

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

القطب الجامعي
- القليعة -

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة ومالية

الموضوع:

دور التحقيق المحاسبي في الحد من الغش والتهرب الضريبيين
دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية تيبازة

تحت إشراف الأستاذ:
د. هامل عبد المالك

من إعداد الطالبة:
بن مداح خولة

مكان التربص: مديرية الضرائب لولاية تيبازة
فترة التربص: من 2022/04/17 إلى 2022/05/18

السنة الجامعية: 2022/2021

شكر وتقدير

أحمد وأشكر المولى جل شأنه على العزيمة والإرادة الذي منحني إياهما طيلة مشواري الدراسي ليتكلم جهدي بهذا العمل.

وإعترافا بالفضل أتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الإمتنان والإحترام والعرفان بالجميل للأستاذ المشرف الدكتور

" هامل عبد المالك "

لقبوله الإشراف على هذا العمل وعلى حسن المتابعة والتوجيه وصبره على تصويب ما بدا من أخطاء وهفوات.

وأتوجه بشكري للأساتذة المناقشين الأفاضل.

كما لا يفوتني أن أشكر كل عمال مديرية الضرائب لولاية تيبازة لحسن تعاملهم الدائم كما أشكر السيد " أولحسن أحمد " الذي كان عوناً لي في فترة التربص كمؤطر ولم يبخل بالمعلومات الضرورية لإنجاز هذا العمل.

وإلى كل من كان لي سندا وعونا بكلمة طيبة وبايتسامة أقول لكم جميعاً بآرك الله في أنفاسكم وسدد خطاكم وجعلنا وإياكم من أهل الجنان بجوار سيد الأنام عليه الصلاة والسلام.

إليكم جزيل الشكر

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما ولا للأرقام أن تحصي فضائلهما

أمي الحبيبة وأبي الغالي

إلى شركائي في الحياة أخواتي ملاك وريتا وأخي الغالي وتوأمي إقبال

إلى كل الأقارب والأصدقاء والأحباء دون إستثناء

وإلى كل أساتذة وطاقم العمل بالمدرسة العليا للتجارة.

بن مداح خولة

قائمة المحتويات

I	شكر وتقدير
II	إهداء
III	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة المختصرات
VIII	قائمة الملاحق
IX	ملخص
أ	مقدمة عامة
1	الفصل الأول: الضريبة وظاهرة الغش والتهرب الضريبيين
2	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة
11	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للغش والتهرب الضريبيين
18	المبحث الثالث: أسباب الغش والتهرب الضريبيين وطرق مكافحته
28	خاتمة الفصل الأول
29	الفصل الثاني: آلية التحقيق المحاسبي في الحد من الغش والتهرب الضريبيين
30	تمهيد
31	المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية
38	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي
47	المبحث الثالث: إجراءات التحقيق المحاسبي للحد من الغش والتهرب الضريبيين
58	خاتمة الفصل الثاني
59	الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية تيبازة
60	تمهيد
61	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمديرية الضرائب
65	المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المحاسبي
72	المبحث الثالث: تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي وتبليغ النتائج
83	خاتمة الفصل الثالث
84	خاتمة عامة
87	قائمة المراجع والمصادر

93	..... الملاحق
102	..... فهرس المحتويات

قائمة الجداول

9	الجدول رقم (1-1): الفرق بين الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية
10	الجدول رقم (2-1): سلم الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر
56	الجدول رقم (1-2): إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي
57	الجدول رقم (2-2): إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي
69	الجدول رقم (1-3): الفرق في رقم الأعمال الناتج عن تصحيح الفواتير
69	الجدول رقم (2-3): ملخص الفارق في رقم الأعمال
70	الجدول رقم (3-3): الإنتاج الغير مصرح به
70	الجدول رقم (4-3): المدفوعات الغير مبررة
71	الجدول رقم (5-3): الغرامات التي سيتم إعادة إدماجها في النتيجة الضريبية
71	الجدول رقم (6-3): تكاليف السنوات السابقة
72	الجدول رقم (7-3): علاوات المنطقة الجغرافية
72	الجدول رقم (8-3): أساس القاعدة الخاضعة لهذا الرسم
73	الجدول رقم (9-3): الإجمالي المستحق للرسم على النشاط المهني
74	الجدول رقم (10-3): المبالغ الواجب إعادة إدماجها
74	الجدول رقم (11-3): النتيجة الخاضعة للضريبة
75	الجدول رقم (12-3): المبلغ الإجمالي للحقوق والغرامات
75	الجدول رقم (13-3): الرسوم والغرامات على التكوين
76	الجدول رقم (14-3): الرسوم والغرامات على التمهين
80	الجدول رقم (15-3): النتيجة النهائية فيما يتعلق بالرسوم الجبائية
81	الجدول رقم (16-3): النتيجة الجبائية بعد ترحيل الخسارة
82	الجدول رقم (17-3): الرسم الإضافي الواجب دفعه على التكوين
82	الجدول رقم (18-3): النسب المئوية لمجموع الغرامات الواجبة الدفع

قائمة الأشكال

- الشكل رقم (1-3): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب 62
- الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب 62
- الشكل رقم (3-3): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب 63
- الشكل رقم (4-3): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تيبازة 64
- الشكل رقم (5-3): الهيكل التنظيمي لمكاتب المديرية الفرعية للرقابة الجبائية 64

قائمة المختصرات

أولاً: باللغة العربية

إلخ: إلى آخره.

دج: دينار جزائري.

ش.ذ.م.م: شركة ذات مسؤولية محدودة.

ثانياً: باللغة الفرنسية

HT: Hors taxes.

PCSU: Prix fixés à la cession sortie usine.

PSE: Principe de séparation des exercices.

SARL: Société à responsabilité limitée.

SCF: Le systeme comptable financier.

TTC: Toutes taxes comprises.

قائمة الملاحق

94	الملحق رقم (01): تصحيح رقم الأعمال
95	الملحق رقم (02): تصحيح الفواتير لسنة 2017
95	الملحق رقم (03): تصحيح الفواتير لسنة 2018
96	الملحق رقم (04): تصحيح الفواتير لسنة 2019
96	الملحق رقم (05): تصحيح الفواتير لسنة 2020
97	الملحق رقم (06): إشعار بالتحقيق المحاسبي
98	الملحق رقم (07): طلب المعلومات والإستفسار
99	الملحق رقم (08): الميزانية المالية
100	الملحق رقم (09): جدول حساب النتائج
101	الملحق رقم (10): إشعار بالدفع (الورد)

ملخص

للضريبة مكانة هامة في نطاق علم المالية العامة، فهي أحد أهم الإيرادات التي تمول الخزينة العمومية، إلا أن الخاضعين لها لا يكفون عن السعي للتخلص منها بشتى الأساليب والطرق وهذا ما يسمى بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، والتي تعتبر ظاهرة إقتصادية خطيرة تهدد إقتصاديات الدول وتعيق تحقيق أهداف السياسة الضريبية والنظام الضريبي.

من أجل ذلك يتمحور موضوع هذه الدراسة حول دور التحقيق المحاسبي في الحد من الغش والتهرب الضريبي، بحيث يعتبر التحقيق المحاسبي أحد أبرز أشكال الرقابة الجبائية وأكثرها شيوعا واستعمالا، ويتم ذلك من خلال فحص مجمل العمليات والتسجيلات المحاسبية والجبائية المكتتبه شكلا ومضمونا، التي صرح بها المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين ومطابقة تلك التصريحات ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس ، للتأكد من صحتها ومصداقيتها و مدى مطابقتها للقوانين والتنظيمات الجبائية المعمول بها، من قبل أعوان محققين يتميزون بمؤهلات علمية وعملية وكفاءة في المجالين المحاسبي والجبائي بهدف تجنب الخطر الجبائي ومجابهته للإرتقاء بالحصيلة الضريبية.

وتم إختبار ذلك وفقا لدراسة حالة تطبيقية على مستوى المديرية الفرعية للضرائب بولاية تيبازة وتحديدًا بمكتب التحقيقات الجبائية حيث تم دراسة حالة لمؤسسة ذات الشخصية المحدودة (SARL) وإدراجها في التحقيق المحاسبي لمدة أربع (04) سنوات من 2017 إلى 2020، وبعد تحليل نتائج التحقيق تم التوصل إلى أن التحقيق المحاسبي له دور إيجابي فعال في الكشف عن مظاهر الغش والتهرب الضريبي والحد منهما، ويعود ذلك إلى فعالية منهجية التحقيق والإجراءات المتبعة في إطار إحترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة من جهة وحق الإدارة من جهة أخرى، وهذا ما يعزز دعمه للرقابة الجبائية في كشف التلاعبات والتجاوزات المرتكبة والسعي إلى تصحيحها محاولا بذلك الحفاظ على حقوق المال العام، ومن جهة أخرى رغم المجهودات المبذولة من طرف المصالح الجبائية إلا أن النتائج المحققة تظل جد ضعيفة مقارنة مع الأرقام المسجلة لحجم التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: التحقيق المحاسبي، الغش الضريبي، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، المكلف بالضريبة.

Résumé

L'impôt occupe une place importante dans l'alimentation des recettes de l'état et le trésor public, cependant beaucoup de contribuable ne cessent de toujours chercher des moyens pour diminuer au supprimer l'imposition et se soustraire aux charges fiscales.

Pour cette raison, le sujet de cette étude tourne autour de la relation entre l'efficacité de vérification comptable dans la réduction de la fraude et l'évasion fiscale, car la vérification comptable est considérée comme l'un des outils de contrôle fiscal les plus importants et les plus couramment utilisés, que l'administration fiscale utilise dans le but de renforcer l'économie nationale et préserver les ressources du trésor public, et cela en examinant l'ensemble des opérations et des pièces comptables et fiscales écrites dans la forme et le contenu, qui ont été déclarées par les contribuables, qu'il s'agisse de personnes physiques ou morales. Ensuite, elle est comparée avec la situation réelle de l'activité exercée, pour s'assurer de sa régularité, de sa crédibilité, et de l'étendue de sa conformité aux lois et règlements fiscaux en vigueur par des agents vérificateurs qui se distinguent par des qualifications scientifiques, pratiques et d'efficacité dans la comptabilité et les domaines fiscaux afin d'éviter l'erreur fiscale et augmenter le produit de l'impôt.

Après analyse des résultats de vérification, nous sommes arrivés à conclure que la vérification comptable joue un rôle positif et efficace pour limiter l'évasion et la fraude fiscale et ce dans le but de protéger et renforcer les recettes de l'état.

Mots-clés : La vérification comptable, La fraude fiscale, l'évasion fiscale, Le contrôle fiscal, Le contribuable.

مقدمة عامة

من أهم القضايا التي تشغل الباحثين عبر مختلف الأجيال هي قضية التنمية الاقتصادية التي شغلت رأي المفكرين في سبيل التخلص من أزمة التخلف.

ومن هذا المنطلق أصبحت التنمية الاقتصادية في جميع دول العالم عامة والدول النامية خاصة ومن بينها الجزائر ضرورة حتمية لا بد من تحقيقها، تلجأ الدول لذلك إلى الجباية كونها أحد أهم المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة التي تغطي نفقاتها العمومية المتزايدة بغرض المحافظة على استقرار وتوازن الجانب الاقتصادي والاجتماعي.

لا جدال اليوم عن المكانة التي تحتلها الجباية باعتبارها بند من بنود الإيراد العام وعلى رأسها الضرائب، التي تلجأ إليه الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف المرغوب فيها بالأخص وأن الضريبة تتصف بالمرونة وقابلية التعديل، وبناء على هذا يمكن التحكم في آثارها وذلك بإعادة النظر في وعائلها وكيفية تحصيلها، ومع توسع نطاقها أصبح استمرار هذا المورد مرتبط بمدى إستجابة المكلفين لإلتزاماتهم وخضوعهم للنظام الجبائي.

إن المتتبع لطبيعة النظام الجبائي الجزائري الحالي يرى أنه نظام تصريحي يمنح للمكلفين بالضريبة الحرية في تقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية وفقا للنصوص التشريعية المعمول بها، ثم تليها عملية التأكد من صحة التصريحات المقدمة ومطابقتها للتشريعات والقوانين الجبائية والكشف عن نقاط الغش والتهرب فيها والتي تكون لها إنعكاسات سلبية على الإقتصاد الوطني بشكل عام وعلى تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، لذا سعى المشرع الجزائري إلى مكافحة هذه الظاهرة والقضاء عليها بشتى الإمكانيات والوسائل المتاحة.

ومن بين أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية هي الرقابة الجبائية، التي تهدف إلى حماية المال العام والقضاء على الغش والتهرب الضريبيين بكافة أشكاله ولعل من أبرز أشكالها وأهمها نجد التحقيق المحاسبي الذي يهدف إلى التأكد من التصريحات المقدمة شكلا ومضمونا وفق إطار تشريعي يضمن حقوق وواجبات المكلف بالضريبة وبالمقابل صلاحيات الأعوان المحققين.

إن فكره التطرق إلى دراسة هذا الموضوع المتمثل في دور التحقيق المحاسبي في الحد من الغش والتهرب الضريبيين يكتسي أهمية بالغة في النظام الجبائي، والذي يمارس من قبل أعوان محققين ذو كفاءة علمية وعملية في المجال الجبائي والمحاسبي.

إن قدرة السلطات المالية في الجزائر على زيادة نسبة الإيرادات الجبائية العادية في تمويل نفقاتها العمومية والتي تمول حاليا بنسبة كبيرة من إيرادات الجباية البترولية مرتبط بزيادة جهود الرقابة وتنويع أشكالها لمواكبة تطور أساليب التهرب والغش الضريبيين من جهة وتحسين فعاليتها من جهة أخرى.

طرح الإشكالية

من خلال ما تقدم تتضح معالم الإشكالية التي نسعى إلى دراستها كالتالي:

كيف يمكن للتحقيق المحاسبي الحد من الغش والتهرب الضريبيين؟

ويشتق من هذا السؤال الرئيسي أسئلة فرعية أخرى تتمحور حول موضوع الدراسة شكلا ومحتوى في الإجابة عليها وهي كالآتي:

- 1- ما هو مفهوم الغش والتهرب الضريبيين؟ وما هي آثارهما؟
- 2- هل الرقابة الجبائية قادرة على الحد من الغش والتهرب الضريبيين؟
- 3- ما هي إجراءات التحقيق المحاسبي؟ وكيف تساهم هذه الإجراءات في دعم الرقابة الجبائية؟

الفرضيات

تقودنا معالجة الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية إلى إختبار مدى صحة الفرضيات التالية:

- 1- يعتبر الغش والتهرب الضريبيين الوسيلة التي يسلكها بعض المكلفين بالضريبة بغرض التخلص من دفع الضريبة إما كلياً أو جزئياً، والتي تخلف آثاراً سلبية من الناحية الاجتماعية والإقتصادية.
- 2- نعم الرقابة الجبائية قادرة على الحد من الغش والتهرب الضريبيين.
- 3- إن إجراءات التحقيق المحاسبي هي كل عملية تسمح بمراقبة محاسبة المكلف شكلاً ومضموناً ومقارنتها مع التصريحات الفعلية المقدمة للتأكد من مدى صحتها.

أسباب إختيار الموضوع

تمثلت أهم الأسباب الدافعة لاختيار هذا الموضوع فيما يلي:

أسباب ذاتية

- طبيعة التخصص العلمي الذي أدرس فيه.
- الرغبة الشخصية للبحث في صلب الموضوع وذلك من أجل إثراء رصيد معلوماتي ومعرفة جوانبه.
- الميل الشخصي للخوض في المواضيع الجبائية.

أسباب موضوعية

- الدور الفعال للضريبة في تمويل الخزينة العمومية.
- محاولة تقديم فائدة علمية ومرجع علمي يستفيد منه الباحثين في هذا المجال.

أهداف الدراسة

- نسعى من خلال هذا البحث للوصول إلى عدة أهداف من بينها:
- محاولة الإجابة على الإشكالية والتساؤلات المطروحة.
- تشخيص ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين وتبيان الآثار الناجمة عنهما.

- معرفة مدى تأثير التحقيق المحاسبي ومساهمته في زيادة الحصيلة لصالح الخزينة العمومية.
- إبراز الدور الفعال الذي يلعبه التحقيق المحاسبي كأداة تساهم في الحد من الغش والتهرب الضريبيين وكشف التحايل في التصريحات الجبائية.
- محاولة تحديد الإطار النظري والعملي للتحقيق المحاسبي.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة من خلال المكانة البارزة التي تحتلها الضريبة في الإقتصاد الوطني بشكل عام وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، وكذا الآثار السلبية لظاهرة الغش والتهرب الضريبيين التي تسعى الدولة لمكافحتها والتخفيف من حدتها، من خلال زيادة فعالية الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها ومن أبرزها التحقيق المحاسبي الذي يعتبر أحد الوسائل الرئيسية في كشف الغش والتهرب الضريبي، ومساهمته في زيادة الحصيلة لصالح خزينة الدولة، وبالتالي التكفل بحاجيات المجتمع.

منهجية الدراسة

تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي بقصد الإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات المقدمة، حيث سيتم الإستناد على المنهج الوصفي فيما يتعلق ببعض المفاهيم الخاصة بالضريبة، الغش والتهرب الضريبيين والتحقيق المحاسبي. وتم إتباع المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي وذلك من خلال تحليل ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين وإجراءات التحقيق المحاسبي المتبعة، وإظهار قدرته على دعم آلية الرقابة الجبائية في كشف ومحاربة هذه الظاهرة.

حدود الدراسة

إقتصرت هذه الدراسة في الجانب النظري على الإكتفاء بدراسة الدور الذي يلعبه التحقيق المحاسبي في الحد من الغش والتهرب الضريبيين وما هي الإجراءات والعوامل التي تساهم في دعم الرقابة الجبائية دون التطرق لآليات أخرى في هذا المجال، وبالنسبة للجانب التطبيقي فتحدد مجال الدراسة كما يلي:

- **الحدود الزمنية:** تمثلت الفترة قيد دراسة الجانب التطبيقي بالنسبة للسنوات الخاضعة للتحقيق من 2017 إلى 2020 حيث إمتدت الدراسة من 2022/04/17 إلى 2022/05/18.

- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة الميدانية في مديرية الضرائب لولاية تيبازة وبالتحديد في مكتب التحقيقات الجبائية لمؤسسة ذات شخصية محدودة لصناعة المنتجات الصيدلانية.

صعوبات الدراسة

لا يوجد أي عمل يخلو من الصعوبات والعوائق، تتمثل أهم الصعوبات التي واجهتنا عند القيام بهذه الدراسة في:

- عدم استقرار القوانين والإجراءات الجبائية وتغيراتها المستمرة.

- نقص في المراجع والكتب المتاحة للباحث حول التحقيق المحاسبي بشكل خاص.
- محدودية الفرص التنقيفية المساهمة في توسيع وتنمية القدرات المعرفية والإدراكية للباحث.
- سرية المعلومات المتعلقة بالتحقيق المحاسبي بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة نظرا لمبدأ السر المهني لذا لم نستطع التطرق والتعمق في بعض النقاط.
- غياب فرقة التحقيق عن مكان التربص بسبب ظروف العمل التي تقتصر في عين المكان.

الدراسات السابقة

خلال إعداد هذا البحث تم التطرق إلى عدة دراسات كانت سابقة في معالجة هذا البحث من كل جوانبه أو أحد جوانبه والإستفادة منها، نذكر منها:

- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة انيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، 2011/2010.
- تهدف هذه الدراسة إلى التطرق لواقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها من بينها التهرب الضريبي، كما تهدف إلى محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في مكافحة هذه الظاهرة.

- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، الجزائر، 2014/2015.

- تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الجبائي الجزائري وإبراز أهمية التدقيق الجبائي وقدرته على المساهمة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- محمد العلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، بسكرة، 2015.

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار القواعد والأسس المتخذة في تحصيل الضريبة بالجزائر وتحليلها، وإبراز الأهمية البالغة لهذه القواعد.

من خلال إستعراض بعض الدراسات السابقة نجد أنها تطرقت إلى الحد من الغش والتهرب الضريبيين، حيث تعد هذه الدراسة بمثابة امتداد لتلك الدراسات أهم ما يميزها هو أنها تحدت في جانب من جوانب التحقيق المعمق الذي تمارسه الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين هو التحقيق المحاسبي، كما تم من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على بعض التغيرات التي مست القوانين والتشريعات الجزائرية لسنة 2022 في إطار عملية التحقيق وفحص تصريحات المكلفين بدفع الضريبة.

هيكل الدراسة

سعيًا للإلمام بمختلف جوانب الموضوع والإجابة عن التساؤلات المطروحة، قسمت هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول كل فصل قسم إلى ثلاثة مباحث وكل مبحث قسم إلى ثلاثة مطالب إضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة.

- الفصل الأول بعنوان "الضريبة وظاهرة الغش والتهرب الضريبيين" تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، تم تخصيص المبحث الأول إلى جل المفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة بشكل عام (تعريفها، أركانها، أهدافها، التنظيم الفني)، أما المبحث الثاني فتم التطرق فيه إلى الإطار المفاهيمي للغش والتهرب الضريبي بشكل خاص (مفهوم، تصنيف، طرق) والمبحث الثالث عن أسباب الغش والتهرب الضريبيين آثاره وسبل مكافحته.
- الفصل الثاني بعنوان "آلية التحقيق المحاسبي في الحد من الغش والتهرب الضريبيين" كأداة للرقابة الجبائية حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى الإطار النظري للرقابة الجبائية (مفهوم، أهداف، أشكال، الهياكل التنظيمية والبشرية المكلفة بالرقابة الجبائية)، أما بالنسبة للمبحث الثاني تم تخصيصه للإطار المفاهيمي حول التحقيق المحاسبي (ماهية التحقيق المحاسبي، شروطه، أهدافه والإطار القانوني)، والمبحث الثالث عن مجريات التحقيق المحاسبي للحد من الغش والتهرب الضريبي (معايير التحقيق، التدابير الأولية ومساهمة التحقيق المحاسبي في الحد من الغش والتهرب الضريبي).
- الفصل الثالث والأخير تم التطرق فيه إلى "دراسة حالة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية تيبازة"، حيث تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تضمن الإطار المفاهيمي لمديرية الضرائب، أما المبحث الثاني تمثل في مختلف الخطوات والإجراءات المتخذة التي تتمحور حول دور التحقيق المحاسبي في كشف حالات الغش والتهرب الضريبي (المرحلة الميدانية، فحص محاسبة المكلف وذكر النقائص التي تحتويها) والمبحث الثالث تضمن تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي الأولية وردود المكلف ثم التبليغ عن النتائج النهائية للتحقيق.

الفصل الأول

تمهيد

رغم إختلاف التكوين السياسي والإقتصادي لكل دولة، إلا أن للضريبة دورا بارزا يمكنها من تحقيق أهداف السياسة المالية وذلك من خلال المساهمة في توجيه النشاطات الإقتصادية في المجتمعات المعاصرة من جهة، حيث تعتبر إحدى أدوات السياسة الإقتصادية للدولة لتحقيق التوازن الاقتصادي، وهذا الأمر ليس راجعا فقط كونها أحد أهم المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة التي تغطي نفقاتها العمومية المتزايدة على مختلف المشاريع والخدمات وتوجيهها إلى الوجهة السليمة، وكذلك ما تحدثه من إشكالات تقنية وإقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.

ومع إتساع نطاق الضرائب وتوسعه، نتج ما يسمى بظاهرة الغش والتهرب الضريبيين نتيجة أسباب قد تكون مرتبطة إما بالمكلف أو بالنظام الجبائي الذي يتسم بالتعقيد أو بسوء التسيير الذي يطغى على الإدارة الجبائية وهذا ما أدى إلى تفاقم هذه الظاهرة، والذي أصبح يشكل تهديدا على الدول النامية بصفة خاصة، لهذا وجب التصدي لها والتخفيف من حدتها وإنتشارها.

ومحاولة الإلمام بجوانب هذا الموضوع تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للغش والتهرب الضريبيين.

المبحث الثالث: أسباب الغش والتهرب الضريبيين وطرق مكافحته.

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

منذ أن وجد الإنسان على شكل مجتمع وجدت معه الضريبة وإن اختلف دورها من فترة إلى أخرى وجهل الإنسان مضمونها، إلا أنها تنال عناية خاصة من قبل الدولة في إستخدامها ورصد نتائجها.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها

تعد الضريبة من أهم مصادر موارد الدولة، التي تساهم بنسبة كبيرة في تغطية نفقاتها حسب تقنيات إيديولوجيتها المطبقة.

1- مفهوم الضريبة

لقد حاول العديد من المفكرين والكتاب تعريف الضريبة، وجاءت هذه التعاريف متشابهة من بينها: **التعريف الأول:** الضريبة هي مبلغ من المال تفرضه الدولة، وتجبىه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية، ودون مقابل وذلك من أجل القيام بتغطية النفقات العمومية¹.

التعريف الثاني: الضريبة هي إقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية ومن دون مقابل مباشر ومحدد، وذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة، الجماعات المحلية و/ أو الإقليمية والإدارات العمومية².

التعريف الثالث: الضريبة هي مبلغ نقدي تفرض على المكلفين بها، حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية³.

من خلال التعاريف السابقة، يتضح أنه يمكن تقديم مفهوم الضريبة على أنها إقتطاع نقدي إجباري، نهائي من قبل الدولة أو إحدى الهيئات التابعة لها على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين وفقا لقدراتهم التكليفية، دون مقابل محدد، وذلك من أجل تغطية النفقات العامة للدولة وتحقيق أهداف المجتمع أيا كان نوعها.

2- خصائص الضريبة

من خلال التأمل في التعاريف السابقة نجد أن الضريبة تقوم على عدة أركان ملخصة فيما يلي⁴:

1-2 الطابع النقدي للضريبة

وهذا يعكس التطور الحاصل في شكل الضريبة ما يبرز الطابع النقدي للمجتمعات المعاصرة، فضلا عما تتصف به النقود من مزايا. ويمس الطابع النقدي للضريبة ثلاثة جوانب تتصل بالوعاء، التصفية، والتحويل.

¹ على زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005، ص 176.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جريد، الأردن، 2011، ص 22.

³ محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، ص 9.

⁴ عبد المجيد قدي، مرجع سابق ذكره، ص 22-26 (بتصرف).

2-2- الطابع الإجباري

الضريبة مظهر من مظاهر التعبير عن السيادة، ويتم إقرارها من طرف واحد وهو السلطة ويتطلب ذلك قبول السلطة التشريعي، وليس للأفراد الحق في الاعتراض. إلا أن هذا الطابع الاجباري يتعرض لبعض الاستثناءات تتمثل في:

- وجود نظام الإعفاء بطلب من الممول نتيجة وجود نصوص صريحة تسمح وتحدد إمكانية وشروط الاستفادة من الإعفاء.
- وجود نظام الخضوع للضريبة بالإختيار بالنسبة للأنشطة التي تكون خارج مجال تطبيق الضريبة، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة في الجزائر.

2-3- الطابع النهائي للضريبة

بحيث لما تدفع الضريبة لا ينتظر استردادها، أو مقابل خدمة أو نفع خاص.

2-4- غياب المقابل المباشر

الضريبة ليست مقابل للحصول على الخدمات التي توفرها السلطات العمومية فقط، فللمواطنين كامل الحق في الحصول على الخدمات العمومية سواء قاموا بدفع الضريبة أم لم يدفعوا، وهذا انطلاقاً من مبدأ العدالة والمساواة لجميع أفراد المجتمع أمام الاستفادة من الخدمات العمومية.

2-5- تمويل الأعباء العمومية

يتم تحصيل الضريبة حصراً لفائدة أشخاص معنويين خاضعين للقانون العام (حكومة مركزية، إقليمية، أو محلية، مؤسسة عمومية إدارية)، لكن مع تطور طبيعة الدولة الحديثة إلى دولة رفاهية، أدى إلى توسع دور الضريبة ليتجاوز مجرد تمويل الأعباء العامة إلى كونها أداة لتحقيق أهداف السياسة المالية الإقتصادية.

المطلب الثاني: مبادئ الضريبة وأهدافها

1- مبادئ الضريبة

يقصد بمبادئ الضريبة تلك القواعد والأسس التي تلتزم بها الدولة عند القيام بالتنظيم الفني للضريبة، ولعل أبرز صياغة لهذه المبادئ كانت على يد المفكر "آدم سميث" حيث قام بوضع أربعة مبادئ أساسية من شأنها إحداث نظام جبائي فعال يوفق بين مصلحة الدولة (الخزينة العمومية) ومصلحة المكلفين بالضريبة (الممولين) ملخصة فيما يلي¹:

1-1- مبدأ العدالة

يجب أن يشترك أفراد المجتمع في العبء المالي للدولة، كل بحسب الإمكان تبعاً لمقدرته التكاليفية، أي بنسبة دخله الذي يتمتع به في حماية الدولة.

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق ذكره، ص 37- 40 - 41 (بتصرف).

2-1- مبدأ اليقين

يجب أن تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف محددة على سبيل اليقين دون غموض، بحيث يكون ميعاد الدفع، طريقته، المبلغ الواجب دفعه واضحا ومعلوما للمول ولأي شخص.

3-1- مبدأ الاقتصاد في النفقات

يقصد بهذا المبدأ أن يتم تطبيق الضريبة وتحصيلها بطريقة تخرج من الممول بأقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل للخرينة العمومية، وهذا بتفضيل الضرائب التي لا تتطلب أعباء كبيرة مقارنة بحصيلتها قدر الإمكان.

4-1- مبدأ الملائمة في التحصيل

يقتضي هذا المبدأ ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل، واختيار الأوقات والأساليب التي تتلاءم مع ظروف المكلف، حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، فحسب "آدم سميث" تجبى الضريبة في الأوقات وبالطرق الأكثر ملاءمة للمكلف، وفي هذا السياق يجب أن تكون المطالبة بدفع الضريبة في وقت يناسب المكلف وبالكيفية الملائمة له¹.

وقد قام المحدثين إضافة إلى القواعد التي وضعها آدم سميث قواعد أخرى كما يلي²:

5-1- قاعدة الثبات

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

6-1- قاعدة المرونة

ويقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيللة الضريبية وفي نفس الاتجاه.

2- أهداف الضريبة

تصبو الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق عدة أهداف، يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي، باعتبارها مصدر هام من مصادر الإيرادات العامة، إضافة إلى أهداف أخرى كالسياسية والاجتماعية وغيرها، وقد تطورت هذه الأهداف مع تطور دور الدولة وزيادة أنشطتها وتدخلاتها في الحياة الاقتصادية بشكل فعال ويمكن تلخيص أهم مضامينها فيما يلي:

¹ حسبية عليوات، السياسة الضريبية الجزائرية في إطار الإصلاح وأثرها على ترقية الإستثمار، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم المالية والمحاسبة بجامعة البويرة، 2020، ص 08.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 11.

1-2- الهدف المالي

يقصد بها الحصول على رأس المال اللازم لتغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها تجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى إستثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق)¹.

2-2- الهدف الإقتصادي

من بين أهم أهداف الضريبة هو الوصول إلى حالة الإستقرار الإقتصادي، فالضريبة لا تستقطع دون أن يكون لها إنعكاسات جانبية أخرى على كل من الإستهلاك والإنتاج والإدخار والإستثمار، لذا قامت الدولة باستخدام الضريبة من أجل توجيه سياستها الإقتصادية وتحقيق أهدافها الإقتصادية²، ما يسمح لها بما يلي:

- زيادة فروع الإنتاج الضرورية بتخصيص الموارد الإقتصادية.
- معالجة الركود الإقتصادي وتحقيق الإستقرار الإقتصادي.
- محاربة التمرکز في النشاطات الاقتصادية.
- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها والعمل على تشجيع الإستثمار.

3-2- الهدف الإجتماعي

تعددت أهداف الضريبة الإجتماعية وتنوعت خصوصا بعد ظهور العدالة الإجتماعية، في توزيع الثروات والدخل ومحاربة بعض الظواهر الغير مرغوب فيها. تتمثل أهم أغراضها من الناحية الاجتماعية في:

- تخفيف حدة التفاوت بين الثروات والدخول عن طريق إعادة توزيع تحصيل الضرائب على حسب الدخل.
- معالجة أزمات المجتمع كالمسكن، وبعض الظواهر والآفات الاجتماعية السيئة كالكحول والتبغ بالرفع من معدل الضريبة المطبق عليها.

4-2- الهدف السياسي

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية. في الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الإجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب كإعفاء فئة المجاهدين أو منحهم تخفيض من الضريبة، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية كالإعفاءات والإمتيازات الضريبية التي تسهل التجارة مع

¹ حسية عليوات، مرجع سابق ذكره، ص 23.

² خالد شحادة الخطيب، نادية فريد طافش، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، 2008، ص 26.

بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية لمنع المنتجات لبعض الدول عن الأخرى فهي بذلك تحقق أغراض سياسية¹.

المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة

يتم التكليف الضريبي على مجموعة من الإجراءات تتعلق بتحديد وعاء الضريبة وتقنيات أخرى سنتطرق لها في هذا المطلب كالتالي:

1- تحديد وعاء الضريبة

اختلف أغلب المؤلفين في تحديد مفهوم الوعاء منهم من اعتبره ذلك الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أي المادة التي تفرض عليها الضريبة، ومن ثم كان هناك استبعاد للمقدرة التكلفية، وهناك فريق آخر نجده قد ركز على المقدرة التكلفية، بحيث يجب الأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف المالية وهذا ما يدل على أن وعاء الضريبة هو ذلك الجزء الذي يخضع للضريبة²، وهذا الوعاء قد يكون إيراد شخص أو المال بحد ذاته، وقد يكون واحدا أو متعددا.

إن عملية تحديد الوعاء الضريبي هي الأكثر دقة لأنها تتطلب العديد من عمليات المراقبة من قبل الإدارة الضريبية، ومن أجل الكشف عن المادة الخاضعة للضريبة، والوصول إلى هذه الغاية هناك نوعين من الطرق التقديرية والمتمثلة في: التقدير المباشر والتقدير الغير مباشر.

1-1-1 التقدير الغير مباشر

يتمثل في التقدير عن طريق المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي كالاتي:

1-1-1-1 التقدير بواسطة المظاهر الخارجية

تتمثل هذه الطريقة في إعتناء الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية التي تتعلق بالمكلف والتي يكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها، كما تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أية وثائق، إضافة إلى عدم الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، فهو ملزم بدفع الضريبة على أساس المظاهر الخارجية التي تتميز بالنسبية أي خلال السنة³.

2-1-1 طريقة التقدير الجزافي

تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد المادة الخاضعة للضريبة تحديدا جزافيا، بالإستناد إلى قرائن معينة تحدد بصورة اتفاقية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، وغالبا ما يتم ذلك عن طريق مناقشة

¹ فاطمة محمد عبد الحافظ حسونة، أثر كل من الزكاة والضريبة على التنمية الاقتصادية (قدمت هذه الأطروحة إستكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2009)، ص 87.

² محمد العلوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، بسكرة، 2015، ص 162.

³ محمد عباس محرز، مرجع سابق ذكره، ص 118.

المكلف والإتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله فهذا ما يسمى بالجزاف الإتفاقي، وفي بعض الأحيان بالإداري، يقوم المشرع الضريبي بحصر هذه الطريقة على حالات خاصة، مثل المكلفين بالضريبة الذين لا يملكون دفاتر محاسبية منتظمة أو مخالفة للحقيقة، إضافة إلى إمكانية تطرف الإدارة وإبتعاها عن العدالة في تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة¹.

2-1- التقدير المباشر

تتمثل في تحديد المادة الخاضعة للضريبة بدقة وبطريقة تكون أكثر انضباطا، إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة، إما بالتصريح الذي يكون من قبل المكلف أو بالتصريح المقدم من الغير، وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية².

1-2-1 تصريح المكلف بالضريبة

حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم تصريحاته للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله ومداخله كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته.

2-2-1 التصريح المقدم من الغير

قبل إتمام عمليات بيع المواد والسلع وفق شروط البيع بالجملة، تقدم إلى مفتش الضرائب المباشرة كشف مفصل عن زبائنهم رفقة بيان أسمائهم، وألقابهم، وعناوينهم، وأرقام تسجيلهم في السجل التجاري، وأرقام بمقتضى هذه الطريقة تلزم إدارة الضريبة شخصا آخر غير المكلف بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، والأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا للمول بمبالغ تعتبر من ضمن الدخل الخاضع للضريبة، وعلى سبيل المثال نجد في القانون الضريبي الجزائري تعريفهم الجبائي عبر موقع الترقيم الجبائي للمديرية العامة للضرائب³.

3-2-1 التقدير بواسطة إدارة الضرائب

تعرف أيضا بطريقة الإخضاع التلقائي أو التفتيش التلقائي التي تشمل كافة الدفاتر والسجلات المحاسبية الخاصة بالممول، دون التقيد بالمظاهر الخارجية (أماك أو ظروف عائلته).

2- معدل الضريبة

يعتبر معدل الضريبة (سعر الضريبة) أحد أسس الوعاء الضريبي، والذي يقصد به تلك العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها وقد عرف النظام الضريبي، صورا متعددة لمعدل الضريبة، فنجد الضريبة التوزيعية والقياسية، الضريبة النسبية والتصاعدية⁴.

1-2 الضريبة التوزيعية والقياسية

يوضح الجدول الآتي الفرق بين الضريبة التوزيعية والقياسية:

¹ نفس المرجع السابق، ص 119.

² حميد بوزيدة، مرجع سابق ذكره، ص 33.

³ قانون الإجراءات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة، المادة 224، الجزائر، 2022، ص 70.

⁴ محمد عباس محرز، مرجع سابق ذكره، ص 123.

الجدول رقم (1-1): الفرق بين الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية

الضريبة التوزيعية	الضريبة القياسية
<ul style="list-style-type: none"> - لا يتم تحديد سعر الضريبة إلا بعد تحصيلها. - يتم تحديد مقدار الإيرادات المتوقع جبايتها مسبقاً. - يتم توزيع الحصيلة الضريبية على جميع الأفراد حسب قدرتهم على الدفع. - يتم توزيع هذا المقدار ضمن المنطقة الجغرافية حسب المناطق والأقاليم والمحافظات. 	<ul style="list-style-type: none"> - يتم تحديد سعر الضريبة مسبقاً، دون تحديد مقدار الحصيلة، مع مراعاة مبدأ العدالة. - يتم تحديد هذه الضريبة إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة أو في صورة مقدار معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة. - قيام الدولة بزيادة السعر أو تخفيضه، تبعاً للوضع الاقتصادي.

المصدر: من إعداد الطالبة.

2-2- الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية

يقصد بالضريبة النسبية، تلك النسبة المئوية الثابتة للإقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة. إن الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية تزداد بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة للضريبة¹. ومن أمثلة الضرائب النسبية وأهمها الرسم على القيمة المضافة بمعدل 9 % أو 19 % من رقم الأعمال. والضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل 10 % إضافة إلى التغيرات التي جاء بها قانون المالية 2022 بإخضاع الأرباح الموزعة التي تستفيد منها الشركات الخاصة بالقيم المنقولة المقيمة بالجزائر بالإقتطاع من المصدر بمعدل 5 %.

أما الضريبة التصاعدية فيقصد بها ارتفاع معدل الضريبة مع زيادة حجم المادة الخاضعة للضريبة، وتأخذ الشكلين التاليين:

1-2-2- التصاعد بالطبقات

في هذه الحالة يتم تقسيم دخول الممولين إلى عدة طبقات مرتبة ترتيباً تصاعدياً، ثم تزداد حصيلة الضريبة كلما إنتقلنا إلى طبقة ذات قيمة أكبر.

2-2-2- التصاعد بالشرائح

حسب هذه الطريقة يتم تقسيم دخل الممولين إلى شرائح، حيث تفرض كل شريحة بنسب معينة على حسب قيمة دخل معين، وتزداد تلك النسبة كلما إزداد الدخل، ومثال على ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي:

¹ نفس المرجع السابق، ص 82.

الجدول رقم (2-1): سلم الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر

الإقتطاع (دج)	نسبة الضريبة%	قسط الدخل السنوي (دج)
0	%0	أقل من 240.000 دج
55.200 دج	%23	من 240.001 دج إلى 480.000 دج
129.600 دج	%27	من 480.001 دج إلى 960.000 دج
288.000 دج	%30	من 960.001 دج إلى 1.920.000 دج
633.600 دج	%33	من 1.920.001 دج إلى 3.840.000 دج
-	%35	أكبر من 3.840.000 دج

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية

العامة للضرائب، 2022.

3- تصفية الضريبة

يقصد بتصفية الضريبة، تحديد دين الضريبة، أي المبلغ الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه، وهذا بعد أن تتحقق إدارة الضرائب من كافة شروط فرض الضريبة على هذا الشخص بالتحديد (تحقق الواقعة المنشأة للضريبة وتحديد مقدارها وقيمتها، النظر فيما إذا كانت تخضع لإعفاءات أو خصومات)، بعد ذلك يتم تحديد معدل الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة، وهنا فقط يتم تصفية الضريبة، والتي تمهد إلى مرحلة أخرى هي التحصيل الإجباري¹.

4- تحصيل الضريبة

هي أهم وآخر مرحلة، حيث يدخل العائد الضريبي إلى خزينة الدولة العمومية، وبهذا يكون استيفاء المبالغ المحققة والمطروحة دينا على المكلفين وتوريدها إلى الخزينة، وفقا للأصول والقواعد المقررة قانونا، ونميز في التحصيل ثلاثة أشكال تتمثل في:

✓ **الإقتطاع من المنبع:** وبموجب هذه الطريقة يقوم طرف ثالث (المكلف القانوني) الذي تربطه علاقة دين أو تبعية بالمكلف (المكلف الفعلي) بتحصيل الضريبة وتزويدها للخزينة العمومية نيابة عن المكلف بصفة مستمرة على مدار السنة، ويتم ذلك وفق مجموعة من القواعد والقوانين المنظمة لذلك.

✓ **التوريد المباشر:** يقوم المكلف بالضريبة هنا بنفسه وبطوعه، بدفع ما عليه من مستحقات الضريبة دون مطالبة إدارة الضرائب بذلك أو السعي وراءه، كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع المكلف على مقدار وميعاد الدفع.

¹ نفس المرجع السابق، ص 123.

✓ **الأقساط المقدمة:** يقوم المكلف بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة (شهريا أو كل ثلاثة أشهر)، طبقا للقرار والمستند الذي تقر بموجبه الضريبة المستحقة، على أن يتم التسوية النهائية للضريبة، بحيث يسترد المكلف ما يزيد عن القيمة المقدرة والمستحقة أو يدفع ما يقل عنها، إذا لم تتوافق القيمة التقريبية مع القيمة المقدرة، وهذا ما يضمن التدفق المالي للخزينة العمومية على مدار السنة بما يتوافق مع إحتياجات ومتطلبات الدولة.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للغش والتهرب الضريبيين

لقد أصبح من الصعب جدا على الدولة الجزائرية تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة سواء كان من الناحية المالية أو الإقتصادية أو الإجتماعية أو السياسية، والسبب في ذلك يعود إلى إتباع المكلف بالضريبة أساليب للتهرب من دفع ما عليه من مستحقات الضريبة إما كليا أو جزئيا، قد تكون تلك الأساليب شرعية دون المساس بالنصوص التشريعية الجبائية وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي أو غير شرعية وتكون مخالفة للأحكام والتشريعات الجبائية وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

إذ تعد ظاهرة الغش والتهرب الضريبي من أخطر المشاكل الضريبية التي تهدد مصالح الدول وتنعكس سلبيا على اقتصاداتها الوطنية، لهذا تم إجراء دراسات واسعة للتمكن من إحاطة جميع جوانب هذه الظاهرة بفهم طبيعتها، أسبابها والإلمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذا للتهرب سواء كانت شرعية أو غير شرعية، وكذا أهم الآثار المترتبة عنها، وهذا بغية تكوين ولو صورة بسيطة حول هذه الظاهرة، لنتمكن من محاولة السيطرة عليها والحد منها فيما بعد.

المطلب الأول: مفهوم الغش والتهرب الضريبيين والفرق بينهما

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى ما يلي:

1- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

• **التعريف الأول:** الغش الضريبي هو خرق مباشر لقانون الضريبة سواء بطريقة إرادية أو غير إرادية وبالتالي يصبح التخلص من الضريبة غشا حيث أنه يشمل إما على مخالفة نص من نصوص القانون وقد يتم ذلك بمناسبة تحديد وعاء الضريبة حينما يقوم الممول بإخفاء بعض المادة الخاضعة للضريبة أو حينما يقدم إقرارا غير صحيح، كما يمكن أن يتم بمناسبة تحصيل الضريبة حينما يقوم الممول بإخفاء أمواله ليفوت على الإدارة المالية استيفاء حقها منه¹.

• **التعريف الثاني:** عرفه Habib بأنه " المخالفة المباشرة للتشريعات الجبائية مع إدراك ذلك باستخدام مختلف التدابير القانونية والمحاسبية والإجراءات المادية للتهرب من دفع الضريبة"².

¹ بوناظور بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهريب الجمركي، 13 و 14 نوفمبر 2007، ص 16.

² Habib ayad, Droit fiscal, GERP, Tunisie, 1989, P 30.

- **التعريف الثالث:** هو عبارة عن فعل إرادي يقوم به الممول الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة. وفي هذه الحالة نلاحظ وجود سلوك إجرامي مقصود ومتعمد. وعليه فإن الغش الضريبي هو جزء ووجه من عدم الانتظام الضريبي¹. من بين مظاهره ما يلي²:
 - عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة، معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، وفي هذه الحالة يكون التهرب كلي.
 - هروب المكلف خارج البلاد، وبالتالي يصعب على إدارة الضرائب تحصيل الضريبة المترتبة عليه.
 - المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، مما يؤدي إلى تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة.
 - تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب، كأن يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي، أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.
 - وحتى يعتبر أي سلوك كغش ضريبي يجب توفر عنصرين أساسيين هما: العنصر المادي المتمثل في تخفيض الإقتطاع الضريبي بطرق غير مشروعة، بالإضافة إلى توفر النية السيئة لذلك السلوك.

2- التهرب المشروع (التهرب الضريبي)

لقد تعددت تعاريف التهرب الضريبي، يذكر منها:

- التهرب الضريبي هو التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو إنتهاك القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا، ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه³.
- أيضا عرفه Martinez على أنه: "فن تفادي الوقوع في جاذبية القانون الجبائي والإستفادة من الثغرات التي يشملها"⁴.
- يقصد به تخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة مستغلا ما يوجد في النصوص التشريعية من ثغرات أو عدم الضبط في الصياغة وهذا التهرب يأتي في حدود ما رسمه المشرع من خلال سلسلة الإعفاءات

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق ذكره، ص 215.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016، ص 153-154.

³ محمد عباس محرز، مرجع سابق ذكره، ص 133.

⁴ J.C.Martinez, la fraude fiscale, PUF, France, 1984, P 80.

والتخفيضات دون الإخلال بالقواعد الجبائية¹. وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاثة حالات لذلك التهرب وهي²:

- تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف، وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيما يلي:
- ✓ الإمتناع من إستهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
- ✓ ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.
- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي، بحيث يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف – مالية، إقتصادية وإجتماعية – لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة.
- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي، وفي هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي، ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والإختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الإقتصادية.

3- الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبيين³

يكن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، في أن التهرب الضريبي أي التجنب الضريبي TAX AVOIDANCE تكون فيه إرادة مكلف الضريبة متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي، باستخدام أساليب مشروعة. ومن أمثلة ذلك عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم بيانات غير صحيحة في الإقرار، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والإقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له وبالتالي لا يقع عليه أي عقوبة أو جزاء، وبهذه الصورة يتوفر في التهرب الضريبي العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية).

أما الغش الضريبي TAX EVASION تنتج فيه إرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، وينطوي تحته كل طرق الغش المالي بإتباع طرق غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والإحتيال كإخفاء المكلف لأمواله مثلا، وبهذا يستوجب سلوكه متابعتة قانونيا، فالغش الضريبي بهذا الشكل يتوفر فيه العنصر المادي والمعنوي.

¹ بوناظور بوزيان، مرجع سابق ذكره، ص 14.

² ناصر مراد، مرجع سابق ذكره، ص 152.

³ محمد عباس محرز، مرجع سابق ذكره، ص 134-135 (بتصرف).

كما أنه بالرغم من الاختلاف بينهما، إلا أن لهما نفس الخصائص المشتركة من حيث الانعكاس على مستوى الخزينة العمومية.

المطلب الثاني: تصنيفات الغش والتهرب الضريبيين

يمكن تصنيف الغش والتهرب الضريبيين إلى عدة أنواع فنجد:

1- من ناحية الشرعية

1-1- التهرب المشروع (التهرب الضريبي)

يستند هذا التهرب إلى قيام المكلف الخاضع للضريبة (فرد أو شركة) بعدم دفع الضرائب المستحقة عليه دون إنتهاك أو مخالفة للقوانين التشريعية، وذلك باستغلال الثغرات المتواجدة في التشريع الجبائي، وبالتالي لا ينجر عنه أي متابعة قانونية.

1-2- التهرب الغير مشروع (الغش الضريبي)

هو مخالفة صريحة للقانون والنصوص التشريعية الجبائية من قبل المكلف بالضريبة بهدف التخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه وذلك بتقديم وعرض تفسيرات مضللة ومخالفة للواقع، ومن أجل ذلك يلجأ المكلف إلى كل طرق الغش والإحتيال مرتكبا بذلك أخطاء وجرائم يعاقب عليها القانون الجبائي.

2- من ناحية التركيب

1-2- الغش الضريبي البسيط

يقوم الغش الضريبي البسيط بتصرف المكلف عن قصد وسوء نية منه، من أجل الإفلات من الإقتطاع والتقليص من الضريبة الواجبة دفعها، دون اللجوء إلى الطرق الإحتيالية، بالامتناع عن القيام ببعض الإجراءات التي نص عليها القانون الجبائي كعدم تصريح المكلف عن أرباحه الحقيقية، والإمتناع عن تقديم تصريحات ناقصة أو التأخر في تقديمها لاستغلال التعديلات.

2-2- الغش الضريبي المركب

يتمثل هذا الغش في استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية، كون المكلف بالضريبة يقوم بتصرفات تعيق تحصيل ما عليه من مستحقات في دفع أي ضريبة أو رسم، كإخفائه لنشاطاته التجارية وإمتناعه عن التصريح بها إضافة إلى مسح جميع الأدلة التي قد ينتج عنها كشف فعلته.

3- من ناحية النطاق

1-3- التهرب المحلي

يجري هذا النوع من التهرب داخل حدود وإقليم الدولة، ويظل المكلف في مواجهة السلطات الجبائية تبعا للدولة بغض النظر عن جنسية الممول ما إذا كان راعيا أو أجنبيا، بل الأهم يكمن في إيرادات الدولة وما تحصله. ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب شكلان هما¹:

¹ ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 23.

- **الإمتناع:** هو إمتناع المكلف عن امتلاك أي شيء أو القيام بأي عمل، يؤدي إلى خضوعه للضريبة كأن يقوم بعدم تسجيل العقارات أو الممتلكات المسماة بإسمه الشخصي، وينسبها إلى شخص آخر.
- **الإحلال:** يقوم المكلف بتعويض وعائه الضريبي بوعاء آخر يكون أقل خضوعاً للضريبة، أو معفى تماماً منها.

2-3- التهرب الدولي

هو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة، نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، وقيامه باستغلال إرتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول (سواء لحمله الجنسية إحداها أو بعضها، بحسب معيار التبعية السياسية، أم بحسب معيار التبعية الإجتماعية، أو الإقتصادية)، وذلك بهدف التخلص من إلتزاماته الضريبية¹. كما شهد إنتشاراً واسعاً وذلك نتيجة للإفتتاح الإقتصادي لدول العالم على بعضها البعض وتعدد أنشطة المؤسسات متعددة الجنسيات، التي أصبحت بمثابة شبكة تستغل لتهرب الأموال باستخدام فروعها المتواجدة في بلدان أخرى، يتميز نظامها الجبائي بتحصيل أقل للضرائب والرسوم.

4- من ناحية الزمن

1-4- التهرب التقليدي

نجد هذا النوع من التهرب في التصريحات الخاطئة خاصة تلك التي تتعلق بتقليص الدخل بمختلف أشكاله، أو الأخطاء التي تنتج عن كتابة الوثائق التصريحية.

2-4- التهرب الحديث

يتجلى هذا التهرب في عملية التدقيق والتحقيق التي يقوم بها المحققون أثناء القيام بعملهم، وذلك بأن تكون جميع العمليات المحاسبية مبررة بوثائق محاسبية، فيقوم المكلفون بالتركيز على هذا الجانب إذ يعتمدون على عمليات تكون غير صحيحة (مزورة).

المطلب الثالث: طرق الغش والتهرب الضريبيين

الطرق المتبعة في التهرب متعددة، هناك من يلجأ إلى التخفيض من قيمة الموارد وتضخيم النفقات بالتلاعب المحاسبي، وهناك من يلجأ لاستغلال الثغرات الموجودة في القانون الجبائي باللجوء إلى عمليات مادية وقانونية وذلك كله من أجل الوصول إلى غاية واحدة وهي التخلص من الإلتزامات الضريبية.

1- التحايل المحاسبي

بما أن النظام الجبائي قائم على التصريح، فإنه من البديهي أن تكون معظم المعلومات والبيانات الموجودة في هذا التصريح متوفرة حسب ما جاء في النظام المحاسبي، لهذا تفرض التشريعات الجبائية المكلف على مسك محاسبة كاملة وشاملة وعليه تقديمها لمصلحة الضرائب وفق ما نصت عليه التشريعات القانونية، إلا أن المكلف يسعى دوماً إلى استغلال الثغرات على الجانب المحاسبي، وعليه تعتبر عملية

¹ محمد خير العكام، المالية العامة الجزء الأول الإيرادات والنفقات، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018، ص 212.

التلاعب المحاسبي هي الأكثر استعمالاً لقدرة المكلف على إدخال تغييرات في محاسبته، إما بتضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات أو بهما معاً، وكون المحاسبة أداة للرقابة من قبل الإدارة الجبائية حيث تقوم على التأكد من مطابقة الوثائق المحاسبية مع ما تم التصريح به في التقارير. ويمكن توضيح طرق التحايل المحاسبي كما يلي:

1-1-1 تضخيم التكاليف

تعتبر هذه الطريقة من أبرز الطرق وأكثرها شيوعاً في الغش الضريبي، تتمثل في قيام المكلف بإدخال نفقات وهمية وتضخيمها من أجل تخفيض الربح، فالقوانين الجبائية سمحت بخصم بعض الأعباء شرط أن تكون متعلقة بنشاط المؤسسة، فالمشرع الجبائي حدد شروط الأعباء القابلة للخصم كما يلي:

✓ أن تكون جميع الأعباء متعلقة بنشاط المؤسسة المعنية.

✓ أن تكون مطابقة لعبء فعلي وأن تكون مدعمة بمبررات كافية.

✓ أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

✓ أن تعمل على تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة.

ومن بين أكثر الأساليب التي يلجأ إليها المكلف للتضخيم في التكاليف هي: تسجيل عمال وهميين، إضافة إلى إدخال أعباء عامة غير مبررة والتلاعب في الحسابات بواسطة تقنية الإهلاك.

1-1-1 العمال الوهميين

تقوم هذه الطريقة على إضافة رواتب وأجور لعمال وهميين لا وجود لهم في الواقع إلا في الوثائق المحاسبية، كما يمكن للمكلف أن يقوم بدفع أجور عالية للعاملين لديه لا تتناسب مع وظائفهم التي غالباً ما تكون أقل مما يجب مقابل الأجور المدفوعة.

1-1-2 الأعباء العامة الغير مبررة

هي عبارة عن نفقات يقوم الممول بإدراجها داخل نشاط المؤسسة من أجل تخفيض النسبة المحددة للضريبة، كإضافة المكلف نفقاته الشخصية والمبالغة فيها كمصاريف سيارته الخاصة أو إقتناء سيارة لأحد أفراد أسرته وإضافتها إلى أعباء المؤسسة، ولهذا السبب تظل التكاليف دائماً موضوع دراسة معمقة من أجل التأكد من صحتها وشفافيتها.

1-1-3 تقنية الإهلاك

يعرف الإهلاك على أنه القيمة المفقودة تدريجياً للأصول الثابتة والممتلكة للمؤسسة، كما يعتبر أحد أهم العناصر المكونة للربح الخاضع للضريبة كونه تابع لقائمة الأعباء المخفضة أو المخصومة من إيرادات المؤسسة. ويعتمد المكلفون على عنصر الإهلاك للتخفيض من وعائهم الضريبي عن طريق قيامهم ب:

• التلاعب بقيمة الأصل المهلك، فيضيف الرسم (TTC) لثمن الشراء عوض الرسم (HT).

• إهلاك أصول تم التنازل عنها أو تم إهلاكها سابقاً.

2-1- تخفيض الإيرادات

- يتجسد هذا النوع من التحايل في التصريح، الذي يقدمه المكلف للإدارة الجبائية، بحيث يقوم المكلف بالتصريح بقيمة أرباحه ومداخيله بقيمة أقل بكثير من قيمتها الحقيقية المتحصل عليها، من خلال الإعتماد على البيع دون فواتير، وبالتالي لا يقوم بإجراء التسجيل المحاسبي لهذه العملية، ومن أهم الطرق المستعملة:
- بيع منتجات تامة وتسجيلها على شكل فضلات.
- عدم إجراء التسجيل المحاسبي للتنازلات عن عناصر الأصول.
- استخدام فواتير مزورة ووهمية للاستفادة من التخفيضات على المشتريات بالأخص الرسم على قطاع الأشغال والبناء.
- إخفاء جزء من رقم الأعمال بإخفاء المبيعات التي تمت بدون فواتير (الدفع نقدا).

2- التحايل المادي

ويكون عند قيام المكلف بتغيير واقعة مادية بطرق غير قانونية، بالإخفاء الكلي الذي يجعل المكلف يتهرب من مجمل الضريبة أو الجزئي الذي يؤدي فقط إلى التقليل من المادة الخاضعة للضريبة، كعدم القيام بالتصريح القانوني بالموارد والمنتجات والبضائع أو جزء منها، ما ينتج عنه إنشاء اقتصاد موازي. ومن بين الأمور الأكثر شيوعا وانتشارا في ميدان التحايل المادي:

1-2- الإخفاء الجزئي

في هذه الحالة يقوم المكلف بإخفاء جزء من ممتلكاته الخاضعة للضريبة، وبيعها بطرق غير مشروعة، أو إخفاء جزء من البضائع المستوردة بهدف اجتناب دفع الرسوم الجمركية، كذلك ممارسة نشاطات خفية وعدم احترام المعايير المحددة قانونيا في الإنتاج.

2-2- الإخفاء الكلي

في هذه الحالة يقوم المكلف بالضريبة بممارسة نشاط معين وإخفائه عن الإدارة الجبائية، كقيام المكلف بإنشاء مصانع في مناطق نائية يصعب الوصول إليها من قبل الإدارة الجبائية.

3- التحايل القانوني¹

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

1-3- الإخفاء عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية

ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزيف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء، ومن الأمثلة عن ذلك:

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق ذكره، ص 45-46.

- تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي دفع ضرائب على العقد الأول.
- توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

2-3- الإخفاء عن طريق عمليات وهمية

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف، حيث يلجأ إلى إنتهاج مثل هذه التقنية ظنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على تسجيلات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية.

المبحث الثالث: أسباب الغش والتهرب الضريبيين وطرق مكافحته

المطلب الأول: أسباب الغش والتهرب الضريبيين

تمثل ظاهرة الغش والتهرب الضريبي عامل إستنزاف كبير لإيرادات الدولة وبالأخص مداخل الخزينة العمومية، فرغم تأكيد هذه الظاهرة إلا أنها تبقى مجهولة عندما يراد تقييمها، لذلك قامت الدولة بوضع نظام جبائي يقوم على قواعد عامة تفرض تشريعات جبائية. كما لا يمكن غض النظر عن سلبيات نصوصه التشريعية التي تتسم بالتعقيد، إضافة إلى نقص الإمكانات المادية والبشرية التي تخدم هذا النظام الجبائي، وعوامل أخرى متداخلة فيما بينها تحيط بالفرد تعمل على توسيع نطاق هذه الظاهرة بصفة مباشرة أو غير مباشرة والتي سيتم التطرق إليها بوضوح فيما يلي:

1- الأسباب المباشرة

من أهم الأسباب المباشرة للتهرب هو العبء الذي يفوق توقعات المكلفين وقدرتهم، مما يؤدي إلى عدم تقبلهم لدفع الضريبة، إضافة إلى سببان رئيسيان يعملان على تفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي بشكل مباشر يتعلق السبب الأول بالتشريع والثاني يتعلق بالإدارة الجبائية.

1-1- الأسباب التشريعية¹

لقد زاد تعقيد القواعد التشريعية (عدم وضوح الصياغة) للنظام الجبائي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات. ومن هنا يمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في النقاط التالية:

- ✓ وجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى خلق مشاكل الإدارة الجبائية وتزايد احتمال التهرب .
- ✓ نظام جبائي غير مرن أي أنه غير مرتبط بأساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.

¹ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص: محاسبة، الجزائر، 2015، ص 29-30.

✓ عدم إستقرار التشريعات وهذا راجع إلى التغيرات الدائمة التي من جهة ما يصعب على المكلفين مسايرتها والتي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع لإصلاح الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

✓ إرتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها، ما يؤدي لحدوث ضغط جبائي .
ومنه يمكن تعريف الضغط الجبائي على أنه " العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخول المحققة من طرف كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها".

1-2-1- الأسباب الإدارية¹

تعتبر الإدارة الجبائية أداة تنفيذ النظام الضريبي فهي بمثابة وسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف بالضريبة، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة، ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، وذلك نتيجة ضعف الأجور وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الجبائية.

بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الجبائية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب كالرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، وتندرج ضمن الفساد الضريبي، حيث يعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في المصالح الجبائية عامة ومصالحة المراقبة والتحقيق خاصة، هي نتيجة انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وضعف مستواهم الخلفي، إضافة إلى انعدام المؤهلات التي تساعد على ذلك، ما يؤدي إلى زيادة في حالات التهرب بل ويظهر ذلك في²:

1-2-1-1- نقص أو محدودية الوسائل المادية والبشرية

تعاني الكثير من الدول من ضعف الإمكانيات المادية بافتقارها إلى أبسط الوسائل والإمكانيات من الناحية البشرية سواء في نقص عدد الموظفين أو انعدام الكفاءة اللازمة.

أ- محدودية الوسائل المادية

من بين العناصر التي تبين محدودية الوسائل المادية يمكن ذكر:

- إنعدام الأجهزة حديثة التسيير، والتقنيات العصرية التي تواكب الإحصائيات التي وصل إليها العالم المتقدم.

¹ بوزيد سفيان، التهرب الضريبي... مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، جامعة مستغانم، 2015، ص 122-123.
² ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 159.

- إنعدام الوسائل التي تسهل عمل المحققين في إنجاز عملهم، كوسيلة النقل مثلا ما يضطر الأعوان إلى استعمال وسائلهم الخاصة لأداء عملهم في التحقيق في عين المكان.

ب- محدودية الوسائل البشرية

تتجسد محدودية الوسائل والإمكانات البشرية في جانبين:

- **الجانب الكمي:** من الضروري أن يتوافق موظفي الإدارة الجبائية والأعوان المحققون مع الملفات الجبائية المطروحة لمعالجتها، وأي إختلال في هذا التوازن سيؤدي إلى نتائج سلبية أهمها:
 - ✓ نقص في عدد الأعوان المتخصصين في معالجة الملفات المطروحة لدى الإدارة الجبائية.
 - ✓ نقص في حملات المراقبة والمتابعة.
- **الجانب النوعي:** من أهم الأسباب المؤدية إلى ضعف الجانب النوعي والتكويني ما يلي:
 - ✓ عدم وجود سياسة تكوينية منظمة، كضعف المنهجية المتبعة في تكوين الإطارات ذات كفاءة مثالية، وانعدام المعرفة التامة تحد من مواجهة هذه الظاهرة بالطرق التي تحد منها بشكل نهائي.
 - ✓ غياب محفزات موظفي الإدارة الجبائية ونقص مرتباتهم.

1-2-1- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية¹

غالبا ما ينتج عن المعاملات التي تنسم بالتعقيد روح الكراهية تجاه الضريبة والهيئات الادارية، ما يدفع إلى زيادة في عدد حالات التهرب، لذا ما يقع على عاتق الإدارة الجبائية العمل على تسهيل وتبسيط الإجراءات لتلك المعاملات.

1-2-2- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي

كلما واجهت الإدارة الجبائية صعوبة في تقدير الوعاء الضريبي، كلما دفع المكلف على التشجع للتهرب للتخلص من دفع الضريبة.

1-3- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات الإدارية

يجدر بنا التفريق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية، فلا شك أن الضريبة لا تستوفي مبدأ العدالة إلا إذا كان تقدير الضريبة يطبق على أتم وجه، ومن الثابت أن عدم المساواة في التنفيذ يضعف من الثقة بعدالة الضريبة وتكون من دواعي التهرب، فسوء تخصيص النفقات العامة يولد شعور لدى الأفراد بتبذير أموالهم وصرفها في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة².

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، 1994، ص 255.

² ناصر مراد، مرجع سابق ذكره، ص 119 (بتصرف).

4-1- تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة

كما سبق الذكر فتعقد الإجراءات يخلق شعور الكراهية اتجاه الضريبة والهيئات الإدارية، ما يؤدي لعرقلة إجراءات التحصيل، وهذا راجع إلى سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري إذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة¹.

2- الأسباب الغير مباشرة

إن خطورة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وما لها من آثار سلبية تكوّنت نتيجة الأسباب المباشرة سابقة الذكر، وأسباب أخرى غير مباشرة كالعامل النفسي للمكلف والعوامل التي تحيط به من الناحية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، تعمل على تفشي هذه الظاهرة ما يؤدي لوجود خلل في تأدية الضريبة وتحصيلها.

1-2- الأسباب النفسية

تلعب العوامل النفسية دورا بارزا في هذه الظاهرة، فكلما كان إقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات (الوعي الضريبي) ضعيفا كان الدافع النفساني إلى التهرب قويا ولموسا، ومن بين الإعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين نجد منها:

✓ إعتبار الضريبة اقتطاع نقدي إلزامي ودون مقابل، وبالتالي فهي تشكل أداة للتعسف على إيرادات الأفراد كما تم الإشارة إليه سابقا.

✓ الإعتقاد الديني بأن الضريبة ليست جائزة شرعا لأنها لا تقوم من منطلق عقائدي.

ومنه، كلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين أصبح مقبولا لديهم بل ومحبا إلى نفوسهم دفع الضرائب طوعية وذلك من شأنه المحافظة على كيان الدولة².

2-2- الأسباب الاقتصادية

لأسباب الاقتصادية دور هام في ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، فكلما كانت الحالة المالية للمكلف بالضريبة متدهورة إلى جانب الحالة العامة، كلما زادت حالات الغش والتهرب الضريبي، ويرجع ذلك إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف.

1-2-2- الوضعية الاقتصادية العامة

خلال فترات الإنعاش والازدهار الاقتصادي ترتفع مداخيل الأفراد وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية وبالتالي عدم حساسيتهم بارتفاع الأسعار، ما يمكن المكلف من تحميل المستهلك النهائي العبء الضريبي مدمجا إياه مع ثمن السلعة، وبالتالي تقل قيمة الضريبة ما ينتج عنها انخفاض ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، أما في فترة الركود والإنكماش تنخفض المداخيل وينتشر السوق الموازي فيختل الإقتصاد الوطني ما يؤدي إلى استمرار وزيادة حالات التهرب.

¹ نفس المرجع السابق، ص 121.

² بوزيد سفيان، مرجع سابق ذكره، ص 121.

2-2-2- الوضعية الاقتصادية للمكلف

إن الوضعية المالية والإقتصادية للمكلف لها تأثير كبير في أدائه لواجبه تجاه الضريبة، ويظهر ذلك من خلال تغير الفترات التي تشهدها البلاد، ففي حالة الأزمات والكساد التي تمر بها البلاد والعجز يزداد التهرب، فيصرح المكلف بخسائر متتالية وانخفاض دخله فيلجأ لطرق ملتوية لإخفاء وضعيته الحقيقية، أما في فترة الرخاء والإنتعاش الإقتصادي يقل ميل المكلفين للغش والتهرب الضريبي وهذا يعود إلى قدرتهم على الدفع فينخفض بذلك الدافع النفسي للتهرب.

2-3- الأسباب الاجتماعية والتاريخية

التهرب الضريبي هو التعبير المباشر على عجز الدولة بصفة عامة، والضريبة بصفة خاصة، لأن هنالك علاقة متينة تجمع التهرب الضريبي مع العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة، بالتمرد على السياسات التي تفرضها الدولة، فمنذ الإحتلال العثماني للجزائر إضافة إلى الإحتلال الفرنسي تركا بصمة راسخة في الأذهان، فقد عرفت تلك الحقبة التاريخية بسلب أموال السكان الأصليين وفرض ضرائب عديدة كالرسوم على الكلاب والإيجارات والأسواق والعديد أيضا، ما أدى إلى إفتقار الشعوب آنذاك، إضافة إلى عدت عوامل أخرى ساعدت على ترسيخه منها:

- عدم تحقيق الضريبة للعدالة الاجتماعية كنتيجة لعدم الرشادة في الإنفاق العام، ونقص الوعي الضريبي باعتبار فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت شخص معنوي¹.
- إنعدام الثقة المتبادلة بين الأفراد والإدارة، بسبب لعجز والتهاون الملحوظ في القضاء على الآفات الإجتماعية كالرشوة، اختلاس الأموال، التعدي على حقوق الغير، التغاضي عن الأخطاء، ... إلخ.

المطلب الثاني: آثار الغش والتهرب الضريبيين

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف قد تكون مالية، إقتصادية وإجتماعية، وعليه يؤدي التهرب الضريبي بكافة أشكاله إلى عدة آثار سلبية، وذلك على عدة مستويات يمكن توضيحها في النقاط التالية:

1- الآثار الاقتصادية²

من الآثار الاقتصادية لهذه الظاهرة هو إحداث إعوجاج بالنسبة للإقتصاد الوطني والمتمثلة في:

1-1- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الجبائية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وما يقابلها من زيادة في عدد الضرائب ورفع معدلاتها، ما

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق ذكره، ص 44.

² نفس المرجع السابق، ص من 50 إلى 52.

يتسبب في تحويل ضغط العبء الضريبي على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، فتغيب بذلك العدالة الضريبية والاجتماعية.

2-1- إعاقاة المنافسة الاقتصادية

من المعروف أن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحاً وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصورة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد التمويل ببيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق، وذلك من أجل اللحاق بالمستوى العالي الذي تتميز بها نظيرتها التي تسعى إلى تحسين وضعيتها الاقتصادية عن طريق تحسين مستوى الإنتاج.

3-1- إعاقاة التقدم الاقتصادي

إن الأثر المتمثل في إعاقاة المنافسة والذي يترتب عليه التهرب الضريبي، يؤدي بدوره إلى إعاقاة التقدم الاقتصادي.

4-1- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي

قد يلجأ الأعوان الإقتصاديون إلى أنشطة إقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الإقتصادية وتزيد في القيمة المضافة والدخل الوطني، وبذلك يصبح التهرب الضريبي سبباً في الركود الإقتصادي والتخلف.

5-1- ظهور أزمة رؤوس الأموال

إن عملية التهرب تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف لرقم أعماله أو أرباحه الحقيقية إما عن طريق الإكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو معادن كالذهب، إضافة إلى فتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهريب الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة، كما أن التهرب يضعف من مبالغ الإدخارات العمومية، وبالتالي إضعاف الإستثمار والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي.

2- الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءاً هاماً من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الكامل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض، إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الإستقلال المالي والإقتصادي للبلد المعني¹.

¹ ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة، العدد 09، رقم 02، جامعة البليدة، 2010، ص 123.

3- الآثار الاجتماعية

يؤدي التهرب إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي ما يقابله غياب في العدالة الاجتماعية، فكثر التهرب يؤدي إلى لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يهرب بالتهرب الضريبي، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء مشروعة كانت أو غير مشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي¹.

4- الآثار على فعالية النظام الضريبي

يعتبر انتشار ظاهرة التهرب الضريبي دليل على عدم فعالية سياسة النظام الضريبي المطبقة وفشلها، وفي هذا المجال نجد أن التهرب بكافة أشكاله يقلص من الإيرادات المالية للدولة والعائدة للخزينة، إضافة إلى عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية بشكل عام -المالية، الإقتصادية والاجتماعية- وبالتالي يقلص من قيمة الضريبة وأهميتها.

المطلب الثالث: أساليب مكافحة الغش والتهرب الضريبيين

لقد لاحظنا فيما سبق أن لظاهرة الغش والتهرب الضريبيين آثارا سلبية من عدة جوانب ولا تسمح للدولة بتنفيذ سياساتها المالية لتحقيق أهدافها التنموية، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة، وذلك على المستوى الوطني والدولي، ويتم ذلك من خلال معالجة الأسباب المشار إليها سابقا، وفي هذا المجال نستعرض أهم الوسائل المتاحة لذلك كما يلي²:

1- تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمه، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي، فالاستقرار الضريبي يساهم في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، فيؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية والكرهية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.

¹ نفس المرجع السابق، ص 124.

² نفس المرجع السابق، ص من 124 إلى 129 (بتصرف).

2- إرساء نظام ضريبي عادل

من أهم العوامل التي تؤدي إلى إنتشار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي هو الإحساس بالتعسف الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل وذلك بتحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، بعدم التمييز بين الأفراد في المعاملة الضريبية وتطبيق التشريعات القانونية.

3- تحسين التشريع الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترابط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للإستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وإدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الإقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكييفها مع مستجدات وتيرة النمو الإقتصادي.

4- تحسين الجهاز الإداري الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب بل يجب توفر إدارة جبائية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل بالتنظيم الجيد لعمل تلك الإدارة، ويظهر ذلك من خلال:

4-1- تحسين الإمكانيات البشرية

وفي هذا السياق يتم إتخاذ العديد من الإجراءات منها:

- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن، قصد تكوين إطارات ضريبية.
- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلاً.
- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم.

4-2- تحسين الإمكانيات المادية

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق أصبح إدخال تكنولوجيا الإعلام الآلي

ضرورة حتمية يفرضها الواقع، لأنه يكتسي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الإحتيالية. إضافة إلى طرق وأساليب أخرى منها ما هو مذكور وموضح كآلاتي:

5- تنظيم الإدارة الضريبية

إن تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ لامركزية الإدارة (إستقلالية وفق نظام التسيير)، يهدف إلى فتح المجال لاتخاذ قرارات سليمة وبصفة عقلانية، وضمان سرعة وفعالية في العمل ونتائج إيجابية. وبحثا عن فعالية الإدارية الضريبية الجزائية، إتخذ المشرع بعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على المستويين المحلي والمركزي، وذلك لتتكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة.

6- تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

- وذلك بمحاولة كسب ثقة المكلف تجاه الإدارة، ومنه يجب أن تكون العلاقة موجهة نحو إنعاش روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة، وقصد تحسين هذه العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:
- تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو إلزام أخلاقي قبل أن يكون إلزاما قانونيا لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الإجتماعي بين أفراد المجتمع¹.
- إطلاع المكلف على مختلف المستجدات والتغيرات التي يشهدها النظام الضريبي، وذلك بالإستعانة بالصحف والمنشورات والمجلات الدورية لإبراز المستجدات وتفسيرها للمكلف، وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية.
- إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الجبائية توكل لها مهمة شرح وتوضيح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين.
- إحداث وتوسيع برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الجبائية، والهدف منها تحسين المعاملة تجاه المكلفين وتخفيف حدة التوتر بين كلا الطرفين.

7- تحسين الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي، فهي تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الجبائي الحالي الذي يعتمد على التصريحات المكتتبة والمقدمة من قبل المكلفين والتي قد لا تعكس الواقعة الحقيقية، لذلك تعتمد الإدارة الجبائية على عدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة ومعالجتها.

8- فرض غرامات وعقوبات جزائية

فرض المشرع الضريبي عدة عقوبات على من يخالف أحكام القانون الجبائي من أجل ضمان التحصيل الجيد والتام للضريبة، وتتمثل هذه العقوبات في الغرامات الجبائية عن طريق فرض زيادات

¹ سميرة بوعكاز، مرجع سابق ذكره، ص 55.

مالية على المكلف، بحيث يختلف حجم هذه الزيادة حسب طبيعة المخالفة، أو بتطبيق عقوبات جزائية في كل محاولة غش تهدف إلى التهرب الكلي أو الجزئي من دفع الضرائب المستحقة. إضافة إلى أساليب أخرى محلية ودولية نذكر منها:

9- جباية الإقتصاد الغير رسمي (الإقتصاد الموازي)¹

لقد أثبتت الدراسات أن التهرب الضريبي يلعب دورا أساسيا في نمو الإقتصاد الغير رسمي، غير أن التهرب الضريبي يرتبط بمعدل الضريبة فإذا مال هذا المعدل إلى الارتفاع فإن معدل التهرب الضريبي يرتفع ويرتفع معه حجم الإقتصاد الغير رسمي، وبالتالي فإن معالجة الإقتصاد الموازي الناجم عن ارتفاع مستوى التهرب الضريبي أو ارتفاع معدل التهرب الضريبي لابد وأن يرتبط بعدة إجراءات والمحددة كالآتي:

✓ مراجعة أساس حساب الضريبة ومعدل الضريبة والتساعد الضريبي.

✓ مراجعة أشكال الكشف عن مصادر الدخل وأساليب التحصيل.

✓ مراجعة مدى حدة العقوبات على التهرب الضريبي.

ومنه بصفة عامة يجب تحسين المحيط الإقتصادي وذلك بالقضاء على جميع النشاطات التي تغذي ظاهرة الغش والتهرب².

10- أهمية التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي

يندرج التعاون الدولي في سبل علاج مشكلة التهرب الضريبي من خلال محورين، المحور الأول ينص على إكتشاف التهرب، أما الثاني يتعلق بتحصيل الضريبة، والتي تكون قد خرجت من حدود الدولة وأصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى، بحيث تستعين الدول لكشف التهرب وتحديد نطاقه من خلال تبادل المعلومات الضريبية فيما بينها والتي تفيد في كشف الوضعية المالية للمكلف خارج إقليم الدولة، كما أن الإجراءات المحلية لمكافحة التهرب الضريبي حتى تكون فعالة يجب توفر معلومات كافية حول نشاط المكلف سواء في الداخل أو الخارج، ويتم ذلك التعاون بعقد إتفاقيات دولية في شكل ثنائي، إضافة إلى جهود بعض الهيئات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة وسعيها إلى مكافحة كافة أشكال وأنواع التهرب الضريبي.

¹ بوزيد سفيان، مرجع سابق ذكره، ص 140.

² نفس المرجع السابق، ص 136.

خاتمة الفصل الأول

بعد دراسة ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين من مختلف الجوانب، تبين أن لهذه الظاهرة عدة أسباب تعود إلى الأساليب التي يتبعها المكلف من جهة والأساليب التي يتبعها النظام الضريبي أو الإدارة الجبائية من جهة أخرى، ما ينجر عنها عدة آثار سلبية وخيمة على إقتصاد الدولة وذلك بانخفاض حصيلة الإيرادات العامة، وكذلك على المستوى الاجتماعي للأفراد وبالأخص على المالية العامة، فهي تشكل علة لجميع الأنظمة الجبائية في العالم.

لهذا وجب التصدي والحد من هذه الظاهرة بإتخاذ إجراءات ذات طابع وقائي فعال في التصدي لها وتجنب تفشيها عن طريق تكثيف جهود الإدارة باستعمال الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين بشكل عام، والتحقيق المحاسبي بشكل خاص، والذي سيتم التطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

تمهيد

باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، يقدم للمكلفين بالضريبة الحرية في التصريح بمدخلاتهم المحققة، ما استوجب ضرورة القيام بمراقبة هذه التصريحات، بهدف التأكد من صحتها من جهة، ومن جهة أخرى للكشف عن نقاط الغش والتهرب الضريبيين فيها.

ونظرا لأهمية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين، فقد حصر القانون الجبائي في إطار تشريعي وتنظيمي دقيق وواضح مختلف أشكال وخطوات الرقابة الجبائية، حيث سيتم التعرض في هذه المداخلة لأحد أبرز أشكال التحقيق المعمق في إطار الرقابة الجبائية وأكثرها استعمالا وهو التحقيق المحاسبي، الذي يشمل مجموع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة. وعليه في سبيل الإلمام بمختلف جوانب هذا الموضوع، تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي.

المبحث الثالث: مجريات التحقيق المحاسبي للحد من الغش والتهرب الضريبيين.

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية من أهم وسائل مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين والحد منها، وهذا بالكشف عن الأخطاء والمخالفات الموجودة في التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة بهدف تصحيحها وتقويمها، لهذا سيتناول هذا المبحث النقاط الرئيسية المتمثلة في عموميات حول الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

1- مفهوم الرقابة الجبائية

1-1- مفهوم الرقابة¹

الرقابة هي مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين وتقوم بتسهيل وتحسين وأخذ القرارات للتعرف على الأخطاء من خلال:

- ✓ تصحيح الأخطاء والسهو وعدم المطابقة المحاسبية.
- ✓ إكتشاف التلاعبات والإختلاسات ومعالجتها وكذلك وضع المعايير وتقييم الأداء.

2-1- مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة من أدوات الإدارة الجبائية منحها القانون حقوق وصلاحيات، تسعى الإدارة الجبائية من خلالها إلى مراقبة تصريحات المكلفين والعمل على إكتشاف التهرب الضريبي، ضمن إطار واضح وطبقا لمواد ونصوص قانونية محددة²، وعليه تم التطرق إلى عدة تعاريف للرقابة الجبائية من أبرزها:

- تعرف الرقابة الجبائية على أنها: فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية³.
 - يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والمستندات المستعملة، لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاة⁴.
- ومنه يمكن القول أن الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصادقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار

¹ بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 11.
² بوباطة أميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي والحد منها، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 01، 2021، ص 54.
³ نفس المرجع السابق.

⁴ المادة 18، من قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة الأولى، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 09 (بتصرف).

قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار وتنمية الإقتصاد الوطني¹.

يجدر الإشارة إلى أن هنالك نوعين من الرقابة هما:

- **النوع الأول:** هي الرقابة التي تقوم بها إدارة الضرائب، تهدف إلى تسجيل وتحقيق أعلى نسبة من ناحية الالتزام الضريبي وتحفيز المكلف على الالتزام الضريبي في إطار القوانين الضريبية.
- **النوع الثاني:** هي الرقابة التي تقوم بها المؤسسة بنفسها، بتكليف جهة داخلية (خلية الرقابة الداخلية) أو جهة خارجية (المراقب الجبائي)، بالإستناد إلى مستشار جبائي يستعين به المكلف ويختاره بمحض إرادته للإستشارة والمناقشة أو لينوب عن المكلف بالضريبة.

2- أهداف الرقابة الجبائية²

تختص الإدارة الجبائية بتطبيق الرقابة الجبائية بصفتها الجهاز الفني الذي تخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعيا لتحقيق أهداف الرقابة الجبائية المتمثلة فيما يلي:

1-2 الأهداف الإقتصادية والمالية

الهدف الأساسي للرقابة الجبائية هو مكافحة التهرب الضريبي بكل أنواعه باستعمال مختلف الأساليب القانونية التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية، والمحافظة على الأموال العمومية من السرقة والنهب، وتوفير إيرادات إضافية للخزينة العمومية تعود على الإنفاق العام وتؤدي إلى رفاهية المجتمع.

2-2 الأهداف القانونية

تتمثل الأهداف القانونية فيما يلي:

- ✓ التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة.
- ✓ التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي.
- ✓ مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بالضريبة من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها.

3-2 الأهداف الإدارية

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما في الإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها من خلال النقاط التالية:

¹ لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، 2010-2011، ص 19.

² شعيب بونوة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، جامعة تلمسان، 2012، ص 71.

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي، ومدى تأثيره على المؤشرات الإقتصادية الأخرى.
- تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بالأسباب، وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها.
- تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على إتخاذ الاجراءات التصحيحية لإيجاد الحلول المناسبة لذلك النقص.

4-2- الأهداف الإجتماعية

- تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال:
- تحقيق مبدأ العدالة والمساواة الجبائية بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.
- منع محاولات إنحرافات الممولين بمختلف أشكالها من سرقة أو إهمال أو تقصير في أداء واجباتهم الجبائية من خلال تطبيق الغرامات أو فرض العقوبات.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

يختلف شكل الرقابة الجبائية باختلاف حجم الملف الجبائي والنظام الجبائي التابع له المكلف بالضريبة ودرجة الفوارق المستخرجة فيه، وقد تتم الرقابة الجبائية بطريقة عامة مجملة كما قد تتم بطريقة معمقة. أعطى المشرع الجبائي كل أشكال الرقابة توضيحا من خلال التشريعات الجبائية وكذا القوانين والمراسيم التنفيذية¹، كما يلي:

- 1- الرقابة العامة: هذا النوع من الرقابة يكون على مستوى المفتشية، وهنا يتم التمييز بين الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق والموضحة كما يلي²:

1-1- الرقابة الشكلية

يجري العمل بها كل سنة، حيث تعتبر كمرحلة تمهيدية للمراقبة، فتغطي كل العمليات المتضمنة تصحيح الأخطاء المادية المسجلة في التصريحات.

2-1- الرقابة على الوثائق

الرقابة على الوثائق تكون شاملة تخص محتوى ومضمون التصريحات، وتعتبر كفحص إنتقادي للوثائق إعتقادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي (السجلات المحاسبية، مقارنة رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة، إلخ).

¹ خولة حموش، بزارية أمحمد، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مركز الضرائب لولاية برج بوعريش، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد 01، 2021، ص 365.

² بكرتي بومدين، يوسف رشيد، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب، مستغانم، 2015، ص 43.

3-1- مراقبة التصريحات

تتمتع الإدارة الجبائية بالحق في مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وذلك لتحديد أجل كل ضريبة أو حق أو رسم، كما يمكنها أن تراقب المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر ولكنها تدفع أجور أو أتعاب وعليه فإنه على هذه المؤسسات تقديم البيانات والمعلومات خلال ساعات العمل، كما أن للمفتش الحق في مراقبة التصريحات وأن يطالب بالتوضيحات والتبريرات كتابيا، إضافة إلى طلب الوثائق المحاسبية التي توضح العمليات التي تكون محل الرقابة، ويجب أن يبين الطلب المكتوب بوضوح النقاط والمعطيات التي يراها المفتش ضرورية خلال مدة لا تقل عن أربعين (40) يوما، وإذا انقضت هذه المدة دون رد يحدد المفتش أساس فرض الضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض، وإذا قدم المكلف محاسبة صحيحة بناء على طلب المفتش تكون كافية لتبرير النتيجة المصرح بها، فإنه لا يمكن تصحيحها، أما التصريحات الغير مدعمة بوثائق كافية ولازمة لتبرير النتيجة فإنها تكون محل تصحيح تلقائي¹.

2- الرقابة المعمقة: بصفة عامة فإن الرقابة المعمقة هي العملية التي تسمح بالتأكد من التصريحات الجبائية مقارنة بالعناصر أو المظاهر الخارجية، حيث تعتبر إمتداد للوثائق²، أصنافها موضحة كما يلي:

1-2- التحقيق في المحاسبة

يسمح هذا النوع من الرقابة لأعوان الإدارة الجبائية بإجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية أي مراقبة التصريحات الجبائية المكتوبة بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة³.

سيكون هذا النوع من التحقيق موضوع دراسة الجانب التطبيقي.

2-2- التحقيق المصوب

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات

¹ بن اعمارة منصور مرجع سابق ذكره، ص 22-23.

² نفس المرجع السابق.

³ المادة 20، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، القسم الأول، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 11.

التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة¹، يخضع التحقيق المصوب لنفس القواعد المطبقة في التحقيق في المحاسبة.

3-2- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة. وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرّح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكوّنة لنمط معيشة أعضاء المكلف بالتحقيق الجبائي (المقر الجبائي) من جهة أخرى، ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة².

4-2- الرقابة الفنية (الرقابة على المعاملات العقارية)

وتتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية ومركز الضرائب، وهي تتعلق بمراقبة تصريحات المكلفين الخاصة بالمعاملات التي ترتبط بالعقارات المبنية وغير المبنية فيما يخص البيع والمبادلة ونقل الملكية من حيث مراجعة الأسعار المصرّح بها³.

المطلب الثالث: الهياكل التنظيمية والبشرية المكلفة بإجراء الرقابة الجبائية

1- الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية

سعت الدولة إلى تنظيم أجهزة وهياكل الرقابة الجبائية لضمان السير الحسن للتحقيقات الجبائية والتنسيق بين المصالح الجبائية على إختلاف مستوياتها، كما هو ملخص فيما يلي⁴:

1-1- على المستوى المركزي

1-1-1- مديرية الأبحاث والمراجعات

تم إنشاء هذه المديرية على المستوى المركزي سنة 1998 حيث تقوم بالقيادة والمتابعة إضافة إلى:

- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين من خلال مستوى المعيشة والممتلكات.
- تطبيق حق التحقيق في إطار محاربة الغش الجبائي.
- إنجاز وتدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق إختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

¹ المادة 20، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، القسم الثاني، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 13.

² المادة 21، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، القسم الثالث، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 14.

³ بوباطة أميرة، مرجع سابق ذكره، ص 56.

⁴ خديري صبرينة، جنيّة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية دراسة حاله الجزائر خلال الفترة 2011-2018، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019، ص 323-324.

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

2-1-1 مديرية كبريات المؤسسات

تم تأسيسها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 17 جويلية 2005، المحدد لتنظيم المديرية الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات التي تتكون من خمس مديريات فرعية (المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل)، إلا أن المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية هي المسؤولة عن الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الجبائي من خلال تنفيذ برامج المراقبة المحاسبية ومتابعتها، إقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة، البحث عن المعلومات الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات.

تتكفل المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات بما يلي:

✓ البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات.

✓ تنفيذ برامج التحقيق المحاسبي ومتابعته.

أما بالنسبة للهيكل التنظيمية على المستوى الغير مركزي والتي تسمى بالمصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية فتتمثل فيما يلي:

2-1-2 على المستوى الجهوي

تتكفل المديرية الإقليمية للضرائب والمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات والممثلة من ثلاث مصالح خارجية و جهوية للتحقيق "الجزائر وهران قسنطينة" بتنفيذ برامج الرقابة الميدانية التي يتم تحديدها من طرف المديرية المركزية للبحث والمراجعات الخاصة بالكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبيين الممارسة من قبل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تم برمجتهم وتوزيعهم على فرق التحقيق الجهوية التابعة للمصالح الجهوية للتحقيق إقليمي .

3-1-2 على المستوى المحلي

على مستوى المديرية الولائية للضرائب تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد برامج البحث والمراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وتتشكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى كل ولاية من ثلاث مكاتب (مكتب البحث عن المعلومات الجبائية، مكتب الأبحاث والتدقيقات، مكتب البطاقات والمقارنات).

ولقد استحدثت المديرية العامة للضرائب بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 هيكل جديد للضرائب وهو مركز الضرائب وهو يمثل أحدث مصالح خارجية عملياتية ملحقة بمديرية الضرائب للولاية التي تعتبر الوصية على المصالح الضريبية على المستوى الولائي، تم إنشاءها من أجل تحسين ومراقبة المكلفين الذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات، أما مجال الاختصاص لهذه المراكز، فهو المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي أو النظام المبسط.

كذلك بها المراكز الجوارية للضرائب هي مراكز موجودة على المستوى المحلي سواء على مستوى الدوائر أو تجمع عدد بلديات، وتقوم بتسيير ملفات صغار مكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الضريبية الجزافية الوحيدة بالإضافة على مراكز متخصصة في الجباية العقارية، المعادن، الجباية الفلاحية أما بالنسبة للمراكز الجوارية للضرائب والمتمثلة في:

4-1- مفتشيات الضرائب

إن إنشاء المفتشيات المتعددة المنصوص عليها في الأمر رقم 60/91 بتاريخ 1991/02/23 والذي بدأ في تنفيذه سنة 1994 حيث تنص المادة 12 على تولي مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات، وتنفيذ عمليات التسجيل، فهي تشكل حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة¹.

5-1- قباضات الضرائب²

تهدف القباضات إلى دعم التنسيق مع مصالح الوعاء وكذا التحصيل القسري، والمتمثلة في قباضة تحصيل الضرائب.

6-1- الفرق المختلطة (الضرائب، الجمارك، التجارة)

نصت المادة 11 من الجريدة الرسمية رقم 50 المؤرخ في 1997/07/30 على تأسيس فرق مختلطة للرقابة المشتركة، تتشكل من ممثلي الضرائب والجمارك والتجارة، تدعى فرق مختلطة للرقابة بين الضرائب والجمارك والتجارة³، تقوم هذه الفرق بمراقبة وكشف كل عمليات الممولين وتزويد المفتشية بالمعلومات الكافية عن الممول التابع لها⁴.

2- التركيبة البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية⁵

إن أداء مهام الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها، وبالتالي يجب أن يكون للعون المراقب أو المحقق بطاقة إنتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته، تبين صفة العون كالإسم واللقب، الهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف.

¹ مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة بالجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الوادي، 2016، ص 45.

² نفس المرجع السابق (بتصرف).

³ ناصر شرفي، سامي مباركي، الغش الضريبي في الجزائر أشكاله وسبل مكافحته، مجله العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، العدد 48، بسكرة، 2017، ص 287.

⁴ سميرة بوعكاز، مرجع سابق ذكره، ص 54.

⁵ لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق ذكره، ص 31-32.

2-1- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء عمليات الرقابة وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات التحقيق المحاسبي والجبائي، بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

2-2- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات

إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (6) سنوات، كما يكون تحت سلطته فرق للتحقيق كونه مسؤولا عن النظام العامل داخل الفرق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المكلفين بالرقابة في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج المراقبة مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المحققين.

2-3- الأعوان المحققين

حتى تستند مهمة الرقابة لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتشي ضرائب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي: "لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"¹، كما يسند إلى الأعوان المكلفين بالرقابة مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية الرقابة خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المكلفة بالرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي

من خلال هذا المبحث نتعرف على التحقيق المحاسبي باعتباره أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية المعمقة على مستوى محاسبة المكلف بالضريبة، بهدف الحفاظ على الموارد الجبائية.

المطلب الأول: ماهية التحقيق المحاسبي

خلال هذا المطلب تم التطرق إلى تعريف التحقيق المحاسبي وأهم خصائصه كالآتي:

¹ المادة 20، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع مذكور سابقا، 2022، ص 12.

1- تعريف التحقيق المحاسبي

عرفها دانيال ريشر على أنها: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند إقتضاء الحال فإنه يمكن الإلتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة"¹.

أما عن التعريفات المقدمة للتحقيق المحاسبي من طرف القانون، مذكورة كما يلي:

✓ نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 01 على أن: " التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرّامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبة بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة"².

✓ كما نصت نفس المادة السابقة على أن: " التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"³.

✓ أيضا يعد التحقيق المحاسبي من أهم أدوات الرقابة الجبائية، يتم من خلاله البحث في مجمل الكشوفات والعمليات والتسجيلات المحاسبية والمالية للمكلفين بدفع الضريبة، لأجل التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية، حيث يتم من وراء هذه العملية إكتشاف عديد الأخطاء وأشكال الغش التي يمكن أن يرتكبها المكلفون، والتي يمكن أن تؤدي إلى تنامي ظاهرة التهرب الجبائي وانعكاسها سلبا على خزينة الدولة، وبالتالي على التنمية الوطنية والمحلية على حد سواء⁴.

يشمل نطاق التحقيق المحاسبي المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين هم ملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية والتي أكد على إلزامية مسكها القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي، ويتضمن التحقيق المحاسبي الفحص والتدقيق والمستندات المبررة لمختلف العمليات التي قام بها المكلف كالفواتير، كشف الحساب البنكي، سندات التسليم، عقود الصفقات، عقود الإيجار، إلخ. وتمارس الإدارة الجبائية حق التحقيق مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات المحاسبية⁵.

¹ Daniel riche, Les procédures fiscales, Presses universités de France, France, 1990, P 25.

² المادة 20، الفقرة 01، قانون الإجراءات الجبائية، المتضمن قانون المالية 2022، ص 11.

³ نفس المرجع السابق، المادة 20.

⁴ لكصا سي ابراهيم، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة: 2005-2015، 2015، ص 173.

⁵ عبد الرحيم لواج، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، مجلة أوراق اقتصادية، العدد 02، 2018، ص 47.

2- خصائص التحقيق المحاسبي

يمكن إبراز أهم خصائص التحقيق المحاسبي من خلال النقاط التالية¹:

- مبرمج أي يتم تطبيقه وفق برنامج محدد مسبقا ويكون فجائي بالنسبة للمكلف نظرا لإلزامية إعلامه بخضوعه للتحقيق المحاسبي قبل مباشرة تنفيذه من طرف المحقق.
- يتم تطبيق هذا الشكل الرقابي خارج مكاتب الإدارة الجبائية أي في مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق المحاسبي، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة تم إقرارها قانونيا.
- يهدف بصورة أساسية إلى فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة ويمتاز بالدقة والعمق، حيث يشمل كل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف للسنوات الأربع الأخيرة للنشاط.
- يتم إجراء التحقيق المحاسبي من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يمتلكون رتبة مفتش على الأقل والذين يتميزون بإتقان التقنيات المحاسبية والكفاءة العالية والخبرة الكافية.
- تختص فرق التحقيق التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتنفيذ هذا الشكل الرقابي على المستوى الولائي، أما على المستوى الجهوي فتتولى مصلحة الأبحاث والمراجعات الجهوية مهمة تنفيذه.

المطلب الثاني: أهداف التحقيق المحاسبي

تسعى الإدارة الجبائية من خلال التحقيق المحاسبي إلى إبراز كل الأخطاء والنواقص والإغفالات في العمليات المتضمنة لمحاسبة المكلف بهدف التأكد من صحة وعاء الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة، ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق وواجبات المكلف، ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى²:

- إكتشاف وتحليل أسباب عدم التزام أو طاعة المكلفين، ووضع الحلول المناسبة لردعها، مثل زيادة العبء الضريبي المترتب من خلال عدم الإستخدام الأمثل لعناصر الوقت والجهد والتكلفة ولكل من الإرادة والمكلفين على حد سواء، زيادة الضغط النفسي على المكلفين من خلال تعقيد الإجراءات وكثرة الطلبات غير الهادفة،... إلخ.
- تعزيز الإلتزام الطوعي من قبل المكلفين بالقوانين الضريبية، وذلك من خلال تذكير المكلفين دائما بعواقب ومخاطر عدم الإلتزام والثقة التي تولد في المجتمع بكشف الانتهاكات والثغرات على القانون الضريبي والعقوبات المناسبة لها.

¹ عبد الرحيم لواج، مرجع سابق ذكره، ص 47-48.

² سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجمع هيليو بوليس قالمة، جامعة سيدي بلعباس، 28 و 29 أكتوبر 2015، ص 7-8.

- غرض التحقيق المحاسبي ليس المراقبة الجبائية فقط، بل يمكن المؤسسات من الإطلاع على واجباتهم أو إلتزاماتهم الجبائية، أثناء التحقيق المحاسبي، فيطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه.
- التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة وصنف المحاسبة من خلال مقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، وهذا لكشف أو إعاقعة الغش أو الإحتيال أو التهرب الضريبي المحتمل.
- يمثل التحقيق المحاسبي وسيلة رقابية وقائية، تجعل المكلفين بالضريبة يعلمون بأن العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مهني متخصص ومحاييد وهو العون المحقق، مما يجعلهم يحرصون على العمل بحذر شديد أثناء قيامهم بالمعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي تحدث، ومن المؤكد بأن الحذر قد يمنع حدوث بعض الأخطاء أو تصحيحها إن وجدت.

المطلب الثالث: الإطار القانوني للتحقيق المحاسبي

من أجل التمكن الجيد من تطبيق القانون الجبائي وضمان صحة التصريحات المكتتبة ودقتها من قبل المكلفين بالضريبة، فقد خول القانون الجبائي للمحقق الذي يتمتع برتبة مفتش على الأقل سلطات سير التحقيق المحاسبي.

1- حقوق الإدارة الجبائية

تتمثل فيما يلي:

1-1- حق الإطلاع

يعتبر هذا الحق من بين أبرز الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية والذي يخول لها حق الإطلاع على أي مصدر من مصادر المعلومات، فيما يخص الوعاء أو التحصيل، في هذا الإطار فهو يعتبر أداة تساعد على الرقابة الجبائية حيث يسهل مسبقا إتمام المعطيات أو المعلومات التي هي بحوزة الإدارة الجبائية أو من أجل التأكد من المعلومات المقدمة من قبل المكلفين أثناء القيام بتقديم محاسبتهم.

لذلك فإن أعوان الإدارة الجبائية، بإمكانهم طلب جميع المعلومات، الدفاتر والسجلات المحاسبية التي يرونها ضرورية أثناء قيامهم بعملية التحقيق، ويمكن الإدارة الجبائية من ممارسة هذا الحق على جميع الإدارات العمومية أو المؤسسات الخاصة والمؤسسات البنكية. وفي حالة رفض هذه الأخيرة تقديم يد المساعدة المطلوبة والمفروضة عليها فإنها تعرض إلى عقوبات جبائية صارمة¹، ومنه يمكن القول بأن حق الإطلاع يعتبر وسيلة هامة في يد الإدارة الجبائية.

¹ عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي دراسة النظام الرقابي الجبائي الجزائري، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر في علوم التسيير، السنة الجامعية 2000-2001، ص 96-97.

2-1- حق الرقابة

يمثل حق الرقابة في ذلك الحق الممنوح للإدارة الجبائية من قبل المشرع في مراقبة دفاتر أي مكلف، ويمكن أن تتم ممارسة حق الرقابة على عدة أشكال، هذا ما تم مناقشته في المبحث السابق، وفي إطار ممارسة حق الرقابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية توجيه ثلاثة أنواع من المطالب إلى المكلفين والتي يجب التفرقة بينها، ويتعلق الأمر بالمطالب الآتية¹:

1-2-1 طلب المعلومات

يمكن أن يتضمن طلب المعلومات أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبه أو الملفات المقدمة (ملحق رقم 07)، ويتمثل في توجيه مجموعة من الأسئلة إلى المكلف المعني والذي يجب عليه الرد على جميعها بصدق ووضوح ودقة، وفي حالة غياب الإجابة يمكن للإدارة من تعميق البحث، بالأخص مع توجيه طلب الإثبات والتوضيحات.

2-2-1 طلب الأدلة (الإثبات)

يمكن طلب الإثبات من المكلف من أجل تجميع معلومات دقيقة يمكن إستعمالها، وعادة ما يكون هذا الطلب متعلق بالضرائب على الدخل وموجها إلى مسيري الشركات، ويتعلق طلب الأدلة عادة على:

- ✓ الوضعية العامة للمكلف والتكاليف العائلية الخاصة به.
- ✓ إثبات التكاليف التي تسمح بتخفيض المداخل العامة المؤدية لتخفيض الضرائب.
- ✓ طلب الأدلة التي سمحت له بالرفع من ثروته العقارية أو المنقولة.

3-2-1 طلب التوضيحات

يمكن للإدارة الجبائية طلب توضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام للمكلف رأت فيها عدم تجانس أو إختلال كبير بين تصريحات سنة معينة والسنوات السابقة، وللمكلف الحق في معرفة النقطة التي يجب عليه تقديم التوضيحات المطلوبة عليها قبل الرد على طلب الإدارة.

3-1- حق إستدراك الأخطاء²

هو ذلك الحق الذي تمارسه الإدارة الجبائية في إطار إجراءات الرقابة والتحقيقي من أجل تصحيح الأخطاء أو الغش الممارس من طرف المكلفين، ويمكن القول بأن المشرع منح للإدارة الجبائية الحق في العودة إلى مراقبة إخضاعات قد تمت حتى تسمح له بتصحيح الأخطاء المرتكبة عند تحديد وعاء الضريبة. بشرط أن يتقدم الفعل الإداري بمدة زمنية تقدر بأربع (04) سنوات.

¹ عيسى براق، مرجع سابق ذكره، ص 99-100.

² نفس المرجع، ص 101.

4-1- حق المعاينة

يمكن للإدارة الجبائية من ممارسة حقها في المعاينة عند وجود قرائن تدل على قيام المكلف بالضريبة بممارسات تدليسية، كما أنه يخص بعض الضرائب وليس كلها ويستعمل في جميع الأماكن وذلك بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء ودفع الضريبة، كما أن هذه الإجراءات تضل تحت رقابة القاضي.

2- واجبات المكلفين وحقوقهم

نظرا للعلاقة التي تربط المكلفين بالإدارة الجبائية، فقد قام المشرع بتحديد مجموعة من الحقوق التي تسمح بحماية المكلفين من التسلط والتعسف الذي قد يمارس عليهم من قبل الإدارة، لكن حتى يستطيع المكلف الاستفادة الكلية من هذه الحقوق أوجب المشرع عليه مجموعة من الواجبات التي يجب عليه القيام بها على أحسن وجه.

2-1- واجبات المكلفين

يخضع المكلفون في النظام الحقيقي إلى مجموعة واجبات تتمثل أساسا في:

2-1-1- الواجبات المحاسبية

يجب على المكلف في النظام الحقيقي إحترام المبادئ المحاسبية فهي عنصر لإثبات الصدق والنزاهة هذا من جهة، ومن جهة أخرى ألزم المكلف بمسك محاسبة صحيحة كما نصت عليه المادتين 09 و12 من القانون التجاري على مسك مجموعة من الدفاتر والإحتفاظ بها لمدة عشر (10) سنوات تبدأ من تاريخ إختتامها، وأي إخلال بهذه المواد والشروط يؤدي إلى رفض محاسبة المكلف. تتمثل الدفاتر المحاسبية القانونية الملزم بمسكها المكلف في دفتر اليومية ودفتر الجرد والملخصة كما يلي:

➤ **دفتر اليومية:** هو دفتر يفرض على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ويدون فيه كل التدفقات المالية التي يقوم بها بشكل يومي وبالتفصيل وفقا للتسلسل الزمني لتاريخ العمليات التي قام بها، ويراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا حتى لا يتأذى التاجر من إطلاع الغير على شؤونه (أعماله اليومية)¹.

¹ كوثر أحمد فالج العزام، حجية الدفاتر التجارية الإلكترونية في الإثبات (دراسة مقارنة)، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في الحقوق قسم القانون الخاص، جامعة جدارا، 2010، ص 16- 17 (بتصرف).

➤ **دفتر الجرد:** وهو الدفتر الذي تحصر فيه الأصول وموجودات التاجر، فيقع على عاتق التاجر تدوين تفصيلات أمواله التجارية أولاً، ثم الميزانية مع حساب الأرباح والخسائر سنوياً أو بصورة دورية، ولا بد من إجراء هذا القيد مرة على الأقل في السنة¹.

2-1-2- الواجبات الجبائية

بالإضافة إلى الواجبات المحاسبية السابقة، فقد ألزم المشرع المكلفين بأداء واجبات جبائية أخرى تتمثل عموماً في الآتي²:

أ- التصريح بالوجود

يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، أن يكتب تصريح بالوجود لدى مفتشية الضرائب الخاضع لها إقليمياً، في أجل يقدر بثلاثون (30) يوماً ابتداءً من تاريخ بداية نشاطه.

ب- التصريح الشهري أو الفصلي لرقم الأعمال

إن المكلفين الممارسين لنشاط ما والخاضعين لأنواع من الضرائب والرسوم ملزمين على التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي وذلك قبل انقضاء عشرون (20) يوماً من الشهر الموالي لدى المصالح المختصة بقبض الضرائب المختلفة إقليمياً.

ج- التصريح السنوي بالمدخل والناتج

نظراً للطبيعة التصريحية للنظام الجبائي، فقد ألزم المشرع المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي بتقديم تصريح بالمدخل السنوية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، والأرباح السنوية المحققة بالنسبة للأشخاص المعنويين، بهدف استخراج الوعاء الخاضع للضريبة وتحديده وهذا قبل انقضاء على الأكثر يوم 30 أفريل من السنة الموالية من الدورة المعنية بالتصريح.

د- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط

أوجب المشرع على المكلفين التصريح عن توقف النشاط أو التنازل عنه، خلال فترة زمنية محددة بعشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ التوقف.

هـ- وضع رقم بالتعريف الإحصائي

نص قانون المالية على وضع رقم التعريف الإحصائي، ويعتبر إحصاء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة فيجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يزاول نشاطاً صناعياً أو تجارياً حراً أو تقليدياً أن يشير إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطه³.

¹ نفس المرجع السابق، ص 17-18.

² عيسى براق، مرجع سابق ذكره، ص 103-104 (بتصرف).

³ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص 64.

2-2- الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في محاسبته

في مقابل الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية، حدد المشرع مجموعة من الحقوق والضمانات للمكلفين بالضريبة فيما يخص الرقابة الجبائية أو ما بعدها من الإجراءات بهدف منع أي تجاوزات محتملة من طرف المكلفين بالتحقيق وتتمثل هذه الحقوق عادة في:

2-2-1- الإشعار بالتحقيق مرفق بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق¹

- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق (ملحق رقم 06) مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، ولا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ إستلام الإشعار.
- يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها.

- في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.
- في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عملية المراقبة.

2-2-2- الإستعانة بوكيل أو مستشار

المكلف بالضريبة له الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره من أجل مناقشة إقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة². كما يمكن للمستشار الاستعانة به أو الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق.

2-2-3- عدم تجديد التحقيق

إذا انتهى التحقيق في الوضعية الخاصة بمدة معينة، بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي مثلاً، وفيما عدا الحالة التي يتطرق فيها المكلف إلى طرق تدليسية أو يدلى بمعلومات خاطئة أثناء فترة التحقيق أو يقدم معطيات غير كاملة، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بالتحقيق من جديد.

2-2-4- مدة التحقيق

مدة التحقيق في المحاسبة في عين المكان حددها القانون كما يلي³:

✓ لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص:

¹ المادة 20، القسم 1 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022 ص11.

² نفس المرجع السابق ص 12.

³ المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية، القسم 1، 2022، ص 11-12 (بتصرف).

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 1 000 000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها يتجاوز 2 000 000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.
- ✓ ستة أشهر فيما يخص المؤسسات المذكورة أعلاه على الترتيب إذا كان رقم أعمالها المصرح لا يتجاوز 5 000 000 دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للأولى و 10 000 000 دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للثانية.

في جميع الحالات الأخرى مدة التحقيق لا تتعدى تسعة أشهر.

2-2-5- إشعار بالتقويم¹

عند الإنتهاء من التحقيق في المحاسبة وبعد إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق، يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام.

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

2-2-6- حق السر المهني

تبعاً لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الإلتزام بالسر المهني كالاتي: "يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به"².

2-2-7- حق الطعن

لعلاج الخلافات الواقعة بين الإدارة الضريبية والمكلف، منح المشرع لهذا الأخير إمكانية تقديم الطعن يطلب فيه التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للمعدلات المطبقة وذلك بتقديمه شكوى لدى الجهات المعنية³.

إضافة إلى حقوق أخرى قام المشرع بوضعها في قانون الإجراءات الجبائية من بينها:

- الحق في الرد بحيث يمنح المكلف بالضريبة أجل أربعون (40) يوماً، لإرسال ملاحظاته، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى⁴.

¹ نفس المرجع السابق، ص 12 (بتصرف).

² المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص 31.

³ نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 58 (بتصرف).

⁴ نفس المرجع السابق.

- الإعفاء من الضريبة المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة عجز المكلف وضيق حاله على إبراء ذمته تجاه الخزينة.

المبحث الثالث: إجراءات التحقيق المحاسبي للحد من الغش والتهرب الضريبيين

كما تم التطرق إليه سابقاً يعد التحقيق المحاسبي من أهم الطرق التي يتم استخدامها في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، ويتم الكشف عن هذه الظاهرة من خلال إجراء مراقبة محاسبية من حيث الشكل والمضمون، ومن هنا سيتم التطرق إلى تقديم كل ما يتعلق بمعايير وإجراءات التحقيق والخطوات العملية التي يستند عليها المحقق في هذا المبحث.

المطلب الأول: معايير التحقيق المحاسبي¹

إن قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية يتطلب أكثر من مجرد تحديد عمليات التحقيق المحاسبي التي ينبغي اتخاذها. هناك حاجة إلى الوقوف على عناصر مهمة للوصول إلى تحقيق محاسبي فعال، فنتيجة للدور الذي يلعبه المحقق في تعبيره عن مصداقية وموضوعية التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، فإنه لا يستطيع الوصول إلى الغاية المرجوة في حال لم يتم مباشرته في إطار مؤسس ومحكوم بمعايير واضحة يذكر منها:

1- الإستقلالية والموضوعية

على العون المحقق الالتزام بقواعد السلوك المهني كاستقلالية والموضوعية، فتنبع أهمية الإستقلال من أن درجة ثقة الأطراف ذات المصلحة في رأي المحقق تتحدد بمدى استقلاليته وحياده عند إبداء رأيه الفني حول التصريحات الجبائية، فبانعدام استقلالية المحقق تصبح عملية التحقيق فاشلة ولا أساس لها من الصحة، وذلك لأن المحقق قد يكتشف الخطأ الجوهري، ولكن يفشل في التقرير عنه أو تصحيحه، ويظهر التعريف الأمثل لاستقلال المحقق في أنه " يكون المحقق أميناً نزيهاً صادقاً يكشف عن كل الحقائق في تقرير، لا يجامل ولا يتأثر لمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ ولا يغير رأيه نتيجة فحوصه وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه بموضوعية عن إقتناع بعد أن تطمئن نفسه لما توصل إليه".

2- بذل العناية المهنية اللازمة

تعتبر بذل العناية المهنية الكافية من أهم القواعد الأساسية الواجب إتباعها عند القيام بعملية التحقيق في المحاسبة، ويقصد بهذا المعيار إلزام العون المكلف بالتحقيق في الحسابات بمستوى أداء معين عند القيام بفحص وتدقيق محاسبة المكلف وإعداد التقرير، أي العمل الذي يحقق المستوى اللازم لإخراج المعلومات في صورة دقيقة لخدمة الأطراف ذات المصلحة وحمايتهم.

¹ سعاد مالح، مرجع سابق ذكره، ص من 8 إلى 10 (بتصرف).

3- الكفاءة والجدارة

على العون المحقق أن يتمتع بمستوى عال من الكفاءة، أي أن يكون له من التأهيل العلمي والعملية ما يمكنه من القيام بمهامه على أحسن وجه، إذ يؤثر هذا الأخير على فعالية أداء عملية التحقيق المحاسبي بشكل جوهري، ويعني التأهيل العلمي درجة التأهيل الفني (مؤهل جامعي) في مجال المحاسبة والتدقيق، كما أن تكون له معرفة في المجال القانوني الجبائي، أما التأهيل العملي فيعني ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة في الميدان.

4- التخطيط والإشراف

يجب على العون المحقق أن يقوم بتنفيذ عملية التحقيق وفق خطة تشمل عملية التحقيق، محترما بذلك النصوص القانونية، فمن شأن هذا التخطيط أن يمكّن المحقق في أي لحظة أن يحدد المدى الذي أنجز فيه من عمليات، مقدار الأعمال المتبقية والتاريخ المتوقع لإتمامها، كما يجب أن يكون هنا توجيه وإشراف كافيان من أجل الحصول على التأكيد المعقول بأن كافة الأعمال منجزة بحسب مستوى نوعية مقبولة.

المطلب الثاني: التدابير الأولية لعملية التحقيق

1- معايير إنتقاء المكلفين بالضريبة¹

إن عملية إنتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية التحقيق، لا تعتمد على معايير ثابتة، لكن تتعلق عموما بحالات ظرفية، وعلى كل حال توجد عدة معايير ظاهرة، منها:

- ✓ أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين.
- ✓ تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة.
- ✓ الزيادات السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة الغير مطابقة للدخل المصرح به.
- ✓ ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط.
- ✓ عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة.
- ✓ ويتم التحقيق بشكل أكبر في القطاعات الأكثر توسعا أين تظهر حالات شائعة من الغش والتهرب الضريبي، في الإستيراد والتصدير.

وحسب المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة بأربعة سنوات، وعليه فإن المادة الخاضعة للرقابة فهي تخص الأربع (04) سنوات الأخيرة المتعلقة بتصريحات رقم الأعمال والإيرادات المهنية والمداخل والأرباح.

¹ حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، زهران للنشر، الجزائر، 2016، ص 87 (بتصرف).

2- إقتراح برنامج التحقيق

تعد مرحلة إقتراح الملفات الواجب التحقيق فيها، قاعدة أساسية لإعداد برنامج التحقيق، وهذا بإعداد قائمة المكلفين بالضريبة المراد التحقيق في ملفاتهم بالإعتماد على معايير أولية تم ذكرها سابقا، ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب قصد إنتقاء ثاني ثم إلى المديرية الجهوية للضرائب قصد إعداد قائمة مؤقتة ثم تحول إلى مديرية البحث والمراجعات وبالضبط إلى المديرية الفرعية للبرمجة¹.

3- إعداد برنامج التحقيق²

تتكفل المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بإعداد برنامج التحقيقات الجبائية بناء على الإقتراحات المقدمة من طرف المفتشيات التابعة لها. كما أن بإمكان المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والمديرية الجهوية للضرائب إضافة مؤسسات أو أشخاص من خارج البرنامج إستنادا إلى معلومات بحوزتها، وبهدف توحيد القواعد المتعلقة بالتحقيق على المستوى الوطني، أقرت المديرية المركزية للمراجعات جملة من التوصيات والمعايير التي يجب إتباعها عند إعداد برامج التحقيق الجبائي، يمكن حصرها في النقاط التالية:

- ✓ يجب أن يتوافق إعداد برنامج التحقيقات مع عدد المحققين على أساس عدد متوسط للملفات يتراوح ما بين 7 إلى 8 ملفات لكل مهمة تحقيق.
- ✓ إعطاء الأولوية للملفات المتبقية من برنامج السنة السابقة.
- ✓ يجب مراعاة التوزيع الجغرافي للمنطقة عند إعداد برنامج التحقيق مع إعطاء الأولوية للأنشطة التي تحتوي على مؤشرات قوية للتهرب الضريبي.
- ✓ إعتماد التنوع في اختيار الأنشطة المراد مراقبتها.
- ✓ تجنب برمجة المؤسسات التي كانت محل تسوية بسيطة على مستوى المفتشية في إطار برنامج الرقابة على المستندات.

4- سحب الملفات

يقوم العون المحقق قبل القيام بأي تحقيق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف، كما يتضمن كل التصريحات والإتصالات والمراسلات الموجهة إليه³.

¹ أ.بدرى، مراجعة جبائية، جامعة بوسعيدة، محاضرة للأستاذ مولاي تاهر، أنظر <https://e-learning.univ-saida.dz/mod/page/view.php?id=27206>، يوم المعاينة 2022/04/19، بتوقيت 19:01.

² لكصاسي ابراهيم، بوعزة عبد القادر، مرجع مذكور سابقا، ص 294-295.

³ بن صفي الدين أحالم، الرقابة الجبائية، مذكرة من أجل نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر 1، 2014، ص 33(بتصرف).

المطلب الثالث: مساهمة التحقيق المحاسبي في الحد من الغش والتهرب الضريبيين¹

حتى تتم عملية التحقيق في محاسبة المكلفين على أحسن وجه، وضع المشرع الجبائي جملة من الإجراءات ونص على ضرورة إتباعها لكون ذلك يمثل ضمانات ممنوحة للمكلف من جهة واسترجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى، وعليه سنتطرق من هنا إلى تقديم كل ما يتعلق بالإجراءات والخطوات العملية التي يقوم بها العون المحقق في أداء عمله.

1- التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

تعد عملية التحضير للتحقيق المحاسبي خطوة هامة للقيام بالرقابة المحاسبية، حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استنادا إلى بعض الأسس والمقاييس، وبعدها تسند مهمة التحقيق إلى الأجهزة المخولة لها قانونا بذلك، إذ تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب الولائية بتنفيذ برامج تحقيق محلية، وتقوم مصلحة البحث والمراجعات بتنفيذ برامج تحقيق مركزية عن طريق المصالح التابعة لها.

يقوم المحقق قبل بداية عمليات التحقيق المحاسبي بأعمال أولية تسمح له بممارسة عمله على أحسن وجه، حيث يتجه العون المحقق إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف بالضريبة لسحب الملف الجبائي ودراسته، إذ على العون المحقق التأكد من نظامية التصريحات السنوية، حيث يقوم بدراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط غير التجاري، الضرائب على أرباح الشركات، وكذا الوثائق الشخصية على الإستغلال الفردي، الشركاء ورأس مالهم في الشركة.

وبناء على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية وخاصة منها الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج للسنوات الأربع محل التحقيق والتي لم يمسهما التقادم، يقوم العون المحقق بملاإ استثمارتين أساسيتين وهما الحالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة لتحديد ومعرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف واستخراج الفروق والتطورات التي تحدث على مستوى كل الحسابات خاصة منها رأس المال، رقم الأعمال، نتيجة الدورة، الممتلكات المادية، النفقات المسجلة، نسب الربح المحققة وغيرها من البيانات المدونة بحرص شديد في هذين الاستثمارتين.

ولجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الخارجة عن محتويات الملف، يتولى العون المحقق الاتصال بالجهات الخارجية والتي لها علاقة بالمكلف بالضريبة – سواء كان على مستوى الممولين، الزبائن، البنوك والمصارف، مصالح الجمارك، مديرية التجارة، أو المصالح الأخرى – من خلال ممارسته حق الإطلاع. بعد قيام المحقق بالعمليات الأولية، والمتمثلة في جمع المعلومات الضرورية والفحص الجيد للملفات الجبائية، يلزم عليه إرسال إشعارا بالتحقيق إلى المكلف مع وصل استلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في حساباته، على أن يستفيد من أجل للتحضير مدته عشرة (10) أيام.

¹ سعاد مالح، مرجع سابق ذكره، ص من 10 إلى 12.

ولكن أتاح القانون للعون المحقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معاينات مادية عملاً بنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، وقد تتمثل هذه المعاينة مثال في وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل المنقولة وغير المنقولة) معاينة مادية للمخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل) معاينة وجود الوثائق المحاسبية ولكن ليس من حق العون المحقق فحص مضمونها. ويعد هذا التدخل المفاجئ وسيلة للعون المدقق لجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلاً ومقارنته بما هو مصرح به، وبعدها يقوم بتحرير محضر معاينة يسجل فيه كل البيانات التي أسفرت عنها عمليات الجرد المادي، ويطلب من المكلف بالضريبة التوقيع على محضر معاينة يسجل فيه كل البيانات التي أسفرت عنها عمليات الجرد المادي، وإن رفض هذا الأخير التوقيع يتم تبيان ذلك في المحضر نفسه بعبارة رفض التوقيع.

2- سير عملية التحقيق المحاسبي

بعد انقضاء الأجل المحدد قانونياً للتحضير (10) عشرة أيام، يحين موعد أول تدخل مباشر بعين المكان، حيث يذهب العون المحقق لمباشرة عمله داخل المؤسسة، إلا في حالة ما إذا طلب المكلف بالضريبة أن يجري التحقيق في مكتبه وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة، وفي هذه الحالة يستطيع العون المحقق أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكتبه ويسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة وعددها وطبيعتها.

وتتجسد عملية سير التحقيق في محاسبة المكلف في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية والتي تكون عبر مرحلتين:

- المرحلة الأولى: وتكون بالفحص الشكلي لتلك السجلات المحاسبية.

- المرحلة الثانية: وتتمثل في فحص تلك الوثائق من ناحية المضمون وهذا بما تحويه من تسجيلات.

1-2 التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

إن التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإلزامية، وحتى تكون المحاسبة صحيحة من الناحية الشكلية، يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

✓ محاسبة منتظمة: تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات

المنصوص عليها قانوناً، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من

09 إلى 12: دفتر اليومية، دفتر الجرد، وأن تتوفر على القواعد المنصوص عليها في النظام

المحاسبي المالي (SCF).

✓ محاسبة صادقة: ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق قد تم تقييمها

بطريقة صحيحة، فالعون المحقق يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة،

وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة، اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة، ... إلخ.

✓ **محاسبة مثبتة (مقنعة):** وتكون كذلك إذا استطاعت المؤسسة تبرير وإثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية.

2-2- التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون

بعد انتهاء المحقق من التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل، ينتقل إلى التحقيق فيها من الناحية الموضوعية، وينم ذلك من خلال دراسة دقيقة لحسابات الميزانية وحسابات التسيير والنتائج.

2-2-1- مراقبة حسابات الميزانية العامة

تعرف الميزانية على أنها جدول يظهر فيه مجموعة الأصول ومجموعة الخصوم، أين يتحقق التوازن ويتساوى الطرفان في مجموع كلا الجانبين (ملحق رقم 08)، حيث يقوم العون المحقق بفحص حسابات الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة في فترة زمنية محددة.

أ- فحص ومراقبة أصول الميزانية

تتشكل مجموعة الأصول من مجموعات جزئية وهي مجموعة الاستثمارات، مجموعة المخزونات، مجموعة الحقوق.

● **مجموعة الاستثمارات:** وتتجسد في المصاريف الإعدادية، القيم المعنوية، الإستثمارات قيد التنفيذ، الإهلاك، إلخ، وعلى العون المحقق أن يتأكد من:

- الوجود الفعلي والمادي للإستثمار عن طريق فحص بطاقات تقييم الإستثمارات سواء المنجزة من طرف المؤسسة أو المبالغ المضخمة للإستثمارات التي تسمح بتحقيق هوامش إهلاك كبيرة.
- مراقبة ملكية المؤسسة لهذه الإستثمارات، وذلك بفحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو إنشاء العقارات وكذلك فحص وثائق تسديد حقوق التسجيل، وأن الإستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الاكتتاب أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة .
- مراقبة معدلات الإهلاك ومدى قانونيتها، أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة قانونيا.

● **مجموعة المخزونات:** يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية والتي تحتفظ بها في المخزن، وتتمثل هذه العناصر المكونة للمخزون في البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة.

● **مجموعة الحقوق:** تمثل هذه المجموعة مجمل الحقوق التي تكتسبها المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير، وهنا يكمن دور المحقق في إجراء مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات، وذلك ليتأكد من مطابقة الأرصدة والقيام بكشوفات ربط لدى العملاء لمراقبة شرعيتها وصحتها، كما على المحقق التأكد من مدى انسجام الحساب العام للعملاء مع دفتر الأستاذ ومع ميزان المراجعة

الفردى لحسابات العملاء مركزا في ذلك على التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير، التسبيقات والدفعات على الطلبيات، محاسبة الحقوق المذكورة بالعملة الصعبة بقيمتها بالدينار الجزائري، الفحص المادي للفواتير قيد الاستلام، الحركة بين حساب عميل وحساب جاري للشركاء، وكذا انسجام الحساب البنكي مع الكشف البنكي للمكلف بالضريبة وعلاقته بحسابات المبيعات والمعلومات الموجودة في الملف الجبائي.

ب- مراقبة خصوم الميزانية

تعبر الخصوم عن الوجه الثاني للميزانية، وتشمل الأموال الخاصة والديون.

● **الأموال الخاصة:** تتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة وتتجسد في الأموال الإجتماعية، الإحتياطات، النتائج قيد التخصيص، مؤونة الأعباء والخسائر، ويتأكد المحقق من:

- الزيادات والتخفيضات الطارئة على حسابات الأموال الإجتماعية، بطلب الوثائق الثبوتية اللازمة.
- التأكد ما إذا سحب المكلف بالضريبة أموالا شخصية أم لا وذلك بإجراء مقارنة بين عمليات الحساب الجاري وكذلك الحساب المستغل للمؤسسة.
- الإحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف، أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.
- التأكد من أن الأرباح المحجوزة التي لم يتم تخصيصها بعد، وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة.
- **الديون:** هي مجمل الديون المترتبة على المؤسسة أثناء معاملتها مع الغير، وعلى المحقق أن يتأكد من الوجود الحقيقي لهذه الديون وصحة المبالغ المسجلة في المحاسبة.

2-2-2 مراقبة حسابات التسيير

بعد قيام العون المحقق بمراقبة حسابات الميزانية العامة، يتأكد من صحة التسجيلات التي تتضمنها حسابات التسيير (من حسابات التكاليف وحسابات الإيرادات) وهذا بهدف كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة خاصة في تضخم المصاريف أو تخفيض الإيرادات.

أ- حسابات التكاليف

تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال المحقق، ومن بين التحقيقات التي يقوم بها المحقق على مستوى حسابات التكاليف ما يلي:

- مراقبة حساب البضائع المستهلكة وذلك من خلال المقارنة بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة وتلك المذكورة في الفواتير وهذا بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة.
- فحص تطابق مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور ومقارنتها مع تلك المصرح بها جبائيا والتأكد من أن كل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين في المؤسسة.

- مراقبة حسابات النفقات المالية للتحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا عن القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.

ب- حسابات الإيرادات

هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة إلى الغير أو بدون مقابل مثل الإعانات المستلمة، كما تشمل هذه المجموعة على حسابات تكاليف الإنتاج وحساب الإسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات وهذه الحسابات الأخيرة لا تمثل مقبوضات نقدية. ويقوم المحقق الجبائي بفحص مختلف الحسابات، من مثلها:

- حساب مبيعات البضاعة والإنتاج المباع، بمراقبة الوثائق من فواتير البيع المخزون المتبقي وكذا التسديد من طرف الزبون .
- حساب الإنتاج المخزن وهذا بمجرد ما هو داخل المخزن ومقارنته كما هو مصرح به من قبل المؤسسة.

2-2-3- مراقبة حسابات النتائج

يهدف المحقق من خلال مراقبة حسابات النتائج إلى معرفة هامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغييراتها خلال فترة المراقبة، قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة والتأكد من صحة الوضعية المالية لهم (ملحق رقم 09).

- هامش الربح: يتم تحديده بالطريقة التالية :

$$\diamond \text{ هامش الربح الخام للمشتريات} = (\text{الربح الخام} / \text{ثمن تكلفة البضاعة المباعة}) \times 100.$$

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

$$\diamond \text{ هامش الربح الخام للمبيعات} = (\text{الربح الخام} / \text{المبيعات}) \times 100.$$

أما بخصوص حساب الربح الخام فإنه يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة.

$$\diamond \text{ الربح الخام} = (\text{المبيعات} + \text{المنتجات المخزنة}) - (\text{مشتريات المواد الأولية} - \text{تغيرات المخزون}).$$

إن حساب العون المحقق لهذه النسب والمؤشرات ليتأكد من صحتها وتطورها خلال السنوات الخاضعة للتحقيق، وبذلك يتمكن من اكتشاف التلاعبات التي يسلكها المكلف للتهرب من دفع الضريبة.

3- المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي

بعد التحقيق الدقيق للمحاسبة، يعتمد المحقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها من خلال إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات، قبول أو رفض المحاسبة، وإجراء تقويم وتسوية ضريبية في حالة تسجيل تجاوزات أو أخطاء.

- قبول المحاسبة

يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ المخطط المحاسبي الوطني وصحيحة من حيث المضمون، وقد يكون قبول المحقق للمحاسبة قبولاً صريحاً أو ضمناً، فعند

القبول الصريح، يقوم المحقق بتبليغ نتائج التحقيق من دون إجراء أي تقويمات، أما عن القبول الضمني، فعندما يكون هناك وجود لبعض الانحرافات البسيطة والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد للتهرب من دفع الضريبة، يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم، والمقصود به أن يكون إتصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش و إبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم.

• رفض المحاسبة

في بعض الأحيان قد يعلن المحقق الجبائي عن رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وفي هذه الحالة، فإن كل حقوق المكلف بالضريبة تسقط منه ولا يحق له التعقيب على قرار التحقيق، ويصبح خاضعا لنظام فرض الضريبة التلقائية مع إلزامية المحقق بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك بإرسال إشعار تقويم أولي مفصل مع منحه أربعين (40) يوما للرد.

4- إجراءات التعديلات والعقوبات المفروضة

4-1- إجراءات التعديلات

4-1-1- الإجراءات الاعتراضية

وهي الإجراءات التي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الإلتزامات الجبائية والمحاسبية، وقد تجرى مناقشة اعتراضية حول النتائج المبلغة بين المكلف والإدارة.

4-1-2- الإجراءات الأحادية الجانب¹

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى إجراءات الفرض التلقائي في حالة رفض الرد على طلبات التوضيح أو التبرير كذلك في الحالة التي تنعدم فيها مساهمة المكلف بالضريبة في تقدير الضريبة سواء نتيجة لعدم تقديمه التصريح الضريبي في الميعاد المحدد.

4-2- العقوبات المفروضة

عند وجود آثار لممارسات تدليسية أو أخطاء جبائية من قبل المكلفين بالضريبة، يطبق المحقق عقوبات تكون إما جبائية أو جزائية حسب نوع المخالفة المرتكبة من قبل المكلف الخاضع للتحقيق.

5- إعادة تأسيس فرض الضريبة وتبليغ النتائج

5-1- إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة²

إن إعادة تكوين المداخل المحققة من قبل المكلف هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الدمة المالية وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، وفي هذا الإطار يقوم المكلف بالإجراءات التالية:

¹ أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 35، قالمة، 2013، ص 199.

² سميرة بوعكاز، مرجع سابق ذكره، ص 123-124.

- عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف تحت المراقبة، وهذه العملية يمكن أن تتم بطرق مختلفة بسبب غياب وثائق الإثبات أو وجودها دون إمكانية إستعلام منها المبلغ الحقيقي.
- تحليل الحسابات المالية ونعني بها تحقيق التدفقات المالية للمكلف، إذ يلجأ المحقق إلى مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخل المصرح بها لتحديد رصيد الميزان النقدي للمكلف.

2-5- طرق إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة

تختلف طرق إعادة التأسيس حسب طبيعة المؤسسة ونشاطها، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تتوافق مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة المعنية بالتحقيق.

1-2-5 إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي

تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق إنتشارا واستعمالا من قبل الأعوان المحققين وذلك لبساطتها وسهولة تطبيقها، طريقة هذا الحساب موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي

في حالة مؤسسة إنتاجية	في حالة مؤسسة تجارية
المخزون الأولي للمواد الأولية	مخزون أول مدة
(+) مشتريات المادة الأولية	(+) المشتريات
(-) المخزون النهائي للمواد الأولية	(-) مخزون آخر مدة
(=) الإستهلاك الخام للمواد الأولية	(=) الإستهلاك المعاد تأسيسه
(-) الضياع (النسبة المئوية)	(-) الإستهلاك المصرح به
(=) الإستهلاك الصافي للمواد الأولية	(=) الإستهلاك الغير مصرح به (الإغفال).
(+) المخزون الأولي للمنتجات التامة والمحوالة إلى مواد أولية	
(=) إستهلاك المؤسسة للمواد الأولية	
(-) الإستهلاك المصرح به	
(=) الإستهلاك الغير مصرح به (الإغفال).	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على Guide du vérificateur de Comptabilité, op.cit,

5-2-2- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي

من أجل تحديد المداخل المحققة فعلا من قبل المؤسسة قيد التحقيق، يتعين فتح حساب مالي يشمل مجموع الأرصدة المدينة للصندوق والأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة مع الأخذ بالإعتبار تسبيقات كل من العملاء وأرصدة بداية السنة ونهايتها، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-2): إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي

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

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.cit,

P124.

6- كتابة التقرير النهائي وإقفال التحقيق¹

بعد استلام المحقق ملاحظات المكلفين بالضريبة، يأتي دور الإدارة الجبائية أو أعوان التحقيق في القيام بعملية تحرير التبليغ النهائي والذي يكون مكتوبا ومفصلا بشكل جيد، إذ لا يمكن تعديله أو تغييره إلا إذا كشف أن المكلف قد عمد إلى استعمال طرق إحتيالية، يعدها يقوم المحقق بعد ذلك بإصدار الأوردة (ملحق رقم 10) التي تبين حالة المكلف بالضريبة من حقوق وغرامات واقعة على عاتقه، وبعد ذلك يتم إعداد التقرير النهائي التي تعبر فيه الإدارة عن الموقف النهائي إتجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية الرقابة، والتي يتم من خلالها إقفال عملية التحقيق والذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة بالإجراءات المنصوص عليها وكذا تقسيم نتائج التحقيق.

وتوضع نسخة من هذا التقرير النهائي في ملف المكلف ويتم إرجاعه إلى المفتشية التي سحب منها، وترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية وكذا مصلحة الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي.

¹ سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، العدد 04، 2016، ص 103.

خاتمة الفصل الثاني

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثاني أن الإدارة الجبائية سخرت كل الإمكانيات اللازمة لمعالجة مختلف مظاهر التهرب الضريبي وهذا بواسطة أداة الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها وآلياتها، ولعل من أبرز الوسائل الأكثر استعمالاً وإنتهاجا هو التحقيق المحاسبي الذي يقوم على التحقيق في التصريحات الجبائية المودعة من قبل المكلفين بالضريبة حتى يتسنى معرفة مدى صحتها ومصادقيتها، باستخدام جميع الإمكانيات المادية والبشرية ذات الكفاءة اللازمة، والموضوعة قيد التصرف وهذا مع إحترام حقوق وضمانات المكلف بما نصت به القوانين والتشريعات.

ومنه فالتحقيق المحاسبي يعطي صورة فعلية للمؤسسة من الناحية المالية والجبائية، كما يعمل على كشف التلاعبات الصادرة عن المكلف ثم معالجتها باستخدام إجراءات حسب ما يتماشى به القوانين والأنظمة.

ومنه فالتحقيق المحاسبي يعتبر أحد أهم الوسائل التي تستند عليها الإدارة الجبائية بهدف الحفاظ على الموارد الجبائية التي تمول حصة من الخزينة العمومية.

الفصل الثالث

تمهيد

خلال الفصلين السابقين تم التطرق إلى عرض شامل للجزء النظري من المذكرة، أما بخصوص هذا الفصل فسيتم فيه إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال دراسة حالة تطبيقية خاصة بالتحقيق المحاسبي وتجسيد دوره في الحد من الغش والتهرب الضريبيين بكشف الإغفالات ومعالجتها بالنصوص التشريعية، حيث شملت هذه الدراسة التطبيقية لشركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) لتصنيع المنتجات الصيدلانية خلال أربع سنوات هي 2017، 2018، 2019 و2020، وفق برنامج التحقيق لسنة 2021.

لتوضيح أكثر تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمديرية الضرائب.

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المحاسبي.

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

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمديرية الضرائب

تعتبر المديرية العامة للضرائب من أهم مديريات الإدارة المركزية في الوزارة المالية، حيث يوجد مقرها على مستوى الجزائر العاصمة، وهي مقسمة إلى عدة مديريات فرعية، وعلى المستوى الجهوي توجد تسعة مديريات جهوية تتكون من مديريات ولائية تتكون من مديريات ولائية، وهذه الأخيرة تنفرع إلى مفتشيات وقابضات.

المطلب الأول: الهيكل الإداري للمديرية العامة للضرائب¹

تعتبر المديرية العامة للضرائب أعلى هيئة يستند إليها النظام الجبائي الجزائري، حيث تتواجد على مستوى وزارة المالية، وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 364 - 07 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007، الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب تتكون من ثماني (08) مديريات رئيسية:

- مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين؛
- مديرية المنازعات؛
- مديرية العمليات الجبائية والتحصيل؛
- مديرية الأبحاث والتدقيقات؛
- مديرية الإعلام والوثائق الجبائية؛
- مديرية الإعلام الآلي والتنظيم؛
- مديرية العلاقات العمومية والاتصال؛
- مديرية إدارة الوسائل والمالية.

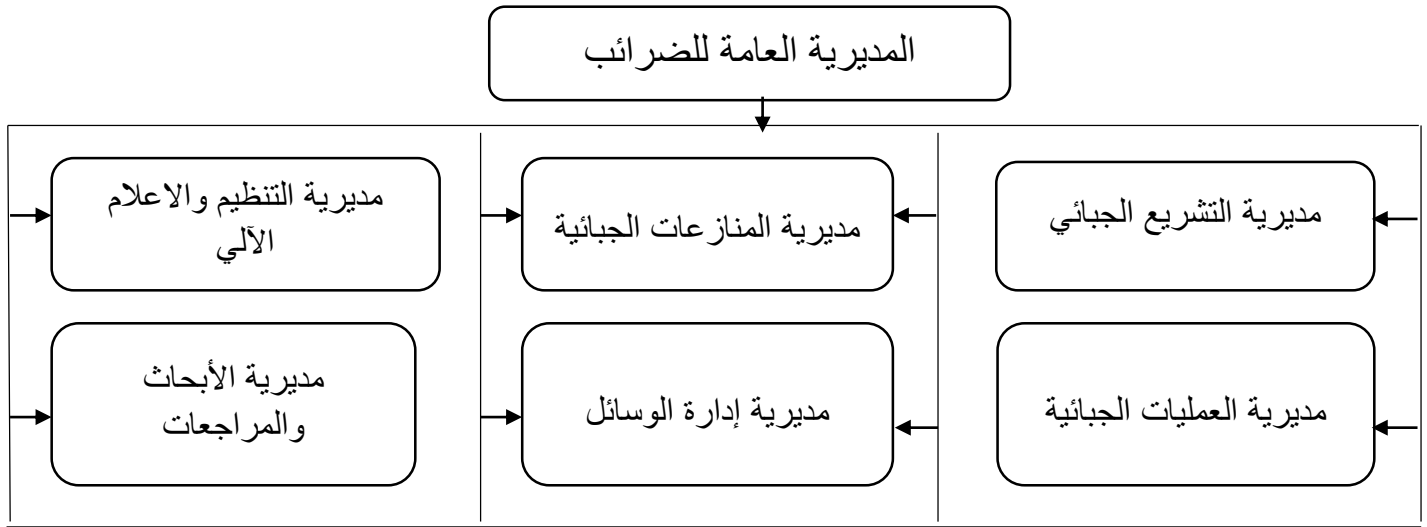
وعلى رأس كل مديرية يوجد مدير يتم تعيينه عن طريق الجريدة الرسمية.

1- المديرية العامة للضرائب

تعتبر المديرية العامة للضرائب أحد الركائز الأساسية في الإقتصاد الوطني والتي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها لكونها مكلفة بإدارة النظام الضريبي والتحكم في كل جوانبه من التشريع والتنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة بعد المحروقات، كما تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في الإطلاع بمهامها كإدارة فعالة ومصغية لتطلعات المكلفين بالضريبة، حيث تعتبر الضرائب من أهم الموارد المساهمة في ميزانية الدولة وعلى هذا النطاق تم إنشاء المديرية العامة للضرائب في جانفي 1985 بعد التقسيم الإداري، ثم إنقسمت هذه المديرية إلى تسعة مديريات جهوية موزعة عبر التراب الوطني وهي كما يلي: الجزائر، البليدة، شلف، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران، بشار.

¹ مقابلة مع السيد أحمد أولحسن، مدير مكتب المراجعات الجبائية، بتاريخ 09 مارس 2022.

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

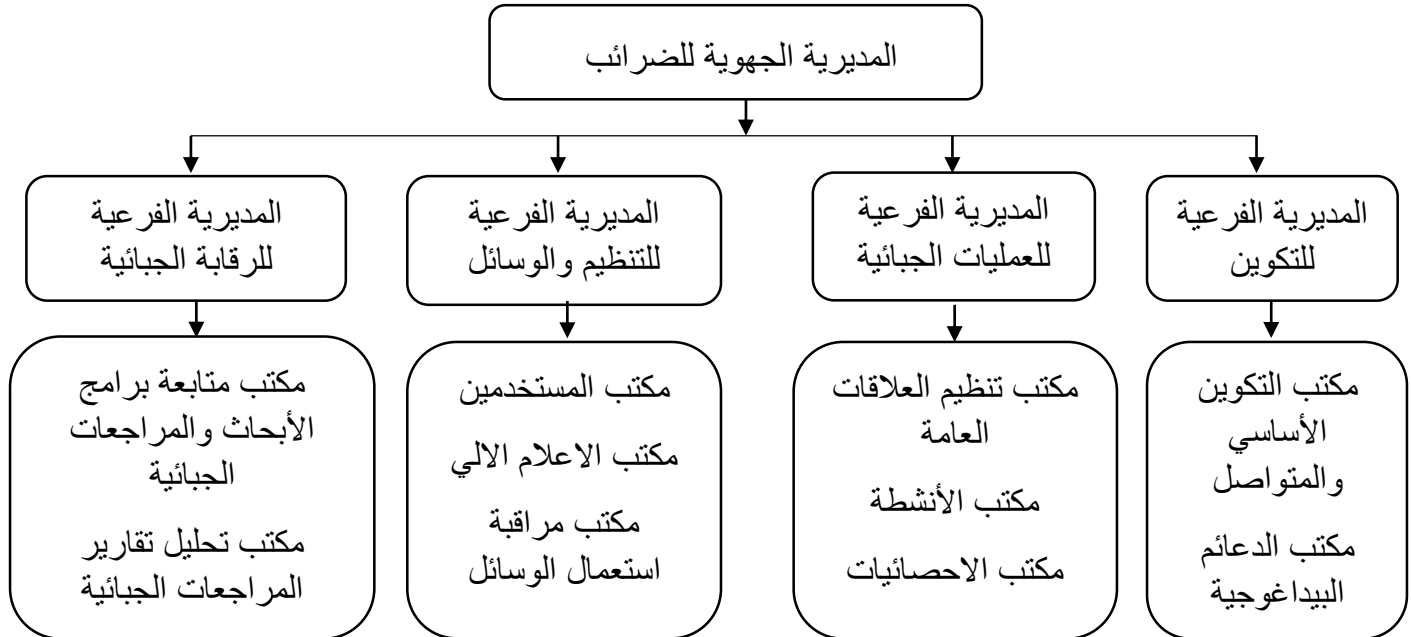


المصدر: من إعداد الطالبة، بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، مديرية الضرائب لولاية تيبازة.

2- المديرية الجهوية للضرائب

تمثل المديرية الجهوية للضرائب الإدارة المركزية على مستوى الجهوية، وتعتبر همزة الوصل بين المديرية الولائية للضرائب وبين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقمة، كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، وتم تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها الموضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



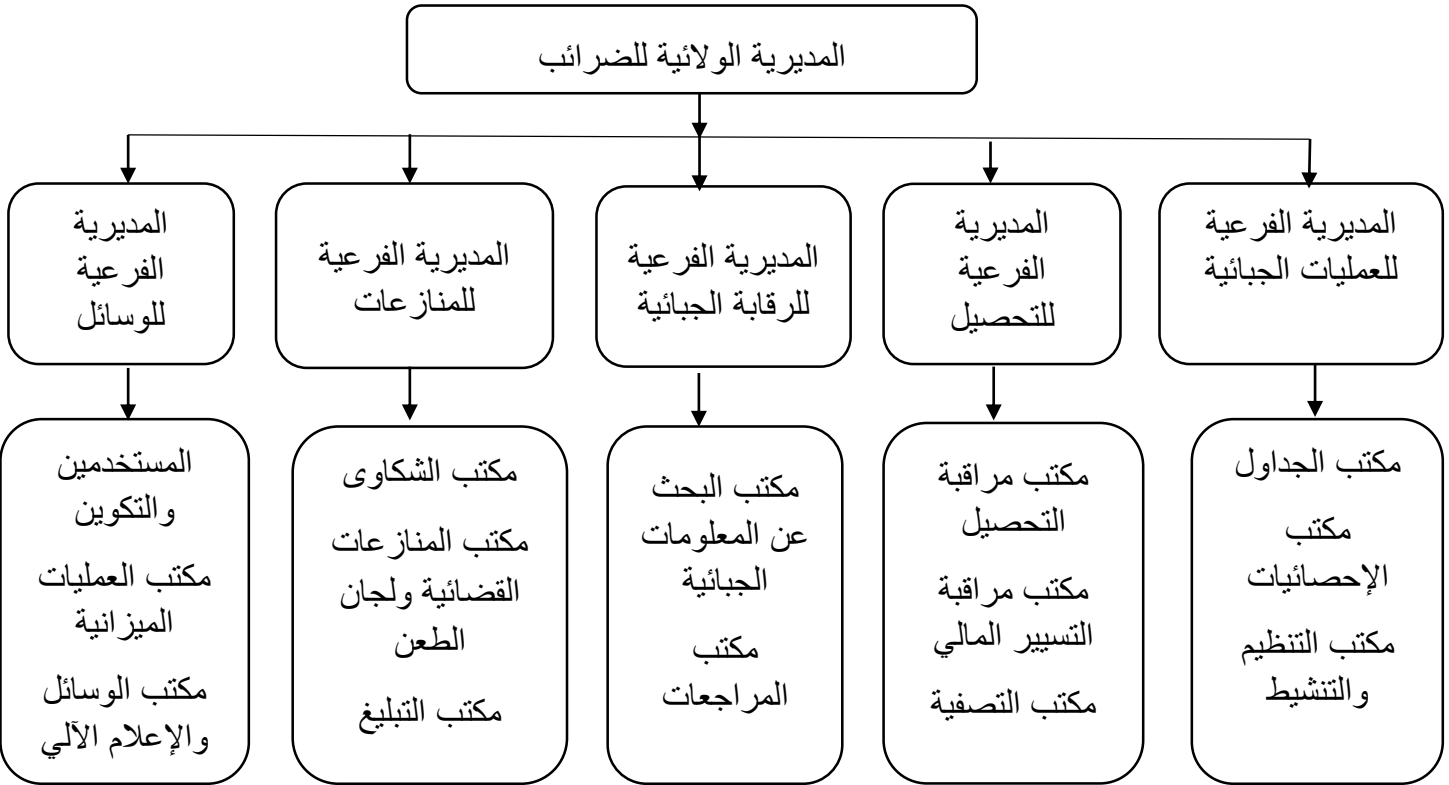
المصدر: المواد من 12 إلى 28 من القرار المؤرخ في 1998/07/12، الجريدة الرسمية، العدد 79

المؤرخة في 1998/10/25، ص 14.

3- المديرية الولائية للضرائب

تسهر المديرية الولائية للضرائب على إحترام التنظيم والتشريع الجبائيين، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب والمديرية الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقة سليمة موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-3): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



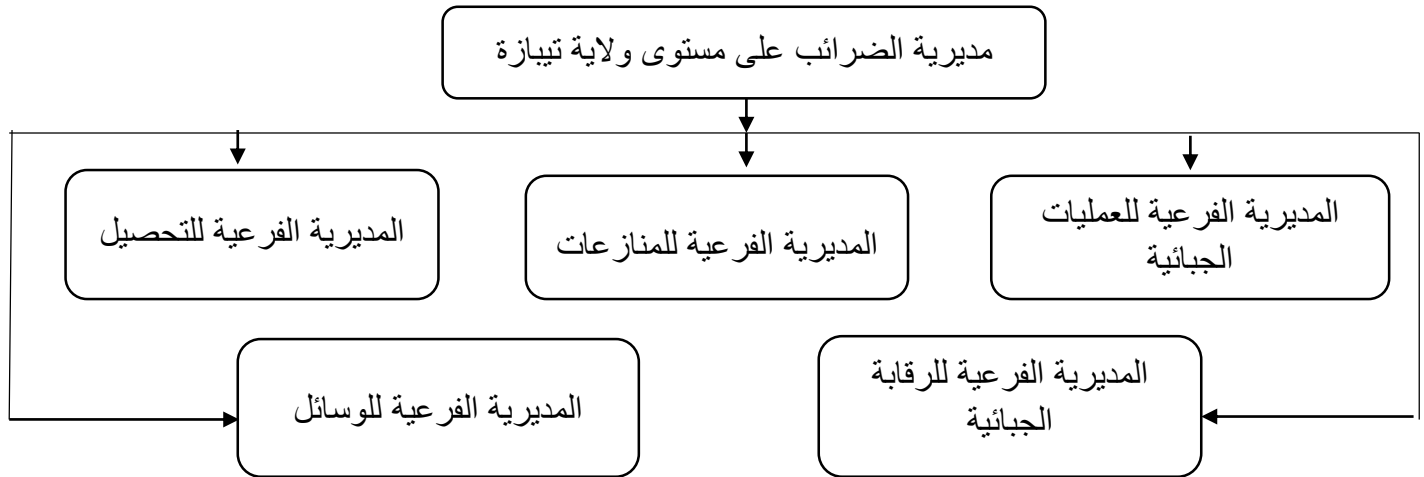
المصدر: المواد من 28 إلى 39 من القرار المؤرخ في 1998/07/12 الذي يحدد الاختصاص

الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، ص 18.

المطلب الثاني: مديرية الضرائب لولاية تيبازة

مديرية الضرائب لولاية تيبازة تدخل ضمن المديرية الجهوية للبلدية، حيث تتكون مديرية الضرائب لولاية تيبازة من خمسة مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تضم مكاتب ولكل مكتب مهام يقوم بها، وفيها مصالح خارجية وهي عبارة عن مفتشيات الضرائب. يتم تلخيص هذه المديريات الفرعية الموجودة على مستوى ولاية تيبازة في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-4): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تيبازة

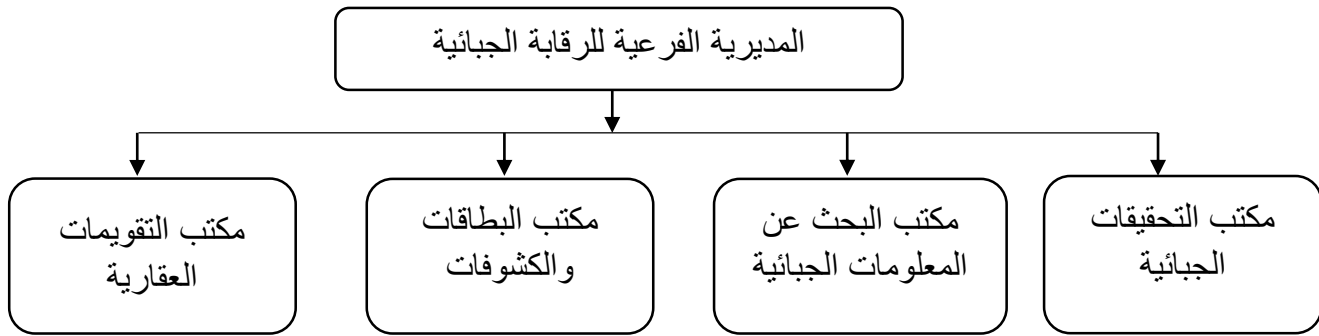


المصدر: من إعداد الطالبة، بالإعتماد على المعطيات المقدمة من قبل المؤسسة، مديرية الضرائب لولاية تيبازة.

المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تمت الدراسة التطبيقية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي تضم أربعة مكاتب موضحة في الشكل الآتي:

الشكل رقم (3-5): الهيكل التنظيمي لمكاتب المديرية الفرعية للرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة، بالإعتماد على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية تيبازة.

1- مكتب المراجعة الجبائية

يتكون من رئيس مكتب وفرقة جبائية يترأسها رئيس فرقة، أما مكتب تيبازة حاليا يتكون من فرقتين، الفرقة الأولى تتكون من ثلاثة مهمات وكل مهمة متكونة من محققين، والفرقة الثانية تتكون من مهمتين وكل مهمة تتكون من محققين، وهذا المكتب يعمل ضمن برنامج سنوي يتم إعداده قبل نهاية السنة لكي يصبح جاهز التطبيق في السنة المقبلة ومعدل كل مهمة هي عشرة قضايا أو ملفات التحقيق.

2- مكتب التقويمات العقارية

يقوم هذا المكتب على إعادة تقويمات العقارات أو رؤوس الأموال وهذا على أساس عقود الملكية المنجزة على مستوى الولاية وخارجها، حيث أن هنالك فرقة مختلطة من ثلاثة أعوان:

- عون من الإدارة الجبائية يختص بالقوانين والإجراءات الجبائية.
- عون من مديرية التجارة يختص بالفاتورة ومضمونها والزبائن والموردون.
- عون من مديرية الجمارك يختص بالإجراءات الجمركية.

ملاحظة: مكتب التقويمات العقارية كل عام تحكمه مديرية.

3- مكتب البطاقات والكشوفات

يتمثل دوره فيما يلي:

- تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها.
- تقديم الآراء والمقترحات التي تهدف إلى تحسين المعلومات واستعمالها.
- حفظ العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
- تلقي المعلومات المتحصل عليها من المكتب أو المصلحة المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستقلالها.
- تنظيم جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى بالكيفية التي تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.

4- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية

يتكون من رئيس مكتب وأعوان فرقة مختلطة، متكونة من ثلاثة أعوان، عون من إدارة (الضرائب – الجمارك – التجارة)، ودوره يتمثل في اعداد بطاقة خاصة بالجمعيات والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذين من المفروض أن تتوفر لديهم معلومات وابلغها، وبرمجة وسطا مع مفتشيات الضرائب للبحث عن المعلومات المالية، كذلك تساهم في تقييم نشاطات المكتب وعرض الاقتراحات

ملاحظة: الفرقة المختلطة المذكورة سابقا تترأسها كل سنة مديرية من المديريات الثلاثة.

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المحاسبي

سيتم التطرق فيما يلي إلى دراسة حالة ميدانية لولاية تيبازة لإحدى طرق الرقابة الجبائية والتي تتمثل في التحقيق المحاسبي والذي تم التطرق إليه في الجانب النظري.

بداية تقوم مفتشيات الضرائب باقتراح ملفات المكلفين محل التحقيق المحاسبي والجبائي وإرسالها إلى المديرية الولائية للضرائب للإطلاع عليها ودراسة أسباب إقتراحها أو تعديلها ثم المصادقة عليها من طرف لجنة على مستوى المديرية وتكون في غاية السرية والتي بدورها ترسلها إلى المديرية العامة

للضرائب لضبط القائمة بشكل نهائي ثم يعاد إرسالها إلى المديرية الولائية للضرائب للإنطلاق في عملية التحقيق على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وبالأخص مكتب التحقيقات الجبائية وهذا لمباشرة إجراءات التحقيق على النحو التالي:

المطلب الأول: خطوات وإجراءات عملية التحقيق

بعد أن تمت برمجة ملف المكلف المعني للتحقيق في محاسبته، أوكلت قضيته لمحقق وعلى رأسه رئيس فرقة التحقيقات، وبعد قيام العون المحقق بدراسة الملف الجبائي والتعرف على نشاط المؤسسة والضرائب الخاضعة لها.

1- إرسال إشعار بالتحقيق

تم إشعار المكلف بعملية التحقيق حسب الإجراءات القانونية من خلال إرسال وثيقة الإشعار بالتحقيق بتاريخ 2021/05/16، ويتضمن هذا الإشعار كل المعلومات طبقا لنصوص أحكام قانون الإجراءات الجبائية (الاسم واللقب، نشاط المكلف، العنوان، رقم الإشعار، تاريخ إرسال الإشعار، أنواع الضرائب الخاضعة للتحقيق، سنوات التحقيق) مصحوبة بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة والموضح لحقوقهم والتزاماتهم تجاه الإدارة الجبائية، ومنح للمكلف مهلة عشرة (10) أيام لتحضير وثائقه، وأيضا تم إخباره بأنه يمكنه الاستعانة بمستشار جبائي من اختياره لمناقشة المقترحات والتعديلات أو الرد عليها، وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار:

المكلف في هذه القضية ضمن برنامج التحقيق لسنة 2021، هو عبارة عن شخص معنوي متمثل في شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) لتصنيع المنتوجات الصيدلانية لولاية تيبازة، مسيرها X، مبرمجة للتحقيق المحاسبي للسنوات 2017، 2018، 2019 و 2020 في الضرائب والرسوم التالية:

- ✓ الرسم على النشاط المهني.
- ✓ الضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي.
- ✓ حقوق الطابع.
- ✓ الرسم على التكوين.
- ✓ الرسم على التمهين.

ملاحظة 01: عدم ذكر إسم الشركة الخاضعة للتحقيق راجع لاحترام حق من حقوق المكلف الخاضع للتحقيق ألا وهو حق السر المهني.

ملاحظة 02: العمليات الخاصة بالمنتوجات الصيدلانية معفاة من الرسم على القيمة المضافة.

2- الإجراءات التمهيدية

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية، وتجسدت هذه الإجراءات في:

2-1- سحب ودراسة الملف الجبائي

يتم ذلك بعد تحرير طلب السحب لدى مفتشية الضرائب لتسيير ملف المؤسسة مقابل وصل Y ستلام.

2-2- فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي

يقوم المحقق بالتركيز على مواعيد اكتاب التصريحات السنوية المعنية بعملية التحقيق.

2-3- تحضير استمارات التحقيق

إستنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للتحقيق قام العون المحقق بملء جدولان مهمان في معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل إستلامها، وتطورات رأس مال الشركة، وجميع الإمكانات والوسائل التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في:

2-3-1- إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول والخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة قيد التحقيق فضلا عن السنة الخامسة الحالية، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

2-3-2- إعداد كشف المحاسبة

قام المحقق بملأ هذه الوثيقة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية والتي سوف تكون محل التحقيق، حيث تسمح هذه الوثيقة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التحقيق

بعد إنقضاء المهلة القانونية الممنوحة للمكلف لتحضير الوثائق المحاسبية تم تحرير وثيقة بداية أعمال التحقيق وتسليمها للمكلف لإعلامه ببداية التحقيق والإمضاء على الوثيقة، حيث قامت فرقة التحقيقات بإجراء أول تدخل في عين المكان ثم تم نقلها وتحويلها إلى مكتب التحقيق بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، في أعقاب تدهور الوضع الصحي الذي تعيشه البلاد " الموجة الثالثة من كوفيد 19". ولهذه الغاية تم إصدار وثيقة إستلام بالوثائق بتاريخ 2021/07/21، وتمثلت الدفاتر والمستندات المحاسبية المستلمة للتحقيق في:

- الدفاتر الإجمالية (دفتر اليومية، دفتر الجرد، كشوف الأجور).
- الدفاتر الثانوية (الشراء، المبيعات، البنوك، الصندوق).
- التصريحات الشهرية G50 (الجزائر وتيبازة).
- الكشوف البنكية .
- فواتير (المشتريات + المبيعات + التكاليف + العمليات المختلفة).
- ملفات إستيراد (مواد أولية + إستثمارات).

- نسخ من عقود الإيجار وسندات الشركة.
- تصريحات الضمان الإجتماعي.

المطلب الثالث: فحص المحاسبة وذكر النقائص التي تحتويها

بعد عملية التحقيق يبدأ الأعوان المحققين بإعداد التبليغ الأولي لنتائج فحص المحاسبة من الناحية الشكلية والضمنية والتي تتضمن النقاط التالية:

1- فحص المحاسبة من حيث الشكل

- تم مسك محاسبة الشركة على برامج الكمبيوتر وكذلك الدفاتر المحاسبية التي تتطلبها المادتان 09 و11 من القانون التجاري ووفقا للنظام المحاسبي (SCF) المعمول به حاليا والمبينة على النحو التالي:
- دفتر اليومية العام: مسجل وموقع بالأحرف الأولى من قبل محكمة، تعقب العمليات من جانفي 2000 إلى سبتمبر 2020.

- دفتر الجرد: مُدرج وموقع بالأحرف الأولى من قبل المحكمة، وتم جرد المخزون من السنة المالية 2014 إلى السنة المالية 2019.

2- فحص المحاسبة من حيث المضمون

خلال جلسات العمل التي عقدت في المقر الرئيسي للشركة وفي مكاتب المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة لمديرية الضرائب بولاية تيبازة، وبحضور مستشار، لاحظ المحققون بعض التجاوزات والنقائص فيما يتعلق بالنقاط المذكورة أدناه:

1-2- رقم الأعمال

1-1-2 إيرادات غير مصرح بها

هناك فرق في رقم الأعمال المصرح به عن طريق وثيقة G50 ورقم الأعمال المبين في الكشف البنكي تم اكتشافه بعد المقارنة والمقاربة التي تمت بين كشوف الحساب البنكي والقيود المحاسبية المسجلة في دفاتر البنك، مكننا من ملاحظة حذف أربعة تحصيلات (إيرادات)، مبلغها 13, 158 305 2 دج جزائري للعملية، تم استلامها في الحساب البنكي في 2018/05/11، والآخرين بتاريخ 2018/05/21 (تظهر هذه الإيرادات في 31 / 2020/12 في بيان المقارنة البنكية).

أيضًا، يتم حساب هذه الإيرادات مع رقم الأعمال الغير مصرح به، وبالتالي، فإن قيمتها تبلغ 9 220 633 دج سيتم احتسابها ضمن رقم الأعمال المصرح به للسنة المالية 2018.

2-1-2 الفواتير

تختلف معدلات الهامش التي تمارس على المبيعات خلال السنوات المحقق فيها لنفس المنتج، في الواقع، فإن سعر (PCSU) المذكور في عدة فواتير أقل من السعر المحدد في وثيقة هيكل الأسعار.

بالإضافة إلى ذلك، فإن الخصومات التجارية المطبقة على هذه الفواتير تتجاوز بشكل كبير عتبة 10٪ التي حددتها الأحكام التجارية.

مما سبق، سيتم تصحيح رقم الأعمال الذي تم إصدار فواتيره عن طريق تطبيق "PCSU" لكل نوع من المنتجات المباعة من ناحية وسيتم تحديد الخصومات التجارية بنسبة 10٪ كما هو موضح في الجدول.

الجدول رقم (3-1): الفرق في رقم الأعمال الناتج عن تصحيح الفواتير

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال بعد الخصم (المبيعات*0.9%)	39 990 040	49 285 062	51 329 839	152 849 497
رقم الأعمال المصرح به (الميزانية الجبائية)	20 305 125	34 445 492	39 939 176	113 457 178
الفرق (تصحيح رقم الأعمال)	19 684 915	14 839 570	11 390 663	39 392 319

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

الوحدة: دج

ملاحظة 01: التفاصيل مرفقة في الملحق رقم 01.

3-1-2 التخفيضات التجارية

فواتير الخصم التي تم إنشاؤها خلال السنة المالية 2020، بمبلغ إجمالي قدره 31 382 278 دج، لصالح العملاء VECO وMEPHARM وآخرون، مقومة بمبالغ إحتتمالية بدون تحديد طريقة حساب هذه التخفيضات، وهذه الطريقة لا يسمح بها عن طريق القوانين واللوائح المعمول بها. لهذا الغرض، مبلغ هذه التخفيضات سيتم إضافته مع رقم الأعمال المعلن للسنة المالية 2020. كما يظهر في الجدول الموالي.

الجدول رقم (3-2): ملخص الفارق في رقم الأعمال

البيان	2017	2018	2019	2020
الإيرادات الغير مصرح بها	/	9 220 633	/	/
تصحيح رقم الأعمال	19 684 915	14 839 570	11 390 663	39 392 319
التخفيضات غير المسموح بها	/	/	/	31 382 278
الفارق في رقم الأعمال	19 684 915	24 060 203	11 390 633	70 774 597

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

الوحدة: دج

2-2- فحص النتائج

2-2-1- الإنتاج الغير مصرح به

نتائج تحليل الإستهلاك الذي تم ملاحظته خلال السنتين الماليتين 2018 و2019 بملاحظة أن الإنتاج المقيد محاسبيا أقل بكثير من المواد الأولية والسلع المعدة للإستهلاك وفقاً للتوضيحات المقدمة أثناء فترة حصص العمل، تعود هذه الوضعية إلى إغفال الإنتاج المتعلق بدفعات التحقق الخاصة بها وتحققاً لهذه الغاية، في حالة عدم وجود تفاصيل الإنتاج المتعلقة بدفعات التحقق منها، سيؤخذ سعر تكلفة المواد الأولية التي يتم وضعها أثناء عملية الإستهلاك، من خلال تطبيق معامل إنتاج الذي هو 1.2 (حسب تقرير أسعار الهيكل المقدم من قبل المؤسسة).

الجدول رقم(3-3): الإنتاج الغير مصرح به

البيان	2018	2019
إستهلاك المواد الأولية حساب 600	13 804 535	/
إستهلاك المواد الأولية حساب 601	33 774 916	63 154 328
إستهلاك السنة المالية (1)	47 579 451	63 154 328
معامل الإنتاج (2)	1.2	1.2
الإنتاج المعاد تشكيله (1)*(2)	57 095 341	95 785 194
الإنتاج المقيد محاسبيا	16 942 440	26 000 000
الفرق	40 152 901	49 785 194

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
ملاحظة: دج الوحدة: دج

- حساب 600 هو حساب المشتريات المستهلكة
- حساب 601 هو حساب الخدمات الخارجية

2-2-2- التكاليف الغير مبررة

إن فحص الإيرادات التي تمت خلال سنوات التحقيق، تظهر أن خصم التكاليف تم بدون وثائق ثبوتية، لذلك لا يمكن خصم هذه التكاليف من النتيجة الجبائية للسنة الخاصة بها، كما هو مقدم في الجدول.

الجدول رقم(4-3): التكاليف الغير مبررة

البيان	2017	2018	2019	2020
التكاليف	218 600	392 500	126 000	166 500

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
الوحدة: دج

ملاحظة 01: إن قابلية خصم التكاليف مشروطة بوجود مستند وهذا من حيث الشكل، ويتم الإلتزام بها لمصلحة المؤسسة في حالة المضمون أو عند الطلب.

ملاحظة 02: أنظر إلى الملاحق من 02 إلى 05.

2-2-3- الغرامات والعقوبات

بعد مراجعة ملفات الإستيراد الخاصة بالسنوات المالية التي تم التحقيق فيها تم ملاحظة خصم الغرامات الجمركية أثناء عمليات التخليص الجمركي للواردات، كما هو مقدم في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5): الغرامات التي سيتم إعادة إدماجها في النتيجة الضريبية

البيان	2017	2018	2019	2020
الغرامات والعقوبات	850 000	1 150 000	200 000	100 000

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ملاحظة 01: بموجب أحكام المادة 141-6 من قانون الإجراءات الجبائية، "لا يجوز خصم المعاملات والغرامات والمصادرات والعقوبات، أيا كانت طبيعتها، المفروضة على المخالفين للأحكام القانونية من الأرباح الخاضعة للضريبة"، وإنما يتم خصمها من النتيجة المحاسبية لأنها مصاريف.

ملاحظة 02: أنظر إلى الملاحق من 02 إلى 05.

2-2-4- تكاليف السنوات السابقة

ينص المبدأ المحاسبي والجبائي الجديد على مبدأ الفصل بين السنوات (PSE) وذلك بربط الإيرادات والتكاليف بسنة الإلتزام.

أيضاً، سيتم إعادة دمج الرسوم المتعلقة بالفاتورة (N) بتاريخ 2016/07/13 التي تم إعدادها من طرف المؤسسة في الأرباح الخاضعة للضريبة كما هو مبين في التفاصيل أدناه:

الجدول رقم (3-6): تكاليف السنوات السابقة

البيان	2017
تكاليف السنوات الماضية	690 111,63

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

2-3- الضريبة على دخل الأجور

2-3-1- من حيث علاوة المنطقة الجغرافية

من خلال فحص كشوف المرتبات (الأجور) تم ملاحظة وجود مكافئة علاوة المناطق الجغرافية (جنوب الجزائر)، على العكس فإن نشاط المؤسسة يقتصر في الشمال (ولاية تيبازة)، إضافة إلى أن مجمل العمال مقيمين في ولاية تيبازة والجزائر (ولاية غير معنية بمكافآت المنطقة الجغرافية).

لذلك سيتم إخضاع هذه المكافآت أو العلاوات في حساب الضريبة على دخل الأجور على النحو التالي:

الجدول رقم(3-7): علاوات المنطقة الجغرافية

البيان	2017	2018	2019	2020
علاوات المنطقة الجغرافية	1 223 920	1 061 128	1 186 665	1 291 256

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

4-2- من حيث الرسوم شبه الجبائية

من خلال عملية المراجعة الجبائية، تم ملاحظة أن الشركة لم تقم بأي جهد لمواصلة إجراءات التدريب المهني والتكوين لموظفيها، مما يفرض دفع هذه النسبة (2%) بالكامل.

الجدول رقم(3-8): أساس القاعدة الخاضعة لهذا الرسم

البيان	2017	2018	2019	2020
أساس القاعدة الخاضعة لهذا الرسم	16 138 242	25 465 691	25 514 970	23 463 449

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ملاحظة: المادة 56 من القانون رقم 97-02 المؤرخ 31 ديسمبر 1997 بشأن قانون المالية لعام 1998، باستخدام المنظمات التي لها يد عاملة لتخصيص مبلغ يساوي 0.5% على الأقل من كشوف المرتبات السنوية لإجراءات التمهين لموظفيها، وبعدها فإن المادتان 79 و80 من قانون المالية لعام 2007 رفعتا معدل (نسبة) الرسم على التمهين المستمر والتكوين إلى 1% بدلاً من 0.5%.

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

المطلب الأول: تحديد الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية

1- تحديد الأسس الضريبية

بعد قيام الأعوان المحققين بعملية التدخل الأولي ودراسة الدفاتر والوثائق المحاسبية والتصريحات السنوية اتضح بعض الإغفالات (السابقة الذكر)، وبالرغم من هذه الإغفالات فإن محاسبة المكلف تظل مقبولة، حيث تطرق المحقق بعدها إلى عملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية.

1-1- فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني

1-1-1- الفارق الموجود في التصريحات الشهرية G50

إن عملية مقارنة ومقاربة رقم الأعمال المقيد محاسبيا مع رقم الأعمال المصرح به في التصريحات الشهرية G50، تبين وجود فارق حيث أن أساس فرض هذا الرسم يعتمد على التسليم القانوني (الفواتير) أو التسليم المادي (إخراج المخزون).

كما تبين من خلال التحقيق أن التصريح الشهري لشهر أكتوبر 2018 أن رقم الأعمال المصرح به هو 8 928 000 دج، ولكن في الدفاتر المحاسبية فإن رقم الأعمال هو 10 328 784 دج، أي وجود فرق

ب 1 400 784 دج لهذا سيخضع هذا المبلغ لحقوق الرسم على النشاط المهني كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم(9-3): الإجمالي المستحق للرسم على النشاط المهني

البيان	2017	2018	2019	2020
الفارق في رقم الأعمال	19 684 915	24 060 203	11 390 663	70 774 597
الفرق بين تصريح G50 والدفاتر المحاسبية	/	1 400 784	/	/
القاعدة الخاضعة للرسم	19 684 915	25 460 987	11 390 663	67 636 369
نسبة الرسم على النشاط المهني ¹	%2	%2	%1	%1
مبلغ الرسوم المستحقة(3)	393 698	509 220	113 907	707 746
نسبة الغرامات ² (4)	%25	%25	%15	%25
مبلغ الغرامات(3)*(4)	98 425	127 305	17 086	176 936
الإجمالي المستحق	492 123	636 525	130 993	2 884

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الوحدة: دج

- بعد تتبع التصاريحات الشهرية تم تحديد فارق بين رقم الأعمال المستخرج والذي تم التصريح به لسنوات التحقيق، واخضاع الفارق للرسم على النشاط المهني بنسبة 2% و 1% مع زيادة عقوبة التملص بنسبة 25% و 15%، بحيث أن التغير في هذه النسب يعود إلى تغير القوانين الخاصة بالسنة المالية موضوع التحقيق.

2-1- من حيث الضريبة على أرباح الشركات

- تم اعتماد هامش الربح بنسبة 20% لجميع السنوات المالية قيد التحقيق.

1-2-1 ملخص المبالغ الواجب إعادة إدماجها

يظهر الجدول الموالي المبالغ الواجب إعادة إدماجها المستخرجة من سنوات التحقيق.

¹ المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الإجراءات الجبائية، 2022.

² المادة 227 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الإجراءات الجبائية، 2022.

الجدول رقم(3-10): المبالغ الواجب إعادة إدماجها

البيان	2017	2018	2019	2020
الفارق في رقم الأعمال	19 684 915	24 060 203	11 390 663	70 774 597
الإنتاج الغير مصرح به	/	40 152 901	49 785 194	/
تكاليف الاستيراد الغير مسموح بها	218 600	392 500	126 000	166 500
الغرامات والعقوبات التي تم خصمها	850 000	1 150 000	200 000	100 000
إهلاك السنوات الماضية	690 111	/	/	/
التكاليف الواجب إعادة إدماجها	21 443 626	65 755 604	61 501 857	71 041 097

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ملاحظة: الربح الخاضع = الربح المحقق + التعديلات الجبائية

3-1- النتائج الخاضعة للضريبة

الجدول رقم(3-11): النتيجة الخاضعة للضريبة

البيان	2017	2018	2019	2020
النتيجة الجبائية المصرح بها(1)	-35 491 023	-112 037 149	-32 726 483	-59 053 200
إدماجات بعد التحقيق(2)	21 443 626	65 755 604	61 501 857	71 041 097
الخصم المتتالي للرسم على النشاط المهني(3)	-393 968	-509 220	-113 907	-707 746
النتيجة الخاضعة للضريبة المصرح بها قبل ترحيل الخسائر(1)+(2)-(3)	-14 441 095	-46 790 765	28 661 467	11 280 151
عجز السنة المالية ن-4	/	/	/	/
عجز السنة المالية ن-3	/	/	/	/
عجز السنة المالية ن-2	/	/	14 441 095	32 570 393
عجز السنة المالية ن-1	/	14 441 095	46 790 765	/
النتيجة الخاضعة للضريبة	-14 441 095	-61 231 860	-32 570 393	-21 290 242

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ملاحظة: إن هذه الشركة لها عجز متتالي أي خلال الأربع (04) سنوات، وهذا العجز يعتبر طبيعى لشركة خاصة في ميدان تصنيع الدواء، أي قامت بإستثمار كبير لبناء المصنع والذي يترتب عليه إهتلاكات معتبرة ولكن بعد عملية التحقيق تم خفض هذا العجز من سنة إلى أخرى وهذه النتيجة الجديدة سيتم تبليغها إلى مفتشية الضرائب الخاصة بهذه المؤسسة لمتابعة هذه التصريحات والتصريح بها في الميزانيات القادمة.

4-1 من حيث الضريبة على دخل الأجور

الجدول رقم(3-12): المبلغ الإجمالي للحقوق والغرامات

البيان	2017	2018	2019	2020
القاعدة الخاضعة للضريبة	1 223 920	1 061 128	1 186 665	1 291 256
الضريبة المستحقة بنسبة 20% ¹	244 784	212 226	237 333	258 251
الغرامة بنسبة 25% ²	61 196	63 056	59 333	64 563
المبلغ الإجمالي للحقوق والغرامات	305 980	265 282	296 666	322 814

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الوحدة: دج

ملاحظة: في حالة عدم التصريح الصحيح للضريبة على الأجور فإن الفارق الذي يتم استخراجه لا يخضع إلى السلم الخاص بذلك، وإنما إلى نسبة 20% على القاعدة الجديدة وهذا طبقا للمادة 134 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

5-1 الرسم على التكوين المهني

الجدول رقم(3-13): الرسوم والغرامات على التكوين

البيان	2017	2018	2019	2020
الوعاء الخاضع للرسم	16 138 242	25 465 691	25 514 970	23 453 449
الرسوم المستحقة بنسبة 1% ¹	161 382	254 657	255 150	234 634
نسبة الغرامة	15%	25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	24 207	63 664	63 787	58 659
مجموع الرسوم والغرامات	185 590	318 321	318 937	293 293

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الوحدة: دج

¹ المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الإجراءات الجبائية، 2022.

² نفس المرجع السابق.

6-1- الرسم على التمهين

الجدول رقم(3-14): الرسوم والغرامات على التمهين

البيان	2017	2018	2019	2020
الوعاء الخاضع للرسم	16 138 242	25 465 691	25 514 970	23 453 449
الرسوم المستحقة بنسبة 1%	161 382	254 657	255 150	234 634
نسبة الغرامة	15%	25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	24 207	63 664	63 787	58 659
مجموع الرسوم والغرامات	185 590	318 321	318 937	293 293

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
ملاحظة: في حالة ظهور عناصر جديدة خلال إجراء التحقيق المحاسبي، سيتم فرض تعديلات أخرى وهذا عن طريق إرسال أو تبليغ تصحيحي آخر من قبل مصلحة الضرائب.

المطلب الثاني: ردود المكلف على نتائج التبليغ الأولي

قبل إنقضاء أجل الرد وبتاريخ 2021/11/29 والمستلم بتاريخ 2021/12/14 قدم المكلف ردا عن إخطار التعديل بعد التحقيق الأولي من المحاسبة، وقدم فيه اعتراضاته عن الأسس المعدلة في نقاط أشار إلى أنها غير متوافقة مع اللوائح المعمول بها والمدرجة على النحو التالي:

1- فيما يخص التخفيضات التجارية

لقد قدم المكلف اعتراضه عن التعديلات حول التخفيض التجاري من قبل أعوان التحقيق، حيث برر اعتراضه بأن الممارسة التي يقوم بها منتجو المنتجات الصيدلانية، غالبًا ما تكون هذه التخفيضات إلزامية بسبب إقتراب تواريخ انتهاء الصلاحية، لذلك يجب على الشركات إجراء هذه التخفيضات أو فقدان المنتج مما يمثل خسارة صافية لكل من المنتج والإدارة الجبائية، ولهذا إقترح المكلف مراجعة السعر الذي يمكن أن يكون مقبولا لكلا الطرفين.

2- الإنتاج الغير مصرح به

فيما يتعلق بالإنتاج الذي لم يتم التصريح به، فقد أوضح المكلف أنه في الواقع لم يبين الإنتاج المخزن فيما يتعلق بدفعات التحقق هذه لأنه لا يوجد تأثير على نتيجة هذه العملية لأنه حتى لو تم تجاوز الإنتاج المخزن سيتم تولي هذا الأمر بسبب عدم تسويق هذه الدفعات، وطلب إعادة النظر فيما يتعلق بهذا الجزء من الإنتاج.

3- التكاليف الغير مبررة

فيما يتعلق بتكاليف الشحن(العبور)، أشار المكلف إلى أن الفواتير أعدها وكيل الشحن الخاص بالمؤسسة حيث يتم تسجيل الفواتير كما تم إستلامها، يبقى الأمر متروك لوكيل الشحن لتبرير هذه التكاليف، وطلب المكلف بإلغاء هذا الإدماج.

4- الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور

رد المكلف على إدماج المكافآت للمناطق المخصصة للموظفين العاملين على مستوى جنوب الجزائر علما أن هذه العلاوة مخصصة للمنطقة وفقاً للأنظمة المعمول بها، "هؤلاء الأشخاص عملوا في الأماكن التي تغطي أفساط المنطقة، لذا نرجو مراجعة هذا الفرض الذي ليس له سبب لوجوده".

5- الرسم على النشاط المهني

أشار المكلف إلى أن هذا الرسم ليس له سبب لوجوده بسبب الفارق في رقم الأعمال الناتج عن مخزون المنتجات التي تنتمي إلى مجموعات التحقق من الصحة كما تم الإشارة إليها سابقا، فإن هذه الحصص غير قابلة للتسويق، لذا فإن الرسم على النشاط المهني على هذه الحصص تصبح لاغية وباطلة.

6- الرسم على التدريب المهني والرسم على التكوين

طبقاً للرددين الصادرين من مديرية العمليات الجبائية والتحصيل اللتين تنصان بوضوح على أن إدارة الضرائب مسؤولة فقط عن جباية الرسمين المذكورين أعلاه وهذا طبقاً للمواد:

➤ 54 من قانون المالية لسنة 1991.

➤ 56 من قانون المالية لسنة 1998.

➤ نسخة من الجريدة الرسمية بتاريخ 1997/12/31 .

تطبيقاً لهذين القانونين، نلاحظ أن إدارة الضرائب غير مخولة باسترجاع الرسمين المعنيين، وهذا الأمر متروك لمديرية التكوين المهني في الولاية المسؤولة عن إنشائها وبالمثل، تجدر الإشارة إلى أن التبليغ الأولي الذي أعطي لنا من حيث هذين الرسمين، لم يحترم عدم قبول العلاوات والتغيرات التي لا تدخل في إحتساب هاذين الرسمين وذلك وفقاً للمذكرة رقم 350 لسنة 2021.

المطلب الثالث: تبليغ نتائج التحقيق النهائي

بعد دراسة جواب المكلف الذي يلتبس فيه إعادة مراجعة بعض النقاط المبينة في التبليغ الأولي والتي يعتبرها غير متوافقة مع اللوائح والتشريعات المعمول بها تقرر الآتي:

"إن التصريح المقترح للقواعد الضريبية المعلنة، فيما يتعلق بمختلف الضرائب والرسوم والحقوق المختلفة المفروضة، قد تم إنشاؤها بالرجوع إلى أحكام القانون، بالإضافة إلى ذلك، تمت مناقشة جميع مواضيع التسوية بحضور مستشاركم أثناء المراجعة، حيث لم يقدم أي نزاع حول مبدأ الإخضاع وقواعده".

تحقيقاً لهذه الغاية، تم دراسة عناصر الإجابة نقطة تلو الأخرى كما هو معروض في الإخطار الأولي، على النحو التالي:

1- التخفيضات التجارية

المنتجات الصيدلانية تخضع للوائح خاصة، ولا سيما المرسوم التنفيذي رقم 93-114 المؤرخ في 1993/12/05 المعدل والمكمل للمرسوم التنفيذي رقم 92-285 بتاريخ 1992/06/07 والرسوم التنفيذية رقم 92-285 بتاريخ 1992/7/06. في الخطة التنظيمية لممارسة النشاط، تم تحديد هوامش مبيعات الأدوية المنتجة بموجب المرسوم 98-44 الصادر في 1998/02/01، المتعلقة بهوامش السقف المطبقة على إنتاج الأدوية وتكييفها وتوزيعها على استخدامها في الطب البشري. وبالتالي، "يتم تحديد هامش الإنتاج بنسبة 20٪ بناءً على سعر التكلفة خارج الرسم (HT)، ويتم تحديد هامش التعبئة بنسبة 10٪، ويتم تحديد هوامش التوزيع بالجملة والتجزئة، للأدوية التي تزيد عن 150 دينار جزائري، على التوالي، بنسبة 10٪ و 20٪ ديناراً".

أما على المستوى التجاري، تنص المادة 16 من القانون 04-02 المتعلق بالممارسات التجارية على ما يلي: "يحظر بيع أي سلع أو عرض لبيعها وأي تقديم خدمة أو عرض لتقديم خدمات يمنح الحق مجاناً للمنتوج على الفور أو في النهاية، إلا إذا كانت القيمة لا تتجاوز 10٪ من مبلغ المنتج". مما ذكر أعلاه، لا يمكن مراجعة نسبة 10٪ المقترحة في التبليغ الأولي مبدئياً، وبالتالي يتم الحفاظ على التعديل المبلغ عنه سابقاً.

2- إعادة مراجعة النتائج الجبائية

1-2 الإنتاج الغير مصرح به

واجابة لرد المكلف، الإنتاج المخزن يتعلق بمجموعات التحقق، قد تم حسابها عن طريق الإستهلاك المخصص في 2018 و 2019، مع الأخذ في الاعتبار سعر التكلفة للمواد الأولية المقدمة للإستهلاك وذلك بتطبيق معامل إنتاج قدره (1.2) وفقاً لهيكل السعر الذي قدم من قبل المكلف. فيما يتعلق بعدم تسويق هذه مجموعات التحقق من الصحة، سيتم حرقها بعد تاريخ إنتهاء صلاحيتها، مع مراعاة الإجراء المتبع مع الإدارة التي تدير الملف الجبائي (محضر معاينة إتلاف المنتج) .

2-2 تكاليف غير مبررة خاصة بالإستيراد

في هذه الحالة، فإن المكلف أشار إلى أن تكاليف الجمركة عبارة عن مصاريف يدفعها وكيل الشحن(العبور) أثناء عمليات التخليص الجمركي، وعلى هذا النحو، يعود الأمر للمكلف للمطالبة بالمستندات والوثائق الداعمة لهذه النفقات للمطالبة بخصمها، ولهذا سيتم الإحتفاظ بالتعديل الذي تم إخطاره في البداية .

3- فيما يتعلق بالضريبة على الدخل والأجور

طبقا للمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-208 المؤرخ في 5 جوان 1996 التي تحدد شروط تطبيق أحكام المادة 1 من الأمر رقم 95-01 المؤرخ 21 يناير 1995 الذي يحدد أساس اشتراكات الضمان الاجتماعي والمزايا على النحو التالي:

- من المفهوم أن الفوائد المرتبطة بشروط الإقامة الخاصة والمعزولة تعني على وجه الخصوص الأقساط المدفوعة للعمال الخاضعة لإثنين على الأقل من القيود التالية:
 - الإقامة في مقصورة متنقلة أو خيمة أو معسكر متنقل أو قاعدة معيشية.
 - مناوبة يتطلب نظام العمل دورة مستمرة من عدة أسابيع من العمل الفعلي، تليها فترة راحة لا يتم خلالها دفع تعويض للعامل.
 - مكان العمل بعيدًا عن أي مركز حضري ويصعب الوصول إليه.
- وبالتالي فإن مكافأة المنطقة الجغرافية المذكورة لا تستوفي أي من الشروط المذكورة أعلاه، وبالتالي، فإن التصحيح الذي تم إخطاره يبقى كما هو مبين في التبليغ السابق الأولي.

4- فيما يتعلق بالرسوم شبه الجبائية

طبقا لأحكام التنظيمية التالية:

- المادة 54 من قانون المالية لعام 1991 المعدلة بموجب أحكام المادة 55 من قانون المالية لعام 1998، تلزم منظمات أصحاب العمل بتخصيص مبلغ يساوي 0.5 % على الأقل من كشوف المرتبات السنوية لمواصلة إجراءات التدريب المهني لموظفيها.
- تلزم المادة 56 من قانون المالية لعام 1998 على مؤسسات أصحاب العمل بتخصيص مبلغ يعادل 0.5 % على الأقل من الرواتب سنويًا إلى إجراءات التعلم لموظفيها.
- رفعت المادتان 79 و 80 من قانون المالية لعام 2007 معدلات الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين إلى 1 % المرسوم التنفيذي رقم 98-149 الصادر في 13/05/1998 بتحديد شروط وأحكام تطبيق المادتين 55 و 56 من قانون المالية لسنة 1998 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 09-262 من 24 أوت 2009 تنص على :
- ✓ المادة 4: "الرسوم المذكورة أعلاه مستحقة عندما لا يخصص أرباب العمل المشار إليهم في المادتين 2 و 3 من هذا المرسوم مبلغًا يساوي 1 % على الأقل من كشوف المرتبات السنوية لمواصلة التكوين المهني، ومبلغ يساوي على الأقل 1 من الرواتب السنوية لإجراءات التمهين".
- ✓ المادة 5: "تحدد المبالغ المستحقة على الرسوم المذكورة أعلاه حسب الجهد المبذول من قبل أصحاب العمل لمواصلة إجراءات التكوين والتمهين".

✓ المادة 7: "إن تحصيل الرسم على التكوين المهني يبقى مستمرا وكذا الرسم على التمهين يخضع لنفس قواعد الدفع الجزافي".

✓ المادة 8: "إن مصالح الإدارة الجبائية هي المسؤولة على تحصيل هذه الرسوم".

✓ المادة 9: "هذه الرسوم لا تخضع لقواعد الإعفاء المنصوص عليها في التشريعات الضريبية وغير قابلة للخصم من قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي وكذا الضريبة على أرباح الشركات".

مما سبق، يبدو أن إدارة الضرائب يمكن أن تطالب دافعي هذين الرسمين الذين لم يقوموا بالتصريح عنهما ودفعهما بالحقوق المتعلقة بهما مع تطبيق النسبة الكاملة وهي 1 % على كشوف المرتبات المسجلة في دفاترها المحاسبية.

ومنه فيما يتعلق بأساس فرض هذين الرسمين، فإن التعويضات التي لها طابع استرداد التكاليف ستؤخذ في الاعتبار، وفقاً لأحكام المادة 2 من المرسوم التنفيذي المذكور أدناه تنص أساس الإشتراكات والمزايا المنصوص عليها في المادة 1 من المرسوم التنفيذي المذكور أعلاه على النحو التالي :

- نعني بالتعويضات التي تمثل التكاليف، على وجه الخصوص، الأقساط والتعويضات عن الأكل أو السيارات أو بعض تكاليف الأدوات أو الملابس عندما تكون مطلوبة لأداء العمل، وتكاليف السفر والنقل، ونفقات البعثة، فضلاً عن المزايا العينية المدفوعة تطبيقاً للقوانين رقم 83-11 و 83-12 و 83-13 المؤرخة في 2 جويلية 1983، وهكذا سيتم مراجعة هذين الرسمين على النحو التالي:

الجدول رقم(3-15): النتيجة النهائية فيما يتعلق بالرسوم الجبائية

البيان	2017	2018	2019	2020
القاعدة المبلغ عنها	16 138 242	25 465 691	25 514 970	23 463 449
خصم:				
تعويض نفقة الأكل	3 330 004	5 808 308	5 698 638	5 042 798
تعويض نفقة النقل	318 919	470 352	462 527	783 582
تعويض نفقة السيارة	237 842	/	/	/
تعويض نفقة السفر	2 908 231	5 925 568	5 243 700	1 781 185
تعويض نفقة المنطقة	1 223 920	1 061 128	1 186 665	1 291 256
مصاريف السفر	/	/	/	2 048 823
المجموع	8 119 326	12 200 335	12 923 440	12 515 805

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

الوحدة: دج

5- فيما يتعلق بإعادة فرض الضرائب والرسوم

5-1 فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني

ردًا على المكلف، فإن الإنتاج المخزن لم يكن موضوعًا لفرض الرسم على النشاط المهني كما سيتم الاحتفاظ بالتعديل المبلغ عنه سابقًا.

5-2 فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات

تم الاحتفاظ بالتعديلات السابقة كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم(3-16): النتيجة الجبائية بعد ترحيل الخسارة

البيان	2017	2018	2019	2020
النتائج الجبائية المصرح بها	-35 491 023	-112 037 149	-32 726 483	-95 053 200
الفارق في رقم الأعمال	19 684 915	24 060 203	11,390,663	70,774,597
الإنتاج الغير مصرح به	/	40 152 901	49 785 194	/
تكاليف غير مصرح بها	218 600	392 500	126 000	166 500
العرامات والعقوبات	850 000	1 150 000	200 000	100 000
إهلاك السنوات السابقة	690 111	/	/	/
الخصم المتتالي (الرسم على النشاط المهني)	-393 698	-509 220	-113 907	-707 746
النتائج الجبائية قبل ترحيل الخسارة	-14 441 095	-46 790 765	28 661 467	11 280 151
عجز السنة المالية ن-4	/	/	/	/
عجز السنة المالية ن-3	/	/	/	/
عجز السنة المالية ن-2	/	/	14 441 095	32 570 393
عجز السنة المالية ن-1	/	14 441 095	46 790 765	/
النتيجة الجبائية بعد ترحيل الخسارة	-14 441 095	-61 231 860	-32 570 393	-21 290 242

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

الوحدة: دج

5-3 فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي

تم الاحتفاظ بالتعديلات السابقة، المبينة في الجدول رقم (3-12).

4-5- فيما يتعلق بالرسم على التكوين والتمهين

الجدول رقم(3-17): الرسم الإضافي الواجب دفعه على التكوين

2020	2019	2018	2017	الرسم على التكوين
12 515 800	12 923 440	12 200 330	8 119 320	الوعاء الخاضع للرسم
125 158	129 234	122 003	81 193	الرسوم المستحق عند 1%
%15	%15	%15	%15	نسبة الغرامة
18 774	19 385	18 300	12 179	مبلغ الغرامة
143 932	148 620	140 304	93 372	الرسم الإضافي الواجب دفعه

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

الوحدة: دج

ملاحظة: الرسم الإضافي الواجب دفعه على التمهين معطى بنفس القيم والمبالغ الموضحة في الجدول رقم (3-17).

6- النسب المئوية لمجموع الغرامات الواجبة الدفع على المؤسسة

يوضح الجدول الموالي النسب المئوية للغرامات الواجبة الدفع على المؤسسة لكل سنة موضوع التحقيق بالنسبة للمبلغ الإجمالي للغرامات.

الجدول رقم(3-18): النسب المئوية لمجموع الغرامات الواجبة الدفع

2020	2019	2018	2017	البيان
176936	17086	127305	98425	مبلغ الغرامة للرسم على النشاط المهني
18774	19385	18300	12179	مبلغ الغرامة للرسم على التمهين
18774	19385	18300	12179	مبلغ الغرامة للرسم على التكوين
64563	59333	53056	61196	مبلغ الغرامة للرسم على دخل الأجور
279047	115189	216961	183979	الغرامات الواجبة الدفع
795176				المبلغ الإجمالي للغرامات
%35	%15	%27	%23	النسبة المئوية (%)

الوحدة: دج

المصدر: من إعداد الطالبة

خاتمة الفصل الثالث

من خلال هذا الفصل إتضح لنا أن الرقابة الجبائية تعتبر من أهم الطرق المنتهجة والإجراءات المتبعة في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين في الجزائر.

وأثناء تربصنا لدى المديرية الولائية للضرائب، وبالضبط في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، حيث قمنا بدراسة حالة للتحقيق في المحاسبة أحد أبرز أساليب الرقابة الجبائية لشركة ذات مسؤولية محدودة، وذلك انطلاقا من المستندات والتقارير المقدمة من طرف مصلحة الضرائب، لتقديم صورة عن مردودية التحقيق المحاسبي في الجزائر وفعالية الإجراءات الميدانية المتبعة من قبل الأعوان المحققين لكشف حالات الغش والتهرب الضريبيين بفحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا، بعد ذلك تم إتخاذ الإجراءات العملية التي من شأنها إعادة تشكيل رقم الأعمال من أجل التمكن من الوصول إلى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها، وبالتالي إسترجاع المبالغ والحقوق والغرامات المترتبة عنها وإلزام المكلف بإعادة دفعها إلى مصالح الإدارة الجبائية، فتزيد بذلك أموال الخزينة العمومية.

خاتمة عامة

من خلال هذا البحث تم التطرق إلى موضوع يعد من أهم المواضيع التي تتعلق بالإيرادات العامة حيث تولي الدولة إهتماما كبيرا بهذا الجانب، وباعتبار أن النظام الجبائي هو أحد أدوات التوجه الإقتصادي الجديد تم التطرق إلى الإطار المفاهيمي للضرائب باعتبارها مصدر أساسي يغطي نفقات الدولة الموجهة لتحقيق النفع العام، وبالرغم من الأهمية التي تكتسبها الضرائب في التنمية الإقتصادية، يبقى الغش والتهرب الضريبي من أهم المحاور التي يركز عليها عمل الرقابة الجبائية والذي ازداد توسعه مع تفتح الإقتصاد الجزائري على العالم الخارجي وانتقال الجزائر من الإقتصاد الموجه إلى الإقتصاد الحر.

كما لازالت الدولة تبذل جهودا معتبرة لمواجهة هذه الظاهرة والحد منها عن طريق الرقابة الجبائية بشتى أشكالها، وهذا ما تم التطرق إليه في هذه الدراسة إذ يعتبر التحقيق المحاسبي من أبرز وسائل الرقابة في الكشف عن هذه الظاهرة والوقاية منها ويتم ذلك من خلال مسار يتبعه الأعوان المكلفون بالتحقيق أثناء انطلاقهم في إجراءات التحقيق المحاسبي مستخدمين بذلك جميع الأجهزة والهيكل المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية.

وللإجابة على الإشكالية المطروحة والمتمثلة في " كيف يمكن للتحقيق المحاسبي الحد من الغش والتهرب الضريبيين؟"، ومن خلال مختلف المحطات التي توقف عندها موضوع هذه الدراسة ضمن إطار معالجة الإشكالية المطروحة ومختلف التساؤلات الفرعية التي تندرج تحت هذه الإشكالية فقد تم تأكيد صحة هذه الفرضيات المقدمة وفق ما يلي:

- **الفرضية الأولى:** يعتبر الغش والتهرب الضريبي الوسيلة التي يسلكها بعض المكلفين بالضريبة بغرض التخلص من دفع الضريبة إما كلياً أو جزئياً، والتي تخلف أثراً سلبية من عدة نواحي ولقد تم تأكيد صحة الفرضية من خلال دراسة الجانب النظري، حيث أن كلا من مفهومي الغش والتهرب الضريبيين هو السعي للتخلص من دفع الضريبة بصفة جزئية أو بصفة كلية، سواء يسلك المكلف في سبيل ذلك طرماً وأساليب يعاقب عليها القانون (الغش الضريبي) أو سلك طرماً مشروعة (التهرب الضريبي).
- **الفرضية الثانية:** نعم الرقابة الجبائية قادرة على الحد من الغش والتهرب الضريبيين ومن إنتشارهما، ولقد تم التأكد من صحة الفرضية، حيث تقوم الإدارة الجبائية باستخدام أشكال وتقنيات الرقابة الجبائية قصد إكتشاف تقنيات وأساليب الإحتيال والتلاعبات للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.
- **الفرضية الثالثة:** التحقيق المحاسبي هو كل عملية تسمح بمراقبة محاسبة المكلف ومقارنتها مع التصريحات المقدمة للتأكد من مدى صحتها، ولقد تم التأكد من صحة الفرضية خلال الدراسة التطبيقية، حيث أن التحقيق المحاسبي لا يتم بشكل عشوائي بل هناك مسار وإجراءات تتبعها الإدارة الجبائية خلال عملية التحقيق.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- ✓ يعتبر كل من مفهوم الغش والتهرب الضريبيين أحد أهم الظواهر الإجتماعية التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة بغرض التخلص من دفع مستحقاته الضريبية، والتي تنعكس سلباً على الإقتصاد الوطني.
- ✓ يؤدي التحقيق المحاسبي دوراً فعالاً في الكشف عن أشكال الغش والتهرب الضريبيين واسترداد مبالغ هامة إلى الخزينة العمومية فهي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية.
- ✓ من خلال الدراسة الميدانية لدور التحقيق المحاسبي توصلنا إلى النتائج الإيجابية، التي أسفرت عن قدرته في الكشف عن النقائص والتحايل في التصريحات، كما يساهم في تعديل الأسس الضريبية بإتباع إجراءات التحقيق، فإضافة إلى المبالغ المتهرب منها والتي تم إعادة إخضاعها للضرائب تم تكليف المؤسسة بدفع غرامة مالية إجمالية قدرت ب 795 176 دج.
- ✓ نجاح التحقيق المحاسبي مرتبط بمدى صدق البيانات المحاسبية المتحصل عليها من خلال الوثائق والسجلات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة.
- ✓ يعد افتقار الإدارة الجبائية للمحققين وخاصة المؤهلين والمناسبين لأداء أعمال التحقيق سبباً من أسباب انتشار أوجه الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الجبائي ككل، وتراجع معدلات التحصيل الضريبي.
- ✓ إن غياب الحس والوعي الضريبي وعدم إستقرار القوانين الجبائية، يؤدي إلى وقوع المكلف بالضريبة في أخطاء وإغفالات ينجر عليها عقوبات قانونية.
- و على أساس ما ذكر سابقاً، يمكن تقديم بعض التوصيات والإقتراحات التي تساهم في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين وتعمل على الزيادة من فعالية التحقيق المحاسبي، والمتمثلة فيما يلي:
- ✓ تدعيم الإجراءات المتخذة لمكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين بإرادة سياسية قوية.
- ✓ ضرورة استقرار النظام الجبائي من حيث التغييرات المستمرة في معدلات الضرائب والرسوم.
- ✓ تطوير الإدارة الجبائية من حيث الهيكل التنظيمي والموارد المادية والبشرية بما يتماشى مع الوقت الراهن.
- ✓ العمل على نشر الوعي الضريبي وتكريسه بين المكلفين لتدعيم الثقافة الضريبية وذلك بإعداد مصالحي متخصصة في الإعلام والترشيد الضريبي.
- ✓ تخفيض الضغط الضريبي مما يدفع المكلفين للإلتزام بالضريبة وتفادي الغش والتهرب الضريبيين.
- ✓ تكوين علاقة متينة مبنية على الثقة وحسن النية بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.
- ✓ تقوية برامج التدخلات وتكثيفها وذلك بالتكثيف من ملفات التحقيق المحاسبي لمختلف الأنشطة لتحقيق مبدأ العدالة والمنافسة الشريفة في الميدان.
- وفي الأخير نظراً لتشعب موضوع هذه الدراسة فإن هذا البحث يحتاج إلى العديد من الدراسات المكتملة والتمتمة لتغطية جميع جوانبه كدراسات تتعلق بزيادة فعالية التحقيق المحاسبي، خاصة وأن التحقيق المحاسبي يعتبر من أهم أدوات الرقابة الجبائية على غرار الأدوات الأخرى.

قائمة المراجع والمصادر

1- قائمة المراجع

أولاً: الكتب

أ- الكتب باللغة العربية

- بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، زهران للنشر، الجزائر، 2016.
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- خالد شحادة الخطيب، نادية فريد طافش، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، 2008.
- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، الجزائر، دار المفيد، 2011.
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جريد، الأردن، 2011.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، 1994.
- على زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- محمد خير العكام، المالية العامة الجزء الأول الايرادات والنفقات، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018.
- محمد عباس محرزي، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010.
- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016.

ب- الكتب باللغة الأجنبية

- Daniel riche. Les procédures fiscales. Presses universités de France. France. 1990.
- Habib ayad, Droit fiscal, GERP, Tunisie, 1989.
- J.C.Martinez, la fraude fiscale, PUF, France, 1984.

ثانيا: الأطروحات والمذكرات العلمية

أ- الأطروحات

- حسيبة عليوات، السياسة الضريبية الجزائرية في إطار الإصلاح وأثرها على ترقية الاستثمار، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم المالية والمحاسبة بجامعة البويرة، 2020.
- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، الجزائر، 2015.
- محمد العلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، بسكرة، 2015.

ب- رسائل الماجستير

- بن صفي الدين أحالم، الرقابة الجبائية، مذكرة من أجل نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر 1، 2014.
- عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي دراسة النظام الرقابي الجبائي الجزائري، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، 2001.
- فاطمة محمد عبد الحافظ حسونة، أثر كل من الزكاة والضريبة على التنمية الاقتصادية، قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2009.
- كوثر أحمد فالح العزام، حجية الدفاتر التجارية الإلكترونية في الإثبات (دراسة مقارنة)، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في الحقوق قسم القانون الخاص، جامعة جدارا، 2010.
- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، 2011.
- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

ج- المقالات

- أ.بدر، مراجعة جبائية، جامعة بوسعيدة، محاضرة للأستاذ مولاي تاهر، أنظر - <https://e-learning.univ-saida.dz/mod/page/view.php?id=27206>
- أحمد فنيدس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 35، قالمة، 2013.
- بكريتي بومدين، يوسف رشيد، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب، مستغانم، 2015.
- بوباطة أميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي والحد منها، مجلة المقاولات والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 01، 2021.
- بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، جامعة مستغانم، 2015.
- بوناظور بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، 13 و 14 نوفمبر 2007.
- خذيري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية دراسة حاله الجزائر خلال الفترة 2011-2018، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019.
- خولة حموش، بزارية أمحمد، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مركز الضرائب لولاية برج بوعريرج، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد 01، 2021.
- سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجمع هيليو بوليس قالمة، جامعة سيدي بلعباس، 2015.
- سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، العدد 04، 2016.
- شعيب بونوة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، جامعة تلمسان، 2012.
- عبد الرحيم لواج، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، مجلة أوراق اقتصادية، العدد 02، 2018.
- لكصاسي ابراهيم، بوعزة عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة: (2005-2015)، 2015.
- مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة بالجزائر، مجلة اقتصاد المال والإعلام، جامعة الوادي، 2016.

- ناصر شرفي، سامي مبارك، الغش الضريبي في الجزائر أشكاله وسبل مكافحته، مجله العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، العدد 48، بسكرة، 2017.
- ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة، العدد 09، رقم 02، جامعة البليدة، 2010.
- 2- قائمة المصادر**
- أ- النصوص القانونية**
- أولاً: القوانين**
- قانون الإجراءات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة، المادة 224، الجزائر، 2022.
- المادة 104، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022.
- المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الإجراءات الجبائية، 2022.
- المادة 18، من قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة الأولى، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022.
- المادة 20، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، القسم الأول، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022.
- المادة 20، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، القسم الثاني، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022.
- المادة 20، الفقرة 01، قانون الإجراءات الجبائية، المتضمن قانون المالية 2022.
- المادة 20، القسم 1 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022.
- المادة 21، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، القسم الثالث، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022.
- المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الإجراءات الجبائية، 2022.
- المادة 227 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الإجراءات الجبائية، 2022.
- المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022.
- المواد من 12 الى 28 من القرار المؤرخ في 1998/07/12، الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 1998/10/25.
- المواد من 28 الى 39 من القرار المؤرخ في 1998/07/12 الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 1998/10/25.

الدليل بالفرنسية

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

الملاحق

الملحق رقم (01): تصحيح رقم الأعمال

		EX 2017		EX 2018		EX 2019		EX 2020	
	PCSU	Qte	Ventes	Qte	Ventes	Qte	Ventes	Qte	Ventes
EREXYL	802,54	47 313	37 970 575	43 750	35 111 125	23 600	18 939 944	52 517	42 146 993
DOLISED	114,28	52 895	6 044 841	15 800	1 805 624				
TIALYZ 200M	437,50			25 691	11 239 813	51 498	22 530 375	536	234 500
MIZART 40M	909,60			5 450	4 957 320	12 679	11 532 818		
TIALYZ 200M	546,00							118 415	64 654 590
MIZART 40M	910,22							5 000	4 551 100
MIZART P 40MG	594,00							29 249	17 373 906
MIZART P 80MG	594,00							19 000	11 286 000
SALFLUZON 250	1 192,52							4 158	4 958 498
SALFLUZON 500	1 536,63							4 141	6 363 185
LOMIFEN	202,65							70 000	14 185 500
Ventes			44 015 416		53 113 882		53 003 137		165 754 272
CAR après remise			39 990 040		49 285 062		51 329 839		152 849 497
CAO			20 305 125		34 445 492		39 939 176		113 457 178
DIFF			19 684 915		14 839 570		11 390 663		39 392 319



الملحق رقم (02): تصحيح الفواتير لسنة 2017

PC	DATE	LIBELLE	VISIT	TRASP	AMM
000001	02/01/17	CST FACT PRECISE SANS FACTUR	1 000,00	4 000,00	50 000,00
000003	17/01/17	CST FACT N°EXPO/00059/16-17 PRECISE	1 700,00	12 000,00	
000002	30/01/17	CST FACT	2 200,00		50 000,00
000004	14/02/17	CST FACT N°A0217	3 500,00	5 000,00	50 000,00
000007	22/02/17	CST FACT N°ALG/253/17	4 000,00		
000001	26/02/17	CST FACT N°001	2 000,00		
000002	26/02/17	CST FACT N°03/EXP/2017	2 500,00	1 000,00	
000003	26/02/17	CST FACT N°RS/002/01-2017	1 500,00	1 000,00	
000006	26/02/17	CST FACT N°017	1 200,00	2 000,00	50 000,00
000008	26/02/17	CST FACT N°A0117	1 500,00	2 000,00	50 000,00
000001	25/11/17	CST FACT N°PR106267/	4 000,00	2 000,00	
000002	13/11/17	CST FACT N°18	5 000,00	2 000,00	
000002	09/03/17	CST FACT N°20170203	4 000,00		
000001	18/04/17	CST FACT N°2017.02.07.01			50 000,00
000003	27/04/17	CST FACT N°EXPO/00082/16-17			50 000,00
000001	14/05/17	CST FACT N°S17-228		22 500,00	
000002	27/04/17	CST FACT N°27 DTD			50 000,00
000003	05/06/17	CST FACT N°005 DT	4 000,00		
000002	13/06/17	CST FACT N°00011/17-18	5 000,00		50 000,00
000001	18/06/17	CST FACT N°004 DT			50 000,00
000001	18/06/17	CST FACT N°FA060331			50 000,00
000002	13/06/17	CST FACT N°44 U-	8 000,00	26 000,00	
000001	07/08/17	CST FACT N°003	5 000,00	2 000,00	
000002	24/08/17	CST FACT N°136/17	3 000,00	6 000,00	50 000,00
000001	10/07/17	CST FACT N°11 U-	5 000,00	5 500,00	
000002	10/07/17	CST FACT N°12 U	5 000,00	5 500,00	
000001	21/09/17	CST FACT N°PR106267/HA	4 000,00	2 000,00	100 000,00
000001	29/10/17	CST FACT N°FI EXP/06/DTD	6 000,00	2 000,00	50 000,00
000003	29/10/17	CST FACT N°98022462	11 000,00	14 000,00	
000003	02/11/17	CST FACT N°FI EXP/07/DTD			50 000,00
000001	28/11/17	CST FACT N°6537431	6 000,00	6 000,00	50 000,00
			96 100,00	122 500,00	850 000,00

الملحق رقم (03): تصحيح الفواتير لسنة 2018

PIECE	DATE	LIBELLE	VISIT	TRSP	AMD
000001	25/01/18	FCT FARMA INVEST ITALIE 316.834\$	6 000,00	6 000,00	100 000,00
000002	25/01/18	FCT EMPHASYS INDU BRAZIL 2005	5 000,00	6 000,00	50 000,00
000003	30/01/18	FCT FARMA INVEST ITALIE 4.742\$	6 000,00	5 000,00	100 000,00
000001	08/02/18	FCT HARRO HOFILIGER GERMANY SP	5 000,00	1 000,00	
000002	08/02/18	FCT HARRO HOFILIGER GERMANY SP	6 000,00	1 000,00	
000001	04/03/18	FCT20171019BIOBASE BIOLIN 10.365\$	8 000,00	7 000,00	
000003	14/03/18	FCT U-PACKAGING ITALIE 410.02\$	5 000,00	2 000,00	
000004	15/03/18	FCT HARRO HOFILIGER 404	5 000,00	1 000,00	
000005	22/03/18	FCT PRECISE CHEMIPHARMA PVT LTD 25	6 000,00	1 000,00	
000006	22/03/18	FCT SPIRO LIFECARE PVT LTD	4 000,00	1 000,00	
000004	25/03/18	FCT FARMA INVEST SRL ITALIE 95.749\$	6 000,00	6 000,00	
000002	05/04/18	FCT FALCON 7.688 \$	10 000,00	7 000,00	50 000,00
000005	05/04/18	FCT FARMA INVEST SRL ITALIE 10.650\$	6 000,00	5 000,00	
000006	05/04/18	FCT NUPLAS INDUSTRIE DUBIA 19.751.75\$	6 000,00	14 000,00	
000007	18/04/18	FCT EMPHASYS INDU BRAZIL 300\$	6 000,00	5 000,00	
000008	18/04/18	FCT FARMA INVEST ITALIE 37.980\$	5 000,00	6 000,00	50 000,00
000003	22/05/18	FCT N°S0554 COPLEY SCIENTIFIC 55340E	3 000,00	4 000,00	
000004	28/06/18	FCT COMAS SRL 1.509.500	10 000,00	46 000,00	50 000,00
000005	08/07/18	FCT ENGINEERING COMPANY INC 4.534.25	2 000,00	6 000,00	100 000,00
000006	08/07/18	FCT ENGINEERING COMPANY INC 4.534.25	2 000,00		100 000,00
000007	08/07/18	FCT SFOB PHARMA 15.925	1 000,00		
000009	06/09/18	FCT ESG ENERJI 200.000	15 000,00	12 500,00	50 000,00
000009	12/09/18	FCT VAMSI PHARMA PVT LTD 20\$			50 000,00
000010	12/09/18	FCT SCIENCE SOLUTIONS 70.130	3 000,00	6 000,00	50 000,00
000011	12/09/18	FCT MICROTRAC GMBH 46.885\$	3 000,00	6 000,00	
000009	12/09/18	FCT FARMA INVEST 12.500 \$	3 000,00	6 000,00	50 000,00
000012	14/10/18	FCT ESG ENERJI VE GUC 125.000	16 000,00	14 000,00	
000010	14/10/18	FCT FARMA INVEST 75.060\$	3 000,00	6 000,00	50 000,00
000013	22/11/18	FCT BIOBASE BIOTECH N°815AL 22.937\$	10 000,00	16 000,00	50 000,00
000011	27/11/18	FCT QUALICAPS ESPAGNE 15\$	2 000,00		50 000,00
000010	03/12/18	FCT HARRO HOFILIGER 48	2 000,00		200 000,00
000013	27/12/18	FCT BIOGRUND 15	10 000,00		
0000015	30/12/18	FCT WAB GROUP 48670.2	6 000,00	10 000,00	
			186 000,00	206 500,00	1 150 000,00

الملحق رقم (04): تصحيح الفواتير لسنة 2019

PIECE	DATE	LIBELLE	VISIT	TRASP	AMU
00001	06/02/19	CNST FCT FARMA INVEST 126 924.8 \$	5 000,00	6 000,00	50 000,00
00002	06/02/19	CNST FCT ESKAG PHARMA 200\$ SANS PAIEMENT	5 000,00	6 000,00	
00017	20/03/19	CNST FCT COMAS N°NR09 59 581E	6 000,00		
00002	30/04/19	CNST FCT MERK N°9516533478 483.5	6 000,00		50 000,00
00030	07/05/19	CNST FCT U-PACKAGING N°181209 37 870.8	5 000,00	6 000,00	
00031	07/05/19	CNST FCT COPLEY SCI N°72480 11570E	5 000,00	6 000,00	
00003	09/05/19	CNST FCT FARMA INVEST N°02219 122880\$	5 000,00		50 000,00
00004	19/05/19	CNST FCT JINGSU LEFAN N°2019329 45.5\$ SP	5 000,00	2 000,00	
00033	26/05/19	CNST FCT KORSCH N°VR022729 490000&	5 000,00		
0006	02/06/19	CNST FCT QINGDAO EMBALLAGE SANS PAIEMENT	3 000,00	2 000,00	50 000,00
00003	07/07/19	CNST FCT RUJIAN CITY JIAYUAN N°01L 124200	20 000,00	20 000,00	
0008	07/07/19	CNST FCT PHILOMES N°190401 300\$	8 000,00		
			78 000,00	48 000,00	200 000,00

الملحق رقم (05): تصحيح الفواتير لسنة 2020

PIECE	DATE	LIBELLE	VISIT	TRASP	AMU	AMU
00001	30/04/20	FCT N°20/1029 EMPHASYS 29638.48\$	5 000,00	8 000,00		100 000,00
00002	27/05/20	FCT OCTAVIUS N°EXP/002 10918\$	7 000,00	6 000,00		
00003	31/05/20	FCT BIOTECHNICA PHAR N°BTP2021002 10200\$	8 000,00	5 000,00		
00004	17/06/20	FCT BIOGRUND N°SI22000302 1153.5E	8 000,00	5 000,00		
00005	13/07/20	CNST FCT OCTAVIUS N°011 32980\$	10 000,00	6 000,00		
001	08/09/20	CNST DOS N°089/20 BIOBASE KINGS 2530\$	8 000,00	6 000,00		
00012	19/11/20	CNST FCT OCTAVIUS N°024 11925\$	9 000,00	7 000,00		
000001	07/12/20	CNST FCT BASETREK N°20201119 398690\$	10 000,00	7 000,00		
000002	15/12/20	CNST FCT OCTAVIUS N°017 30339\$	9 000,00	13 000,00		
000003	20/12/20	CNST FCT BASETREK LTD N°20201120 273600\$	5 000,00	8 500,00		
000004	31/12/20	CNST FCT OCTAVIUS N°027 39138\$	8 000,00	8 000,00		
			87 000,00	79 500,00		100 000,00

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction d _____

Avis de Vérification de Comptabilité

Référence : _____

Lettre avec
A. R.
N° _____

M _____

N.I.F : _____

Le _____ 20 _____

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 _____ le _____ à heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices _____ l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignées : _____

Nous vous saurons 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 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, M _____, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des
Vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série : D, N° 1

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA

A le

DE

SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

N° /

DECHARGE

Conformément à sa demande écrite formulée en date du

Nous soussignons, vérificateurs au sein du bureau des vérifications comptables et contrôle des évaluations; sous-direction du contrôle fiscal de
certifions avoir reçu les documents et justifications comptables énumérés ci-après et appartenant à :

En vue de procéder à (*) la vérification approfondie de sa fiscalité

(*) à l'examen sommaire de sa situation fiscale au titre de la période du

- 1)
- 2)
- 3)
- 4)
- 5)
- 6)
- 7)
- 8)
- 9)
- 10)
- 11)
- 12)
- 13)
- 14)
- 15)

Les vérificateurs

* Rayer la mention inutile.

الملحق رقم (08): الميزانية المالية

ETAT COMPARATIF DES BILANS

FILLAL Atallah-vente en gros matériels parapharmaceutique
Rue Med Abdessalam-Hadjout

	au 31/12/15	au 31/12/16	au 31/12/17	au 31/12/18	au 31/12/19
immobilisations incorporelles					
amort immobilisations incorporelles					
V N C		-	-	-	-
Amortissement immob corp					
Autres immobilisations corporelles					
Amort Autres immobilisations corporelles					
V N C					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Autre Equipement de Production					
Amortissement Autre Equipement de Production					
impôts différés					
immobilisations encours					
TOTAL ACTIF NON COURANT	-	-	-	-	-
Stocks					
créances de stocks					
Créances d'exploitation					
Autres débiteurs					
impôts et assimilés					
Clients					
Provision sur Clients					
Autres Avances d'Exploitation					
Disponibilités (Trésorerie)					
comptes débiteurs du passif	-	-	-	-	-
TOTAL ACTIF COURANT	-	-	-	-	-
TOTAL GENERAL ACTIF					
RESULTAT DE L'EXERCICE	-	-	-	-	-
TOTAL					

PASSIF	au 31/12/12	au 31/12/13	au 31/12/14	au 31/12/15	au 31/12/16
Fonds Social					
RESULTAT EN INSTANCE D'AFFECTATION					
Comptes Courants des Associés					
réserve légale					
Emprunts Bancaires					
CAPITAUX PROPRES					
Capital émis					
primes et réserves					
autres capitaux propres					
Resultat net					
TOTAL I	-	-	-	-	-
PASSIFS NON COURANTS					
Emprunts et dettes financières					
Impôt (différés et provisionnés)					
Autres dettes non courantes					
Provisions et produits constatés d'avance					
TOTAL II	-	-	-	-	-
PASSIFS COURANTS					
Fournisseurs					
Impôts et Taxes d'Exploitation Due					
Avances Bancaires					
dettes d'exploitation					
Autres Dettes					
Trésorerie passive					
TOTAL III	-	-	-	-	-
RESULTAT DE L'EXERCICE					
TOTAL					

الملحق رقم (09): جدول حساب النتائج

LIBELLE	2016	2017	2018	2019
Montant net des recettes				
Vente de Marchandise				
prestations de services				
autres prod ou recettes				
CA NET DES RABAIS				
Production de l'exercice				
achats d'études et de prestations de services				
Achat de marchandises vendues				
Matières premières				
fournitures de bureau				
trais généraux				
Autres consommations				
bénéfice brut(credit-débit)				
pourcentage brute-bénéfice brute*100/ventes				
Sous traitances générales				
Honoraires ne constituant pas des rétrocessions				
frais de voiture automobile				
Locations				
Entretien et Reparation				
Chauffage eau gaz electricité,téléphone				
primes d'assurances				
autres charges				
Déplacements, missions et réceptions				
Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
publicité				
Autres Services				
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services				
Consommation de l'exercice				
valeur ajoutée d'exploitation				
Charges de personnel				
impôts et taxes et versements assimilés				
salaires nets et avantages en nature				
charges sociales sur salaires				
frais financiers				
Dépenses professionnelles				
plus value à court term				
insuffisance				
Excédent brut de l'exercice				
autres prod operationnels				
autres charges operationnelles				
Dotations aux amortissements				
provision				
Reprise sur pertes de valeur et provision				
Résultat opérationnel				
Produits financiers				
charges financières				
Résultat financier				
Résultat ordinaire				
Eléments extraordinaires produits				
Amendes et pénalités				
Eléments extraordinaires charges				
Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
impôts différés (variations) sur résultat ord				
reintégration frais de recetion non déductibles				
reintégration impôts exigible sur résultats				
pertes de valeurs non déductibles				
reintégration amendes et pénalités				
reintégration impôts différés (variations) sur résultat ord				
bénéfice nete				
RESULTAT NET DE L'EXERCICE				

الملحق رقم (10): إشعار بالدفع (الورد)

CODE ACTIVITE

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N°: Année:

DATE DE MISE EN RECOUVREMENT

Activité ou profession:

Adresse:

Article d'imposition:

Numéro d'identification statistique:

Numéro d'identification fiscale:

DIRECTION DES IMPOTS

INSPECTION DES IMPOTS

RECETTE DES IMPOTS

vérification de comptabilité

IMPOTS TAXES-DROITS	ANNEE	BASE imposable(A)	BASE imposée(B)	rehaussement(C)	TAUX	De la base imposable	De la base imposée	T.V.A déductibles	droits rappelés	Taux	Montant pénalités	TOTAL droits et pénalités à payer
I.R.G	2017				10%	0			0.0%	0	0	0
I.R.G	2018			0	15%	0			0.0%	0	0	0
I.R.G	2019			0	15%	0			0.0%	0	0	0
I.R.G	2020			0	15%	0			0.0%	0	0	0
I.B.S	2017			0	26%	0	0		0.0%	0	0	0
I.B.S	2018			0	26%	0	0		0.0%	0	0	0
I.B.S	2019			0	26%	0	0		0.0%			0
I.B.S	2020			0	26%	0	0		0.0%			0
									0%			
T.A.P	2017				2%				0%			
T.A.P	2018				2%				0%			
T.A.P	2019				2%				0%			
	2020				2%				0%			
T.V.A	2017				19%				0%			
T.V.A	2018				19%				0%			
T.V.A	2019				19%				0%			
	2020				19%				0%			
Réintégration TVA									0%			
Réintégration TVA									0%			
IRG Salaires									0%			
IRG Salaires									0%			
									0		0	0
TOTAL GENERAL DU ROLE									0		0	0

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

I	شكر وتقدير
II	إهداء
III	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة المختصرات
VIII	قائمة الملاحق
IX	ملخص
أ	مقدمة عامة
1	الفصل الأول: الضريبة وظاهرة الغش والتهرب الضريبيين
2	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة
3	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
3	1- مفهوم الضريبة
3	2- خصائص الضريبة
3	1-2- الطابع النقدي للضريبة
4	2-2- الطابع الإجباري
4	2-3- الطابع النهائي للضريبة
4	2-4- غياب المقابل المباشر
4	2-5- تمويل الأعباء العمومية
4	المطلب الثاني: مبادئ الضريبة وأهدافها
4	1- مبادئ الضريبة
4	1-1- مبدأ العدالة
5	1-2- مبدأ اليقين
5	1-3- مبدأ الإقتصاد في النفقات
5	1-4- مبدأ الملازمة في التحصيل
5	1-5- قاعدة الثبات
5	1-6- قاعدة المرونة
5	2- أهداف الضريبة
6	2-1- الهدف المالي

6	2-2-الهدف الاقتصادي
6	2-3-الهدف الاجتماعي
6	2-4-الهدف السياسي
7	المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة
7	1-تحديد وعاء الضريبة
7	1-1-التقدير الغير مباشر
7	1-1-1-التقدير بواسطة المظاهر الخارجية
7	1-1-2-طريقة التقدير الجزافي
8	2-1-التقدير المباشر
8	1-2-1-تصريح المكلف بالضريبة
8	1-2-2-التصريح المقدم من الغير
8	1-2-3-التقدير بواسطة إدارة الضرائب
8	2-معدل الضريبة
8	2-1-الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية
9	2-2-الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية
9	2-2-1-التصاعد بالطبقات
9	2-2-2-التصاعد بالشرائح
10	3-تصفية الضريبة
10	4-تحصيل الضريبة
11	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للغش والتهرب الضريبيين
11	المطلب الأول: مفهوم الغش والتهرب الضريبيين والفرق بينهما
11	1-التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)
12	2-التهرب المشروع (التهرب الضريبي)
13	3-الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي
14	المطلب الثاني: تصنيفات الغش والتهرب الضريبيين
14	1-من ناحية الشرعية
14	1-1-التهرب المشروع (التهرب الضريبي)
14	2-1-التهرب الغير مشروع (الغش الضريبي)
14	2-من ناحية التركيب
14	2-1-الغش الضريبي البسيط

14	2-2- الغش الضريبي المركب
14	3- من ناحية النطاق
14	1-3- التهرب المحلي
15	2-3- التهرب الدولي
15	4- من ناحية الزمن
15	1-4- التهرب التقليدي
15	2-4- التهرب الحديث
15	المطلب الثالث: طرق الغش والتهرب الضريبيين
15	1- التحايل المحاسبي
16	1-1- تضخيم التكاليف
16	1-1-1- العمال الوهميين
16	1-1-2- الأعباء العامة الغير مبررة
16	1-1-3- تقنية الإهلاك
17	2- تخفيض الإيرادات
17	2- التحايل المادي
17	1-2- الإخفاء الجزئي
17	2-2- الإخفاء الكلي
17	3- التحايل القانوني
17	1-3- الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية
18	2-3- الإخفاء عن طريق عمليات وهمية
18	المبحث الثالث: أسباب الغش والتهرب الضريبيين وطرق مكافحته
18	المطلب الأول: أسباب الغش والتهرب الضريبيين
18	1- الأسباب المباشرة
18	1-1- الأسباب التشريعية
19	2-1- الأسباب الإدارية
19	1-2-1- نقص أو محدودية الوسائل المادية والبشرية
19	أ-محدودية الوسائل المادية
20	ب-محدودية الوسائل البشرية
20	2-2-1- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية
20	2-2-3- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي
20	3-1- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات الإدارية

21	1-4-تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة
21	2-الأسباب الغير مباشرة
21	2-1- الأسباب النفسية
21	2-2-الأسباب الإقتصادية
21	2-2-1-الوضعية الإقتصادية العامة
22	2-2-2-الوضعية الإقتصادية للمكلف
22	2-3-الأسباب الإجتماعية والتاريخية
22	المطلب الثاني: آثار الغش والتهرب الضريبيين
22	1-الآثار الإقتصادية
22	1-1-إرتفاع معدلات الضرائب وأسعارها
23	1-2-إعاقة المنافسة الإقتصادية
23	1-3-إعاقة التقدم الإقتصادي
23	1-4-التوجيه الوهمي للنشاط الإقتصادي
23	1-5-ظهور أزمة رؤوس الأموال
23	2-الآثار المالية
24	3-الآثار الإجتماعية
24	4-الآثار على فعالية النظام الضريبي
24	المطلب الثالث: أساليب مكافحة الغش والتهرب الضريبيين
24	1-تبسيط النظام الضريبي
25	2-إرساء نظام ضريبي عادل
25	3-تحسين التشريع الضريبي
25	4-تحسين الجهاز الإداري الضريبي
25	4-1-تحسين الإمكانيات البشرية
25	4-2-تحسين الإمكانيات المادية
26	5-تنظيم الإدارة الضريبية
26	6-تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف
26	7-تحسين الرقابة الجبائية
26	8-فرض غرامات وعقوبات جزائية
27	9-جبائية الإقتصاد الغير رسمي (الإقتصاد الموازي)
27	10-أهمية التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي

28	..... خاتمة الفصل الأول
29	..... الفصل الثاني: آلية التحقيق المحاسبي في الحد من الغش والتهرب الضريبيين
30	..... تمهيد
31	..... المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية
31	..... المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها
31	..... 1- مفهوم الرقابة الجبائية
31	..... 1-1- مفهوم الرقابة
31	..... 1-2- مفهوم الرقابة الجبائية
32	..... 2- أهداف الرقابة الجبائية
32	..... 1-2- الأهداف الاقتصادية والمالية
32	..... 2-2- الأهداف القانونية
32	..... 2-3- الأهداف الإدارية
33	..... 2-4- الأهداف الاجتماعية
33	..... المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
33	..... 1- الرقابة العامة
33	..... 1-1- الرقابة الشكلية
33	..... 1-2- الرقابة على الوثائق
34	..... 1-3- مراقبة التصريحات
34	..... 2- الرقابة المعمقة
34	..... 2-2- التحقيق في المحاسبة
34	..... 2-3- التحقيق المصوب
35	..... 2-4- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
35	..... 2-5- الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية)
35	..... المطلب الثالث: الهياكل التنظيمية والبشرية المكلفة بإجراء الرقابة الجبائية
35	..... 1- الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية
35	..... 1-1- على المستوى المركزي
35	..... 1-1-1- مديرية للأبحاث والمراجعات
36	..... 1-1-2- مديرية كبريات المؤسسات
36	..... 1-2- على المستوى الجهوي
36	..... 1-3- على المستوى المحلي

37	4-1-مفتشيات الضرائب
37	5-1-قباضات الضرائب
37	6-1-الفرق المختلطة (الضرائب، الجمارك، التجارة)
37	2-التركيبة البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية
38	1-2-نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية
38	2-2-رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات
38	3-2-الأعوان المحققين
38	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي
38	المطلب الأول: ماهية التحقيق المحاسبي
39	1-تعريف التحقيق المحاسبي
40	2-خصائص التحقيق المحاسبي
40	المطلب الثاني: أهداف التحقيق المحاسبي
41	المطلب الثالث: الإطار القانوني للتحقيق المحاسبي
41	1-حقوق الإدارة الجبائية
41	1-1-حق الإطلاع
42	1-2-حق الرقابة
42	1-2-1-طلب المعلومات
42	1-2-2-طلب الأدلة(الإثبات)
42	1-2-3-طلب التوضيحات
42	1-3-حق إستدراك الأخطاء
43	1-4-حق المعاينة
43	2-واجبات المكلفين وحقوقهم
43	1-2-واجبات المكلفين
43	1-1-2-الواجبات المحاسبية
44	1-2-2-الواجبات الجبائية
44	أ-التصريح بالوجود
44	ب-التصريح الشهري أو الفصلي لرقم الأعمال
44	ج-التصريح السنوي بالمداخيل والنتائج
44	د-التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط
44	هـ-وضع رقم بالتعريف الإحصائي

45	2-2-الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في محاسبته
45	2-2-1-الإشعار بالتحقيق مرفق بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق
45	2-2-2-الإستعانة بوكيل أو مستشار
45	2-2-3-عدم تجديد التحقيق
45	2-2-4-مدة التحقيق
46	2-2-5-إشعار بالتقويم
46	2-2-6-حق السر المهني
46	2-2-7-حق الطعن
47	المبحث الثالث: إجراءات التحقيق المحاسبي للحد من الغش والتهرب الضريبيين
47	المطلب الأول: معايير التحقيق المحاسبي
47	1-الإستقلالية والموضوعية
47	2-بذل العناية المهنية اللازمة
48	3-الكفاءة والجدارة
48	4-التخطيط والإشراف
48	المطلب الثاني: التدابير الأولية لعملية التحقيق
48	1-معايير إنتقاء المكلفين بالضريبة
49	2-إقتراح برنامج التحقيق
49	3-إعداد برنامج التحقيق
49	4-سحب الملفات
50	المطلب الثالث: مساهمة التحقيق المحاسبي في الحد من الغش والتهرب الضريبيين
50	1-التحضير لعملية التحقيق المحاسبي
51	2-سير عملية التحقيق المحاسبي
51	2-1-التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل
52	2-2-التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون
52	2-2-1-مراقبة حسابات الميزانية العامة
52	أ-فحص ومراقبة أصول الميزانية
53	ب-مراقبة خصوم الميزانية
53	2-2-2-مراقبة حسابات التسيير
53	أ-حسابات التكاليف
54	ب-حسابات الإيرادات
54	2-2-3-مراقبة حسابات النتائج

54	3-المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي
55	4-إجراءات التعديلات والعقوبات المفروضة
55	4-1-إجراءات التعديلات
55	4-1-1-الإجراءات الاعتراضية
55	4-1-2-الإجراءات الأحادية الجانب
55	4-2-العقوبات المفروضة
55	5-إعادة تأسيس فرض الضريبة وتبليغ النتائج
55	5-1-إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة
56	5-2-طرق إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة
56	5-2-1-إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي
57	5-2-2-إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي
57	6-كتابة التقرير النهائي وإقفال التحقيق
58	خاتمة الفصل الثاني
59	الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية تيبازة
60	تمهيد
61	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمديرية الضرائب
61	المطلب الأول: الهيكل الإداري للمديرية العامة للضرائب
61	1-المديرية العامة للضرائب
62	2-المديرية الجهوية للضرائب
63	3-المديرية الولائية للضرائب
63	المطلب الثاني: مديرية الضرائب لولاية تيبازة
64	المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
64	1-مكتب المراجعة الجبائية
65	2-مكتب التقويمات العقارية
65	3-مكتب البطاقات والكشوفات
65	4-مكتب البحث عن المعلومات الجبائية
65	المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المحاسبي
66	المطلب الأول: خطوات وإجراءات عملية التحقيق
66	1-إرسال إشعار بالتحقيق
66	2-الإجراءات التمهيدية
67	2-1-سحب ودراسة الملف الجبائي

67	2-2-فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي
67	3-2-تحضير إستثمارات التحقيق
67	2-3-1-إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات
67	2-3-2-إعداد كشف المحاسبة
67	المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التحقيق
68	المطلب الثالث: فحص المحاسبة وذكر النقائص التي تحتويها
68	1-فحص المحاسبة في الشكل
68	2-فحص المحاسبة في المضمون
68	2-1-رقم الأعمال
68	2-1-1-إيرادات غير مصرح بها
68	2-1-2-الفواتير
69	2-3-1-التخفيضات التجارية
70	2-2-فحص النتائج
70	2-2-1-الإنتاج الغير مصرح به
70	2-2-2-التكاليف الغير مبررة
71	2-3-2-الغرامات والعقوبات
71	2-4-2-تكاليف السنوات السابقة
71	2-3-الضريبة على دخل الأجور
71	2-3-1-من حيث علاوة المنطقة الجغرافية
72	2-4-من حيث الرسوم شبه الجبائية
72	المبحث الثالث: تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي وتبليغ النتائج
72	المطلب الأول: تحديد الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية
72	1-تحديد الأسس الضريبية
72	1-1-فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني
72	1-1-1-الفارق الموجود في التصريحات الشهرية G50
73	1-2-من حيث الضريبة على أرباح الشركات
73	1-2-1-ملخص المبالغ الواجب إعادة إدماجها
74	1-3-النتائج الخاضعة للضريبة
75	1-4-من حيث الضريبة على دخل الأجور
75	1-5-الرسم على التكوين المهني
76	1-6-الرسم على التمهين

76	المطلب الثاني: ردود المكلف على نتائج التبليغ الأولي
76	1-فيما يخص التخفيضات التجارية
76	2-الإنتاج الغير مصرح به
77	3-التكاليف الغير مبررة
77	4-الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور
77	5-الرسم على النشاط المهني
77	6-الرسم على التدريب المهني والرسم على التكوين
77	المطلب الثالث: تبليغ نتائج التحقيق النهائي
78	1-التخفيضات التجارية
78	2-إعادة مراجعة النتائج الجبائية
78	1-2-الإنتاج الغير مصرح به
78	2-2-تكاليف غير مبررة خاصة بالإستيراد
79	3-فيما يتعلق بالضريبة على الدخل والأجور
79	4-فيما يتعلق بالرسوم شبه الجبائية
81	5-فيما يتعلق بإعادة فرض الضرائب والرسوم
81	1-5-فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني
81	2-5-فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات
81	3-5-فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي
82	4-5-فيما يتعلق بالرسم على التكوين والتمهين
82	6-النسب المئوية لمجموع الغرامات الواجبة الدفع على المؤسسة
83	خاتمة الفصل الثالث
84	خاتمة عامة
87	قائمة المراجع والمصادر
93	الملاحق
102	فهرس المحتويات