

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 بمديرية الضرائب لولاية تيبازة

تحت إشراف الأستاذ:
د. هامل عبد المالك

من إعداد الطالبة:
بن مراح خولة

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

السنة الجامعية: 2022/2021

شکر و تقدیر

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

واعترافاً بالفضل أتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الامتنان 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 للأستاذ المناقشين الأفاضل.

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

وإلى كل من كان لي سندًا وعوناً بكلمة طيبة وبابتسامة أقول لكم جمیعاً بارک الله في
أنفاسكم وسد خطاكم وجعلنا وإياكم من أهل الجنان بجوار سيد الأنام عليه الصلاة والسلام.

إليكم جزيل الشكر

الإهداع

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 ملوك وريتاج وأخى الغالي وتوأمى 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	.....	إداء
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 ب مديرية 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	.....	الملحق
102	.....	فهرس المحتويات

قائمة الجداول

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

قائمة الأشكال

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

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 المكتتبة شكلا ومضمونا، التي صرحت بها المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين ومطابقة تلك التصريحات ومقارنتها مع الوضعية الحقيقة للنشاط الممارس ، للتأكد من صحتها ومصدقتيها و مدى مطابقتها للقوانين والتنظيمات الجبائية المعمول بها، من قبل أعونان محققين يتميزون بمؤهلات علمية وعملية وكفاءة في المجالين المحاسبي والجبائي بهدف تجنب الخطر الجبائي ومجابهته للارتفاع بالحصيلة الضريبية.

وتم إختبار ذلك وفقا لدراسة حالة تطبيقية على مستوى المديرية الفرعية للضرائب بولاية تيبازة وتحديدا 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 منها، ويعود ذلك إلى فعالية منهجية التحقيق والإجراءات المتتبعة في إطار إحترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة من جهة وحق الإداره من جهة أخرى، وهذا ما يعزز دعمه للرقابة الجبائية في كشف التلاعبات والتجاوزات المرتكبة والسعى 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 تشغّل الباحثين عبر مختلف الأجيال هي قضية التنمية الإقتصادية التي شغلت رأي المفكرين في سبيل التخلص من أزمة التخلف.

ومن هذا المنطلق أصبحت التنمية الإقتصادية في جميع دول العالم عامة والدول النامية خاصة ومن بينها الجزائر ضرورة حتمية لابد من تحقيقها، تلّجأ الدول لذلك إلى الجباية كونها أحد أهم المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة التي تغطي نفقاتها العمومية المتزايدة بغرض المحافظة على استقرار وتوازن الجانب الإقتصادي والإجتماعي.

لا جدال اليوم عن المكانة التي تحلّلها الجباية باعتبارها بند من بنود الإيراد العام وعلى رأسها الضرائب، التي تلّجأ 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 وعائدها وكيفية تحصيلها، ومع توسيع نطاقها أصبح استمرار هذا المورد مرتبط ب مدى إستجابة المكلفين للتزاماتهم وخطوئهم للنظام الجبائي.

إن المتتبع لطبيعة النظام الجبائي الجزائري الحالي يرى أنه نظام تصريحي يمنح للمكلفين بالضريبة الحرية في تقديم تصريحاتهم الضريبية المكتوبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلاتهم الحقيقة وفقا للنصوص التشريعية المعهوم بها، ثم تليها عملية التأكيد 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 بكلفة أشكاله ولعل من أبرز أشكالها وأهمها نجد التحقيق المحاسبي الذي يهدف إلى التأكيد من التصريحات المقدمة شكلاً ومضموناً 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 العادلة في تمويل نفقاتها العمومية والتي تمول حالياً بنسبة كبيرة من إيرادات الجباية البترولية مرتبطة بزيادة جهود الرقابة وتنوعها أشكالها لمواكبة تطور أساليب التهرب والغض 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 شكلاً ومحنتها في الإجابة عليها وهي كالتالي:

- 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

تقوينا معالجة الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية إلى اختبار 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 والاقتصادية.
- 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 اختيار 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 وتبني الآثار الناجمة عنهم.

- 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 الاقتصاد 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 ب حاجيات 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 كالضريبة، 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

اقتصرت 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 17/04/2022 إلى 18/05/2022.

- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة الميدانية في مديرية الضرائب لولاية تبازة 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 وتغير انتمها المستمرة.

- نقص في المراجع والكتب المتاحة للباحث حول التحقيق المحاسبي بشكل خاص.
- محدودية الفرص التقييفية المساهمة في توسيع وتنمية القدرات المعرفية والإدراكية للباحث.
- سرية المعلومات المتعلقة بالتحقيق المحاسبي بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة نظراً لمبدأ السر المهني لذا لم نستطع التطرق والتعقّم في بعض النقاط.
- غياب فرقة التحقيق عن مكان الترخيص 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 لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، 2010/2011.
- 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 بوعكار، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والدراسات 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 تطرق إلى الحد من الغش والتهرب الضريبيين، حيث تعد هذه الدراسة بمثابة امتداد لتلك الدراسات أهم ما يميزها هو أنها تحدّدت 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 تسلیط الضوء على بعض التغيرات التي مسّت القوانين والتشريعات الجزائرية لسنة 2022 في إطار عملية التحقيق وفحص تصريحات المكلفين بدفع الضريبة.

هيكل الدراسة

سعياً 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 الفنى)، أما المبحث الثاني فتم التطرق فيه إلى الإطار المفاهيمي للغش والتهرب الضريبي بشكل خاص (مفهوم، تصنيف، طرق) والمبحث الثالث عن أسباب الغش والتهرب الضريبيين وأثاره 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 ب مديرية الضرائب لولاية تبازة"، حيث تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول ضمن 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 النقصان 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 دوراً بارزاً 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 راجعاً 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 وتوسيعه، نتج ما يسمى بظاهرة الغش والتهرب الضريبيين نتيجةً لأسباب 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 تهديداً على الدول النامية بصفة خاصة، لهذا وجب التصدي لها والتخفيف من حدتها وإنشارها.

ومحاولة الإمام 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 تتال عنابة خاصة من قبل الدولة في استخدامها 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 التعريفات متشابهة من بينها:
التعريف الأول: الضريبة هي مبلغ من المال تفرضه الدولة، وتجبيه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية، دون مقابل وذلك من أجل القيام بتغطية النفقات العمومية¹.

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

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

2- خصائص الضريبة

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

2-1- الطابع النفدي للضريبة

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

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

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

³ محمد عباس محزمي، المدخل إلى الجبائية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، ص 9.

⁴ عبد المجيد قددي، مرجع سابق ذكره، ص 22-26 (بتصريف).

2-2- الطابع الإجباري

الضريبة مظهر من مظاهر التعبير عن السيادة، ويتم إقرارها من طرف واحد وهو السلطة ويطلب ذلك قبول السلطة التشريعي، وليس للأفراد الحق في الإعتراض. إلا أن هذا الطابع الإجباري يتعرض لبعض الإستثناءات تتمثل في:

- وجود نظام الإعفاء بطلب من الممول نتيجة وجود نصوص صريحة تسمح وتحدد إمكانية وشروط الإستفادة 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

حيث 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 انطلاقا من مبدأ العدالة والمساواة لجميع أفراد المجتمع أمام الإستفادة من الخدمات العمومية.

2-5- تمويل الأعباء العمومية

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

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 الإمكانيات تبعا لمقدراته التكليفية، أي بنسبة دخله الذي يتمتع به في حماية الدولة.

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

2-1- مبدأ اليقين

يجب أن تكون الضريبة الملزם بدفعها المكلف محددة على سبيل اليقين دون غموض، بحيث يكون ميعاد الدفع، طريقة، المبلغ الواجب دفعه واضحاً وملوحاً للممول ولأي شخص.

3- مبدأ الاقتصاد في النفقات

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

4-1- مبدأ الملائمة في التحصيل

يقتضي هذا المبدأ ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل، و اختيار الأوقات والأساليب التي تتلاءم مع ظروف المكلف، حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، فحسب "آدم سميث" تجبي 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- قاعدة الثبات

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

6- قاعدة المرونة

ويقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوباً من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغيير في الحصيلة الضريبية وفي نفس الإتجاه.

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 والإجتماعية وغيرها، وقد تطورت هذه الأهداف مع تطور دور الدولة وزيادة أنشطتها وتدخلاتها في الحياة الاقتصادية بشكل فعال ويمكن تلخيص أهم مضمونها فيما يلي:

¹ 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، ص 08.

² حميد بوزيادة، جبائية 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 الاقتصادي

من بين أهم أهداف الضريبة هو الوصول إلى حالة الإستقرار الاقتصادي، فالضريبة لا تستقطع دون أن يكون لها إنعكاسات جانبية أخرى على كل من الاستهلاك والإنتاج والإدخار والإستثمار، لذا قامت الدولة باستخدام الضريبة من أجل توجيه سياستها الاقتصادية وتحقيق أهدافها الاقتصادية²، ما يسمح لها بما يلي:

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

3-2- الهدف الاجتماعي

تعددت أهداف الضريبة الاجتماعية وتتنوعت خصوصا بعد ظهور العدالة الاجتماعية، 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 كالسكن، 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 الاجتماعية 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 حسيبة 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 ستنطرق لها في هذا المطلب كالتالي:

1- تحديد وعاء الضريبة

إختلف 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 التكليفية، وهناك فريق آخر نجده قد ركز على المقدرة التكليفية، 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 واحداً أو متعدداً.

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. التقدير الغير مباشر

يتمثل في التقدير عن طريق المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي كالتالي:

1-1-1. التقدير بواسطة المظاهر الخارجية

تتمثل هذه الطريقة في إعتماد 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 بالنسبة أي خلل السنة³.

2-1-1. طريقة التقدير الجزافي

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

¹ فاطمة محمد عبد الحافظ حسونة، أثر كل من الزكاة والضريبة على التنمية الاقتصادية (قدمت هذه الأطروحة إستكمالاً 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 محزمي، مرجع سابق ذكره، ص 118.

المكلف والإتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله فهذا ما يسمى بالجذاف الإتفافي، 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 الإداره وإبعادها عن العدالة في تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة¹.

2-1- التقدير المباشر

تتمثل في تحديد المادة الخاضعة للضريبة بدقة وبطريقة تكون أكثر انصباطاً، 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 الإداره الضريبية².

2-1-1- تصريح المكلف بالضريبة

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

2-1-2- 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، وعنوانينهم، وأرقام تسجيلهم في السجل التجاري، وأرقام بمقتضى هذه الطريقة تلزم إداره 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.

2-2- التقدير بواسطة إداره الضرائب

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

2-2-2- 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، صوراً متعددة لمعدل الضريبة، فنجد الضريبة التوزيعية والقياسية، الضريبة النسبية والتصاعدية⁴.

2-2-1- الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية

يوضح الجدول الآتي الفرق بين الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:

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 محزمي، مرجع سابق ذكره، ص 123.

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

الضريبة القياسية	الضريبة التوزيعية
<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 للوضعية الاقتصادية. 	<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.

المصدر: من إعداد الطالبة.

2-2-1. الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية

يقصد بالضريبة النسبية، تلك النسبة المئوية الثابتة للإقطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير 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 بالإقطاع من المصدر بمعدل 5%.

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

2-2-2-1. 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.

2-2-2-2. التصاعد بالشراوح

حسب هذه الطريقة يتم تقسيم دخل الممولين إلى شرائح، حيث تفرض كل شريحة بحسب 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 (1-2): سلم الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر

الإقطاع (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 لاعفاءات 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 وأخر 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:

- ✓ الإقطاع 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 وموعد الدفع.

¹ نفس المرجع السابق، ص 123.

✓ **الأقساط المقدمة:** يقوم المكلف بمقتضاه بدفع أقساط دورية خلال السنة (شهرياً أو كل ثلاثة أشهر)، طبقاً 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 التقريرية مع القيمة المقدرة، وهذا ما يضمن التدفق المالي للخزينة العمومية على مدار السنة بما يتوافق مع احتياجات ومتطلبات الدولة.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للغش والتهرب الضريبيين

لقد أصبح من الصعب جداً على الدولة الجزائرية تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة سواءً 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 كلياً أو جزئياً، 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 وتعكس سلبياً 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 منفذًا للتهرب سواءً كانت شرعية أو غير شرعية، وكذا أهم الآثار المترتبة عنها، وهذا بغية تكوين ولو صورة بسيطة حول هذه الظاهرة، لنتتمكن 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 سواءً بطريقة إرادية أو غير إرادية وبالتالي يصبح التخلص من الضريبة غشاً حيث أنه يشمل إما على مخالفة نص من نصوص القانون وقد يتم ذلك بمناسبة تحديد وعاء الضريبة بينما يقوم الممول بإخفاء بعض المادة الخاضعة للضريبة أو حينما يقدم إقراراً غير صحيح، كما يمكن أن يتم بمناسبة تحصيل الضريبة بينما 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 الإنظام الضريبي¹. من بين مظاهره ما يلي²:
 - عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة، معتمداً 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 تقليل 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، لأن يذكر في تصريحه دخلاً أقل من دخله الحقيقي، أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقة.
 - وحتى يعتبر أي سلوك كغش ضريبي يجب توفر عنصرين أساسيين هما: العنصر المادي المتمثل في تخفيض الإقطاع 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 كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو إنتهك القانون، حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً، ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي نظراً لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه³.
- أيضاً عرفه Martinez على أنه: "فن تقاضي الواقع في جاذبية القانون الجبائي والاستفادة من التغارات التي يشملها"⁴.
- يقصد به تخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة مستغلاً 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 154-153.

³ محمد عباس محزمي، 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 يتزدهر بها 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، والإنتقال 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، اقتصادية 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، فمثلاً يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية.

3- الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبيين³

يكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، في أن التهرب الضريبي أي التجنب الضريبي AVOIDANCE تكون فيه إرادة المكلف الضريبي متوجهة نحو تخفيف ال العبء الضريبي، باستخدام أساليب مشروعية. ومن أمثلة ذلك عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم بيانات غير صحيحة في الإقرار، فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والإقتصادية ليحقق هدفاً مشروعَاً بالنسبة له وبالتالي لا يقع عليه أي عقوبة أو جزاء، وبهذه الصورة يتتوفر في التهرب الضريبي العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية).

أما الغش الضريبي EVASION تنتج فيه إرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف أو إسقاط ال العبء الضريبي، وينطوي تحته كل طرق الغش المالي بإتباع طرق غير مشروعية تصل به إلى حد التدليس والإحتيال كإخفاء المكلف لأمواله مثلاً، وبهذا يستوجب سلوكه متابعته قانونياً، فالغش الضريبي بهذا الشكل يتتوفر فيه العنصر المادي والمعنوي.

¹ بوناظور بوزيان، مرجع سابق ذكره، ص 14.

² ناصر مراد، مرجع سابق ذكره، ص 152.

³ محمد عباس محزمي، مرجع سابق ذكره، ص 134-135(بتصريف).

كما أنه بالرغم من الاختلاف بينهما، إلا أن لهما نفس الخصائص المشتركة من حيث الإنعكاس 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 القوانين 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

2-1- الغش الضريبي البسيط

يقوم الغش الضريبي البسيط بتصرف المكلف عن قصد وسوء نية منه، من أجل الإفلات من الإقطاع 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

3-1- التهرب المحلي

يجري هذا النوع من التهرب داخل حدود وإقليم الدولة، ويظل المكلف في مواجهة السلطات الجبائية تبعاً للدولة بغض النظر عن جنسية الممول ما إذا كان راعياً أو أجنيباً، 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 الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 23.

- **الإمتناع:** هو إمتناع المكلف عن امتلاك أي شيء أو القيام بأي عمل، يؤدي إلى خضوعه للضريبة لأن يقوم بعدم تسجيل العقارات أو الممتلكات المسمات باسمه 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 بعده دول (سواء لحمله لجنسية إحداها أو بعضها، بحسب معيار التبعية السياسية، أم بحسب معيار التبعية الاجتماعية، أو الاقتصادية)، وذلك بهدف التخلص من إلتزاماته الضريبية¹. كما شهد انتشاراً واسعاً وذلك نتيجة للإنفتاح الاقتصادي لدول العالم على بعضها البعض وتعدد أنشطة المؤسسات متعددة الجنسيات، التي أصبحت بمثابة شبكة تستغل لتهريب 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 بتقليل الدخل بمختلف أشكاله، أو الأخطاء التي تنتج عن كتابة الوثائق التصريحية.

2-4. التهرب الحديث

يتجلّى هذا التهرب في عملية التدقيق والتحقيق التي يقوم بها المحققون أثناء القيام بعملهم، وذلك لأن تكون جميع العمليات المحاسبية مبررة بوثائق محاسبية، فيقوم المكلفوون 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 بالتلابع المحاسبي، وهناك من يلجأ لاستغلال الثغرات الموجودة في القانون الجبائي باللجوء إلى عمليات مادية وقانونية وذلك كلّه من أجل الوصول إلى غاية واحدة وهي التخلص من إلتزامات الضريبية.

1- التحايل المحاسبي

بما أنّ النظام الجبائي قائم على التصريح، فإنه من الديهي أن تكون معظم المعلومات والبيانات الموجودة في هذا التصريح متوفّرة حسب ما جاء في النظام المحاسبي، لهذا تفرض التشريعات الجبائية المكلف على مسّك محاسبة كاملة وشاملة وعليه تقديمها لمصلحة الضرائب وفق ما نصّت 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 التأكيد من مطابقة الوثائق المحاسبية مع ما تم التصريح به في التقارير. ويمكن توضيح طرق التحايل المحاسبي كما يلي:

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 مدعاة 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 الأجر المدفوعة.

1-2. الأعباء العامة الغير مبررة

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

1-3-1. 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 للتخفيف من وعائهم الضريبي عن طريق قيامهم بـ:

- التلاعب بقيمة الأصل المهدّك، 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 الحقيقة 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 محمل 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:

2-1- 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 وتنظيميا والأرقى تقنية، فقد عرفه Brumo على أنه " العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقة ". ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

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

ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقة 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 غالباً 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 ظناً 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 مداخيل الخزينة العمومية، فرغم تأكيد هذه الظاهرة إلا أنها تبقى مجاهلة عندما يراد تقييمها، لذلك قامت الدولة بوضع نظام جبائي يقوم على قواعد عامة تفرض تشریعات جبائية. كما لا يمكن غض النظر عن سلبيات نصوصه التشريعية التي تتسم بالتعقيد، إضافة إلى نقص الإمكانيات المادية والبشرية التي تخدم هذا النظم 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 ال Abuse الذي يفوق توقعات المكلفين وقدرتهم، مما يؤدي إلى عدم تقبيلهم 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 إحتمالات 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 إحتمال التهرب .
- ✓ نظام جبائي غير من أي أنه غير مرتبط بأساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.

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

- ✓ عدم إستقرار التشريعات وهذا راجع إلى التغيرات الدائمة التي من جهة ما يصعب على المكلفين مسايرتها والتي تطأ 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 المقطوع في شكل ضرائب ورسوم على الدخول المحققة من طرف كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها".

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 الخلقي لموظفي إدارة الضرائب كالرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، وتدرج ضمن الفساد الضريبي، حيث يعتبر تقسي ظاهرة الرشوة في المصالح الجبائية عامة ومصلحة المراقبة والتحقيق خاصة، هي نتيجة انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وضعف مستوىهم الخلقي، إضافة إلى انعدام المؤهلات التي تساعده على ذلك، ما يؤدي إلى زيادة في حالات التهرب بل ويظهر ذلك في²:

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 الالزمة.

أ. محدودية الوسائل المادية

- من بين العناصر التي تبين محدودية الوسائل المادية يمكن ذكر:
- إنعدام الأجهزة حديثة التسخير، والتقنيات العصرية التي توافق 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 مثلاً ما يضطر الأعوان إلى استعمال وسائلهم الخاصة لأداء عملهم في التحقيق في عين المكان.

بـ- محدودية الوسائل البشرية

تتجسد محدودية الوسائل والإمكانيات البشرية في جانبين:

- **الجانب الكمي:** من الضروري أن يتوافق موظفي الإدارة الجبائية والأعوان المحققون مع الملفات الجبائية المطروحة لمعالجتها، وأي اختلال 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 والتوكيني ما يلي:
 - ✓ عدم وجود سياسة توكينية 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- تعدد الإجراءات الإدارية والتنظيمية¹

غالباً ما ينتج عن المعاملات التي تتسم بالتعقيد روح الكراهة تجاه الضريبة والهيئات الإدارية، 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

يجرد بنا التقرير 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 (يتصرف).

4-1- تعدد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة

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

2- الأسباب الغير مباشرة

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

1-2- الأسباب النفسية

تلعب العوامل النفسية دوراً بارزاً في هذه الظاهرة، فكلما كان إقتناع المكلف بدفع ما عليه من إلتزامات (الوعي الضريبي) ضعيفاً كان الدافع النفسي إلى التهرب قوياً وملماساً، ومن بين الإعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين نجد منها:

- ✓ اعتبار الضريبة اقطاع نفدي إلزامي ودون مقابل، وبالتالي فهي تشكل أداة للتعسف على إيرادات الأفراد كما تم الإشارة إليه سابقاً.
 - ✓ الإعتقاد الديني بأن الضريبة ليست جائزة شرعاً لأنها لا تقوم من منطلق عقائدي.
- ومنه، كلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين أصبح مقبولاً لديهم بل ومحبباً إلى نفوسهم دفع الضرائب طواعية وذلك من شأنه المحافظة على كيان الدولة².

2-2- الأسباب الإقتصادية

للأسباب الإقتصادية 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 الإقتصادية العامة

خلال فترات الإنعاش والازدهار الاقتصادي ترتفع مداخيل الأفراد وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية وبالتالي عدم حساسيتهم بارتفاع الأسعار، ما يمكن المكلف من تحمل المستهلك النهائي العبء الضريبي مدمجاً إياه مع ثمن السلعة، وبالتالي نقل 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، في حالة الأزمات والكساد التي تمر بها البلاد والعجز يزداد التهرب، فيصرح المكلف بخسائر متالية وانخفاض دخله فليجأ 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.

3-2- الأسباب الاجتماعية والتاريخية

التهرب الضريبي هو التعبير المباشر على عجز الدولة بصفة عامة، والضريبة بصفة خاصة، لأن هناك علاقة متنية تجمع التهرب الضريبي مع العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة، بالتمرد على السياسات التي تفرضها الدولة، فمنذ الاحتلال العثماني للجزائر إضافة إلى الاحتلال 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 بكلفة أشكاله إلى عدة آثار سلبية، وذلك على عدة مستويات يمكن توضيحها في النقاط التالية:

1- الآثار الإقتصادية²

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

1-1- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنفاس الإيرادات الجبائية، فتلجا 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، فتغيرب بذلك العدالة الضريبية والاجتماعية.

2-1- إعاقة المنافسة الإقتصادية

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 منتوجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق، وذلك من أجل اللحاق بالمستوى العالي الذي تتميز بها نظيرتها التي تسعى إلى تحسين وضعيتها الإقتصادية عن طريق تحسين مستوى الإنتاج.

3-1- إعاقة التقدم الإقتصادي

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

4-1- التوجيه الوهمي للنشاط الإقتصادي

قد يلجأ الأعوان الإقتصاديون إلى أنشطة إقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، ولا يأخذون بعين الإعتبار 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 إنفاذ إيرادات الدولة، كما أن التهرب يضعف من مبالغ الإدخارات العمومية، وبالتالي إضعاف الاستثمار 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، ويترب 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 كالإصدارات النقدية واللجوء إلى الإقراض، إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والإقتصادي للبلد المعنى¹.

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

3- الآثار الإجتماعية

يؤدي التهرب إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكمالها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي ما يقابله غياب في العدالة الاجتماعية، فكثرة التهرب يؤدي إلى لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يقم 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 دليلاً على عدم فعالية سياسة النظام الضريبي المطبقة وفشلها، وفي هذا المجال نجد أن التهرب بكل أشكاله يقلص من الإيرادات المالية للدولة والعائد للخزينة، بالإضافة إلى عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية بشكل عام -المالية، الاقتصادية والاجتماعية- وبالتالي يقلص من قيمة الضريبة وأهميتها.

المطلب الثالث: أساليب مكافحة الغش والتهرب الضريبيين

لقد لاحظنا فيما سبق أن ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين آثاراً 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 سابقاً، وفي هذا المجال نستعرض أهم الوسائل المتاحة لذلك كما يلي²:

1- تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلاً 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 الجزافي، فالاستقرار الضريبي يساهم في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل، بينما يعتقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، فيؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية والكراهية 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 (بتصريف).

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 مجالاً للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة 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 توفير إدارة جبائية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، وذلك باتخاذ الإجراءات الازمة لترقية مسئوى 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 تسلیط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلاً.
- توفير الحماية الازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعينين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم.

4-2- تحسين الإمكانيات المادية

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية يقتضي توفير مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متقدمة تجاوب مع متطلبات 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 كالتالي:

5- تنظيم الإدارة الضريبية

إن تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ لامركزية الإدارة (استقلالية وفق نظام التسيير)، يهدف إلى فتح المجال لاتخاذ قرارات سليمة وبصفة عقلانية، وضمان سرعة وفعالية في العمل ونتائج إيجابية. وبحثا عن فعالية الإدارية الضريبية الجزائرية، 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، وقد تحسين هذه العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:

- تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاما قانونيا لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع.¹
- 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 وتخفيض حدة التوتر بين كلا الطرفين.

7- تحسين الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية إجراءا ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي، فهي تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الجبائي الحالي الذي يعتمد على التصريحات المكتوبة والمقدمة من قبل المكلفين والتي قد لا تعكس الواقعية 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 والثام للضريبة، وتمثل هذه العقوبات في الغرامات الجبائية عن طريق فرض زيادات

¹ سميرة بوعكار، 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 ذكر منها:

9- جبائية الاقتصاد الغير رسمي (الاقتصاد الموازي)¹

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

- ✓ مراجعة أساس حساب الضريبة ومعدل الضريبة والتصاعد الضريبي.
- ✓ مراجعة أشكال الكشف عن مصادر الدخل وأساليب التحصيل.
- ✓ مراجعة مدى حدة العقوبات على التهرب الضريبي.

ومنه بصفة عامة يجب تحسين المحيط الاقتصادي وذلك بالقضاء على جميع النشاطات التي تغذي ظاهرة الغش والتهرب.²

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 بعد إتفاقيات دولية في شكل ثانوي، 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 الإدارية 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 تفسيها عن طريق تكثيف جهود الإدارية باستعمال الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين بشكل عام، والتحقيق المحاسبي بشكل خاص، والذي سيتم التطرق إليه في الفصل المولى.

الفصل الثاني

الكتاب المقدس

تمهيد

باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، يقدم للمكلفين بالضريبة الحرية في التصريح بمداخيلهم 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 شرعي 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 والجهل وعدم المطابقة المحاسبية.
- ✓ إكتشاف التلاعبات والإختلاسات ومعالجتها وكذلك وضع المعايير وتقييم الأداء.

2- مفهوم الرقابة الجبائية²

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 وطبقاً لمواد ونصوص قانونية محددة³، 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 التأكيد 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 إتاوة⁴.
- ومنه يمكن القول أن الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية 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 المقاولية 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 (بتصريح).

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

يجدر الإشارة إلى أن هناك 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 يساعده المكلف ويختاره بمحض إرادته للإشتارة والمناقشة أو لينوب عن المكلف بالضريبة.

2- أهداف الرقابة الجبائية²

تحتخص 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:

2-1- الأهداف الاقتصادية 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 وفقاً للتشريع الجبائي.

✓ مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعيمها على جميع الأشخاص المكلفين بالضريبة من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها.

2-3- 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 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، 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 الاقتصادية الأخرى.
- تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإداره الجبائية في المعرفة والإلمام بالأسباب، وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لتقادي الواقع فيها.
- تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإداره الجبائية على إتخاذ الاجراءات التصحيحية لإيجاد الحلول المناسبة لذلك النقص.

4-2 الأهداف الاجتماعية

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 والإداره 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 إنقادي للوثائق إعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي (السجلات المحاسبية، مقارنة رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة، إلخ).

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

² بكريتي يومدين، يوسفى 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 المفتش الحق في مراقبة التصريحات وأن يطلب 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 الإعتراض، 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:

2-1- 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 المكتتبة بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجهه كتابيا وقبله 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 مقادمة 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 إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة. وفي هذا التحقيق يتتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المكلف بالتحقيق الجبائي (المقر الجبائي) من جهة أخرى، ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعيه الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائي، وجود أنشطة أو مداخل متعلقة من الضريبة².

4-2- الرقابة الفنوية (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 المصرح 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 اختلاف 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 والمتلكات.
- تطبيق حق التحقيق في إطار محاربة الغش الجبائي.
- إنجاز وتدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص 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 خذيري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية دراسة حالة 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.

2-1-2- مديرية كبريات المؤسسات

تم تأسيسها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 17 جويلية 2005، المحدد لتنظيم المديريات 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 للرقابة، البحث عن المعلومات الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات.

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

- ✓ البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات.
- ✓ تنفيذ برامج التحقيق المحاسبى ومتابعته.

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

2-1 على المستوى الجهو

تنكفل المديرية الإقليمية للضرائب والمصلحة الجبائية للأبحاث والمرجعات والممثلة من ثلاثة مصالح خارجية وجهوية للتحقيق "الجزائر وهران قسنطينة" بتنفيذ برامج الرقابة الميدانية التي يتم تحديدها من طرف المديرية المركزية للبحث والمرجعات 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 إقليميا .

3-1 على المستوى المحلي

على مستوى المديرية الولاية للضرائب تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد برامج البحث والمراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وتشكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى كل ولاية من ثلاثة مكاتب (مكتب البحث عن المعلومات الجبائية، مكتب الأبحاث والتدقيقات، مكتب البطاقيات والمقارنات).

ولقد استحدثت المديرية العامة للضرائب بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 هيكل جديد للضرائب وهو مركز الضرائب وهو يمثل أحدث مصالحة 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 البسط.

كذلك بها المراكز الجوارية للضرائب هي مراكز موجودة على المستوى المحلي سواء على مستوى الدوائر أو تجمع عدد بلديات، وتقوم بتسخير ملفات صغار مكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الضريبي الجزافي الوحيد 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 23/02/1991 والذي بدأ في تنفيذه سنة 1994 حيث تنص المادة 12 على تولي مفتشية الضرائب على الخصوص مسک الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبي وكشف 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 30/07/1997 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 كإسم ولقب، 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 (يتصرف).

³ ناصر شرفي، سامي مباركي، الغش الضريبي في الجزائر أشكاله وسبل مكافحته، مجلة 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.

1-2- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته مثل الإدارية، كما يحرص على ضمان إجراء عمليات الرقابة وفقاً 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 إقليمياً.

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 مسؤولاً عن النظام العامل داخل الفرق ويسهر على حضور ومواطبة الأعوان المكلفين بالرقابة في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحياناً في مناقشة نتائج المراقبة مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المحققين.

3-2- الأعوان المحققين

حتى تستند مهمة الرقابة للأعوان الإدارية الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي رتبة مفتشي ضرائب وهذا التزاماً بالتشريع الجبائي: "لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارية 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 تتجزء 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 كالتالي:

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

1- تعريف التحقيق المحاسبي

عرفها دانيال رisher 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 المكتوبة، وعند إقتضاء الحال فإنه يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة"¹.

أما عن التعاريفات 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 الرامية 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 وقبله 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 المكتوبة من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتتسنى معرفة مدى مصادقتها وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"³.

✓ أيضا يعد التحقيق المحاسبي من أهم أدوات الرقابة الجبائية، يتم من خلاله البحث في مجلد 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 والمحالية على حد سواء⁴.

يشمل نطاق التحقيق المحاسبي المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين هم ملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية والتي أكد على إلزامية مسکها القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي، ويتضمن التحقيق المحاسبي الفحص والتفتيق 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 لكصاسي 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 ينم تطبيقه وفق برنامج محدد مسبقاً ويكون فجائي بالنسبة للمكلف نظراً لـالإلزامية إعلامه بخضوعه للتحقيق المحاسبي قبل مباشرة تنفيذه من طرف المحقق.
- يتم تطبيق هذا الشكل الرقابي خارج مكاتب الإداره الجبائية أي في مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق المحاسبي، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابياً ونقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة تم إقرارها قانونياً.
- 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 الإداره 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 الإداره الجبائية من خلال التحقيق المحاسبي إلى إبراز كل الأخطاء والنواقص والإغفالات في العمليات المتضمنة لمحاسبة المكلف بهدف التأكيد من صحة وعاء الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة، ضمن إطار شريعي 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 وكل من الإرادة والمكلفين على حد سواء، زيادة الضغط النفسي على المكلفين من خلال تعقيد الإجراءات وكثرة الطلبات غير الهدافه، ... إلخ.
- تعزيز الإلتزام الطوعي من قبل المكلفين بالقوانين الضريبية، وذلك من خلال تذكير المكلفين دائماً 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 سيدى بلعباس، 28 و29 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 عن الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحياناً على حسابه.
- التأكيد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة وصنف المحاسبة من خلال مقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، وهذا لكشف أو إعاقبة الغش أو الإحتيال أو التهرب الضريبي المحتمل.
- يمثل التحقيق المحاسبي وسيلة رقابية وقائية، تجعل المكاففين بالضريبة يعلمون بأن العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مهني متخصص ومحايده 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 المكتوبة ودققتها من قبل المكاففين 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 مسبقاً إتمام المعطيات أو المعلومات التي هي بحوزة الإدارة الجبائية أو من أجل التأكيد من المعلومات المقدمة من قبل المكاففين أثناء القيام بتقديم محاسبتهم.

لذلك فإن أعيان 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 الماجستير 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، وممكن 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:

1-1- طلب المعلومات

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

1-2- 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 بتحفيض المداخل العامة المؤدية لتحفيض الضرائب.
- ✓ طلب الأدلة التي سمح لها بالرفع من ثروته العقارية أو المنقوله.

1-3- طلب التوضيحات

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

2-3- حق إستدراك الأخطاء²

هو ذلك الحق الذي تمارسه الإدارة الجبائية في إطار إجراءات الرقابة والتحقيق 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 يتقادم 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 بمارسات 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 الداعمة أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهدافة إلى التملص من الوعاء ودفع الضريبة، كما أن هذه الإجراءات تضل تحت رقابة القاضي.

2- واجبات المكلفين وحقوقهم

نظراً 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 الإستفادة 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 الحقيقى إلى مجموعة واجبات تتمثل أساساً في:

2-1-1- الواجبات المحاسبية

يجب على المكلف في النظام الحقيقى إحترام المبادئ المحاسبية فهي عنصر لإثبات الصدق والنزاهة هذا من جهة، ومن جهة أخرى ألزم المكلف بمسك محاسبة صحيحة كما نصت عليه المادتين 09 و 12 من القانون التجارى على مسک مجموعة من الدفاتر والإحتفاظ بها لمدة عشر (10) سنوات تبدأ من تاريخ إختتمها، وأى إخلال بهذه المواد والشروط يؤدي إلى رفض محاسبة المكلف.

تتمثل الدفاتر المحاسبية القانونية الملزمه بمسکها المكلف في دفتر اليومية ودفتر الجرد والملخصة كما يلى:

► 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 وفقاً للتسلسل الزمني لتاريخ العمليات التي قام بها، ويراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهرياً حتى لا يتأنى التاجر من إطلاع الغير على شؤونه (أعماله اليومية).¹

¹ 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، ص 16-17 (بتصرف).

دفتر الجرد: وهو الدفتر الذي تحصر فيه الأصول وموجودات الناجر، فيقع على عاتق الناجر 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.

الواجبات الجبائية -2-1-2

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

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

بـ. التصريح الشهري أو الفصلـي لرقم الأعمال

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

جـ- التصريح السنوي بالمدخل والنتائج

نظراً للطبيعة التصريحية للنظام الجبائي، فقد ألزم المشرع المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي بتقديم تصريح بالمداخيل السنوية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، والأرباح السنوية المحققة بالنسبة للأشخاص المعنويين، بهدف إستخراج الوعاء الخاضع للضريبة وتحديده وهذا قبل انقضاء على الأكثر يوم 30 أفريل من السنة المولالية 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 ابتداء من تاريخ التوقف.

٥- وضع رقم بالتعريف الإحصائي

نص قانون المالية على وضع رقم التعريف الإحصائي، ويعتبر إحصاء جبri بالنسبة للمكلفين بالضريبة فيجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يزاول نشاطا صناعيا أو تجاريا حرا أو تقليديا أن يشير إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطه³.

¹ نفس المرجع السابق، ص 17-18.

² عیسیٰ برّاق، مرجع سابق ذکرہ، ص 103-104 (بتصرف).

³ سهام كردوبي، 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 وتمثل هذه الحقوق عادة في:

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

- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسلیم إشعار بالتحقيق (ملحق رقم 06) مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بمتانق 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 إسلام الإشعار.
- يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترات 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- الاستعانة بوكيل أو مستشار

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

3-2-2- عدم تجديد التحقيق

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

4-2-2- 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 ص 11.

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 تتعدي تسعة أشهر.

1-5-2-2 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 بالإسلام. يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كافٍ ومعلمًا، كما يتبع إعاده ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

2-6-2-2 حق السر المهني

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

2-7-2-2 حق الطعن

لعلاج الخلافات الواقعة بين الإدارة الضريبية والمكلف، منح المشرع لهذا الأخير إمكانية تقديم الطعن يطلب فيه التخفيف الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للمعدلات المطبقة وذلك بتقديمه شكوى لدى الجهات المعنية.³

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 ضمني.⁴

¹ نفس المرجع السابق، ص 12 (بتصريف).

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

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

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 إليها 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 ومحكم بمعايير واضحة يذكر منها:

1- الإستقلالية والموضوعية

على العون المحقق الالتزام بقواعد السلوك المهني كالاستقلالية والموضوعية، فتتبع أهمية الإستقلال من أن درجة ثقة الأطراف ذات المصلحة في رأي المحقق تتحدد بمدى استقلاليته وحياده عند إبداء رأيه الفنى حول التصريحات الجبائية، فبانعدام استقلالية المحقق تصبح عملية التحقيق فاشلة ولا أساس لها من الصحة، وذلك لأن المحقق قد يكتشف الخطأ الجوهرى، 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 فحصه وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه بموضوعية عن إقناع بعد أن تطمئن نفسه لما توصل إليه".

2- بذل العناية المهنية الالزامية

تعتبر بذل العناية المهنية الكافية من أهم القواعد الأساسية الواجب إتباعها عند القيام بعملية التحقيق في المحاسبة، ويقصد بهذا المعيار إلتزام 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 وحمايتها.

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

3- الكفاءة والجدارة

على العون المحقق أن يتمتع بمستوى عالٍ من الكفاءة، أي أن يكون له من التأهيل العلمي والعملي 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، محترماً بذلك النصوص القانونية، فمن شأن هذا التخطيط أن يمكن المحقق في أي لحظة أن يحدد المدى الذي أنجز فيه من عمليات، مقدار الأعمال المتبقية والتاريخ المتوقع لإنتمامها، 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 عموماً بحالات ظرفية، وعلى كل حال توجد عدة معايير ظاهرة، منها:

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

وبحسب المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإداره بأربعة سنوات، وعليه فإن المادة الخاضعة للرقابة فهي تخص الأربع (04) سنوات الأخيرة المتعلقة بتصریحات رقم الأعمال والإيرادات المهنية والمداخيل والأرباح.

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

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 الولاية 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 المديريات الولاية للضرائب بإعداد برنامج التحقيقات الجبائية بناءا 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 الملفات 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 2022/04/19، <https://e-learning.univ-saida.dz/mod/page/view.php?id=27206>، يوم المعاينة 01:19:29.

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(بتصريح).

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 ستنطرق 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 استناداً إلى بعض الأسس والمقاييس، وبعدها تسند مهمة التحقيق إلى الأجهزة المخولة لها قانوناً بذلك، إذ تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب الولاية بتنفيذ برامج تحقيق محلية، وتقوم مصلحة البحث والمراءجات 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 يتوجه 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 ورءس 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 يمسها التقادم، يقوم العون المحقق بملأ إستمارتين 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 الإستمارتين.

ولجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الخارجية 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 إشعاراً بالتحقيق إلى المكلف مع وصل استلام مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في حساباته، على أن يستفيد من أجل للتحضير مدة 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 مثلاً في وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل المنقوله وغير المنقوله) 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 مصريح به، وبعدها يقوم بتحرير محضر معاينة يسجل فيه كل البيانات التي أسفرت عنها عمليات الجرد المادي، ويطلب من المكلف بالضررية 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 انتهاء 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 بالضررية 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 بالضررية وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة وعدها 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: وتمثل 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 التأكيد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإيجارية، 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 الترجيل 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 (مقدمة):** وتكون كذلك إذا استطاعت المؤسسة تبرير واثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية.

2-2. التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمنون

بعد انتهاء المحقق من التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل، ينتقل إلى التحقيق فيها من الناحية الموضوعية، وينم ذلك من خلال دراسة دقة حسابات 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

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

• **مجموعة الإستثمارات:** وتجسد في المصاريف الإعدادية، القيم المعنوية، الإستثمارات قيد التنفيذ، الإهلاك، إلخ، وعلى العون المحقق أن يتتأكد 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 الإكتتاب 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، وتمثل 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 يمكن دور المحقق في إجراء مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات، وذلك ليتأكد من مطابقة الأرصدة والقيام بكتشوفات ربط لدى العملاء لمراقبة شرعيتها وصحتها، كما على المحقق التأكد من مدى انسجام الحساب العام للعملاء مع دفتر الأستاذ ومع ميزان المراجعة

الفردي لحسابات العملاء مركزا في ذلك على التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير، التسبيقات والدفعتات 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 وتحسّد في الأموال الإجتماعية، الإحتياطات، النتائج قيد التخصيص، مؤونة الأعباء والخسائر، ويتأكد المحقق من:

- الزيادات والتخفيضات الطارئة على حسابات الأموال الإجتماعية، بطلب الوثائق الثبوتية الازمة.
- التأكد ما إذا سحب المكلف بالضريبة أموالا شخصية أم لا وذلك بإجراء مقارنة بين عمليات الحساب الجاري وكذلك الحساب المستغل للمؤسسة.
- الاحتياطات 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 المصارييف أو تخفيض الإيرادات.

أ- حسابات التكاليف

تحمل 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 الحقيقة لكمية المستهلكة.

• فحص تطابق مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجر 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 فعلاً 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 الإسترداد عن خسائر القيمة والمؤونات وهذه الحسابات الأخيرة لا تمثل مقوضات نقدية. ويقوم المحقق الجبائي بفحص مختلف الحسابات، من مثلاً:

- حساب مبيعات البضاعة والإنتاج المباع، بمراقبة الوثائق من فواتير البيع المخزون المتبقى وكذا التسديد من طرف الزبون .

- حساب الإنتاج المخزن وهذا بمجرد ما هو داخل المخزن ومقارنته كما هو مصري به من قبل المؤسسة.

2-3-2- مراقبة حسابات النتائج

يهدف المحقق من خلال مراقبة حسابات النتائج إلى معرفة هامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغيراتها 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 :

❖ هامش الربح الخام للمشتريات = $(الربح\ الخام / ثمن\ تكلفة\ البضاعة\ المباعة) \times 100$.

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

❖ هامش الربح الخام للمبيعات = $(الربح\ الخام / المبيعات) \times 100$.

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

❖ الربح الخام = $(المبيعات + المنتجات\ المخزنة) - (مشتريات\ المواد\ الأولية - تغيرات\ المخزون)$.

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

3- المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي

بعد التحقيق الدقيق للمحاسبة، يعمد 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 ضمنياً، فعند

القبول الصريح، يقوم المحقق بتثبيغ نتائج التحقيق من دون إجراء أي تقويمات، أما عن القبول الضمني، فعندما يكون هناك وجود لبعض الإنحرافات 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 والمتحقق الجبائي للنقاش و إبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الإنحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم.

• رفض المحاسبة

في بعض الأحيان قد يعلن المتحقق الجبائي عن رفض المحاسبة نظراً لكثره الأخطاء الموجودة فيها، وفي هذه الحالة، فإن كل حقوق المكلف بالضريبة تسقط منه ولا يحق له التعقيب على قرار التحقيق، ويصبح خاضعاً لنظام فرض الضريبة التلقائية مع إلزامية المتحقق بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك بإرسال إشعار تقويم أولي مفصل مع منحه أربعين (40) يوماً 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 تتعذر فيها مساعدة المكلف بالضريبة في تقدير الضريبة سواء نتيجة لعدم تقديم التصريح الضريبي في الميعاد المحدد.

4-2- العقوبات المفروضة

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

5- إعادة تأسيس فرض الضريبة وتثبيغ النتائج

5-1- إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة²

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

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

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

- عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف تحت المراقبة، وهذه العملية يمكن أن تتم بطريق 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 المدخل المصرح بها لتحديد رصيد الميزان النقدي للمكلف.

5-2- طرق إعادة تأسيس أساس 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.

5-2-1- 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
<u>(-) المخزون النهائي للمواد الأولية</u>	<u>(-) مخزون آخر مدة</u>
<u>(=) الإستهلاك الخام للمواد الأولية</u>	<u>(=) الإستهلاك المعد تأسيسه</u>
<u>(-) الضياع (النسبة المئوية)</u>	<u>(-) الإستهلاك المصرح به</u>
<u>(=) الإستهلاك الصافي للمواد الأولية</u>	<u>(=) الإستهلاك الغير مصرح به (الإغفال).</u>
<u>(+) المخزون الأولي للمنتجات الناتمة والمحولة إلى مواد أولية</u>	
<u>(=) إستهلاك المؤسسة للمواد الأولية</u>	
<u>(-) الإستهلاك المصرح به</u>	
<u>(=) الإستهلاك الغير مصرح به (الإغفال).</u>	

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

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

من أجل تحديد المداخلات المحققة فعلا من قبل المؤسسة قيد التحقيق، يتعين فتح حساب مالي يشمل مجموع الأرصدة المدينة للصندوق والأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة مع الأخذ بالإعتبار تسبيات 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

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

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

P124.

6- كتابة التقرير النهائي وإغفال 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 عاته، 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 إغفال 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 والمرجعات على المستوى المركزي.

¹ سعاد مالح، قررة 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 الالزمة لمعالجة مختلف مظاهر التهرب الضريبي وهذا بواسطة أداة الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها وآلياتها، ولعل من أبرز الوسائل الأكثر استعمالاً وإنتهاجاً هو التحقيق المحاسبي الذي يقوم على التحقيق في التصريحات الجبائية المودعة من قبل المكلفين بالضريبة حتى يتسمى معرفة مدى صحتها ومصادقتها، باستخدام جميع الإمكانيات المادية والبشرية ذات الكفاءة الالزمة، 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 المنتوجات الصيدلانية خلال أربع سنوات هي 2017، 2018، 2019 و 2020، 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 الجهو توجد تسعه مديريات جهوية تتكون من مديريات ولائية تتكون من مديريات ولائية، وهذه الأخيرة تتفرع إلى مفتشيات وفواضات.

المطلب الأول: الهيكل الإداري للمديرية العامة للضرائب¹

تعتبر المديرية العامة للضرائب أعلى هيئة يستند إليها النظام الجبائي الجزائري، حيث تتوارد على مستوى وزارة المالية، ويفقضى المرسوم التنفيذي رقم 364 - 07 مؤرّخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007، الذي يتضمن تنظيم الادارة المركزية لوزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب تتكون من ثمانى (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.

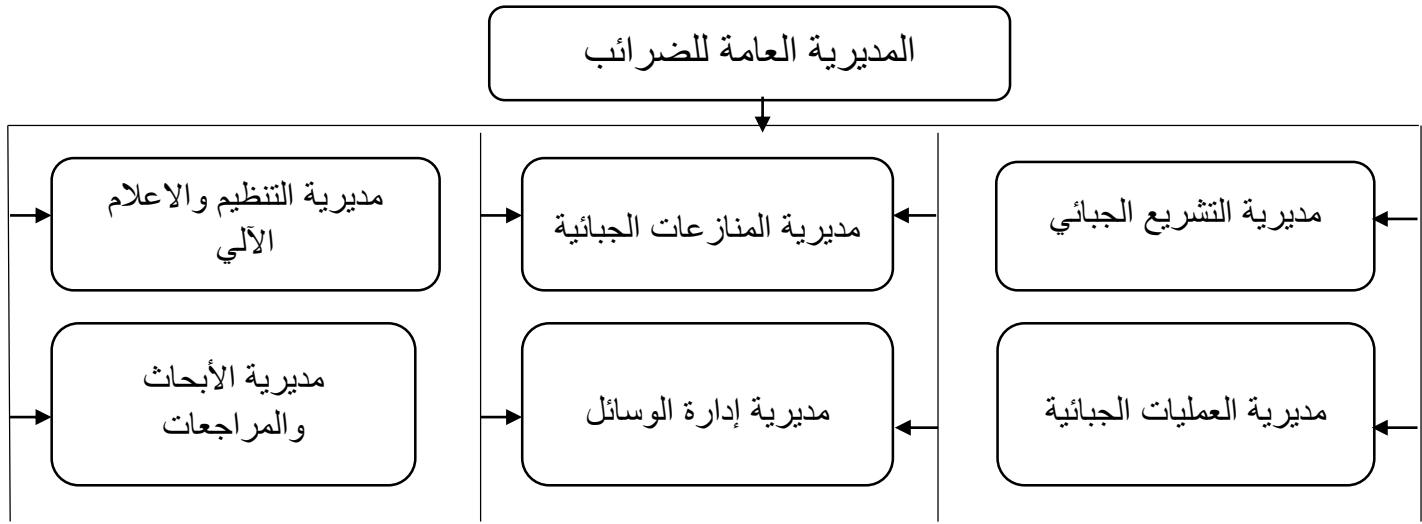
وعلى رأس كل مديرية يوجد مدير يتم تعيينه عن طريق الجريدة الرسمية.

1- المديرية العامة للضرائب

تعتبر المديرية العامة للضرائب أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد 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 لطلعات 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 تسعه 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 (1-3): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب

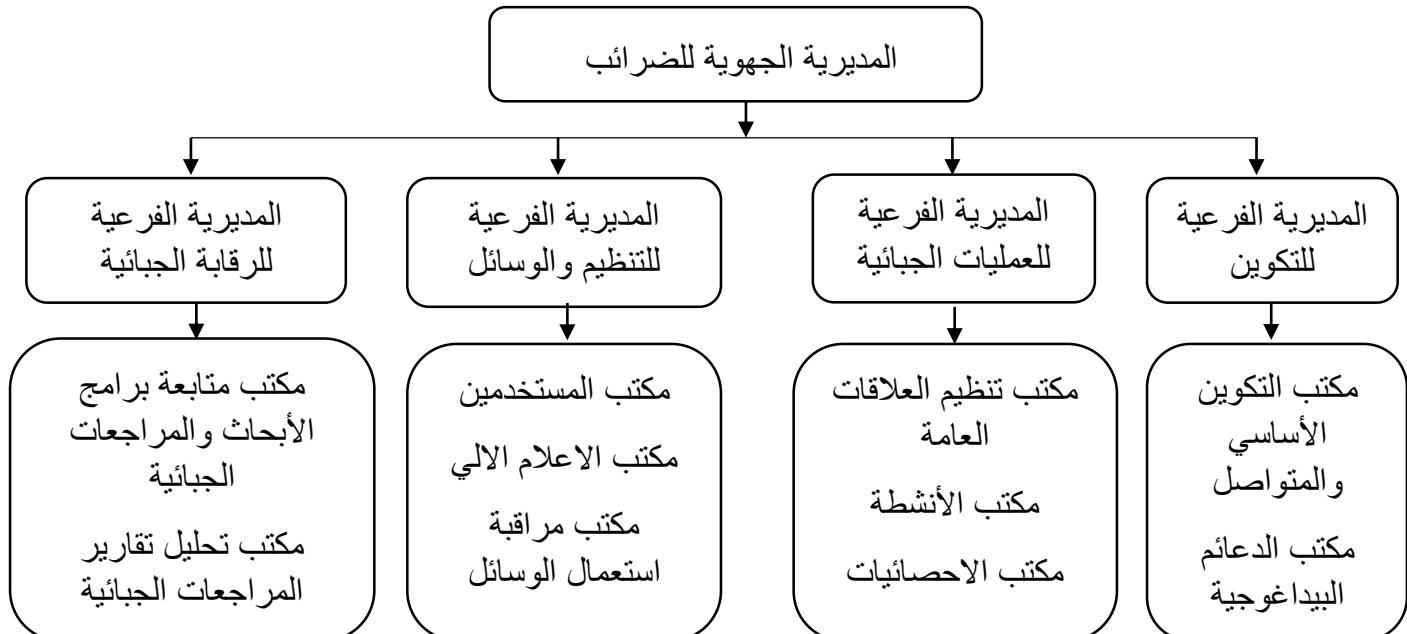


المصدر: من إعداد الطالبة، بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، مديرية الضرائب لولاية تبازة.

2- المديرية الجهوية للضرائب

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

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



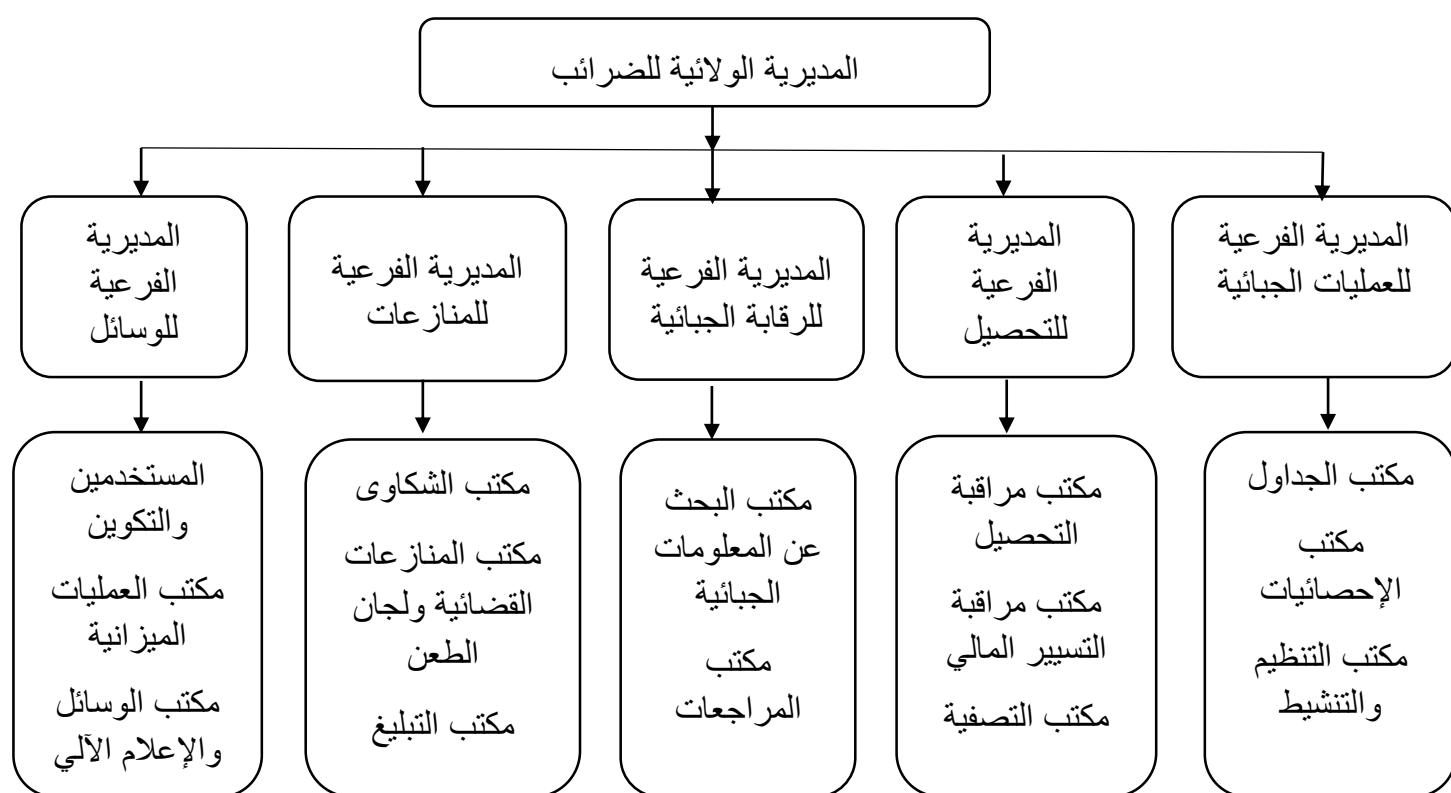
المصدر: المواد من 12 إلى 28 من القرار المؤرخ في 12/07/1998، الجريدة الرسمية، العدد 79

المؤرخة في 25/10/1998، 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 دائتها الإقليمية علاقة سليمة موضحة في الشكل التالي:

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



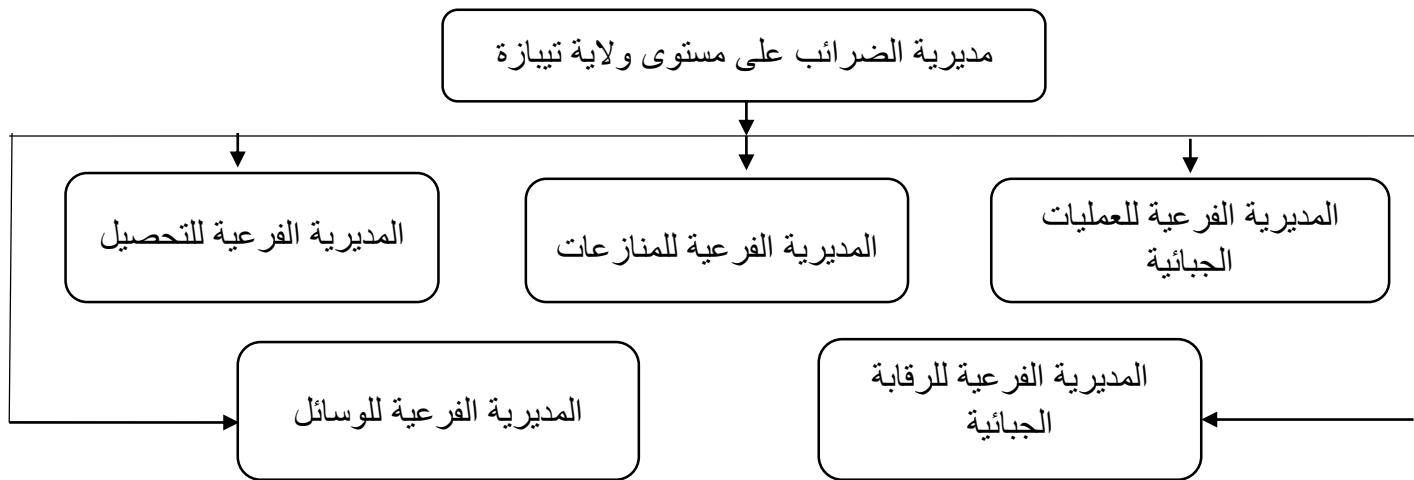
المصدر: المواد من 28 إلى 39 من القرار المؤرخ في 12/07/1998 الذي يحدد الاختصاص

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

المطلب الثاني: مديرية الضرائب لولاية تبازة

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

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

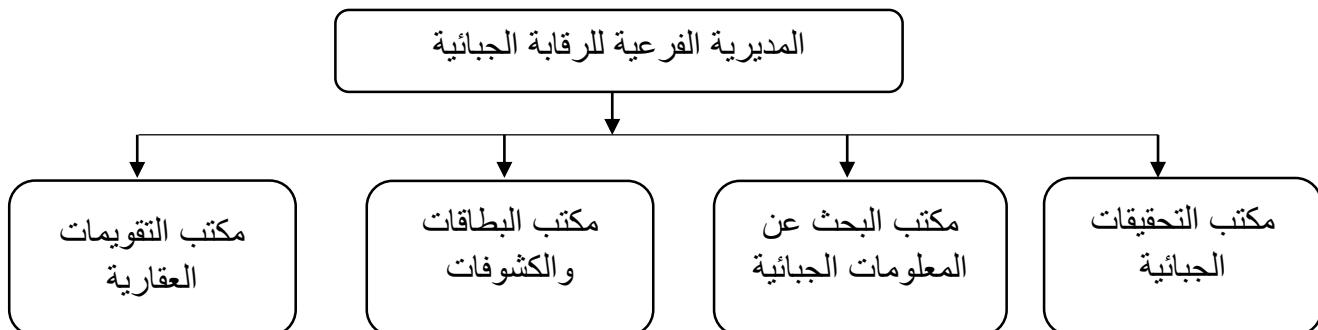


المصدر: من إعداد الطالبة، بالإعتماد على المعطيات المقدمة من قبل المؤسسة، مديرية الضرائب لولاية تبازة.

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



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

1- مكتب المراجعة الجبائية

يتكون من رئيس مكتب وفرقة جبائية يترأسها رئيس فرقه، أما مكتب تبازة حالياً يتكون من فرقتين، الفرقه الأولى تتكون من ثلاثة مهام وكل مهمة مكونة من محققين، والفرقه الثانية تتكون من مهمنتين 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 هناك فرقة مختلطة من ثلاثة أعوان:

- عون من الإدارة الجبائية يختص بالقوانين والإجراءات الجبائية.

- عون من مديرية التجارة يختص بالفاتورة ومضمونها والربائين 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 الأراء والمقترنات التي تهدف إلى تحسين المعلومات واستعمالها.

• حفظ العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل وتسلیم 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 الربائين وسندات التسلیم والوثائق الأخرى بالكيفية التي تعمل على التعبيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسنوات.

4- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية

يتكون من رئيس مكتب وأعوان فرقه مختلطة، مكونة 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 وابلاغها، وبرمجة وسطات 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 تبازة 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 الولاية للضرائب للإطلاع عليها ودراسة أسباب إقتراها أو تعديلاها 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 الولاية للضرائب للإنطلاق في عملية التحقيق على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وبالأخص مكتب التحقيقات الجبائية وهذا ل مباشرة إجراءات التحقيق على النحو التالي:

المطلب الأول: خطوات وإجراءات عملية التحقيق

بعد أن تمت برمجة ملف المكلف المعنى للتحقيق في محاسبته، أوكلت قضيته لمحقق وعلى رأسه رئيس فرقه 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 طبقاً لنصوص أحكام قانون الإجراءات الجبائية (الإسم واللقب، نشاط المكلف، العنوان، رقم الإشعار، تاريخ إرسال الإشعار، أنواع الضرائب الخاضعة للتحقيق، سنوات التحقيق) مصحوبة بميثاق المكاففين بالضريبة الخاضعين للرقابة والموضح لحقوقهم والتزاماتهم تجاه الإدارة الجبائية، ومنح للمكلف مهلة عشرة (10) أيام لتحضير وثائقه، وأيضاً تم إخباره بأنه يمكنه الاستعانة بمستشار جبائي من اختياره لمناقشة المقترفات 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 تبازة، مسيرها X، برمجة للتحقيق المحاسبي للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020 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 الأعون المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية، وتجسدت هذه الإجراءات في:

1-2- سحب ودراسة الملف الجبائي

يتم ذلك بعد تحرير طلب السحب لدى مفتشية الضرائب لتسخير ملف المؤسسة مقابل وصل ٧ ستلام.

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

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

3-2- تحضير استثمارات التحقيق

إسناداً 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 الإمكانيات والوسائل التي تمتلكها المؤسسة، ويتضمنان في:

1-3-2- إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول والخصوم) الخاصة بالسنوات الأربع قيد التحقيق فضلاً 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 إنتهاء المهلة القانونية الممنوحة للمكلف لتحضير الوثائق المحاسبية تم تحرير وثيقة بداية أعمال التحقيق وتسليمها للمكلف لإعلامه ببداية التحقيق والإمضاء على الوثيقة، حيث قامت فرقه التحقيقات بإجراء أول تدخل في عين المكان ثم تم نقلها وتحويلها إلى مكتب التحقيق بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، في أعقاب تدهور الوضع الصحي الذي تعشه البلاد " الموجة الثالثة من كوفيد 19". ولهذه الغاية تم إصدار وثيقة إسلام بالوثائق بتاريخ 2021/07/21، وتمثلت الدفاتر والمستندات المحاسبية المستلمة للتحقيق في:

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

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

المطلب الثالث: فحص المحاسبة وذكر النقائص التي تحتويها

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

1- فحص المحاسبة من حيث الشكل

تم مسح محاسبة الشركة على برامج الكمبيوتر وكذلك الدفاتر المحاسبية التي تتطلبها المادتان 09 و 11 من القانون التجاري ووفقاً لنظام المحاسبي (SCF) المعمول به حالياً والمبنية 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 تبازة، 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، مكنتنا من ملاحظة حذف أربعة تحصيلات(إيرادات)، مبلغها 13,158,305 دج جزائي للعملية، تم استلامها في الحساب البنكي في 11/05/2018، والآخرون بتاريخ 21/05/2018 (تظهر هذه الإيرادات في 31/12/2020 في بيان المقارنة البنكية).

أيضاً، يتم حساب هذه الإيرادات مع رقم الأعمال الغير مصرح به، وبالتالي، فإن قيمتها تبلغ 633 220 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 حدتها الأحكام التجارية.

مما سبق، سيتم تصحيف 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(1-3): الفرق في رقم الأعمال الناتج عن تصحيف الفواتير

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

الوحدة: دج المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

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 و MEPHARM وآخرون، مقومة بمبالغ إحتمالية 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

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

الوحدة: دج المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

-2- فحص النتائج

-1-2-2- الإنتاج الغير مصري به

نتائج تحليل الإستهلاك الذي تم ملاحظته خلال السنين الماليةن 2018 و 2019 بلاحظة أن الإنتاج المقيد محاسبيا أقل بكثير من المواد الأولية والسلع المعدة للاستهلاك وفقاً للتوضيحات المقدمة أثناء فترة حصة العمل، تعود هذه الوضعية إلى إغفال الإنتاج المتعلق بدفعات التحقق الخاصة بها وتحقيقاً 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 مصري به

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

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ملاحظة:

- 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

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

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

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: انظر إلى الملحق 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 التخلص الجمركي للواردات، كما هو مقدم في الجدول التالي:

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

البيان	الغرامات والعقوبات	الوحدة: دج	المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	2017	2018	2019	2020
				850 000	1 150 000	200 000	100 000

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: انظر إلى الملحق من 02 إلى 05.

2-2-4- تكاليف السنوات السابقة

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

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

الجدول رقم(3-6): تكاليف السنوات السابقة

البيان	تكاليف السنوات الماضية	الوحدة: دج	المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	2017
				690 111,63

3-2- الضريبة على دخل الأجر

3-2-1- من حيث علاوة المنطقة الجغرافية

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

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

الجدول رقم(3-7): علاوات المنطقة الجغرافية

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

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 والتقوين لموظفيها، مما يفرض دفع هذه النسبة (2%) بالكامل.

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

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

الوحدة: دج المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

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

المبحث الثالث: تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي وتبيين النتائج**المطلب الأول: تحديد الأسس الضريبية وتبيين النتائج الأولية****1- تحديد الأسس الضريبية**

بعد قيام الأعوان المحققين بعملية التدخل الأولى 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 وتبيين 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 المحاسبة فإن رقم الأعمال هو 328 784 10 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(3-9): 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

الوحدة: دج المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

- بعد تتبع التصريحات الشهرية تم تحديد فارق بين رقم الأعمال المستخرج والذي تم التصريح به لسنوات التحقيق، واحتضان الفارق للرسم على النشاط المهني بنسبة 2% و1% مع زيادة عقوبة التملص بنسبة 25% و15%， 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

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

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

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

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ملاحظة: إن هذه الشركة لها عجز متتالي أي خلال الأربع (04) سنوات، وهذا العجز يعتبر طبيعي لشركة خاصة في ميدان تصنيع الدواء، أي قامت بإستثمار كبير لبناء المصنع والذي يترتب عليه إهلاكات 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 الأجر

الجدول رقم(3-3): 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 10%20	244 784	212 226	237 333	258 251
الغرامة بنسبة 25%	61 196	63 056	59 333	64 563
المبلغ الإجمالي للحقوق والغرامات	305 980	265 282	296 666	322 814

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

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

5-1 الرسم على التكوين المهني

الجدول رقم(3-3): 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	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

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

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

² نفس المرجع السابق.

6-1 الرسم على التمهين**الجدول رقم(14-3): 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

الوحدة: 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 الأولى

قبل إنتهاء أجل الرد وبتاريخ 2021/12/14 قدم المكلف ردًا عن إخبار التعديل بعد التحقيق الأولى 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 أعون التحقيق، حيث برر اعتراضه بأن الممارسة التي يقوم بها منتجو المنتجات الصيدلانية، غالباً ما تكون هذه التخفيضات إلزامية بسبب إقتراب تواريف 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 مقبولاً 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 سيتولى 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 استلامها، يبقى الأمر متزوك 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 المعتمدة بها، "هؤلاء الأشخاص عملوا في الأماكن التي تغطي أقسام 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 تنتهي إلى مجموعات التحقق من الصحة كما تم الإشارة إليها سابقاً، 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 للردين الصادرين من مديرية العمليات الجبائية والتحصيل اللذين تتصان 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 31/12/1997.

تطبيقاً لهذين القانونين، نلاحظ أن إدارة الضرائب غير مخولة باسترجاع الرسمين المعنيين، وهذا الأمر متزوك 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 هذين الرسمين وذلك وفقاً للمذكرة رقم 350 لسنة 2021.

المطلب الثالث: تبليغ نتائج التحقيق النهائي

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

"إن التصريح المقترن 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 وقواعد".

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

1- التخفيضات التجارية

المنتجات الصيدلانية تخضع للوائح خاصة، ولا سيما المرسوم التنفيذي رقم 114-93 المؤرخ في 1993/12/05 المعجل والمكمل للمرسوم التنفيذي رقم 285-92 بتاريخ 1992/06/07 والمرسوم التنفيذي رقم 285-92 بتاريخ 1992/7/06. في الخطة التنظيمية لممارسة النشاط، تم تحديد هامش مبيعات الأدوية المنتجة بموجب المرسوم 44-98 الصادر في 1998/02/01، المتعلق بهامش 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 هامش التوزيع بالجملة والتجزئة، للأدوية التي تزيد عن 150 دينار جزائري، على التوالي، بنسبة 10% و20% ديناراً".

أما على المستوى التجاري، تنص المادة 16 من القانون 02-04 المتعلق بالممارسات التجارية على ما يلي: "يُحظر بيع أي سلع أو عرض لبيعها وأي تقديم خدمة أو عرض لتقديم خدمات يمنح الحق مجاناً للمنتج 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 الأولى مبدئياً، وبالتالي يتم الحفاظ على التعديل المبلغ عنه سابقاً.

2- إعادة مراجعة النتائج الجبائية

2-1- الإنتاج الغير مصرح به

وأجابة لرد المكلف، الإنتاج المخزن يتعلق بمجموعات التحقق، قد تم حسابها عن طريق الإستهلاك المخصوص في 2018 و2019، 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 التتحقق من الصحة، سيتم حرقها بعد تاريخ إنتهاء صلاحيتها، مع مراعاة الإجراء المتبوع 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 الجمركية عبارة عن مصاريف يدفعها وكيل الشحن(العبور) أثناء عمليات التخلص الجمركي، وعلى هذا النحو، يعود الأمر للمكلف للمطالبة بالمستندات والوثائق الداعمة لهذه النفقات للمطالبة بخصمتها، ولهذا سيتم الإحتفاظ بالتعديل الذي تم إخطاره في البداية .

3- فيما يتعلق بالضريبة على الدخل والأجور

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

- من المفهوم أن الفوائد المرتبطة بشروط الإقامة الخاصة والمعزولة تعني على وجه الخصوص الأقساط المدفوعة للعمال الخاضعة لاثنين على الأقل من القيود التالية:
 - الإقامة في مقصورة متنقلة أو خيمة أو معسكر متنقل أو قاعدة معيشية.
 - منوبة يتطلب نظام العمل دورة مستمرة من عدة أسابيع من العمل الفعلي، تليها فترة راحة لا يتم خلالها دفع تعويض للعامل.
 - مكان العمل بعيداً 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

طبقاً للأحكام 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 سنوياً إلى إجراءات التعلم لموظفيها.
- رفعت المادتين 79 و80 من قانون المالية لعام 2007 معدلات الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين إلى 1٪ المرسوم التنفيذي رقم 149-98 الصادر في 13/05/1998 بتحديد شروط وأحكام تطبيق المادتين 55 و56 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 و3 من هذا المرسوم مبلغاً يساوي 1٪ على الأقل من كشوف المرتبات السنوية لمواصلة التكوين المهني، ومبلاً 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 مستمراً وكذا الرسم على التمهين يخضع لقواعد 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 عنهم 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 الإعتبار، 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 :

- يعني 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 11-83 و 12-83 و 13-83 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:				
نوعيض 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

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

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 الإحتفاظ بالتعديل المبلغ عنه سابقا.

5-2- فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات

تم الإحتفاظ بالتعديلات السابقة كما هو موضح في الجدول الآتي:

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

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

الوحدة: دج

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

5-3- فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي

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

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 المستحقة عند 1%
%15	%15	%15	%15	نسبة الغرامات
18 774	19 385	18 300	12 179	مبلغ الغرامات
143 932	148 620	140 304	93 372	الرسم الإضافي الواجب دفعه

الوحدة: دج المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

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 الغرامات للرسم على النشاط المهني
18774	19385	18300	12179	مبلغ الغرامات للرسم على التمهين
18774	19385	18300	12179	مبلغ الغرامات للرسم على التكوين
64563	59333	53056	61196	مبلغ الغرامات للرسم على دخل الأجر
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 يتضح لنا أن الرقابة الجبائية تعتبر من أهم الطرق المنتهجة والإجراءات المتبعة في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين في الجزائر.

وأثناء تربصنا لدى المديرية الولاية للضرائب، وبالضبط في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، حيث قمنا بدراسة حالة للتحقيق في المحاسبة أحد أبرز أساليب الرقابة الجبائية لشركة ذات مسؤولية محدودة، وذلك انطلاقاً 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 شكلاً ومضموناً، 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 اهتماماً كبيراً بهذا الجانب، وباعتبار أن النظام الجبائي هو أحد أدوات التوجّه الاقتصادي الجديد تم التطرق إلى الإطار المفاهيمي للضرائب باعتبارها مصدر أساسى يغطي نفقات الدولة الموجهة لتحقيق النفع العام، وبالرغم من الأهمية التي تكتسيها الضرائب في التنمية الاقتصادية، يبقى الغش والتهرب الضريبي من أهم المحاور التي يرتكز عليها عمل الرقابة الجبائية والذي ازداد توسعه مع تفتح الاقتصاد الجزائري على العالم الخارجي وانتقال الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى الاقتصاد الحر.

كما لازالت الدولة تبذل جهوداً 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 المكلفوون بالتحقيق أثناء انطلاقهم في إجراءات التحقيق المحاسبي مستخدمين بذلك جميع الأجهزة والهيابكل المتاحة 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 تدرج 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 آثاراً سلبية من عدة نواحي ولقد تم تأكيد صحة الفرضية من خلال دراسة الجانب النظري، حيث أن كلاً من مفهومي الغش والتهرب الضريبيين هو السعي للتخلص من دفع الضريبة بصفة جزئية أو بصفة كافية، سواء يسلك المكلف في سبيل ذلك طرقاً وأساليب يعاقب عليها القانون (الغش الضريبي) أو سلك طرقاً مشروعة (التهرب الضريبي).
- **الفرضية الثانية:** نعم الرقابة الجبائية قادرة على الحد من الغش والتهرب الضريبيين ومن إنتشارهما، ولقد تم التأكيد من صحة الفرضية، حيث تقوم الإداره 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 التأكيد من صحة الفرضية خلال الدراسة التطبيقية، حيث أن التحقيق المحاسبي لا يتم بشكل عشوائي بل هناك مسار وإجراءات تتبعها الإداره الجبائية خلال عملية التحقيق.

ومن أهم النتائج المتوصّل إليها:

- ✓ يعتبر كل من مفهوم الغش والتهرب الضريبيين أحد أهم الظواهر الإجتماعية التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة بغرض التخلص من دفع مستحقاته الضريبية، والتي تتعكس سلباً على الاقتصاد 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 النقصان والتحايل في التصريحات، كما يساهم في تعديل الأسس الضريبية بإتباع إجراءات التحقيق، إضافة إلى المبالغ المتهرب منها والتي تم إعادة إخضاعها للضرائب تم تكليف المؤسسة بدفع غرامة مالية إجمالية قدرت بـ 176 795 دج.
 - ✓ نجاح التحقيق المحاسبي مرتبط ب مدى 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 عنها عقوبات قانونية.
 - وعلى 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 وتكررها بين المكلفين لتدعم الثقة الضريبية وذلك بإعداد مصالح متخصصة في الإعلام والترشيد الضريبي.
 - ✓ تخفيض الضغط الضريبي مما يدفع المكلفين للالتزام بالضريبة وتقادي الغش والتهرب الضريبيين.
 - ✓ تكوين علاقة 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 المكملة والمتتمة لتفصيل 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 والجباية، 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 كردوبي، الرقابة الجباية 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 زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- محمد خير العكام، المالية العامة الجزء الأول الایرادات والنفقات، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018.
- محمد عباس محزمي، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار الشر ITCIS، الجزائر، 2010.
- ناصر مراد، التهرب والعنش 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: الأطروحتات والمذكرات العلمية

أ- الأطروحتات

- 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 بوعكار، 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 العلوي، 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

- أبدرى، مراجعة جبائية، جامعة بوسعيدة، محاضرة للأستاذ مولاي تاهر، أنظر <https://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، يوسفى 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 المقاولية 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 والتهريب الجمركي، 13 و 14 نوفمبر 2007.
- خذيري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019.
- خولة حموش، بزارية محمد، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد 01، 2021.
- سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجمع هيليو بوليس قالمة، جامعة سيدى 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 إقتصاد المال والإعلام، جامعة الوادي، 2016.

- ناصر شرفي، سامي مباركي، العش الضريبي في الجزائر أشكاله وسبل مكافحته، مجلة 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

أولا: 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 إلى 28 من القرار المؤرخ في 1998/07/12، الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 1998/10/25.

- المواد من 28 إلى 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

الإنجليزية

الملحق رقم (01): تصحيح رقم الأعمال

	PCSI	EX 2017		EX 2018		EX 2019		EX 2020	
		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	42 146 161
DOUSED	114,28	52 895	6 044 841	15 800	1 805 624				
TIALYZ 200M	437,50			25 691	11 739 813	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	4 956 498
SALFLUZON 500	1 536,63							4 141	6 363 185
LOMIFEN	202,65							70 000	14 185 300
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	TRSP	AMD
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			
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	6 000,00	6 000,00	50 000,00
000001	28/11/17	CST FACT N°6537431	96 100,00	122 500,00	850 000,00

الملحق رقم (03): تصحيح الفواتير لسنة 2018

PIECE	DATE	LIBELLE	VISIT	TRSP	AMD
00001	25/01/18	FCT FARMA INVEST ITALIE 316.834\$	6 000,00	6 000,00	100 000,00
00002	25/01/18	FCT EMPHASYS INDU BRAZIL 200\$	5 000,00	6 000,00	50 000,00
00003	30/01/18	FCT FARMA INVEST ITALIE 4.742\$	6 000,00	5 000,00	100 000,00
00001	08/02/18	FCT HARRO HOFLIGER GERMANY SP	5 000,00	3 000,00	
00002	08/02/18	FCT HARRO HOFLIGER GERMANY SP	6 000,00	1 000,00	
00001	04/03/18	FCT20171019BIOSA BIOLIN 10.365\$	8 000,00	7 000,00	
00003	14/03/18	FCT U-PACKAGING ITALIE 410.02\$	5 000,00	2 000,00	
00004	15/03/18	FCT HARRO HOFLIGER 404	5 000,00	1 000,00	
00005	22/03/18	FCT PRECISE CHEMIPHARMA PVT LTD 25	6 000,00	1 000,00	
00006	22/03/18	FCT SPIRO LIFECARE PVT LTD	4 000,00	1 000,00	
00004	25/03/18	FCT FARMA INVEST SRL ITALIE 95.749\$	6 000,00	6 000,00	
00002	05/04/18	FCT FALCON 7.688 \$	10 000,00	7 000,00	50 000,00
00005	05/04/18	FCT FARMA INVEST SRL ITALIE 10.650\$	6 000,00	5 000,00	
00006	05/04/18	FCT NUPLAS INDUSTRIE DUBIA 19.751.75\$	6 000,00	14 000,00	
00007	18/04/18	FCT EMPHARISYS INDU BRAZIL 300\$	6 000,00	5 000,00	
00008	18/04/18	FCT FARMA INVEST ITALIE 37.980\$	5 000,00	6 000,00	50 000,00
00003	22/05/18	FCT N°50554 COBLEY SCIENTIFIC 55340E	3 000,00	4 000,00	
00004	28/06/18	FCT COMAS SRL 1.509.500	10 000,00	46 000,00	50 000,00
00005	08/07/18	FCT ENGINEERING COMPANY INC 4.534.25	2 000,00	6 000,00	100 000,00
00006	08/07/18	FCT ENGINEERING COMPANY INC 4.534.25	2 000,00		100 000,00
00007	08/07/18	FCT SFOB PHARMA 15.925	1 000,00		
00009	06/09/18	FCT ESG ENERJI 200.000	15 000,00	12 500,00	50 000,00
00009	12/09/18	FCT VAMSI PHARMA PVT LTD 20\$			50 000,00
00010	12/09/18	FCT SCIENCE SOLUTIONS 70.130	3 000,00	6 000,00	50 000,00
00011	12/09/18	FCT MICROTRAC GMBH 46.885\$	3 000,00	6 000,00	
00009	12/09/18	FCT FARMA INVEST 12.500 \$	3 000,00	6 000,00	50 000,00
00012	14/10/18	FCT ESG ENERJI VE GUC 125.000	16 000,00	14 000,00	
00010	14/10/18	FCT FARMA INVEST 75.060\$	3 000,00	6 000,00	50 000,00
00013	22/11/18	FCT BIOBASE BIOTECH N°815AL 22.937\$	10 000,00	16 000,00	50 000,00
00011	27/11/18	FCT QUALICAPS ESPAGNE 15\$	2 000,00		50 000,00
00010	03/12/18	FCT HARRO HOFLIGER 48	2 000,00		200 000,00
00013	27/12/18	FCT BIOGRUND 1S	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	ANNU
00001	06/02/19	CNST FCT FARMA INVEST 126 924.8 \$	5 000,00	6 000,00	
00002	06/02/19	CNST FCT ESKAG PHARMA 200\$ SANS PAIEMENT	5 000,00	6 000,00	50 000,00
00017	20/03/19	CNST FCT COMAS N°NR09 59 581€	6 000,00		
00002	30/04/19	CNST FCT MERK N°9516533478 483.5	6 000,00		
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 COBLEY SCI N°72480 11570€	5 000,00	6 000,00	50 000,00
00003	09/05/19	CNST FCT FARMA INEST N°02219 122880\$	5 000,00		
00004	19/05/19	CNST FCT JINGSU LEFAN N°2019329 45.5\$ \$P	5 000,00	2 000,00	50 000,00
00033	26/05/19	CNST FCT KORSCH N°VR022729 490000\$	5 000,00		50 000,00
0006	02/06/19	CNST FCT QINGDAO EMBALLAGE SANS PAIEMENT	3 000,00	2 000,00	
0003	07/07/19	CNST FCT RUIAN CITY JIAYUAN N°01L 124200	20 000,00	20 000,00	
008	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	ANNU	ANNU
00002	30/04/20	FCT N°20/1029 EMPHASYS 29638 48\$	5 000,00	8 000,00		
00002	27/05/20	FCT OCTAVIUS N°EXP/002 10918\$	7 000,00	6 000,00		
00003	31/05/20	FCT BIOTECHNICA PHAR N°8TP2021002 10200\$	8 000,00	5 000,00		
00004	17/06/20	FCT BIOGRUND N°SI22000302 1153.5€	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	100 000,00	
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 vérification 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 traitement 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

الملحق رقم (07): طلب المعلومات والإستفسار

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTÈRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA

DE.....

SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

N° /

A le

D E C H A R G E

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

FILLALI Atallah-vente en gros matériels parapharmacétique

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 Équipement de Production					
Amortissement Autre Équipement de Production					
impôts différés					
immobilisations encours					
TOTAL ACTIF NON COURANT					
Stocks					
creances de stocks					
Crances d'exploitation					
Autres débiteurs					
impôts et assimilés					
Clients					
Provision sur Clients					
Autres Avances d'Exploration					
Dépenses (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					
Réultat 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					
comptes d'exploitation					
Autres Dettes					
Tresorerie 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				
trés généraux				
Autres consommations	-			
benefice brut(credit-débit)				
pourcentage brute=benefice brute*100/ventes				
Sous traitances générales				
Honoraires ne constituant pas des rétrocessions				
trés de voiture automobile				
Locations				
Entretien et Réparation				
Chauffage, eau, gaz, électricité, 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	-	-	-	-
valueur 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 opérationnels	-			
autres charges opérationnelles				
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				
réintégration frais de réception non déductibles				
réintégration impôts exigible sur résultats				
pertes de valeurs non déductibles				
réintégration amendes et pénalités				
réintégration impôts différés (variations) sur résultat ord				
bénéfice nete				
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-	-	-	-

الملحق رقم (10): إشعار بالدفع (الورد)

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

I	.....	شكر وتقدير
II	.....	إهادء
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	.....	3-الطابع النقيدي للضريبة
4	.....	4-الطابع الإجباري
4	.....	4-3-الطابع النهائي للضريبة
4	.....	4-4-غياب المقابل المباشر
4	.....	5-تمويل الأعباء العمومية
4	.....	المطلب الثاني: مبادئ الضريبة وأهدافها
4	.....	1-مبادئ الضريبة
4	.....	1-1-مبدأ العدالة
5	.....	2-1-مبدأ اليقين
5	.....	3-1-مبدأ الإقتصاد في النفقات
5	.....	4-1-مبدأ الملائمة في التحصيل
5	.....	5-1-قاعدة الثبات
5	.....	6-1-قاعدة المرونة
5	.....	2-أهداف الضريبة
6	.....	1-2-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	.....	1-2-التقدير المباشر
8	.....	2-1-تصريح المكلف بالضريبة
8	.....	2-2-التصريح المقدم من الغير
8	.....	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-تصفيه 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	.....	1-2-التهرب الغير مشروع (الغش الضريبي)
14	.....	2-من ناحية التركيب
14	.....	2-1-الغش الضريبي البسيط

14	.....	2-الغش الضريبي المركب
14	.....	3-من ناحية النطاق
14	.....	3-1-التهرب المحلي
15	.....	3-2-التهرب الدولي
15	.....	4-من ناحية الزمن
15	.....	4-1-التهرب التقليدي
15	.....	4-2-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 الإهتلاك
17	.....	1-2-تخفيف الإيرادات
17	.....	2-التحايل المادي
17	.....	2-1-الإخفاء الجزئي
17	.....	2-2-الإخفاء الكلي
17	.....	3-التحايل القانوني
17	.....	3-1-الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية
18	.....	3-2-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	.....	1-2-الأسباب الإدارية
19	.....	2-1-نقص أو محدودية الوسائل المادية والبشرية
19	.....	2-2-أمحدودية الوسائل المادية
20	.....	3-محودية الوسائل البشرية
20	.....	2-2-1-تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية
20	.....	2-2-2-صعوبة تقدير الوعاء الضريبي
20	.....	2-3-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-الأثار الإقتصادية
22	1-1-ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها
23	1-2-إعاقة المنافسة الإقتصادية
23	1-3-إعاقة التقدم الإقتصادي
23	1-4-التجيئ الوهمي للنشاط الإقتصادي
23	1-5-ظهور أزمة رؤوس الأموال
23	2-الأثار المالية
24	3-الأثار الإجتماعية
24	4-الأثار 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-جباية 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	2-1-الأهداف الاقتصادية والمالية
32	2-2-الأهداف القانونية
32	2-3-الأهداف الإدارية
33	2-4-الأهداف الإجتماعية
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 المصور
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-الهيكل 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	.....	1-4-مفتنيات الضرائب
37	.....	1-5-قباضات الضرائب
37	.....	1-6-الفرق المختلطة (الضرائب، الجمارك، التجارة)
37	.....	2-التركيبة البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية
38	.....	2-1-نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية
38	.....	2-2-رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات
38	.....	2-3-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	.....	2-1-واجبات المكلفين
43	.....	2-1-1-الواجبات المحاسبية
44	.....	2-1-2-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	.....	ه-وضع رقم بالتعريف الإحصائي

45	2-2- الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في محاسبته
45	1-2-2- 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 بالتفوييم
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-الاستقلالية والموضوعية
47	2-بذل العناية المهنية الازمة
48	3- الكفاءة والجدارة
48	4- التخطيط والإشراف
48	المطلب الثاني: التدابير الأولية لعملية التحقيق
48	1- معايير إنقاء 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	1-2- التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل
52	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	3-2-2- مراقبة حسابات النتائج

54	3-المراحل الختامية لعملية التحقيق المحاسبي
55	4-إجراءات التعديلات والعقوبات المفروضة
55	4-1-إجراءات التعديلات
55	4-1-1-إجراءات الإعترافية
55	4-1-2-إجراءات الأحادية الجانب
55	4-2-العقوبات المفروضة
55	5-إعادة تأسيس فرض الضريبة وتبلغ 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 وإقال 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 الولاية 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 والكشفات
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-إجراءات التمهيدية
67	2-1-سحب ودراسة الملف الجبائي

67	.....	2-2-فحص الوثائق و مختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي
67	.....	2-3-تحضير إستمارات 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	.....	2-1-3-التخفيضات التجارية
70	.....	2-2-فحص النتائج
70	.....	2-2-1-الإنتاج الغير مصرح به
70	.....	2-2-2-التكاليف الغير مبررة
71	.....	2-2-3-الغرامات والعقوبات
71	.....	2-2-4-تكاليف السنوات السابقة
71	.....	2-3-الضريبة على دخل الأجر
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-فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني
72	.....	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 الأجر
75	.....	1-5-الرسم على التكوين المهني
76	.....	1-6-الرسم على التمهين

76	المطلب الثاني: ردود المكلف على نتائج التبليغ الأولى
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