/12/2009
FOND SOCIAL	100 000	30 100 000	30 100 000	30 100 000
reserves légales		163 100	612 631	996 007
Autres reserves			4 270 541	
plus value de réévaluation				
Résultat en instance d'affect	24 050 474	4 082 716		7 284 144
Provision pour pertes et charges				
Recettes en attente d'imputation				
Emprunts bancaires		70 996 347		
Autres emprunts	74 482 796	-	73 326 347	
Compte Courant des assoc	37 223 182	19 510 161	9 010 161	12 910 026
Fournisseurs	6 067 262	12 990 381	12 485 250	12 888 488
impots et taxes d'exploit dus	3 591 423	245 422	597 736	144 849
Avances bancaires		4 337 082	4 337 082	44 049 969
Autres dettes d'exploitation	4 087 758	3 457 620	4 629 557	631 430
Compte créditeur de l'actif				
Résultat de l'exercice	4 349 345	11 987 483	9 466 074	8 695 972
<b>Total</b>	<b>153 952 240</b>	<b>157 870 312</b>	<b>148 835 379</b>	<b>117 700 885</b>

ملحق رقم (03): كشف المحاسبة

ملحق رقم 03. كشف المحاسبة.

ACTIVITE  
MINOTERIERELEVÉ DE COMPTABILITE  
SARL [REDACTED]

Désignation des comptes	au 31/12/2007	au 31/12/2008	au 31/12/2009
Ventes de marchandises			Obsen
Marchandise consommées			
Marge brute (1)			
% de marge brute = marge / ventes			
Production vendue	229 510 483	229 729 644	181 521 626
Production stokée			
Production de l'entre pour elle même			
Préstations fournies			
Transfert de charges de production	542 763	130 730	
Fluctuation de pdt stockée			
<b>Total du crédit</b>	<b>230 053 246</b>	<b>229 860 374</b>	<b>181 521 626</b>
Fluctuation de pdt stockée			
Matières et fournitures consommées	192 823 218	192 039 076	155 970 486
Services	5 137 716	7 758 079	6 559 116
<b>Total du débit</b>	<b>197 960 934</b>	<b>199 797 155</b>	<b>162 529 602</b>
Valeur ajoutée = crédit - débit (2)	32 092 312	30 063 219	18 992 024
% de Valeur ajoutée	13,98%	13,09%	10,46%
Bénifice brut Total (1+2)	32 092 312	30 063 219	18 992 024
Produits divers	-	43 000	-
Transfert de charges d'exploitations	-	-	-
<b>Total du crédit</b>	<b>32 092 312</b>	<b>30 106 219</b>	<b>18 992 024</b>
Frais du personnel	6 643 406	7 091 731	7 646 781
Impôts et taxes			
TAP	760 728	753 188	410 487
VF	-	-	-
AUTRE IMPOTS	16 049	42 832	46 303
Frais financiers	60 184	54 021	28 202
Frais divers	27 784	110 881	105 330
Amortissements	12 037 750	12 436 762	2 058 949
provisions	-	-	-
<b>Total du débit</b>	<b>19 545 901</b>	<b>20 489 415</b>	<b>10 296 052</b>
Solde du résultat d'exploitation	12 546 411	9 616 804	8 695 972
Autres produits	-	-	-
<b>Total du crédit</b>	<b>12 546 411</b>	<b>9 616 804</b>	<b>8 695 972</b>
Solde du résultat d'exploitation	-	-	-
Autres charges	558 928	150 730	-
<b>Total du débit</b>	<b>558 928</b>	<b>150 730</b>	<b>-</b>
Résultat net = crédit - débit	11 987 483	9 466 074	8 695 972
% de bénéfice net	5,22%	4,12%	4,79%

## ملحق رقم 04: بطاقة بداية أشغال التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 23  
Imp. Officiel n° 55661MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTSFiche 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.

## ملحق رقم 05: محضر معاينة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

مديرية العامة للضرائب  
مديرية الضرائب لولاية

Série: O N° 19 (2000)

N° Identification : .....

N° Article : .....

Code Acteur : .....

Code Territoire : .....

مقتضية الضرائب

رسم المعنوية

## PROCES VERBAL DE CONSTAT

DE ..... (1)

Articles 122-18°, 224 (1), 241 (2) et 301 du C.I.D.  
Article 74 du Code des J.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 clôturé 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,

## ملحق رقم 06: إخطار بالنتائج الأولية

RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série D. N. 21  
Imp. Officielle (2009)MINISTÈRE DES FINANCES  
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTSNotification de Redressement suite  
à la vérification de Comptabilité

Réf. : N. /

Lettre avec  
A.R.

A.M.

Le 20

Suite à l'émission de l'avis de vérification N. / du / vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du / au / au titre des exercices désignés / au rapporteur l'aux impôts, droits et taxes ci-après :

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'impôt 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 / feuille (s), y compris celui-ci.

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

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs