



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة عبد الحميد ابن باديس -مستغانم-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج للحصول على شهادة الماستر الأكاديمي تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير بعنوان:

أليات الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي

-دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بمستغانم-

تحت إشراف الأستاذ:

الدكتور الهروشي خطاب

من إعداد الطالب:

حمود محمد وسيم

السنة الجامعية : 2021-2022

شكر وتقدير

أولاً وأخيراً الله عز وجل ممهد السبل وموفق المساعي ومرشد
من يضل.

كما وأتقدم بالشكر والتقدير لكل من مد يد العون لي وساعدني في إنجاز
هذا الجهد المتواضع، وأخص بالشكر والتقدير مشرفي الفاضل الدكتور :
الهروشي خطاب على ما بذله من جهد طيب من خلال إشرافه على
هذه الدراسة والذي لم ييخل علي بوقته وعلمه لإتمام هذا الجهد.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل أفراد عائلي وأصدقائي وكل من
دعمني في مساري الدراسي.

فجزى الله الجميع خير الجزاء، وجعل ذلك في موازين
حسناتهم يوم القيامة.

الإهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى كل من :

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

إلى أبي الغالي حفظه الله ورعاه.

إلى أخوتي أيمن وسليم.

إلى كل أصدقائي وزملائي كل أساتذة وعمال جامعة عبد الحميد ابن باديس.

محمد وسيم

قائمة المحتويات

الفهرس

شكر وتقدير

الإهداء

قائمة المحتويات

الفهرس

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

الملخص

المقدمة العامة

1	.....مقدمة
2	.....الإشكالية
2	.....أهمية البحث
2	.....أهداف البحث
3	.....منهج البحث
3	.....البحوث السابقة
4	.....خطة البحث

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

5	.....تمهيد
6	.....المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
6	.....المطلب الأول: مفهوم الجبائية
6	.....أولاً: مفهوم الجبائية والضريبة
6	.....ثانياً: ما هو الفرق بين الجبائية والضريبة؟
7	.....المطلب الثاني: تعريف الرقابة الجبائية، أهدافها
7	.....أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية
8	.....ثانياً: أهداف الرقابة الجبائية
9	.....المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية وأسباب تطبيقها
9	.....أولاً: أشكال الرقابة الجبائية
11	.....ثانياً: أسباب تطبيق الرقابة الجبائية
11	.....المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
11	.....المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية
11	.....أولاً: حق الرقابة
12	.....ثانياً: حق الإطلاع
13	.....ثالثاً: حق المعاينة

14	.....	رابعاً: حق التقادم.....
15	.....	المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة.....
15	.....	أولاً: الإلتزامات المحاسبية للمكلف.....
15	.....	ثانياً: الإلتزامات الجبائية للمكلف.....
17	.....	المطلب الثالث: حقوق المكلفين بالضريبة.....
17	.....	1. الإعلام المسبق وأجل التحضير.....
18	.....	2. الإستعانة بمستشار.....
18	.....	3. محدودية فترة الرقابة في عين المكان.....
19	.....	4. عدم إعادة الرقابة.....
19	.....	5. الإجراء الإعتراضي.....
19	.....	6. حق السر المهني.....
20	.....	7. حق الإشعار بإعادة التقويم.....
20	.....	8. حق الطعن.....
20	.....	المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.....
21	.....	المطلب الأول: الأجهزة المتخصصة في الرقابة الجبائية.....
21	.....	أولاً - مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV).....
21	.....	ثانياً - المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF).....
22	.....	ثالثاً - الأجهزة المختصة حديثاً بالرقابة الجبائية.....
24	.....	المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية.....
25	.....	المطلب الثالث: إلتزامات المحقق الجبائي ومسؤولياته.....
25	.....	أولاً: إلتزامات المحقق الجبائي.....
26	.....	ثانياً: مسؤوليات المحقق الجبائي.....
27	.....	خاتمة الفصل.....
		الفصل الثاني: مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي
28	.....	تمهيد.....
29	.....	المبحث الأول: مدخل إلى التحصيل الضريبي.....
29	.....	المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي.....
29	.....	أولاً: مفهوم التحصيل الضريبي.....
30	.....	ثانياً: العناصر المرتبطة بتقدير وتحصيل الضريبة.....
32	.....	المطلب الثاني: طرق التحصيل الضريبي، ضماناته وأهدافه.....
32	.....	أولاً: ضمانات التحصيل الضريبي.....
34	.....	ثانياً: أهداف التحصيل الضريبي.....
34	.....	ثالثاً: طرق التحصيل الضريبي.....

39	المطلب الثالث: إجراءات التحصيل الضريبي.....
39	أولاً: تكوين الملف.....
39	ثانياً: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين.....
39	ثالثاً: تحضير الإشعار بالدفع وتحصيل الضرائب.....
40	المبحث الثاني: دور الرقابة الجبائية في التهرب الضريبي.....
40	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأشكاله.....
41	أولاً: التهرب الضريبي.....
41	ثانياً: أشكال التهرب الضريبي.....
45	المطلب الثاني: طرق وأساليب التهرب الضريبي.....
45	أولاً: التلاعب المحاسبي.....
49	ثانياً: التحايل القانوني والتحايل المادي.....
51	المطلب الثالث: أسباب آثار التهرب الضريبي آثاره.....
51	أولاً: أسباب التهرب الضريبي.....
54	ثانياً: آثار التهرب الضريبي.....
56	المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية.....
56	المطلب الأول: الإجراءات الأولية لمباشرة عملية التحقيق.....
56	1. التحضير لعملية التحقيق المحاسبي.....
57	2. التحضير لإجراء التحقيق.....
59	المطلب الثاني: الإنطلاق في عمليات الرقابة الجبائية.....
59	أولاً: التدخل في عين المكان.....
59	ثانياً: فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل.....
60	ثالثاً: فحص المحاسبة من حيث المضمون.....
67	المطلب الثالث: تقييم المحاسبة وإقفال إجراءات التحقيق.....
67	أولاً: تقييم محاسبة المكلف.....
68	ثانياً: إجراءات التعديلات والعقوبات المفروضة.....
71	ثالثاً: إعادة تأسيس فرض الضريبة وتبليغ النتائج.....
74	خاتمة الفصل الثاني.....
	الفصل الثالث: دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بمستغانم
75	تمهيد.....
76	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم.....
76	المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية مستغانم.....
76	المطلب الثاني: تقسيم مديرية الضرائب لولاية مستغانم.....
76	أولاً : المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.....

78	..... ثانيا : المديرية الفرعية للتحصيل
79	..... ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات
81	..... رابعا : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
82	..... خامسا : المديرية الفرعية للوسائل
83	..... المطلب الثالث : مهام المديرية الولائية للضرائب
84	..... المبحث الثاني: دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي
84	..... المطلب الأول: وضعية المؤسسة محل الرقابة الجبائية
85	..... المطلب الثاني: إجراءات سير عملية التحقيق المحاسبي
87	..... المطلب الثالث: تحديد الأسس الضريبية
91	..... المطلب الرابع: تبليغ النتائج
93	..... المبحث الثالث: تحليل النتائج المتحصل عليها
93	..... المطلب الأول: تحديد نسب التهرب الضريبي بعد عملية الرقابة الجبائية
95	..... المطلب الثاني: تحديد نسب الزيادة في الحصيلة الضريبية بعد عملية الرقابة الجبائية
99	..... خلاصة الفصل الثالث
100	..... خاتمة عامة

قائمة المراجع

قائمة الملاحق

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	رسم بياني يوضح النسب المتوسطة للتهرب الضريبي خلال سنوات التحقيق	94
02	رسم بياني يمثل نسبة مساهمة كل ضريبة في مجموع الحقوق المغفلة	95
03	رسم بياني يوضح نسب الزيادة في التحصيل الضريبي خلال سنوات التحقيق	97
04	رسم بياني يحدد نسبة مساهمة كل ضريبة في مجموع الزيادة الضريبية	98

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	يوضح مدة التحقيق في عين المكان	18
02	يوضح العقوبات الجزائية للمتهربين	71
03	كيفية إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي	72
04	كيفية إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي	72
05	تحديد رقم الأعمال الإجمالي (وحدة: دج)	87
06	تحديد الربح (وحدة: دج)	87
07	تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني (وحدة: دج)	88
08	تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة (وحدة: دج)	88
09	تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي (وحدة: دج)	89
10	تحديد حقوق وغرامات الرسم على النشاط المهني (وحدة: دج)	89
11	تحديد حقوق وغرامات الرسم على القيمة المضافة (وحدة: دج)	90
12	تحديد حقوق وغرامات الضريبة على الدخل الإجمالي (وحدة: دج)	90
13	تحديد الحقوق والغرامات العامة (وحدة: دج)	91
14	تحديد نسب التهرب الضريبي خلال سنوات التحقيق	93
15	تحديد نسبة مساهمة مختلف الضرائب في مجموع الحقوق	95
16	تحديد نسب الزيادة في الحصيلة الضريبة خلال سنوات التحقيق	96
17	تحديد نسبة مساهمة كل ضريبة في مجموع الزيادة الضريبية	97

الملخص

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي إستنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات وأبرزها ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل خاص من خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية، وهي وسائل قانونية مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة عن طريق هياكل الإدارة الجبائية المتعددة، وهي كإجراء يهدف إلى التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة.

وباعتبار الجزائر تعتمد على جمع مواردها من الضرائب، وخاصة الجباية البترولية وفي الآونة الأخيرة تراجعت أسعار البترول وبالتالي تسعى الدولة لتعويض الجباية البترولية بالجباية العادية لتغطية النفقات العامة، مما يستوجب على الدولة تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة للحفاظ على توازن ميزان مداخل الضرائب.

إضافة إلى أن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة ولذلك يجب على الدولة إتخاذ التدابير والإجراءات التنظيمية والتشريعية بتدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية : الضرائب، التحصيل الضريبي، الرقابة الجبائية، الإدارة الجبائية، الغش والتهرب الضريبي، النظام الضريبي.

المقدمة العامة

مقدمة

تهدف معظم الدول الى تطوير اقتصادها وتقويتها، وهذا عن طريق إتخاذ سياسات إقتصادية ملائمة وفعالة من شأنها حماية البنية الإقتصادية من التخطم والتزعزع، هذه الإستراتيجيات توضع أساسا من أجل رفع الإيرادات العامة للدول وتجنبيها من المخاطر والأزمات المالية، والحل الأمثل لتمويل خزائنها هو اللجوء للضرائب.

أجمع معظم العلماء منذ القدم أن الضريبة تعتبر أهم أداة في يد الدولة لتنفيذ السياسة المالية، فدورها لا يقتصر على تغطية أعباء الدولة بل يتعدى ذلك إلى استعمالها كسياسة مالية للتأثير والتحكم في النشاط الإقتصادي والسياسي والإجتماعي، كما تساهم في الإنتعاش الإقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح إلى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل الإفتتاح والعولمة ووجود التكتلات. ولطالما كانت عبئا ثقيلا يقع على عاتق المكلفين بها، وهذا ما تسبب في توسيع نطاقها وأنواعها مما أدى إلى إرتفاع نسبة الغش والتهرب منها. هذا ما جعل الدول بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة تنشأ نظاما يراقب ويقوم بتسيير الضرائب كي تحمي مصدر إيراداتها. تعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات التي أعطيت للمؤسسات ولمصالح الضرائب على حد سواء، إذ تعتبر الأداة التي تخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والإعفاءات، وكذا عدم إحترام الإلتزامات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة، وهذا من أجل زيادة التحصيل الجبائي. و بإعتبار الجزائر تعتمد على جمع مواردها من الضرائب، وفي ظل إنخفاض أسعار البترول فهي تسعى لإستبدال الجباية البترولية بالجباية العادية لتغطية النفقات العامة، مما يستوجب على الدولة تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة لزيادة الجباية العادية وبالتالي رفع موارد ميزانية الدولة. وبما أن الضريبة بمثابة إقتطاع من دخول و ثروات أفراد المجتمع وذلك بإعتبارها فريضة إلزامية تنصها الدولة بما لها من سلطة، فمن الطبيعي أن يلجأ بعض الأفراد إلى محاولة التخلص من أدائها بشتى الطرق وهو ما يطلق عليه التهرب الضريبي، الذي تكون لديه آثار ونتائج وخيمة من ناحية حصيلة الضرائب.

الإشكالية: من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

"ماهي أليات الرقابة الجبائية المتخذة من أجل تحقيق التحصيل الضريبي؟"

على أساس هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ماهية الجباية ؟ وماهية الرقابة الجبائية؟
2. ما هو الإطار النظامي والقانوني للرقابة الجبائية ؟ وماهي الأجهزة المختصة بها؟
3. ماهية التحصيل الضريبي؟
4. كيف تساهم الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي ؟

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في المكانة التي أصبحت تحتلها الضرائب في الإقتصاد الوطني، بشكل عام وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، وفي الآونة الأخيرة شاهدنا إنخفاض ملحوظ في أسعار البترول مما أدى حتما إلى نقص في تمويل الميزانية، مما دفع إلى البحث عن تمويل محلي آخر وهي الجباية، وكذلك الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي، والتي جمعت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة، وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها. وفي ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية على طرق للتحصيل الفعال للضريبة، وبالتالي يجب عليها إتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمجابهة التهرب الضريبي ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل الهامة للعلاج ومنه زيادة الحصيلة الجبائية.

أهداف البحث

- تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فيما يلي:
- التعريف بنظام الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، القانوني والتنظيمي.
 - إظهار أخطار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وأهم التدابير المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في حده.
 - إبراز الأجهزة القائمة على مراقبة التهرب الضريبي.
 - محاولة إعطاء حلول علمية لكيفية الرقابة الجبائية بما يضمن تحقيق التوازن بين أهداف الإدارة والمكلفين.
 - الإجابة عن الإشكالية المطروحة والتي تحث عن مساهمة الرقابة الجبائية في تحقيق التحصيل الضريبي.

منهج البحث

المنهج المتبع هو الوصفي التحليلي، وذلك من خلال إستعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة

الجبائية أو تلك المتعلقة بالتحصيل الضريبي.

البحوث السابقة

تتمثل الدراسات التي تتعلق بموضوع الرقابة الجبائية، والتي قمنا بالإطلاع عليها في:

1. خديري صبرينة، جنينة عمر، مقال بعنوان: الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018، جامعة العربي التبسي - تبسة، الجزائر، مخبر الدراسات البيئية والتنمية المستدامة.
2. طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة 1995-1999: البحث عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2000، حيث حاول الباحث تحديد مكانة الرقابة الجبائية، ومعرفة أساليب عملها وأدواتها داخل النظام الجبائي بعد الإصلاحات التي مرت بها وآفاقها.
3. نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة 1999-2003: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر 2003-2004: وتم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر.
4. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة للسنة الدراسية 2010-2011، وتم التوصل إلى أن المكلفين بالضريبة يعتمدون على التهرب من دفع مستحقاتهم بطرق وأساليب أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية وخاصة القوائم المالية.
5. لياس قلاب ذبيح، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير بعنوان "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة 2010-2011.

خطة البحث

لوصول إلى بحث يحيط بجوانب الإشكالية المطروحة ويجب عليها قسمنا بحثنا إلى ثلاثة فصول (إثنين

نظريين والثالث تطبيقي) وهيكلناها كمايلي:

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

الفصل الثاني: مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي

المبحث الأول: مدخل إلى التحصيل الضريبي

المبحث الثاني: دور الرقابة الجبائية في التهرب الضريبي

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية

الفصل الثالث: دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بمستغانم

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم

المبحث الثاني: دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي

المبحث الثالث: تحليل النتائج المتحصل عليها

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

تمهيد

تعد الرقابة الجبائية احدى الأدوات الفعالة لمصالح الضرائب التي منحها القانون للتأكد من صدق التصريحات ومعاينة الأخطاء، وذلك لأهميتها البالغة في عملية إتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين والكشف عن الإنحرافات والمخاطر الضريبية، بالإضافة إلى مكافحة مختلف حالات الغش والتهرب الضريبي، حيث تهدف إلى مدى إمتثال المؤسسات للقوانين والأنظمة الضريبية، وتقييم المخاطر ودراسة تأثيرها على الحسابات والبيانات المالية.

وبغرض التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: تم التطرق فيه الى مفاهيم الجباية والرقابة الجبائية، وأهداف هذه الأخيرة وأشكالها.

المبحث الثاني: تم التطرق فيه الى الإطار القانوني للرقابة الجبائية حيث سيتم عرض الحقوق والواجبات للإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

المبحث الثالث: تطرق إلى الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية وعرض مختلف الأجهزة المتخصصة فيها وأيضا مسؤوليتهم.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المطلب الأول: مفهوم الجباية

أولاً: مفهوم الجباية والضريبة

تعرف الجباية بأنها قيمة ضريبية مُقدّرة يتم تطبيقها على دافعي الضرائب من قبل السلطة الحاكمة، وقد تكون إمّا على شكل ضريبة أو رسم، وقد تُشير أيضاً إلى عملية الحجز أو الإستيلاء على أصول المنشأة كنتيجة لإتخاذ إجراء قانوني إستخدم من أجل تسوية دين أو الحصول على دفعات ضريبية غير مدفوعة، وتُطبّق إجراءات الجباية على دافعي الضرائب من قبل السلطات الحاكمة، وتُعرف أيضاً بأنها الإستيلاء القانوني على الممتلكات من أجل الوفاء بدين مُستحق أو ضريبة غير مدفوعة.¹

وتُعرف الضريبة على أنّها رسم تقوم الحكومة بفرضه على الأفراد أو أي كيان اعتباري، سواء كانت تلك الكيانات محلية أو إقليمية أو وطنية، كما تعد الضرائب إلزامية مما يعني أنّ عملية التهرب الضريبي تعد جريمة جنائية، ويقع عبء الضريبة على عاتق من يقوم بدفع الضريبة، سواء قام بدفعها الكيان الخاضع للضريبة أو المستهلك النهائي لسلع الشركة أو الشخص الذي استفاد من الخدمات التي قُدمت.²

ثانياً: ما هو الفرق بين الجباية والضريبة؟

إنّ تشابه مفهومي الضرائب والجبائية ببعضها البعض يؤدّي غالباً إلى الخلط بينهما، فهما مفهومان وثيقا الصلة، وفي هذا المقال سيتم شرح بعض من هذه الفروق من عدّة نواحي من أجل توضيح الفرق بينهما، وفيما يأتي بيان لبعض تلك الفروق:

- من حيث الشمولية: تُعد الجباية مجموعة من الوسائل القانونية التي يُمكن من خلالها الإستيلاء على الممتلكات من خلال سلطة الضرائب وذلك من أجل تسديد دين أو ضريبة غير مدفوعة، مما يجعل مصطلح الجباية مفهوم أوسع وأشمل من مفهوم الضريبة.

1: خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص146.

2: نفس المرجع، ص147.

- من حيث الشكل: تأخذ الصّرائب عدّة أشكال عند فرضها مثل ضريبة الدّخل، أو ضريبة المشتريات، أو الضّريبة على السلع المستوردة، أو الضريبة على قيمة الممتلكات أو العقارات أو الهدايا، أمّا فيما يتعلّق بالجباية فقد تأخذ غالباً شكل غرامة أو ضريبة على الضريبة غير المدفوعة، أو قد يتمّ من خلالها الإستيلاء وحجز الأصول المملوكة من قبل الكيان أو الفرد من أجل استرداد مدفوعات الضرائب المستحقة.¹
- من حيث الجهة المخولة بالتطبيق: يتم تطبيق الصّرائب من قبل مصلحة الصّرائب، بينما الجباية يتم تطبيقها وممارستها من قبل هيئة الصّرائب، مثل مديريةية الخزينة العامة، أو دائرة الإيرادات الداخلية، أو أحد البنوك.
- من حيث الغاية: يوجد للضرائب العديد من الغايات أهمها: إستخدام إيرادات الصّرائب في تمويل الأنشطة الحكوميّة؛ والتي تشمل الخدمات والأشغال العامّة مثل الطّرق والمدارس، أو إستخدام إيرادات الضرائب في عمليّة تمويل البرامج الحكوميّة مثل؛ برامج الرّعاية الصحيّة والضّمان الإجتماعي، كما أنّه قد يتم فرضها للتأثير على سلوك الأفراد؛ على سبيل المثال يتم فرض ضريبة صارمة على السجائر من أجل الحد من شرائها، أمّا بالنسبة للجباية فقد تكون إمّا من أجل تسوية دين أو الحصول على دفعات ضريبية غير مدفوعة.²

المطلب الثاني: تعريف الرقابة الجبائية، أهدافها

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية:

لقد شاع مصطلح الرقابة في مختلف المجالات اليومية والعملية فنجده مستعملاً من ناحية الرقابة الدينية بإطلاع الله على أعمالنا اليومية وإبلاغ المسؤول على قيامنا بالعمل لكن هل هذا المفهوم أو المصطلح له نفس المعنى من ناحية الجباية فما هو مفهوم الرقابة الجبائية؟.

الرقابة أو التحقيق الجبائي قدمت له عدة تعاريف منها:

1: محمد عباس محزري، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط4، دار الهومة، الجزائر، 2008، ص13.

2: نفس المرجع السابق، ص14.

- أن الرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالإطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية¹.
 - وقد عرفها " فايول " بأنها: « التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة, أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها².»
 - و خلاصة فالرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبية من طرف المكلفين لغرض إكتشاف العمليات التديسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.
- ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية:**

لقد تعرضنا إلى ما يشير إليه مصطلح الرقابة من ناحية الجبائية لكن هل لهذه العملية غرض ترمي إليه؟ سنتعرض إلى أهداف الرقابة الجبائية, فما هي يا ترى؟.

إن لكل عملية تقوم بها غرض ومن بين الأهداف التي تسعى لتحقيقها الرقابة هي:

- أ- **الهدف المالي والإقتصادي:** تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الإقتصادية للمجتمع.
- ب- **الهدف الإداري:** تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
- تساعد الرقابة بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.

1: أولهي بوعلام، مداخلة بعنوان نحو اطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة "حالة الجزائر"، ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 21 أكتوبر 2009، ص06.

2: نفس المرجع السابق، ص7.

- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها¹.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية وأسباب تطبيقها

أولاً: أشكال الرقابة الجبائية: حسب التشريع الجبائي الجزائري، يمكن التمييز بين شكلين رئيسيين للرقابة الجبائية، رقابة عامة تتم على مستوى المصالح المختصة ورقابة معمقة تتم بعين المكان، إضافة إلى أنواع أخرى تخص فئة معينة من المكلفين.

1. الرقابة الجبائية العامة²:

أ- الرقابة الشكلية: تعد أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب الرقابة، تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائين، فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.

ب- الرقابة على الوثائق: الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه بمقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزته الإدارة، وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالبيانات التي أبرمها معها المكلف، فالمراقب يقوم بتحليل ودراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة للوصول للإكتشاف الأخطاء المرتكبة، وفي حالة وجود بعض الغموض بإمكانه طلب توضيحات من المكلف بصيغة شفوية أو كتابية فيما يخص المعلومات، وفي حالة رفض المكلف للطلب يعيد المحقق كتابة طلب آخر يوضح فيه النقاط التي يراها ضرورية للحصول على تبريرات وتوضيحات إذ أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو إكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة

1: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2010-2011 ص 44.

2: يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2006-2007، ص 18

في التصريحات, كما تساعد في إختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة, لكن إذا وجد المحقق أن هذه الإجراءات غير كافية سيلجأ إلى نوع آخر من الرقابة وهي الرقابة الخارجية¹.

2. الرقابة الجبائية المعمقة:

أ- **التحقيق في المحاسبة:** هي مجمل العمليات التي ترمي إلى مراجعة محاسبة مؤسسة ما من خلال مقارنتها بعناصر الإستغلال وبالعناصر الخارجية بغية التحقيق في التصريحات المكتتبه والتأكد من صدقية أساس مختلف الضرائب والرسوم المستحقة بعنوان نشاط مهني.

ب- **التحقيق المعمق للوضعية الجبائية لمجمل الأشخاص الطبيعيين:** يتعلق الأمر بعمليات الرقابة التي تتضمن البحث عن تناسق بين المداخل المصرح بها للمكلف بالضريبة (الشخص الطبيعي) من جهة، ووضعيته المالية وتلك التي تخص الخزينة والعناصر المكونة لنمط المعيشة من جهة أخرى. فهي تخص الضريبة على الدخل الإجمالي، ويمكن إجراء التحقيق المعمق للوضعية الجبائية لمجمل الأشخاص الطبيعيين من خلال تمديد التحقيق في المحاسبة. يمكن أن يكون سببا في التحقيق في المحاسبة لاسيما إذا تبين أن المكلف بالضريبة قد قبض مداخل من مؤسسة تخضع لمسك محاسبة².

ج- **التحقيق المصوب:** يعتبر التحقيق المصوب للمحاسبة إجراء رقابة موجه، أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل إتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة.

يتضمن هذا الإجراء مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض عناوين الضرائب على فترة محددة والتي يمكن أن تكون أقل من سنة مالية محاسبية واحدة (01).

ثانيا: أسباب تطبيق الرقابة الجبائية:

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية والذي يمكن تلخيصهما فيما يلي:

1: لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 47.

2: أيت قاسم لامية، أليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، الجزائر، 2013-2014، ص52.

أ- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية: تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة وقانونية التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وتكون هذه التصريحات شهرية، ثلاثية، سنوية لنتائج المؤسسات والنشاطات غير تجارية¹.

ب- محاربة التهرب الجبائي: يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة لذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الجبائي.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

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

المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية

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

أولاً: حق الرقابة: نصت على هذا الحق المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

1: مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة الزوار، الجزائر، 2009، ص15.

ثانيا: **حق الإطلاع:** لقد منح المشرع الجبائي وسيلة قانونية لأعوان الإدارة الجبائية تعطيهم الحق في الإطلاع على الوثائق والمستندات والملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة وذلك بجمع المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات، والهيئات والمؤسسات العمومية، والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الإطلاع، وهذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذين نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم¹:

1. **حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات:** بمقتضى المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.²

2. **حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين:** بمقتضى المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين أعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر. كما يمس هذا الإلزام خصوصا، البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات.³

3. **حق الإطلاع لدى الغير:** يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة عادية باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تنقيد، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع.

1: المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية

2: المادة 4 من نفس قانون الإجراءات الجبائية

3: المادة 51 من نص قانون الإجراءات الجبائية

لذا فرض المشرع عقوبات على كل من يعترض الأعوان المراقبين في ممارسة حقهم في الاطلاع والمتمثلة في:

- يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها¹.
- يترتب على هذه المخالفة، زيادة على ذلك، تطبيق تلجته مالية قدرها 100 دج، كحد أدنى، عن كل تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق².

ثالثا: حق المعاينة: بمقتضى المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه في حالة وجود قرائن عمل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تيزر التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة³.

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

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها؛

1: المادة 58 من نفس القانون

2: المادة 62 من نفس القانون

3: المادة 63 من نفس القانون

- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته. ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.¹

رابعا: **حق التقادم:** بمقتضى المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب.²

كما حدد قانون الإجراءات الجبائية الأجل المستوح للإدارة بأربع (04) سنوات، للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.³

المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة

1: المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية

2: المادة 105 من نفس القانون الإجراءات الجبائية

3: المادة 1-106 من نفس القانون

لكي يتمتع المكلفين بالضريبة بمجمل الحقوق والضمانات، عليهم أن يراعوا الواجبات التي يضعها القانون على عاتقهم ولا سيما اكتتاب التصريحات في الآجال المحددة قانوناً¹، ولتفادي العقوبات فرض القانون التجاري والجبائي على المكلف مجموعة من الالتزامات تتمثل في:

أولاً: الالتزامات المحاسبية للمكلف: تتمثل الالتزامات ذات الطابع المحاسبي الواجب مسكها من قبل المكلفين في²:

- تطبيق محاسبة تتماشى ومحتوى النظام المحاسبي الساري العمل به.
 - مسك الدفاتر المحاسبية التي أمر القانون التجاري بمسكها، وعلى رأسها دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد، وللذان يجب أن يمسا بالكلية المنصوص عليها قانوناً.
- يمسك دفتر الجرد ودفتر اليومية بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، وترقم الصفحات ويوقع عليهم من قاضي المحكمة، كما يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات³.

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

1. **تقديم التصريحات:** على المكلفين أن يكتبوا في الآجال المحددة عدداً من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي:

- **التصريح بالوجود:** يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوماً الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب

1: نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة 1999-2003: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر 2003-2004، ص58.

2: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص21.

3: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة للسنة الدراسية 2010-2011، ص115.

المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة.¹ يجب أن يحتوي هذا التصريح على البيانات التالية²:

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

يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج³.

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

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

- **التصريح بالتوقف:** تنص المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه يجب على كل شخص أو شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة، التي تنقطع عن ممارسة مهنتها أو تتنازل عن صناعتها أو تجارتها، وكذلك التي تصير مالكة، أن تقدم خلال الأيام العشرة التي تلي هذا التوقف أو التنازل أو الحيابة، التصريح إلى مكتب التفتيش المسؤول⁴.

2. **وضع رقم التعريف الإحصائي:** قصد دعم إجراءات محاربة الغش والتهرب الضريبي، نص قانون المالية على مجموعة من التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاما منها وضع رقم التعريف الإحصائي، حيث

1: المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، 2016.

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

3: المادة 1-194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4: المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي، وهو إجراء إجباري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لذا وجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين لنشاط صناعي أو تجاري، أن يشاروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم.

المطلب الثالث: حقوق المكلفين بالضريبة

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

1. الإعلام المسبق وأجل التحضير: إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، ويجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تشغيل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوي المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة البطلان للإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، وفي حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة قبل قيام عملية المراقبة وفق ما يلي:
- التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب في المحاسبة: مدة التحضير للمكلف عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار¹.
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يتم منحه أجلا أدني للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ الاستلام².

1: المادة 20-4 من قانون الاجراءات الجبائية.

2: المادة 21-3 من قانون الاجراءات الجبائية.

2. الاستعانة بمستشار: يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي) كما يمكن لهذا المستشار الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عمليات التحقيق، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجأة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.¹
3. محدودية فترة الرقابة في عين المكان: بمقتضى المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية فإن مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية محددة قانونا، بحسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به والموضح كما يلي:

جدول رقم 01: يوضح مدة التحقيق في عين المكان:

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

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

لا تطبق مدة المراقبة في عين المكان المحدد أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الأجل على طلبات التوضيح أو التبرير.²

1: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.

2: المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية.

- **التحقيق المصوب:** لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين (02).¹
- **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:** تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يستمر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقييم. وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخل الأرصدة من الخارج.²
4. **عدم إعادة الرقابة:** بمقتضى المادة 21-6 من قانون الإجراءات الجبائية، عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك، الشروع في تحقيق جديد أو عراقيل الوثائق الخاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.³
5. **الإجراء الاعتراضي:** إن الإجراء الاعتراضي هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجراة من ناحية أخرى، وهو ليس فقط الإلزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية وإجراء التعديلات، وهذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة، وهذا ما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.⁴
6. **حق السر المهني:** تبعا لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الالتزام بالسر المهني حيث تنص المادة 65 منه: " يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض

1: المادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

2: المادة 21-6 من قانون الإجراءات الجبائية.

3: نفس المادة السابقة.

4: مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص21.

للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.¹

7. **حق الإشعار بإعادة التقويم:** يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية التحقيق إرسال إشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها. وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، وقبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير تلك، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.²

8. **حق الطعن:** لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقاً من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن والذي يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية.³

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة لضمان امتيازات الحرية العمومية، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار تنظيمي للرقابة الجبائية وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة

1: المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية.

2: المادة 20-6 من قانون الاجراءات الجبائية.

3: نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص58.

المطلب الأول: الأجهزة المتخصصة في الرقابة الجبائية

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه وتمارسها بطريقة منظمة وفعالة، كما حول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية منها من يمارسها حاليا ومن يدخل ضمن إعادة هيكلة مصالح الإدارة الجبائية التي بواسطتها تنفذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية، وتتمثل هذه الأجهزة فيما يلي:

أولا - مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV):

أنشأت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98/228 الصادر في 13-07-1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني وتتحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق، من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية وهذا اقتراح من مقتضيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج أو تعديله والهدف من هذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية وذلك بوضع إستراتيجية عمل لذلك.¹

ثانيا - المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF):

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية بتكفل المديرية الفرعية بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة عبر إقليمها ومن أبرز المهام المسندة إليها ما يلي:²

- إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي.
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة (الضرائب، تجارة، الجمارك) قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وجمع المعلومات لإعداد البطاقيات ومقارنة المعلومات.

1: عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 39.

2: المرجع نفسه، ص 40.

- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها.
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لانجاز البرامج في الآجال المحددة.
- متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسهر على تنفيذ تدخلاتهم وفقا للنصوص القانونية المعمول بها.
- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار.

ثالثا - الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

ويهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضع قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي والتنظيمي، وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض والمتمثلة في إنشاء هياكل إدارية جديدة ابتداء سنة 2002 وهي: مديرية كبريات المؤسسات DGE، مركز الضرائب CDI، مراكز جواريه للضرائب CPI.¹

أ. مديرية كبريات المؤسسات: أنشأ هذا الجهاز بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02/303 المؤرخ في 28-09-2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 02/494 المؤرخ في 26-12-2005، ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات، أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات الكبرى العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري 100000000 دج. ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة، والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية، مع متابعتها

1: عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص43.

المستمرة والدقيقة لكونها تملك خيرة الإطارات والأعوان من أجل ضمان حصيلة أكبر والتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي¹.

أما المهام المسندة لهذا الجهاز في مجال اختصاصه على المستوى الوطني هي كالتالي:

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها.
 - البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل.
 - إعداد وانجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين مع تقييم النتائج.
 - التحقيق في التظلمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- ب. مركز الضرائب: هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مائة مليون دينار جزائري 100000000 دج. بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل². من بين المهام الرئيسية لمركز الضرائب نذكر منها:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
 - في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير.
 - القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل.
 - إعداد وانجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.
 - التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي هي تحت سلطتها.
- ج - المراكز الجوية للضرائب: هي مصالح مستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري وتعتبر نموذج مصغر لمراكز الضرائب، فهي تتابع ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية بالإضافة إلى تخصصها في متابعة الجباية العقارية وكذا الجباية المحلية الفلاحية ومن مهامها نذكر:

1: الجريدة الرسمية، العدد 43، المادة 02 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 07 جوان 2005، ص20.

2: الجريدة الرسمية، العدد 59، المادة 20، من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، ص10.

- مسك وتسيير ملفات المكلفين التابعين لاختصاصها.
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.
- تبحث عن المعلومات الجبائية بغية استغلالها¹.

المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لأداء مهمة الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه، والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم تجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة. كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة إنتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها أثناء القيام بوظيفته، وهي تبين صفة العون المدقق كالهوية (الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه)، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف، والموظفين المكلفين بذلك هم: ²

1 - نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية: هو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للتدقيق الجبائي بصفة ممثل الإدارة، كما على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي بحرص. وبالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعة للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقيميا.

2 - رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات: إن التشريع يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، والخبرة المهنية التي لا تقل عن ستة (06) سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع

1: سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص109.

2: ايت قاسم لامية، مرجع سبق ذكره، ص51، 52.

مسؤوليته التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التدقيق الجبائي مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.

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

المطلب الثالث: إلتزامات المحقق الجبائي ومسؤولياته

أولا: إلتزامات المحقق الجبائي

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم، كما وضع المشرع الجبائي عدة إلتزامات بصفة كممثل الدولة نذكر أهمها¹:

- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الإلتزام بخدمة الدولة.
- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيساً أو مرئوساً.
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة.
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة. الإلتزام بالتزاهة، السهر المهني واحترام النظام الداخلي للمؤسسة.

1: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، ص 10-

ثانيا: مسؤوليات المحقق الجبائي

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالتدقيق الجبائي عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:

1 - المسؤولية المدنية: يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية عند إلحاق الضرر بالغير، وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه؛ أو إهمال قام به العون بنفسه؛ أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري، ولا يكون كل موظف؛ أو عون عمومي مسئولاً شخصياً عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذا لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري¹.

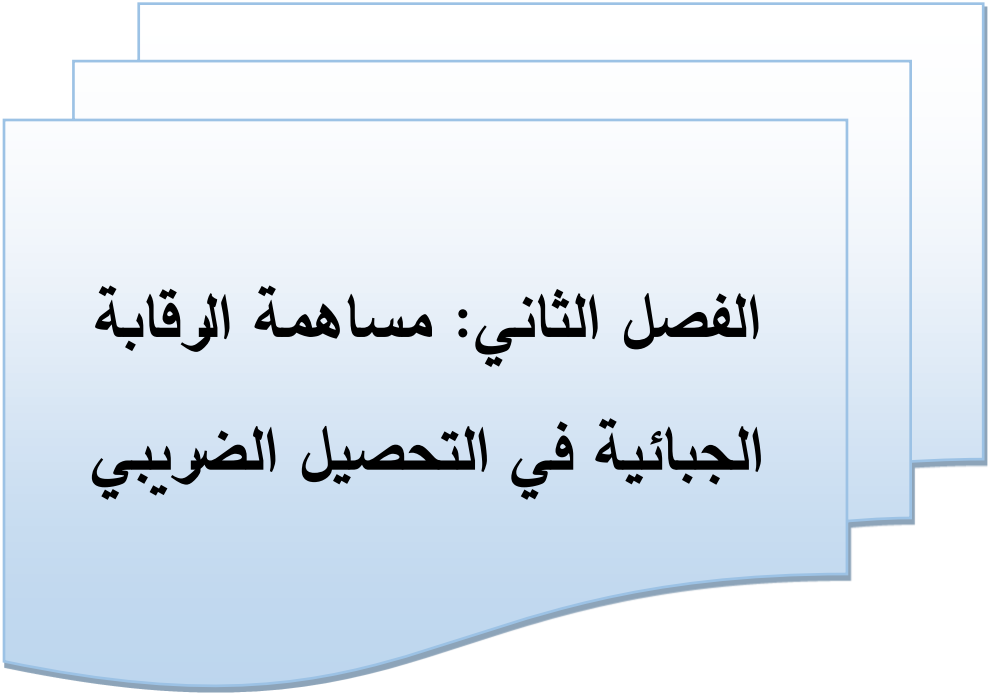
2 - المسؤولية الجنائية: يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آليا الإجراء التأديبي. ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال المنصب. استغلال النفوذ. الرشوة. اختلاس الأموال. تزوير الوثائق².

1: نفس المرجع السابق، ص 20-22

2: نفس المرجع السابق، ص 23-26

خاتمة الفصل

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع المداخيل الحقيقية وما تم الحصول عليه من معلومات من مصادر أخرى، والعمل على اكتشاف الأخطاء والانحرافات والقيام بتصحيحها نظرا لأهمية الرقابة الجبائية فقد تم إنشاء هيكل إدارية تختص بعملية الرقابة الجبائية وإجراءاتها وتسهر على تنفيذ قوانينها ومراقبة التسيير الحسن لها على جميع المستويات الوطنية والجهوية والولائية كما حدد لها المشرع أشكالاً تختلف باختلاف نوع النشاط وأهمية رقم الأعمال ومن جهة أخرى قام بسن مجموعة من القوانين والإجراءات تنظم سير عملية الرقابة الجبائية خلال الحقوق الممنوحة لكل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة والتي يؤدي عدم الالتزام بها الى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية.



**الفصل الثاني: مساهمة الرقابة
الجبائية في التحصيل الضريبي**

تمهيد

يتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل على المعرفة الكاملة بتكنولوجيات المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وعلى الفهم المعمق للأسس والقواعد العلمية لرسم السياسة الضريبية، فالتأسيس للضريبة حتى تحصيلها يبدأ من تفكير الدولة في الضريبة كمشروع إلى غاية تسديدها من طرف المكلف إلى الخزينة العمومية. حيث تعد الضريبة في ظل التطورات الإقتصادية والسياسية للدولة الحديثة من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها في تمويل نفقاتها العامة المستمرة والمتعددة، كما لها أهمية كبيرة في تحقيق أهداف الدولة في الإستقرار الإقتصادي والتنمية والعدالة الإجتماعية ومعالجة الإختلالات الإقتصادية.

إن ارتفاع التحصيل الضريبي مرهون بمدى استجابة المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، والادارة الجبائية لا تستطيع رفع مردود ضرائبها أو بالأحرى أن ترفع من قدراتها على التحصيل الضريبي دون أن تواجه مجموعة من العراقيل، والرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ماهي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة إحدى هذه العراقيل والتي تعد ظاهرة خطيرة تهدد أكبر إقتصاديات دول العالم، ألا وهي التهرب الضريبي.

ومن هذا المنطلق سنتطرق في هذا الفصل الى الثلاث مباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل إلى التحصيل الضريبي

المبحث الثاني: دور الرقابة الجبائية في التهرب الضريبي

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية

المبحث الأول: مدخل إلى التحصيل الضريبي

تلعب عملية التحصيل الجبائي دور المحرك للنظام الجبائي بكامله، فهي تدعم ميزانية الدولة بالإيراد النقدي لتغطية النفقات العامة وهذا ما يحتم على مديرية الضرائب إعطائها المكانة الملائمة بها مع توفير جميع الوسائل البشرية والمادية حتى تؤدي دورها كاملا ويصل التحصيل إلى مستواه الأقصى، وبالتالي تجد الدولة التغطية الكافية للإنفاق على المصالح العامة.

المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي

أولاً: مفهوم التحصيل الضريبي: تختلف مفاهيم التحصيل الضريبي حسب آراء وأفكار الخبراء والمفكرين ومن بينها:

- التحصيل الضريبي هو مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى الخزينة العمومية¹.
- التحصيل الضريبي هو مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة المطبقة في ذمة المكلف إلى الخزينة العامة وفقاً للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الصدد².
- التحصيل الضريبي هو مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة³.
- يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية من أجل استيفاء حقها، ويرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها والسلطة المتخصصة بتحصيلها وطرق التحصيل ومواعيده وضماناته ويتم الدفع نقداً أو عن طريق البنك أو حوالة بريدية⁴.

1: Piére Beltramr , La Fiscalité En France , Hachette Supérieur , Seme édition , 1997.p 45.

2: سوري عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، بدون طبعة، 2003، ص 210.

3: علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2011، ص 230.

4: عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة: دراسة في الاقتصاد العام، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، عصر، بدون طبعة، 1984، ص

من خلال التعاريف السابقة فإن التحصيل الضريبي هو مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار.

ثانيا: العناصر المرتبطة بتقدير وتحصيل الضريبة: تتضمن الضرائب جانبا فنيا يحكم فرضها وجبايتها، ويحدد مراحلها وإجراءاتها، وللوصول إلى مرحلة تحصيل الضريبة لا بد من المرور على بعض الخطوات الواجب إتباعها من أجل الحصول على مبلغ الضريبة وهي كما يلي:

1. **تحديد الواقعة المنشئة للضريبة:** يتولى القانون الذي يقرر فرض ضريبة معينة تحديد القواعد العامة لها، أي الشروط اللازمة لتطبيقها، ومن ثم فإن دين الضريبة لا يتحقق بذمة شخص لمجرد صدور قانون الضريبة، وإنما يتطلب الأمر أن يتحقق بالنسبة له الشرط الذي حدده قانون الضريبة وهو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة أو مناسبة فرض الضريبة، وتحديد لحظة نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف بالضريبة له أهمية كبرى من الناحية القانونية، إذ تبدأ المواعيد القانونية لتحصيل الضريبة في تلك اللحظة التي تتحقق فيها الواقعة المنشئة¹.

2. **تحديد وعاء الضريبة:** نقصد بوعاء الضريبة من تفرض عليه الضريبة أو من يتحمل الضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا²، وتقتضي دراسة وعاء الضريبة التطرق إلى:

1.2. **اختيار المادة الخاضعة للضريبة:** نعني بها اختيار موضوع أو محل الضريبة، وقد يكون موضوع الضريبة مالا أو تصرفا أو نشاطا معيناً أو حتى شخصا، وفي هذا الإطار يأخذ بعين الاعتبار حجم الدخل ومصدره. المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة مثل: المركز الاجتماعي والعائلي والمالي³.

2.2. **تقدير المادة الخاضعة للضريبة:** بعد تحديد المادة الخاضعة للضريبة، يتم العمل على تقديرها، من خلال:

- **الطريقة المباشرة:** هنا يقوم المكلف بالضريبة أو طرف آخر بتقديم تصريح إلى الإدارة الجبائية، ويمكن توضيح ذلك كما يلي⁴:

1: عبد الحميد غفيف، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012، مذكرة مقدمة كجزء من

متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013-2014، ص.11

2: يحيى لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 10.

3: سليمان عيتر، مرجع سبق ذكره، ص 71.

4: لاميه آيت بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 15.

× **تصريح المكلف:** من خلاله يصرح الممول عن مقدار دخله أو رأس ماله وتقوم الإدارة الجبائية بالتحقيق إذا

شكت في المعلومات المتوفرة لديها عن المكلف، وذلك بالاطلاع على السجلات والدفاتر التجارية للمكلف، كما تقوم بفرض عقوبات على من يقدم معلومات كاذبة.

× **تصريح الغير:** قد يلزم المشرع شخصا آخر غير المكلف بتقديم الإقرار إلى الإدارة الجبائية ويشترط أن تكون

هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف والشخص الغير، كصاحب العمل الذي يقدم إقرار إلى الإدارة المالية بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على الأجور والمرتببات.

- **الطريقة غير المباشرة:** وهنا تعمل الإدارة الجبائية على تقدير المادة الخاضعة للضريبة وفقا لعدة معايير ومؤشرات وفقا للطرق التالية:

× **أسلوب التقدير الجزافي:** ويقصد به أن قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقدر تقديرا جزافيا على أساس بعض

القرائن والأدلة التي يحددها المشرع الضريبي مسبقا، وللتقدير الجزافي صورتان هما التقدير الجزافي القانوني والتقدير الجزافي الاتفاقي.

× **أسلوب المظاهر الخارجية:** في ظل هذا الأسلوب تعتمد الإدارة في تقدير وعاء الضريبة على بعض العلامات

والمظاهر الخارجية مثل: عدد السيارات، إيجار المنزل.. الخ. أي أنها تفرض على مظاهر خاصة يعينها القانون دون أن تسعى للتعرف على قيمة المادة الخاضعة للضريبة بدقة¹.

× **أسلوب التقدير الإداري:** تتولى الإدارة الجبائية تقدير المادة الخاضعة للضريبة مستعينة بكافة الوسائل التي

تمكنها من ذلك، وبناء على ما يمكنها الحصول عليها من معلومات، تلجأ الإدارة إلى هاته الطريقة كإجراء ردي في حالة امتناع المكلف عن تقييد تصريحه في الأجل القانونية².

3. **تحديد سعر الضريبة:** يعرف سعر الضريبة بأنه نسبة الضريبة إلى وعائها، أي تحديد دين الضريبة عن طريق

تطبيق الأسعار الواردة في القانون على قيمة الوعاء الضريبي ويتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات

1: نبيلة ساعد، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، دراسة حالة مفتشية الضرائب بالأخضرية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014-2015، ص 31.

2: يحي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 14.

العمومية بناء على احتياجاتها من تغطية أعبائها، ووفقا لأسلوب تحديد سعر الضريبة يقوم المشرع بتحديد السعر الضريبي في صورة نسب مئوية من قيمة المادة الخاضعة للضريبة، أو في صورة مبلغ محدد على كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة¹، وتتخذ أسعار الضرائب القياسية التي تستخدم النسب المئوية كأسلوب للقياس صورتين أساسيتين:

- **الضرائب النسبية:** وهي تلك الضرائب التي تفرض بنسبة محددة وثابتة مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي، ويقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة، ومن أمثلة ذلك الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة².
- **الضريبة التصاعدية:** وتعني ارتفاع معدل الضريبة مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة وتأخذ شكلين التصاعدية بالطبقات والتصاعدية بالشرائح³.

المطلب الثاني: طرق التحصيل الضريبي، ضماناته وأهدافه

أولا: ضمانات التحصيل الضريبي: نظرا لما للضريبة من أهمية بالنسبة للدولة الحديثة، ونظرا لمكانتها في الميزانية، فإن المشرع قد أحاط هذا الدين الضريبي ببعض الضمانات التي تجعله دينا متميزا عن الديون الأخرى، لذا سنتطرق في هذا الجزء إلى هذه الضمانات⁴:

- حق الامتياز يمنح القانون الضريبي دين الضريبة امتيازاً على كافة أموال المكلّف من المنقول أو العقار، أي له الأولوية قبل غيره من الديون الأخرى، ولكن هذا يكون بعد استيفاء الديون القضائية.

1: عبد الحميد عفيف، مرجع سبق ذكره، ص 14.

2: يحي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 15.

3: عبد الحميد عفيف، مرجع سبق ذكره، ص 15.

4: سفيان بوزيد، عوائد التحصيل الجبائي ومساهماتها في الميزانية العامة للدولة - دراسة حالة الجزائر ما بين 2000 و2010، أطروحة منشوره مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية، قسم علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2015-2016، ص154-155.

- لا يقبل دين الضريبة المقاصات: وهنا فإن الفرد لو استحققت عليه الضريبة، أي دين تجاه الدولة فلا يستطيع المطالبة بالمقاصة، وذلك حفاظا على مصالح الخزنة العامة، وحتى لا يلجأ الممول للمماطلة يدفع الضريبة بحجة إجراء تلك المقاصة.
- إتباع القاعدة التالية: " اجمع ثم استرد" ، أي على الممول أن يقوم بدفع الضريبة أولا ثم بعد ذلك إذا أراد المعارضة فله ذلك، وهذا لكي لا يؤثر ذلك على التزامه بالدفع، ولكن إذا ثبت له حق بعد ذلك، فله أن يسترجع ما دفعه دون أية إضافات بمعنى أنه لا يطالب إدارة الضرائب بتعويضات.
- المنازعة في مقدار الضريبة وفي صحتها لا يوقف تحصيلها، فالدفع ملزم أولا ثم المعارضة بعد ذلك متى حان وقت استحقاقها، وهذا يعني أن مصلحة الضرائب لا تنتظر حتى صدور حكم نهائي حتى يتم الحكم. بل يتم دفع الضريبة من قبل المكلف بها حتى وإن لم يفصل في النزاع الضريبي بعد.
- لا يمكن أن يمهل المدين بالضريبة مدة زمنية إن لم يكن قادرا على دفع الضريبة عند وقوعها عليه، وإنما تفرض عليه غرامات تأخيرية والتي تحصل في نفس وقت تحصيل الضريبة الواجبة الأداء.
- استحقاق دين الضريبة بوفاء الممول، وهنا فإن امتياز حق الضريبة يكفل لها حق إتباع الأموال في أي يد كانت، بمعنى أنه يمكن لمصلحة الضرائب أن تستوفي دينها على الفرد من التركة التي ورثها أولاده، سواء لم توزع بعد أو قد تم توزيعها فعلا.
- لا يمكن مطالبة إدارة الضرائب بالتعويضات: أي أنه بالرغم من أن مصلحة الضرائب تحصل على غرامات تأخيرية من جراء عدم دفع ضريبة وقت استحقاقها فإنه ما إذا حصل وأن دفع الممول إما خطأ أو أكثر مما يستحق عليه من ضريبة قانونية فيحق له استردادها من غير مطالبة مصلحة الضرائب بتعويضات أو بأية فوائد اتجاه تلك الأموال.
- الحجز الإداري: يمكن لمصلحة الضرائب أن تقوم بالحجز الإداري على أموال المكلف الذي يعجز عن الوفاء بالضريبة في أوقات محددة، فهنا يمكن لمصلحة الضرائب أن تحجز على حسابات الممول بالبنوك، وقد تقوم بالحجز على بعض المنقولات أو العقارات حتى تجبر المكلف على الوفاء سريعا بدين الدولة، وفي حالة عدم السداد فإنها تقوم ببيع تلك المحجوزات من العقار في المزاد العلني استفتاء لدينها.

- اعتماد طريقة الحجز من المنبع لتحصيل بعض الضرائب، نظرا لأنها تمكن إدارة الضرائب من الحصول على حقها كاملا من دون عناء.
 - الاعتماد على لجان إدارية للفصل في المنازعات الضريبية، وهذا رغبة في سرعة الفصل فيها، حتى لا تضر مصالح الخزنة العامة من جراء التأخير.
 - المضايقات الإدارية: تخص القوانين الضريبية أحيانا على منع دوائر السفر والدوائر الأخرى التي تصدر تراخيص أو تجددتها، من إصدارها أو تحديدها قبل التأكد من أن طالبها قد سدد ما عليه من الضرائب، وذلك تسهيلا لتحصيل الضرائب وتجنب التهرب من دفعها.
 - وإكمالا لكل هذا فقد يضع المشرع جزاءات جنائية ومدنية على مخالفات أحكام التشريعات الضريبية، تكون الغاية منها ضمان حصول الخزنة على حقوقها ومنع تهرب الممولين من دفع ما يستحق عليهم من ضرائب.
- ثانيا: أهداف التحصيل الضريبي:** تلعب الضرائب دورا هاما في تزويد الخزينة العمومية للدولة التي تقوم بدورها بتزويد المرافق العمومية ومختلف النفقات العامة وتغطيتها وتحقيق توازن اجتماعي واقتصادي، لذلك تسعى الدولة من وراء عملية التحصيل إلى¹:

- خلق التوازن بين الإيرادات والنفقات العامة.
- الحفاظ على الاقتصاد الوطني بفضل التموين المتواصل لميزانية الدولة.
- فرض الضرائب من أعمال السلطة العامة وبالتالي ضمان تحصيلها.
- تنظيم الدولة وتسيير مرافقها.
- منع التهرب عن طريق مختلف العقوبات.

ثالثا: طرق التحصيل الضريبي: من أجل مساعدة الفرد في دفع الضريبة والدولة في تحصيلها، وضعت هذه الأخيرة مجموعة من الطرق لتسهيل عملها وكذا من أجل التماس سيولتها

1: واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر - دراسة حالة بقباضة بقمار ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسدي مرياح ورقلة، 2011-2012، ص 76.

1. **الطريقة العادية:** إن الطريقة الودية هي الأصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين، بحيث أنه في هذه الحالة

يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة، وبالتالي يتم تحصيل الضريبة وفق عدة طرق وتقنيات يمكن حصر

أهمها فيما يلي:

أ. **طريقة التوريد المباشر:** وذلك بأن يقوم المكلف بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهات الضريبية طواعية ومن تلقاء

نفسه. وحسب هذه الطريقة يتم الدفع مباشرة من طرف المكلف، حيث بعد أن يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة

الجبائية المستحق عليه بميعاد الدفع والإجراءات التي يجب إتباعها لتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة في

الميعاد أو المواعيد المذكورة، وهذا هو الأصل طالما أن المكلف يقوم بتقديم إقرارته إلى الإدارة الضريبية ما لم يكن

هناك تدليس وتضليل بخصوص هذه الإقرارات، وقد تأخذ هذه الطريقة عدة أشكال وهي¹:

- دفع قيمة الضريبة دفعة واحدة.

- طوابع الدمغة وذلك في صورة شراء طوابع أو أوراق مدفوعة أو التزام بقيد أو تسجيل بعض الأعمال في السجلات.

ب. **طريقة التوريد عن طريق الأقساط المقدمة مسبقا:** قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية السنة حتى يقوم

المكلف بتوريد الضريبة إلى الخزينة العمومية، وإنما تلزمه بدفع أقساط مقدما تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار

الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا. حيث يلتزم المكلف بدفع هذه الأقساط من قيمة الضريبة التي تستحق عليه

في نهاية السنة بطريقة تقريبية مما يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل دفعات يمكن أن تكون شهرية أو ثلاثية أو

سداسية في الأجل المحددة من طرف الإدارة الجبائية تحت حساب الضريبة، وفي نهاية السنة تتولى الإدارة

الجبائية تحديد دين الضريبة، ثم تقوم بعملية المقاصة بين قيمة الأقساط المدفوعة وقيمة الضريبة المستحقة، فإذا

كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة المكلف، قام هذا الأخير بتسديد ما تبقى عليه من

الضريبة وإن كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها، قامت مصلحة الضرائب بسداد

مستحقاته أو قيدت له كأقساط مقدمة للسنة التالية. تمتاز هذه الطريقة بتوفير موارد متجددة للخزينة العمومية مما

1: يحيى لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 10-11.

يساعدها على تلبية احتياجات الإنفاق، كما تساعد على تخفيف عبء الضريبة على المكلف وتجعل أداءها سهلا وميسورا.

لقد أخذ المشرع الجزائري بهذه التقنية في الضريبة على أرباح الشركات التي تدفع الأجل التالية: التسبيق الأول 20مارس، التسبيق الثاني 20 جوان، التسبيق الثالث 20 نوفمبر، من السنة حسب التي تم فيها تحقيق الأرباح¹.

ج. **طريقة الاقتطاع من المصدر:** تعتبر من أهم طرق تحصيل الضرائب، حيث تلجأ الإدارة الجبائية بصدد تحصيل الضريبة إلى طريقة الاقتطاع من المصدر (الحجر من المنبع) التي تتميز عن غيرها من طرق الجباية من ناحية لجوء الإدارة الجبائية إلى تطبيقها في اللحظة التي يحصل فيها المكلف بالضريبة على الدخل، الأمر الذي يؤدي إلى تزويد الدولة تباعا بحصيلة ضريبية مستمرة، وتتطوي هذه الطريقة على دفع الضريبة من طرف شخص آخر (طرف ثالث) غير المكلف القانوني بها، فيقوم بحجز قيمة الضريبة المستحقة ويوردها إلى الخزينة العمومية وفق القواعد المنظمة لذلك، وتطبق طريقة الاقتطاع من المصدر إذا توافرت العلاقة القانونية (دائنية، مديونية) بين المكلف القانوني بالضريبة والممول لها²، ولا يخفى ما لهذا الأسلوب من مميزات لكل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حيث أنه من أكثر طرق الجباية ملائمة للخزينة العمومية وذلك للأسباب التالية³:

- سهولة وسرعة التحصيل مما يؤدي إلى وفرة الإيرادات الضريبية واستمراريتها.
- استحالة التهرب من الضريبة، حيث تقطع قبل حصول المكلف نفسه على الدخل.
- انخفاض النفقات الجبائية، لأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها لا يتقاضى أجرا نظير ذلك.
- لا يشعر المكلف بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها.

ما يعاب على هذه الطريقة أنها تعتمد في جبايتها على شخص ثالث غير الإدارة الجبائية، قد لا يكون على علم تام بقوانين الضرائب، مما يؤدي إلى عدم توفيقه في تفسيرها وفي تقدير قيمة الضريبة التي يتعين استقطاعها، الأمر الذي

1: المادة 164، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 54.

2: عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 17 (بتصرف).

3: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص 37.

قد يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة العمومية أو إلى استقطاع ضريبي يزيد عن ما يجب¹، يتم تطبيق هذه الطريقة في الجزائر بالنسبة للضريبة على الأجور عن طريق خصمها من الأجراء لدى صاحب العمل.

د. أسلوب الرزنامة أو الجدولة الإتفاقية: فهي من الطرق المهمة في التسديد والتي تساعد المكلف الذي ترتبت عليه ديون جبائية تفوق مقدراته التكليفية. لذلك يتقدم للمصالح الجبائية بطلب يبرر فيه عدم قدرته على التسديد الفوري الكامل لهذه الديون والناجحة في أغلب الأحيان، عن عمليات المراقبة أو التفتيش التي تم إجراؤها على دخل المكلف، وثروته لذلك يتم إبرام عقد تسديد مجدول بشكل اتفاقي بين القابض باعتباره المؤهل قانونا لإبرام مثل هذه الإتفاقيات، بحيث تراعى فيها حقوق الخزينة، وبالتالي فهي وسيلة هامة من وسائل تخفيف العبء الجبائي على المكلف ولو بشكل مؤقت².

2. الطريقة الجبرية: عند استحالة استقاء الإدارة الجبائية لدين الضريبة من مال المكلف تلجأ إلى الطريقة الثانية وهي طريقة التحصيل الإجباري، وفي هذه الحالة فإن الإدارة الجبائية تقوم بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون وفي بعض الأحيان الاستعانة بالقوة العمومية وليس بإرادة المكلفين، هذه الطريقة لها العديد من الآليات والأنماط من بينها:

أ. التنبيه: قبل البدء في ممارسة المتابعات، تمنح الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة آجالاً قانونية لتسديد الضريبة قبل دخولها حيز الاستحقاق، ويتم فيها إرسال الإنذارات الضريبية كمرحلة أولى، حيث يرسل قابض الضرائب إنذاراً إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب، ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل³، وفي حالة عدم التسديد مع غياب شكوى مرفقة بطلب التأجيل القانوني للدفع، يقوم قابض الضرائب بإرسال رسالة تذكير للمدين بالضريبة قبل 15 يوماً من التبليغ بأول قرار متابعة⁴.

1: عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، من 17 .

2: سفيان بوزيد، مرجع سبق ذكره، ص 152-153.

3: المادة 144، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

4: المرجع نفسه.

- ب. ممارسة المتابعات: تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المتعمدين قانونا أو المحضرين القضائيين وذلك بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تتمثل هذه الإجراءات في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع ونشرها فيمايلي:
- **الغلق المؤقت للمحل المهني:** هذا الإجراء يدخل ضمن الإجراءات الردعية لتفعيل التحصيل الضريبي، ويتخذ من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر، إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أولم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل 10 أيام من تاريخ التبليغ يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت¹.
 - **الحجز:** يعتبر الحجز أهم إجراء تنفيذي لتحصيل الضرائب والرسوم، حيث يجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد وجوب هذا التحصيل، ويجوز عندئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه². وتوجد عدة أشكال للحجز من أهمها: الحجز التنفيذي، الحجز على التحصيل الزراعي. الحجز على الأثاث والمبيعات، الحجز الاستردادي، الحجز التوقيفي، الحجز العقاري³.
 - **البيع:** بعد عجز المكلف بالضريبة واستحالة كل إجراءات التحصيل والمتابعة من تحصيل الضريبة لا يبقى أمام القابض إلا خيار وحيد وهو بيع الشيء المحجوز أو الأشياء المحجوزة، إن بيع الأشياء المحجوز عليها لا يتم إلا بعد موافقة المدير الولائي كتابيا للقابض وكذلك من طرف والي الولاية وكل سلطة تقوم بهذا المهام. تتم عملية الإشهار بيوم واحد قبل بداية البيع مع تحديد الأشياء المراد بيعها وكذلك اليوم والساعة التي تبدأ فيها عملية البيع⁴.

المطلب الثالث: إجراءات التحصيل الضريبي

1: المادة 146، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 48 .

2: المادة 147، نفس المرجع السابق، ص48.

3: مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة، أي فعالية ؟ . مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 39. سبتمبر 2014، قسم العلوم

القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945 - قالمة- الجزائر، ص 245.

4: جمال بدري، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة منشورة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة

ومالية، كلية الحقوق جامعة الجزائر 01، 2008-2009، ص78-80.

قبل التحدث عن سير التحصيل الضريبي لابد أن يكون المكلف على استعداد وقابلية للدفع وكي يكون كذلك لابد

أن يصرح بوجود نشاط تجاري يخضعة للضريبة وذلك بامثاله للقواعد والقوانين التي تسيير مجالات الضريبة.

أولاً: تكوين الملف: يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون بها نشاطهم ويتضمن الملف ما يلي¹:

- بالنسبة للأشخاص الطبيعيين: شهادة الميلاد الأصلي، شهادة الإقامة، نسخة من عقد الكراء أو الملكية. طلب خطي للوضعية الجبائية، تقرير المحضر القضائي.
- بالنسبة للأشخاص المعنويين: شهادة الميلاد الأصلية للمسير وشركائه، هيكل المؤسسة، عقد الكراء أو الملكية، شهادة الإقامة للمسير وشركائه، طلب خطي للوضعية الجبائية، تقرير المحضر القضائي التحصيل الضريبي في الجزائر.

ثانياً: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين: هناك نوعين من الأنظمة الجبائية في الجزائر، وهما النظام الحقيقي والنظام الجزافي، يتم اختيار النظام المناسب للمكلف حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها، إذا كان المكلف عبارة عن شخص معنوي أو مستورد أو بائع جملة فإنه يخضع تلقائياً للنظام الحقيقي، أما بالنسبة للنشاطات الأخرى فيكون تحديد نظام الإخضاع حسب رقم الأعمال المحقق الذي يكون وفقاً لطبيعة النشاط².

ثالثاً: تحضير الإشعار بالدفع وتحصيل الضرائب: تقوم مفتشية الضرائب بتحضير وإرسال الإشعار بالدفع للمكلف الذي يقوم بالتوجه إلى القبضة بعد حصوله على هذا الإشعار والذي يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) تقوم مفتشية الضرائب بإرسال هذا الإشعار سنوياً، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف المكلف الذي يقوم بملاً وثيقة تسمى (G 01) وإعادتها قبل 01/04 من السنة التي تتم فيها تحقيق الدخل، وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم مفتشية الضرائب بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى Prématrice مدون عليها الاسم واللقب والرقم الجبائي ومبلغ الدخل والغرامة والعنوان ثم تبعث المفتشية

1: محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص علوم اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص 63-64.

2: عبد السلام واكوك، مرجع سبق ذكره، ص 87.

وثيقة (G 01) إلى المركز الميكاتوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه وحساب الضريبة على وثيقة تسمى في الجزائر الإشعار بالدفع¹.

عند وصول الإشعار بالدفع إلى قبضة الضرائب، تقوم بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يكون دفع المبلغ بمختلف الطرق التي يمكن للمكلف الدفع بها وهي كالاتي:²

- الدفع نقدا: مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل الاستلام Quittance وتكون مختومة بطابع القبضة والتي تثبت الدفع المادي للمكلف وتتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية: الرقم الجبائي، مبلغ غرامة التأخر، نوع الضريبة المدفوعة.
- الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي: عندما تكون طريقة الدفع بشيك بنكي بمبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام، يثبت استلام أمين الصندوق الشيك بمبلغ الضريبة، هذا الوصل يكون مختوم بطابع القبضة، ثم يقوم بإرسال الشيكات إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى (H10) التي تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي.

المبحث الثاني: دور الرقابة الجبائية في التهرب الضريبي

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

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأشكاله

أولاً: التهرب الضريبي: هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها:

1: نبيلة ساعد، مرجع سبق ذكره، ص 58.

2: محمد لعلاوي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

- التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، بعبارة أخرى: إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي¹.
- التهرب الضريبي يعني التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون، حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً².
- التهرب الضريبي هو مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع. فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة في إطار الأمثلية، وإذا كان بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي، وعليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهرباً غير مشروع³.

ثانياً: أشكال التهرب الضريبي: يتخذ التهرب الجبائي شكلين هما:

- أ. **التجنب الضريبي⁴**: يعتبر التجنب الضريبي غش مشروع حيث يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث حالات لهذا التجنب:
- 1. **تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف**: وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيما يلي:

- الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.
- يرتكز هذا التهرب على إرادة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

1: محمد خالد المهائني، " التهرب الضريبي وأساليبه مكافحته " ، المنظومة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010، ص 10.

2: محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 317.

3: عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 216.

4: ناصر مراد، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق "، دار الهومة، البليلة، الجزائر، 2003، ص 154-155 .

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

3. تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي: إن التشريع الجبائي لا يخلو من الثغرات نتيجة تعقد النظام الجبائي وعدم الإحكام والدقة في صياغة قوانينه التي يستغلها المكلف لصالحه، ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية. يتضح مما سبق أن التجنب الضريبي لا يعتبر تهربا حقيقيا، وذلك نظرا لعدم التجسد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية، لذلك يسعى المكلف إلى استغلال هذه الأساليب حتى يقلص العبء الضريبي.

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

1. من ناحية الشرعية¹: غش غير مشروع، فهو يتم عن طريق المخالفة العمدية المباشرة لنصوص التشريع الجبائي كليا أو جزئيا وهذا الغش يؤدي إلى خضوع المكلف لعقوبات جبائية مختلفة.
2. من ناحية التركيب: يصنف إلى غش بسيط وغش مركب:

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

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

- **الغش المركب:** يتمثل هذا الغش في استعمال الطرق التدليسية التي تجمد نية المكلف بالضريبة في التهرب من واجبه الجبائي، ومحاولته مسح كل الآثار التي من شأنها كشف فعلته، كما يشتمل هذا الغش العمل على عدم الالتزام بدفع الضريبة، عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة لنشاطه التجاري والامتناع عن تقديم أي تصريح للإدارة الجبائية، ويترتب عن مثل هذه الأفعال تعرض المكلف إلى العقوبات التي وضعها المشرع لردع مرتكبي الغش الجبائي.

3. من ناحية النطاق:

- **التهرب المحلي:** يحدث هذا التهرب داخل حدود الدولة، بحيث عمليات الغش والتدليس لا تتجاوز إقليم الدولة، ويواجه المكلف المعني سلطة جبائية وحيدة تبعا للدولة محل التهرب بغض النظر عن جنسية المكلف، فالعبارة ليست الجنسية بل ما يترتب من خسارة في موارد الدولة، ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب شكلان هما:¹

- **الامتناع:** وذلك بأن يتمتع المكلف عن امتلاك أي شيء، أو القيام بأي عمل يؤدي إلى خضوعه للضريبة، كأن يقوم مثلا بعدم تسجيل العقارات المسماة باسمه الشخصي، وتحويلها إلى أشخاص آخرين.
- **الإحلال:** وهذا بتعويض وعائه الخاضع للضريبة بوعاء آخر أقل خضوعا للضريبة، أو معفى تماما كأن يقوم المكلف

مثلا بالرفع من أرقام الأعمال المعفاة مقارنة مع أرقام الأعمال غير المعفاة

- **التهرب الدولي:** إن التهرب الجبائي الدولي هو صورة من صور التهرب الجبائي بصفة عامة، وإن ما يميزه انه ذو صفة دولية، فالمكلف يحاول أن يخفف من عبئه الضريبي مستخدما في ذلك كافة الطرق والسبل المشروعة، فقد يحاول أن يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة الكائن به ليتهرب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة، أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالإعفاءات الضريبية التي يقرها القانون الضريبي في البلد المضيف²، ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية³:

1: ولهي بوعلام، اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، منكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 23 .

2: سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، جامعة الإسكندرية، 1999، ص 23 .

3: حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 41-42.

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

• المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف): يسعى مسيري الشركة للتلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين، أو بمعنى آخر تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على شكل أجور ورواتب وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص، أو مؤسسات وهمية. ومن بين الطرق الأكثر استعمالاً وانتشاراً نجد تكاليف المقر، إذ تفرض التكاليف من قبل الشركة الأم الموجودة بالخارج على فرع لها بالدولة المعنية من خلال تطبيق نسبة معينة تحددها بنفسها على رقم أعمال هذا الفرع، ويمكن لهذه النسبة أن تقوم بامتصاص جزء كبير أو حتى كل الأرباح الخاضعة للضريبة.

وبالمقارنة بين نوعي التهرب المحلي والتهرب الدولي نلاحظ وجود اختلافين¹:

- × **الاختلاف الأول:** من حيث الأثر الاقتصادي والمالي الناجم عن كل منهما، ففي حين أن التهرب الضريبي المحلي يلحق خسارة مالية بالخرزينة العامة للدولة، لكنها تبقى خسارة مؤقتة، لأن وعاء الضريبة يبقى موجوداً داخل إقليم الدولة ويشكل جزءاً من ثروتها القومية، وبالتالي قد تتمكن الدولة من مكافحة هذا التهرب وإخضاع هذا الوعاء للضريبة المستحقة واستيفائها. في حين يلحق التهرب الضريبي الدولي خسارة نهائية بالخرزينة العامة للدولة، لأن وعاء الضريبة في هذه الحالة يخرج من إقليم تلك الدولة ويعد نقصاً في ثروتها القومية
- × **الاختلاف الثاني:** إن التهرب الضريبي المحلي يمكن تعقبه ومكافحته بواسطة التشريعات الضريبية الوطنية المختلفة التي تضعها كل دولة وفقاً لمبدأ السيادة، في حين أنه تصعب مكافحة التهرب الضريبي الدولي على

1: محمد خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، ص 28-29.

مستوى القانون الضريبي الوطني لأية دولة، بل يحتاج الأمر إلى تضامن جهود دولية واسعة، ويتم ذلك من خلال عقد الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف، وبالرغم من إتباع هذه الإجراءات حاليا والالتجاء إلى إبرام مثل هذه الاتفاقيات والمعاهدات، فإنها تعتبر قليلة نسبيا ومتواضعة الأثر في مجابهة هذا النوع الخطير من التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: طرق وأساليب التهرب الضريبي

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

أولا: التلاعب المحاسبي: بما أن معظم التشريعات الضريبية قائمة على أساس الإقرار، أي إلزام المكلف بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها، فإنه من البديهي أن معظم البيانات الموجودة في هذا التصريح يوفرها النظام المحاسبي، إلا أن المكلف يسعى دوما لإدخال ثغرات ولو طفيفة على ملفه خاصة من الجانب المحاسبي. حيث يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا، وباعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث تقوم بمقارنة ما جاء في التقارير والوثائق المحاسبية بغية التأكد من صحة الكتابات المحاسبية، وبالتالي تعتبر الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين، وفي الوقت الذي يمكن استعمالها كأساس لمختلف التصريحات، يمكن استعمالها أيضا لتضليل الجهاز الضريبي، فهي تعتبر من ناحية حجة تبريرية لصالح المكلف إذا كانت محكمة ومنظمة، وفي الوقت نفسه فهي دليل ضده إذا كان يشوبها الغموض والتناقض، لذلك أوجبت جل التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة كاملة تعطي صورة واضحة عن مجمل نشاطه، ويمكن توضيح التلاعب المحاسبي كما يلي¹:

1: Jean Claude martinez, la fraude fiscale, PUF, paris, 1984, p74.

أ. **تضخيم التكاليف**¹ : إن من أبرز الطرق وأكثرها استعمالاً في الغش الجبائي هي تضخيم الأعباء والتكاليف وبالتالي تقليص الربح الحقيقي الذي يؤدي بدوره إلى إخفاء جزء كبير من الوعاء الضريبي، وهي الغاية التي يسعى إليها المكلف، لذلك فإنه من أبرز مظاهر الغش وأكثرها شيوعاً تلك المتجسدة في التخفيض من قاعدة الاقتطاع من مبالغ الأرباح ومن رقم الأعمال أو الزيادة والتضخيم في التكاليف والنفقات، كما أنه من صور التهرب الجبائي ما يحدث عند تحديد وعاء الضريبة على الأرباح في التجارة والصناعة نتيجة المبالغة في تقدير الاستهلاك، مما يؤدي إلى نقص الأرباح المفروض عليها الضريبة، وباعتبار أن معظم التشريعات تعتمد أساساً على نظام التصريح والإقرار الإرادي للمكلفين في تحديد الوعاء الضريبي كما أنها تجيز وترخص للمكلف بخصم بعض التكاليف المتعلقة بنشاط المؤسسة لتحديد ذلك الوعاء، إلا أنها تربط هذا الخصم بتوفر جملة من الشروط وهي:

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

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

أ.1. المستخدمين الوهميين: يلجأ المكلف في هذه الطريقة إلى الكشوفات المحاسبية حيث يقوم بتسجيل أجور ورواتب مستخدمين لا وجود لهم على أرض الواقع غير أنهم يحوزون على وثائق محاسبية وإدارية رسمية تخلو من كل شك أو ريب. هذه الأجور والرواتب المسجلة وهمياً تسمح بتضخيم الأعباء التي تؤدي إلى تقليص الأرباح وبالتالي من مبلغ الضريبة، وفي هذا الصدد قد يتم تسجيل هذه الأجور والمرتبات بشكل مفرط لأشخاص يؤدون أعمال ثانوية لا غير.

1: André Margairaz, la fraude fiscale et ses succédanés, La nouvelle école de Lausanne, 2ème édition, suisse, p251.

أ.2. الأعباء العامة غير المبررة: لقد سمح المشرع للمكلف خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال¹، وقد أوضح المشرع الجبائي في المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التكاليف الغير قابلة للخصم:²

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

أ.3. تطبيق تقنية الاهتلاك: يعرف الاهتلاك على أنه القيمة المفقودة للأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة والمتمثلة عموماً في العقارات، المباني والتجهيزات.. الخ، ويعتبر الاهتلاك أحد العناصر المحددة للريح الخاضع للضريبة كونه يدخل ضمن قائمة الأعباء المخفضة أو المخصومة من إيرادات المؤسسة أو عبء من أعباء الاستغلال، حيث يقوم المكلف بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتك أو يحاول الرفع منها كما أنه يتلاعب حتى في قيمة الأصل المهتك من خلال حساب جميع الرسوم والضرائب المفروضة عليه، كما أن المكلف يعتمد أيضاً إلى زيادة اهتلاكات الأصول التي أصبحت خردة أو ليست موجودة أصلاً، وذلك إسهاماً منه في تضخيم التكاليف³، ولكي تكون الإهتلاكات قابلة للخصم، لا بد من أن تتوفر فيها الشروط التالية:

- أن يصنف الأصل المهتك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم مع مرور الزمن ؛

1: حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 46 .

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

3: يولوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004، ص 12.

- ألا تتعدى الإهلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتك ؛
 - يجب أن يكون الأصل المستثمر والخاضع للإهلاك مسجلا محاسبيا، ومن خلال تنوع الأصول المهتلكة وفترة بقائها، فإن لكل أصل معدل اهتلاك خاص به وذلك حسب المدة اللازمة تقاديا لتضخيم الأعباء ؛
 - يجب أن يحسب متوسط الاهتلاك بضمن خارج الرسم.
- ب. **تخفيض الإيرادات:** تعتبر طريقة النقل لبعث الإيرادات في التقييد المحاسبي من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخفيض من قيمة الضريبة، حيث أنه يصرح بأرباح أقل بكثير مما هو عليه فعلا، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة. وفي هذا الإطار يقوم المكلف بعدة عمليات مثل:
- عدم تسجيل المبيعات وتمثل هذه الطريقة في لجوء بعض المكلفين إلى البيع بدون استعمال فواتير او شيكات، حتى لا يكون هناك أي أثر لعملية البيع، فيحصل ثمن البيع ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا في محاسبة المخزونات ولا في محاسبة الخزينة، كذلك الحال بالنسبة للإيرادات التي تأتي من بيع البقايا الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات النصف مصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء .
 - تسجيل العود الوهمية للضرائب حيث يلجأ بعض المعولين إلى التسجيل المحاسبي لعودة البضائع المباعة إلا أن هذه العملية تكون غير واقعية، والهدف منها هو تخفيض رقم الأعمال والأرباح المحققة، وفي هذا الموضوع نلاحظ بعض الممولين يقومون بتسجيل بعض التخفيضات الممنوحة للزبائن في حالة بيع البضائع وتكون هذه التخفيضات وهمية أو مفرطة في بعض الأحيان.

ثانيا: التحايل القانوني والتحايل المادي:

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

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

أ.1. **الإخفاء الجزئي**: يتجسد في إخفاء جزء من البضائع والسلع التي من المفروض أن تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية، ومن بين صور الإخفاء الجزئي:

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

أ.2. **الإخفاء الكلي**: يتجسد هذا الإخفاء في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها، وقد يرجع ذلك إلى امتناع الممول عن التصريح بها من جهة، ونقص الرقابة من جهة أخرى، ومن صور هذا الإخفاء قيام المكلف بإنشاء وحدات ومصانع صغيرة في أماكن أهلة بالسكان، وحتى في المناطق الريفية، بحيث يصعب الوصول إليها من طرف المصالح الضريبية، والإنتاج المحصل عليه من استغلال هذه الوحدات يتم بيعه في الخفاء بدون فواتير، الشيء الذي يؤدي إلى إنشاء اقتصاد غير شرعي بعيدا عن كل رقابة.

ب. **التحايل القانوني**: يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، فلقد عرفه Brumo على أنه " العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية¹ .

ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

ب.1. **تكييف وتصنيف الحالات القانونية**: يقوم المكلف في هذا الصدد بتكييف أو تزيف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون معفاة أو خاضعة لضريبة أقل، وهذا الشكل من الغش الضريبي يحتاج بصفة خاصة إلى اختصاصيين في القانون الجبائي ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة بها والمثال الأكثر شيوعا في هذا الصدد يتمثل

1: حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 45 .

في عقد الهبة حيث يصرح المكلف على أنه عقد صوري وليس عقد هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل المقررة في الشركات والهبات، فالعقد موجود وليس وهمياً إلا أن هناك غش في تكييفه، أو عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب وأجور لتخفيض أساس فرض الضريبة، والمكلف في إطار صراعه مع الإدارة الجبائية يسعى دائماً إلى إيجاد وتطوير الثغرات والمنافذ التي تسمح له بالتخلص من الضريبة.¹

ب.2. العمليات الوهمية: يعتبر هذا النوع من أخطر مظاهر الغش حيث يقوم المكلف بإخفاء جزء من أملاكه سواء كان مخزون أو أرباح خاضعة للضريبة، وهي ظاهرة غالباً ما تربط بحقوق الملكية، أين يعتمد الورثة بعدم الإعلان عن جزء من الأملاك الخاضعة للضريبة أو الاقتطاع، ومن أبرز التقنيات التي يستعملها المتهربون هي تلك العمليات التي تقوم أساساً على تأليف الرسم، وهي عبارة عن نظام قائم على تسجيلات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من² تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال، وهذا التخفيض يكون بمقدار قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة، وما دامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية والقانونية بغض النظر عن مصدرها، فإن خطر المراقبة يبقى بعيداً.

المطلب الثالث: أسباب آثار التهرب الضريبي آثاره

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

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

2: حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 46.

1. الأسباب المتعلقة بالمكلف: غالبا ما تعود أسباب التهرب الجبائي إلى المكلف في حد ذاته والتي تتدرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية.

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

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

ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي¹:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.
- إعتقاد أن المتهرب من الضرائب سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر.
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية، بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

3.1. الوضعية الاقتصادية للمكلف: إن للأسباب الاقتصادية دورا هاما في عملية التهرب، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيرا، والعكس صحيح. حيث أن للوضعية الاقتصادية للمكلف انعكاسا كبيرا في أداء واجبه تجاه الضريبة، فإذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة، فإن ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضعيفا وهذا نتيجة قدرته على التسديد، أما في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضعية مالية متدهورة فإن ميوله للتهرب عن الدفع يكون أقوى، وهذا

1: ناصر مراد، مرجع سابق، ص156-158.

ما يبين لنا أن نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الأفراد.

2. الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي: يحتوي النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية في الدول الأخرى

على نقائص وسلبات عديدة أدت إلى وجود ظاهرة التهرب الضريبي والتي من بينها:

1.2. الأسباب السياسية¹: وهي أسباب تساعد على انتشار التهرب الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في

البلد على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما:

- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمده الدولة بعد الاستقلال كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.
- وجود موارد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.

2.2. الأسباب التشريعية²: تعود هذه الأسباب إلى:

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

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

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

3.2. ظاهرة الرشوة والفساد الإداري: إن من بين الظواهر التي لها تأثير كبير على التهرب الضريبي هي ظاهرة

الفساد الإداري وانتشار الرشوة بين أعوان الإدارة الجبائية، حيث أن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يتورعون

في استلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشاي وهذه الظواهر المرضية مسيطرة على

الإدارة الجبائية بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها.

1: رحال نصر، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 46 .

2: حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 43.

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

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

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

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

2.3. صعوبة تقدير وعاء الضريبة: لا شك أن الصعوبات التي تلاحقها الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب هي مما يشجع المكلف على التهرب الضريبي، وقد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جزافياً بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى آثار معنوية تشجع على التهرب الضريبي.

ثانيا: آثار التهرب الضريبي¹: للتهرب الضريبي آثار سلبية، وذلك على كل المستويات وفي كل الميادين.

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

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

1: حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 49-52.

بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة.

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

3. الآثار الاجتماعية: بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقة بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم¹.

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية

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

المطلب الأول: الإجراءات الأولية لمباشرة عملية التحقيق

1. التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

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

1: حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 54.

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

1.2. معايير انتقاء المكلفين¹: إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا تتم وفق معايير محددة لكن تتعلق بحالات ظرفية، حيث توجد عدة معايير يمكن أن تتبع في إعداد برامج التحقيق:

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

2. التحضير لإجراء التحقيق

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

1.2. سحب وفحص الملفات الجبائية: يقوم المحقق بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية، بالإضافة إلى فحص الملف الشخصي (الضريبة على الدخل الإجمالي) (IRG للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.

1: مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص ص 54-55.

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

3.2. إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة: يجب إعلام المكلف الخاضع للضريبة مسبقا قبل البدء في عمليات الرقابة، وذلك عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل استلام بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ويمنح له أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، ويحتوي هذا الأخير على¹:

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

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

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

- 5.2. **كشف مفصل عن المصاريف العامة:** يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء بحسب طبيعتها والتأكد من أن كل المصاريف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها، وهل هي قابلة للخصم فعلا.
- 6.2. **إعداد كشف المحاسبة:** يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات الأربعة حيث يسمح هذا الفحص بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

المطلب الثاني: الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية

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

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

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

1. **المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة:** تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيا، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري كدفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد، وكذا احترام مبادئ النظام المحاسبي المالي مثل¹:

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة.
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية ممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية.

1: علالي محمد علي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، منكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، المدرسة العليا للتجارة الجزائر، 2008، ص 68.

- يجب مسك الدفاتر بعناية ودون تحريف.
 - يجب أن تمسك بالعملة الوطنية " دج " مع احترام مبدأ المحاسبة المزدوجة.
2. **المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:** يجب على العون المحقق التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية، فضلا على التحقق من أن مجاميع هذه الأخيرة مساوية لمجموع جانبي المدين والدائن لدفتر الأستاذ بناء على التحقيق من الأرصدة الدائنة والمدينة لميزان المراجعة قبل الجرد وبعده وفي هذه الصدد، إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة، وإذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة.
3. **المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:** تكون المحاسبة مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد.

ثالثا: فحص المحاسبة من حيث المضمون: يهدف هذا الفحص إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، ومراقبة كل هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المكلف المحقق معه من أجل اكتشاف العمليات التي تتضمن إغفالات.

1. **مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية:** تتمثل في مراقبة العون المحقق لمختلف عمليات المؤسسة والتي تساهم أساسا في تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة وهي:

1.1. **مراقبة المشتريات¹:** إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفه إلى:

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

1: Guide de vérificateur de comptabilité, op.cit. , p 57

- التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو التسجيل المزدوج الاستخدام بواسطة الفاتورة الأصلية، وكذا كشف نسخة ثانية من هذه الفاتورة.
 - التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير المبررة محاسبيا بفاتورة الشراء.
 - التسجيل المحاسبي لفاتورة قد استعملت منذ فترة طويلة، وذلك بتغيير التاريخ، أو تسجيل فاتورة وهمية لا تتعلق بأية عملية.
 - تسجيل نفس فاتورة الشراء في دفترين مساعدين مختلفين مثل: دفتر الشراء ودفتر العمليات المختلفة.
 - التقييد المحاسبي في حساب المدين لحساب المشتريات لعمليات الحيازة على عقارات، آلات ومعدات، مصاريف الصيانة، التي تم تسجيلها في حساب الأعباء العامة، والمصاريف الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء.
 - **تخفيض المشتريات:** إن عملية تخفيض المشتريات يترافق غالبا مع إخفاء مماثل للإيرادات، وهذا النوع من الغش الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال:
 - نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
 - مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب تكلفة آخر.
 - مشتريات دون فواتير.
 - أخطاء مادية عمدية، خطأ في المجاميع.
 - مشتريات تمت بالتجزئة.
- وعن طريق الفحص الدقيق للفواتير يمكن أن يكتشف الغش في المشتريات المفوترة، ولكن من الصعب اكتشاف إذا كانت هذه السلع مشترة دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة فقط، لذلك على المحقق أن يجري مراقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء ووصولات الطلب أو الاستلام¹.

2.1. مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ: إن العناصر المكونة للمخزون هي البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة، قد تكون موضوع تلاعب المكلف، وعلى المحقق أن يراقبها بدقة

1: مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 65.

ويشكل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون، حيث يعد المحقق بناء على الجرد

المادي كشف المشتريات السنوية وكشف المبيعات المجرة من قبل المكلف خلال 4 سنوات الخاضعة للرقابة،

من أجل إعادة تأسيس مخزون المادة الأولية والبضاعة، وهذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخلل¹:

- الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي (تخفيض قيمة المخزون).
- الجرد لا يظهر إلا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزون)

ويمكن أن يلاحظ المحقق أن الفترة الخاضعة للرقابة الجبائية قد شهدت خفض الكميات وقيم المخزونات معا (

تخفيض في القيم والكميات).

وفيما يتعلق بالأشغال الجارية على المحقق أن يفحص كشوفات الوضعيات، وتقارير رؤساء الورشات، وسندات تسليم

الموردين، وبطاقات التصنيع، وعليه التأكد من أن كل التكاليف المباشرة قد أدرجت في المحاسبة، ومهما كانت الطرق

المستعملة في التلاعب بقيم المخزونات فهي تهدف في النهاية إلى التوصل إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي².

3.1. **مراقبة المبيعات:** إن أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات هي كما يلي³:

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

2. **مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير:** تتمثل مراقبة حسابات الميزانية في فحص أصولها وخصومها في

حين أن مراقبة حسابات التسيير تتضمن حسابات التكاليف، وحسابات الإيرادات، وكذا حسابات النتائج.

1: Guide du vérificateur de comptabilité, op.cit. , p 58.

2: Colin Philipe, La Vérification Fiscale, Paris, 2000, p 41.

3: Guide du vérificateur de comptabilité, op.cit. , p 67.

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

• فحص أصول الميزانية:

- الاستثمارات: بحسب المخطط المحاسبي الوطني، تتشكل الاستثمارات من مجمل السلع المنقولة وغير المنقولة المحصلة أو المنشأة من طرف المؤسسة، والتي تستعمل كوسيلة استغلال دائمة في المؤسسة، وعلى المحقق مراقبة الوثائق المبررة لاكتساب هذه الاستثمارات، أو إنشاؤها حتى وإذا كانت العملية هذه قد تمت في فترة قد تقادمت.
- المخزونات: تتم مراقبة المخزونات بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنتها مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقيق في عين المكان، وهذا العمل يتطلب معرفة وفحص مفصل لمدخلات ومخرجات السلع في المخزن، وعلى المحقق أن يقوم بتحليل معمق لحركة المخزونات باستعمال المعادلة التالية: (مخزون أول مدة + مدخلات = مخزون نهائي + مخرجات)، كما عليه أن يتأكد من¹:

- التقييم الصحيح للمواد وللمنتجات في المخزن.

- صحة بطاقة الجرد والحسابات (الكميات، وسعر الوحدة)

- صحة ما إذا نقصت قيم المخزون.

بالإضافة إلى ذلك إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع لمجمل السلع في حال التنازل أو توقيف النشاط أو الوفاة.

- حسابات الغير: وهي الديون التي اكتسبتها المؤسسة من تعاملها مع الغير والتي لم تحصل بعد (عملاء، أوراق قبض)، بالإضافة إلى الالتزامات أو الديون المستحقة الدفع إلى الغير (موردون، أوراق الدفع، ضرائب..)، حيث يمكن القول انه تسجل في هذه المجموعة معاملات المؤسسة مع أشخاص قد يكونون من الداخل كالشركاء أو

1: Guide du vérificateur de comptabilité, op.cit. , p 64.

العمال وقد يكونون خارجا عنها كالهيئات العمومية والخاصة والأطراف الأكثر تعاملًا مع المؤسسة كالموردين والزبائن، حيث يجب على العون المحقق التأكد من:

- متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها، خاصة إذا كانت نقدا. التحقق من التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير.
- الفحص المادي الحقيقي لفواتير الاستلام.
- التأكد من صحة حساب المورد في الجانب الدائن بمقارنته مع يومية المشتريات.
- استغلال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات الموجودة في ملف المكلف الخاضع للرقابة.
- الحسابات المالية: أولا يجدر الإشارة إلى أن هذا الصنف يمثل كل ما هو حساب مالي في شكله الجامد أي ليس شخصا طبيعيا ولا هيئة يتعامل معها وإنما بوصفة مكان ملموس أو معنوي يحتفظ فيه بالأموال أو الأموال في حد ذاتها كوسيلة للتعامل سواء كانت في صندوق أو لدى هيئة مالية هذه الهيئة لا ينظر لها نظرة المتعامل وإنما ينظر للحساب لديها وكأنه مستقل عنها، إذ يجدر بالمحقق أن يتأكد من:
- مراجعة حساب الصندوق من حيث مجموع المقبوضات نقدا، وأن التحصيلات مفوترة من قبل العملاء وأن رصيد حساب الصندوق موجب.
- وعلى المحقق أن يجري مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات (صندوق، بنك...)، من أجل ضمان مطابقة الأرصدة من ناحية، والقيام بكشوفات الربط لدى العملاء من أجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من ناحية أخرى.
- أن يتأكد من حساب البنك وانسجامه مع الكشف البنكي للمكلف ومتابعة علاقته بحساب المبيعات والمعلومات الموجودة في الملف الجبائي¹.
- فحص خصوم الميزانية إن الخصوم تبين مصادر التمويل للمؤسسة وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها.

1: مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 54.

○ حسابات رؤوس الأموال: ونعني به المبلغ الذي قدمه المساهمون للشركة وقت التأسيس، إضافة إلى الجزء الذي اكتسبته الشركة نتيجة ممارستها لنشاطها في فترات سابقة، هذا ما يتعلق بحقوق المساهمين أما ما يتعلق بالالتزامات فهي كل الديون التي على عاتق المؤسسة وتستثمر في زيادة القدرة الكسبية للشركة. ومن بين أهم عمليات التحقيق في حسابات رؤوس الأموال نجد:

- التحقق من حساب رأس المال وهذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة على الدخل الإجمالي، أما في حالة التنازل على الأسهم أو الحصص على العون المحقق أن يضمن بأن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليها الضريبة المستحقة، وفي حالة رأس المال شخصي يجب التأكد من وجود إثباتات عن كل المسحوبات والإضافات التي يقوم بها المستغل.
- التحقق من أن الإعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية، ولا تندرج ضمن نتيجة الدورة الجارية في تاريخ دفعها، وعلى العون التأكد من أن الإعانات ترحل بشكل دفعات لنتيجة الدورة عن طريق حساب الإيرادات الاستثنائية مع مراعاة الاستثمارات الخاضعة للإهلاك.
- التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد، وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة.
- أما فيما يخص القروض البنكية وقروض الاستثمار لا توجد مشكلة لأنه عموماً تمنح من مؤسسات وهيئات مالية، أما القروض الأخرى يجب أن تحلل بشكل معمق وعلى المحقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى يتأكد أن هذه القروض ليست وهمية، وفيما يخص دفعات التسديد للقروض يجب التأكد من أنها لم تدمج ضمن تكاليف المؤسسة.

2.2. مراقبة حسابات التسيير بعد انتهاء المراقب من التحقق والتأكد من صحة حسابات الميزانية، فإنه ينتقل إلى مراقبة والتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير والنتائج. وتمثل حسابات التسيير مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها، وفي المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

- مراقبة التكاليف: تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال المحقق، فالمحقق يراقب هذه التكاليف من أجل الكشف عن الأخطاء والنقائص حتى يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعادة تأسيس فرض الضريبة.
- استهلاكات السلع والمواد الأولية: لمراقبة هذا الحساب على المحقق أن يقارن بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها، والتي يجب أن تتساوى مع سعر الشراء بالإضافة إلى مصاريف الشراء مع تخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين حيث أن مصاريف الشراء لا يجب أن تدرج في حسابات التكاليف بحسب طبيعتها بل في حسابات المخزونات.
- الخدمات والمصاريف العامة: من الضروري لهذه التكاليف أن ترتبط أساسا بموضوع ونشاط المؤسسة، وعلى المحقق مراقبة خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائيا بالإضافة إلى حدوثها فعليا.
- مصاريف المستخدمين: فحص هذا الحساب يتمثل في مراقبة تطابق مبلغ مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور ومقارنته مع المبلغ المصرح به في التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي (مرتبات، أجور)، كما على المحقق التأكد بأن هذه الأجور تتعلق بمستخدمي المؤسسة، وليست وهمية.
- الضرائب والرسوم: على المحقق أن يتأكد من أن الضرائب والرسوم قد تم تسديدها، وأن عقوبات التأخير والزيادات ليست مسجلة في هذه الحساب لأنها غير قابلة للخصم جبائيا.
- المصاريف المالية: التحقق أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا عن القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.
- الإهلاكات: على المحقق أن يتأكد من أن الإهلاكات قد تم طرحها من الربح الخام، من أجل الأخذ بعين الاعتبار تناقص عناصر الاستثمارات نتيجة للاستغلال أو التقادم، وهي من حيث المبدأ تقسم على فترة استعمال هذا العنصر
- مراقبة الإيرادات: هذه المجموعة تحتوي على:
 - مبيعات السلع: بالنسبة لنشاطات الشراء وإعادة البيع على المحقق أن يتأكد من تحقق المعادلة التالية:¹ الكمية المباعة = المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي

1: Guide du vérificateur de comptabilité, op.cit. , p 91.

- الإيرادات المالية: يقصد بها نواتج الأسهم والسندات والخصومات المحصل عليها، وفوائد سعر الصرف، وعلى المحقق أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية الخاضعة للضريبة، إن تكون ضمن وعاء الضريبة.
- الإيرادات الأخرى: على المحقق أن يأخذ بعين الاعتبار هذه الإيرادات والتي قد تنتج من مبيعات الفضلات والمهملات والأغلفة المتداولة وعمليات أخرى.
- الإيرادات الاستثنائية: هذا الحساب يتطلب تركيزا خاصا من جانب المحقق من أجل الكشف عن الأرباح التي لم تكن محل التصريح، ويتم كشفها عن طريق مراقبة معمقة للملف الجبائي.

المطلب الثالث: تقييم المحاسبة وإفعال إجراءات التحقيق

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

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

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

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

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

2. رفض المحاسبة: تنص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما¹:

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

ثانيا: إجراءات التعديلات والعقوبات المفروضة

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

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

2.1. الإجراءات الأحادية الجانب: يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:²

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

1: المادة 13 من قانون الإجراءات الجبائية.

2: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2013، ص 19.

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

1.2. العقوبات الجبائية:

- عقوبات عدم التصريح أو تأخره: تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% تتخفف هذه الزيادة إلى 10% إذا لم تتعد مدة التأخير شهرا، وإلى 20% عند خلاف ذلك¹. ويترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة " لا شيء " ، والتصريحات التي تكتتب على من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات الآتية²:
 - 2.500 دج، عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا.
 - 5.000 دج، عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين.
 - 10.000 دج، عندما يتجاوز التأخر شهرين.

في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25%³. ويترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 500.000 دج. إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة⁴.

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

2: المادة 322 من نفس قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3: المادة 192-2 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4: المادة 192-3 من نفس القانون.

• عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش تنص المادة 1-193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة¹:

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

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

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

2.2. العقوبات الجزائية: يمكن أن يتعرض المكلف الذي يقوم بأعمال الغش إلى عقوبات جزائية وذلك حسب نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته، كليا أو جزئيا، بما يأتي²:

جدول رقم 02: يوضح العقوبات الجزائية للمتهربين

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

1: المادة 1-193 من نفس القانون.

2: المادة 1-303 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

من سنتين إلى 5 سنوات	من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج	يفوق 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج	يفوق 10.000.000 دج

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

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

1. إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة تختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، وطرق إعادة تأسيس فرض الضريبة الأكثر استعمالا¹:

1.1. إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي: تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشارا واستعمالا من طرف المحققين، وذلك لبساطتها، ونجد أن أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة ما عدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية. سيتم توضيح كيفية إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي في الجدول التالي:

جدول رقم 03 : كيفية إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي

في حالة مؤسسة إنتاجية	في حالة مؤسسة تجارية
لمخزون الأولي للمواد الأولية	خزون أول مدة
(+) مشتريات المادة الأولية.	(+) المشتريات
(-) 60 المخزون النهائي للمواد الأولية.	(-) مخزون آخر مدة
(=) الاستهلاكات الخام للمواد الأولية	(=) الاستهلاكات المعاد تأسيسها
(-) الضياع (النسبة المئوية)	(-) الاستهلاكات المصرح بها
(=) الاستهلاكات الصافية للمواد الأولية	(=) الاستهلاكات الغير مصرح بها

1: Guide du vérificateur de comptabilité, op.cit. , p 122.

(+) المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية. (=) استهلاكات المؤسسة للمواد الأولية. (-) الاستهلاكات المصرح بها. (=) الاستهلاكات غير المصرح بها (الإغفال)	
نسبة الإغفال = مبلغ الإغفالات / الاستهلاكات المصرح بها × 100 . رقم الأعمال الغير مصرح به = رقم الأعمال المصرح به × نسبة الإغفال رقم الأعمال المعاد تأسيسه = رقم الأعمال المصرح به + رقم الأعمال الغير مصرح به.	

المصدر: بالاعتماد على: Guide du verificateur de Comptabilité , Op.cit. , P122 .

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

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

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

المصدر: بالاعتماد على Guide du verificateur de comptabilité , Op.cit p124

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

2. **تبليغ النتائج** إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة وكما هو معلوم أن التحقق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف، بدءاً من الإشعار الأولي للتحقيق، وانتهاءً بتبليغ النتائج النهائية للمكلف بالضريبة، لذلك بعد الانتهاء من عمليات التحقق، فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقييم، كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف¹.

1.2. **التبليغ الأولي**: يكون الإشعار بإعادة التقييم (الإشعار الأولي) مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها وذلك في أجل أربعين (40) يوماً سارية من تاريخ استلام الإشعار بإعادة التقييم²، كما يجب الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها. وبعد انتهاء مدة التبليغ الأولي يواجه العون المحقق حالتين :

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

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

1: المادة 12 من قانون الإجراءات الجبائية.

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

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

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

خاتمة الفصل الثاني

كي تلعب الرقابة الجبائية دورها كاملا يجب أن تتميز بالديناميكية والتكيف المستمر مع كل الظروف والمستجدات التي يعرفها الاقتصاد الوطني، حيث أن الرقابة الجبائية الجيدة ستقوت الفرصة على أولئك الذين يحاولون مغالطة الإدارة الجبائية وجعلها تخسر أموالا معتبرة، فالرقابة الجبائية العادلة والشفافة ستردع المكلفين بالضريبة المتهاونون في تأدية حقوقهم الجبائية إذن الرقابة الجبائية أداة فعالة لتحسين المردودية الجبائية في مختلف النشاطات الاقتصادية، وبالتالي الحفاظ على الصالح العام. وسعيا منها إلى تحسين التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية، فقد اتخذت الإدارة الجبائية كل الإجراءات اللازمة لذلك. حيث تعزم مصالح الإدارة الجبائية على كشف العمليات الحقيقية للغش والتهرب الضريبي ومحاربتها بفعالية.

**الفصل الثالث: دراسة حالة بالمديرية
اولائية للضرائب بمستغانم**

تمهيد

بهدف الوصول إلى الإلمام الجيد بمختلف جوانب البحث، كان لابد من القيام بدراسة ميدانية على مستوى المديرية الولائية للضرائب، ولأجل دعم الدراسة النظرية، اخترنا دراسة حالة لعملية مراقبة المحاسبة قامت بها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية في مستغانم لشخص طبيعي، يمارس نشاطا تجاريا أين تكثر فيه استعمال الطرق التدليسية وهو بيع قطع غيار السيارات، حيث تمت برمجة هذا الملف للمراقبة نظرا لأهمية النشاط الممارس وعدم خضوع هذا المكلف بالضريبة منذ مدة للتحقيق، أين تم دراسة ملف المكلف بالضريبة المعني وفق التحقيق المحاسبي باعتبار هذا الأخير وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية المساهمة في زيادة الحصيلة الضريبية، وتم تحليل النتائج المتحصل عليها بعد الرقابة الجبائية من أجل إثبات مساهمة الرقابة الجبائية كوسيلة هامة في تحسين مستوى الحصيلة الضريبة.

ومن هذا المنطلق سوف سيتم التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم؛

المبحث الثاني: دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي؛

المبحث الثالث: تحليل النتائج المتحصل عليها؛

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم

وتعتبر هذه المديرية جزء لا يتجزء من الهيكل العام للضرائب، إذ تمثل القاعدة الأساسية له ففي هذا المستوى يتم جمع المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، ويتم متابعتهم والسهر على تطبيق القوانين الجبائية المرسله من قبل المديرية الجهوية التابعة لها حسب التشريع.

المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية مستغانم

إن المديرية الولائية للضرائب هي عبارة على مؤسسة مالية تهتم بتحصيل وجباية مختلف الضرائب والرسوم، وتعتبر وسيط بين الدولة والمدنيين بالضريبة، وتم بناء دار المالية سنة 1997 قام السيد وزير التجارة والمالية بتدشينها في 09 نوفمبر 1998، حيث كانت تتواجد في المركز المالي بوسط المدينة وتحتوي دار المالية على ثلاثة فروع:

- الفرع الأول: أملاك الدولة؛
- الفرع الثاني: الضرائب؛
- الفرع الثالث: مسح الأراضي؛

المطلب الثاني: تقسيم مديرية الضرائب لولاية مستغانم

وتضمن المرسوم رقم (60/61) المعدل والمتمم المؤرخ في 23/02/1991 تنظيم واختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وبذلك تأسست المديرية الولائية للضرائب، فالمديرية الولائية للضرائب بمستغانم تضم خمسة مديريات فرعية:

أولا : المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

حسب المادة 40 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق لـ 12/6/1998 تضم هذه المديرية الفرعية ثلاث مكاتب:

1. مكتب الجداول: يقوم بالمهام التالية:

- المصادقة على الجداول التي تمت تصنيفيتها من الضرائب و الرسوم من طرف مركز الاعلام الالي؛

- تحصيل الجداول؛
 - تسعير المطبوعات و سندات التحصيل الاضافية الفردية أو الجماعية للمؤسسة من طرف و المفتشيات و مصالح التحقيقات المحاسبية؛
 - مراقبة و إعطاء الجداول التلخيصية و دعمها بإشعارات التبليغ المطابقة لها؛
 - المحافظة و تحسين دقاتر مسح الاراضي؛
 - استيلاء و ترتيب الجداول العامة؛
 - اعداد و تسليم نسخ ثانية من الانذارات؛
 - و تحضير و تبليغ الجماعات المحلية بالعناصر الضرورية للقيام بعملية اعداد الميزانيات الأولية
2. مكتب الاحصائيات: يقوم بالمهام التالية :

- استلام المعلومات الاحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء و التحصيل و تقديمها للجهات الجهوية؛
 - جمع الحالات الاحصائية الدورية وارسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة قصد تثبيتها؛
 - ابلاغ الجماعات المحلية و الهيئات المعنية بالمعلومات الجبائية الضرورية لسير ميزانيتها؛
 - أما بالنسبة للولايات التي تضم أكثر من مديرية ولائية فإن عملية تبليغ المعلومات الخاصة بالمديرية تكون من اختصاص المديرية الجهوية وذلك على أساس المعلومات المقدمة من طرف هذه المديريات؛
3. مكتب التنظيم و التنشيط و العلاقات العامة : يقوم ب :

- وتوزيع المناشير والتعليمات والمذكرات الواردة عن الإدارة المركزية والمديرية الجهوية والمتعلقة بتطبيق التسريع والالتزام الجبائي؛
- تنسيق أشغال وإجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين والخاضعين للضريبة حسب النظام الجزافي،
- السهر على احترام آجال إصدار وعاء الضريبة من قبل المفتشيات في مجال الضرائب والرسوم التي تتم معالجتها من طرف مركز الإعلام الآلي؛
- متابعة ومراقبة عمل المفتشيات فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري الدقيق للمكلفين بالضريبة؛

- استقبال، إعلام، توجيه الجمهور و اعطائهم المعلومات الخاصة بالتسريع والتنظيم الجبائي للمكلفين بالضريبة.

ثانيا : المديرية الفرعية للتحصيل

حسب المادة 41 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الاول 1418 الموافق ل 12/06 ، تضم هذه المديریات ثلاث مكاتب:

1. مكتب المراقبة والتحصيل: و يقوم هذا المكتب بـ :

- مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية، الغرامات، العقوبات المالية ومحاصيل البلدية؛
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة و وضعية المتأخرين عن دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات اللازمة اتجاههم ؛
- السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية والعمولات الأجنبية التي تكفلت بها قباضات الضرائب غير المحصلة على مستوى الولاية؛
- اتخاذ الإجراءات اللازمة لمحافظة على مصالح الخزينة العمومية عند إبرام الصفقات لدى مكاتب التوثيق والسهر على تنفيذ سريع للإشعارات؛
- التقسيم الدوري لوضعية التحصيل الذي قامت به كل قباضة بالنسبة لكل الضرائب والمحاصيل الواجب تحصيلها، ومعالجة النقائص المسجلة عند تصفية حالات التأخر المسجل في ممارسات الإجراءات الجبرية و تحديد أسبابها و اقتراح التدابير الرامية إلى تحديد الوضعية؛
- مراقبة حالة تصفية المحاصيل للخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

2. مكتب التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية: يقوم بـ:

- مراقبة الميزانيات الولائية والإضافية والتراخيص المتعلقة بفتح الاعتمادات المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا قباضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية؛
- مراقبة تنفيذ الإيرادات المقدرة في ميزانيات البلديات والمؤسسات العمومية؛
- تصفية حسابات التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المقدمة، من طرف محصلي الضرائب.

3. مكتب التصفية: يقوم ب : مراقبة عملية التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية ؛

- مراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل أو سندات الإيرادات المتعلقة بالديون أو المحاصيل غير الجبائية والتي يرجع تحصيلها قانونيا لقباضات الضرائب؛

- تلقي النتائج المعدة من طرف قباضات الضرائب وإرسالها إلى الإدارة المركزية ؛

- مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية والنطق بالإلغاء والقبول خارج مدة التقادم طبقا للتشريع والتنظيم الجبائين؛

- مراقبة محاضر الجرد المالي المعدة من طرف محصلي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات

حسب المادة 48 من القرار 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12/6/1998 فهذه المديرية تضم ثلاث مكاتب :

1. مكتب الشكاوى : يقوم ب :

- تلقي والبت في الطلبات الرامية إلى الإعفاء؛

- التخفيض في الضرائب أو عند التحقيق و المحاسبة و مراقبة الاسعار والتقويمات في مجال التسجيل؛

- تلقي والبت في الطلبات الرامية للإعفاء التخفيض في الزيادات،

- العقوبات وتعويضات التأخير وكذا البت في الطلبات الرامية إلى استعادة الضرائب، الرسوم أو الحقوق المدفوعة نقدا؛

- اقتراح التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

2. مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن: يقوم ب:

- تلقي و دراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات وعرضها على لجنة المنازعات المختصة؛

- تلقي ودراسة طلبات الاحتجاج على الزيادة التي مست الأسعار أو التهربات المصرح بها في مجال التسجيل وعرضها على لجنة المصلحة قصد البث و الحكم فيها؛

- تلقي ودراسة الطلبات المقدمة من طرف محصلي الضرائب والتي قد تكون تصاريح بعدم امكانية التحصيل أو الغاء الاقساط الضريبية والرسوم الغير ممكن تحصيلها والإعفاء من المسؤولية أو التأجيل في دفع أقساط الضرائب، الرسوم غير المصفاة في الآجال المقدره قانونيا، وعرضها على لجنة الطعن الولائية المختصة قصد البث ر الفصل فيها؛

- تلقي و دراسة طلبات تخفيض الضرائب المفروضة من طرف المفتشيات، إثر التحقيق في المحاسبة أو مراقبة الأسعار أو إعادة التقويم في مادة التسجيل أو إلغاء الزيادة أو غرامات التأخير المطبقة وعرضها على لجنة الطعن الولائية المختصة للبث فيها؛

- الدفاع عن الإدارة الجبائية أمام الهيئات القضائية المختصة، فيما يتعلق بالاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية؛

- تأسيس الطعون الخاصة بالاستئناف أمام الهيئات القضائية المختصة ضد القرارات والأحكام التي ليست في صالح الإدارة الجبائية و الصادرة عن الغرفة الإدارية للمحاكمة التي تفصل في المسائل الجبائية؛

- اقتراح التدابير التي من شأنها تحسين الإجراءات المتعلقة بالنزاعات.

3. مكتب التبليغ و الأمر بالتخفيض: ويقوم ب:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات و كذا القرارات الصادرة في مجال الطعون، و كذا بالنسبة للقرارات الصادرة عن لجان الطعون؛

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بقرارات المحكمة التي تبث في المجال الجبائي في إطار الاجراءات المدرجة أمام الهيئات القضائية؛

- مراقبة و تأشير شهادات الالغاء و التخفيض المسلمة من طرف المفتشيات في مجال الضرائب غير المباشرة و حقوق التسجيل الطابع؛

- إعداد جداول التبليغ الاحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات إلى المكاتب المعنية؛

- اقتراح التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات .

رابعاً : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

حسب المادة 52 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق لـ 12 جوان 1998 تضم هذه المديرية ثلاثة مكاتب :

1. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: يقوم هذا المكتب بـ :

- إعداد بطاقات خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، الأجهزة، المؤسسات والأشخاص الذين يحتمل أن تتوفر لديهم معلومات يمكن أن تساعد في تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها؛
- برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص من طرف اللجان و الفرق المختصة، قصد و البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء التدخلات في الأجل المحددة و إرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة التحصيل؛
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا المجال، و تقييم الاقتراحات التي من شأنها تحسين طرق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

2. مكتب البطاقات و المقارنة: و يقوم بـ :

- تسيير البطاقات و مساعدة المفتشيات على تأسيس بطاقاتهم؛
- حفظ رزم العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل بجميع أنواعها، وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجبائين الساري الفعول؛
- استقبال المعلومات المحصل عليها من طرف المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة ، و تصنيفها و توزيعها على المفتشيات المعنية بغية استغلالها؛
- تنظيم استغلال جداول الزبائن و سندات التسليم و كذا الوثائق الأخرى، بكيفية تعمل على تنشيط عملية توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول و السندات؛

3. مكتب التحقيقات الجبائية : و يقوم هذا المكتب بما يلي :

- إحداث و تسيير البطاقات الخاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل أن يكونوا محل تحقيق أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية وهذا على أساس المعايير المحددة من الإدارة المركزية؛
- برمجة القضايا التي سيتم التحقيق فيها سنويا ومتابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة؛
- متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق والسهر على إجراء هذه الفرق لتدخلاتها بإبرام التشريع والتنظيم الساري العمل بهما، وكذا احترام حقوق المكلفين بالضريبة الذين تم التحقيق معهم مع المحافظة على مصالح الخزينة؛
- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات، الحقوق العقارية، المحلات التجارية ، الأسهم أو حصص الشركة و كذا التقويمات التي تمس كل العقود و الخاضعة لإجراءات التسجيل .

خامسا : المديرية الفرعية للوسائل

حسب المادة 56 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق لـ 12 جوان 1998 تضم هذه المديرية

ثلاثة مكاتب :

1. مكتب الموظفين و التكوين: و يقوم هذا المكتب بما يلي :

- تسيير الموظفين و متابعة مهتهم؛
- تنظيم الاجتماعات و تولي أمانة اللجان المتساوية الأعضاء الخاصة بالموظفين؛
- المساهمة في إعداد و إنجاز برامج تحسين المستوى و إعادة تأهيل الأعوان؛
- المشاركة في تنظيم الشؤون الاجتماعية للموظفين؛
- تطبيق الإجراءات الخاصة بضبط تعداد الموظفين وعقلنة مراكز العمل التي يتم اتخاذها بالتنسيق مع الهياكل المعنية بالمديرية؛

2. مكتب عمليات الميزانية : و يقوم هذا المكتب بما يلي :

- القيام بعمليات الالتزام، التصفية والأمر بصرف النفقات الخاصة بتجهيز المديرية الولائية للضرائب و هذا في حدود اختصاصه؛

- تقييم احتياجات مصالح المديرية الولائية للضرائب فيما يخص اعتمادات الميزانية و إعداد تقرير شامل حول استهلاك هذه الاعتمادات.

3. مكتب الوسائل: و يقوم هذا المكتب بما يلي :

- اقتناء الأثاث و المعدات و اللوازم الضرورية للمكاتب، و المواد المتعلقة بالتنظيف والصيانة التي و تضمن السير الحسن المديرية الولائية للضرائب؛

- تحديد و إنجاز أعمال الصيانة، الإصلاح و التهيئة اللازمة للمحافظة على البيانات والتجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية للضرائب؛

- المساهمة في عملية ضبط و تحسين المطبوعات؛

- المساهمة في تنفيذ التدابير المتخذة لضمان أمن الموظفين، الهياكل، العتاد والتجهيزات؛

- المساهمة في تنفيذ إجراء حفظ الأرشيف؛

- القيام بجرد خاص بالعتاد، الأثاث والتموينات غير القابلة للتلف و الموضوعة تحت تصرف المديريات الفرعية، مراقبة دفاتر الجرد الموجودة على مستوى مفتشيات و قباضات الضرائب الموجودة على مستوى الولاية؛

- المحافظة على التجهيزات و صيانتها ، تكوين مستعملي التطبيقات المعلوماتية بالتنسيق مع المديرية الجهوية؛

المطلب الثالث : مهام المديرية الولائية للضرائب

مهام عديدة نذكر منها :

- تسيير شؤون الموظفين و متابعة مهامهم؛

- توفير الوسائل الضرورية للعمل و ضمان السير الحسن؛

- تقييم احتياجات المديرية و خاصة أجور الموظفين؛

- مراقبة نشاط و تسيير المفتشيات؛

- العمل على التنظيم و التنشيط الجيد و توزيع التعليمات و المناشير الواردة عن الإدارة المركزية؛

- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة و المهملين منهم . مراقب التسيير المالي و المؤسسات العمومية المحلية؛

- مراقبة عملية التكفل بالنتائج المتعلقة بالإحصائيات المعدة من قبل قباضات الضرائب؛

- البحث عن المعلومات الجبائية و السهر على إجراء تدخلات في الآجال المحددة و إرسال المعلومات المتحصل عليها إلى المكتب المكلف بعملية التحصيل؛

المبحث الثاني: دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي

يرتكز دور وسائل الرقابة الجبائية في كيفية اكتشاف الإدارة الجبائية لطرق التهرب الضريبي التي يستعملها المكلف، وكيفية إعادة تحصيلها لصالح الإدارة الجبائية، وإن التحقيق في المحاسبة يتمثل في انتهاج مجموعة طرق التي تساعد على التأكد من صحة محاسبة المكلف، وإيجاد الأخطاء التي تجردها من معيار النزاهة وفقا لأسس علمية تساعد في الكشف على التهرب الضريبي نتيجة التلاعبات المحاسبية.

المطلب الأول: وضعية المؤسسة محل الرقابة الجبائية

المؤسسة محل الدراسة هي مؤسسة فردية (شخص طبيعي) يتمثل نشاطها في الأجهزة الإلكترونية.

- المقر: مستغانم؛
- السجل التجاري: رقم *****؛
- الرقم الجبائي: *****؛
- الضرائب الخاضعة للتحقيق: TAP – TVA – IRG؛
- إرسال الإشعار بالتحقيق: إبلاغ المكلف عن طريق الإشعار بالتحقيق حسب الآجال المحددة في المادة 20 من ق.إ.ج . وقد تم إعلام المكلف الخاضع للتحقيق بواسطة إشعار مسجل تحت رقم **/م.و.ض/ م.ف.ر.ج.م.ت.ج/أ.ف.أ/2021 المؤرخ في ****.
- تاريخ التسليم: 2021-05-01؛

- السنوات المعنية بالتحقيق هي: 2017-2018-2019-2020.

المطلب الثاني: إجراءات سير عملية التحقيق المحاسبي

أولاً: العمليات التحضيرية: تستبق عملية التحقيق المحاسبي مهام أساسية وضرورية تقوم بها الإدارة الجبائية حتى توفر الشروط اللازمة لسير الحسن لهذه العملية ويكون ذلك من خلال الخطوات التالية:

- سحب ودراسة الملف الجبائي: إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف، ويتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وحتى التسويات الجبائية المنجزة سابقاً مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، وبعد ذلك تملى بطاقة تتعلق بانطلاق عملية التحقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.
- جمع المعلومات: يلجأ المحقق إلى إجراء بحوث خارجية مساعدة للإحاطة والإلمام أكثر بالوضعية الحقيقية للمكلف وفقاً لحق الاطلاع، على مستوى: الممولين، الزبائن، البنوك والإدارات العمومية.
- تحضير استمارات التحقيق: استناداً للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف، يقوم العون المحقق بملء جدولتين هامتين لتحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، ويتمثلان في:

○ كشف حالة المقارنة للميزانيات: تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول والخصوم)

الخاصة بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات والمؤونات وحركة القروض وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

○ كشف المحاسبة: تملأ هذه الوثيقة وفقاً لحسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم

من طرف المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية والتي ستكون محل التحقيق، حيث تسمح هذه الوثيقة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

ثانيا: **العمليات الميدانية:** بعد انقضاء أجل التحضير الممنوح للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية قامت فرقة التحقيقات بإجراء أول تدخل في عين المكان، وذلك من خلال زيارة مقر المكلف من أجل ممارسة المعاينات قبل الانتقال إلى التحقيق في الوثائق المحاسبية:

1- **فحص المحاسبة من حيث الشكل:** ويتمثل في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف المحقق والخاصة بالسنوات محل التحقيق، للتأكد من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية والإجبارية (دفترية اليومية والجرد) ووثائق الإثبات اللازمة (الفواتير، الإيصالات، التراخيص) وأن البيانات المسجلة فيها صحيحة من ناحية دقة الحسابات وفي الأخير يتحقق من تطابق وثائق الإثبات مع ما هو مسجل في المحاسبة، ولا تكون المحاسبة صحيحة من حيث الشكل إلا إذا كانت: تامة ومنظمة، دقيقة وصادقة، مثبتة أو مقنعة.

وأثناء إجراء التدخل الأولي بعين المكان تم الاطلاع على الدفاتر الإجبارية المحاسبية، حيث تبين أنها مؤشر ومصادق عليها من طرف المحكمة وهي تحتوي على كل التسجيلات المحاسبية للعمليات الخاصة بالسنوات المعنية بالرقابة، وكذا تم التأكد من وجود فواتير الشراء والمصاريف ومختلف الوثائق المحاسبية.

2- **فحص المحاسبة من حيث المضمون:** بعد انتهاء المحقق من المراجعة الشكلية للمحاسبة ينتقل إلى مراجعتها من ناحية المضمون والذي ينقسم إلى حسابات الاستغلال (الخاصة بالمشتريات، المخزونات والمبيعات)، حسابات الميزانية (التمثلة في الأصول والخصوم)، حسابات التسيير (تضم الأعباء، الإيرادات والنتائج).

أثناء إجراء التدخل الأولي، قام المحقق بالتدقيق في الدفاتر الإلزامية والوثائق المحاسبية ومقارنتها بالتصريحات الشهرية والسنوية المودعة من طرف المؤسسة حيث اتضح للمحقق وجود عدة نقائص وإغفالات يمكن تلخيصها فيما كالاتي:

- تسجيل مصارف ضمن التكاليف القابلة للخصم من الأرباح دون تقديم وثائق تبريرية؛
- وجود فرق في المشتريات غير مصرح بها سنة 2019 بقيمة 3.150.000 دج وقد تم تطبيق هامش ربح قدره 12% عليها، أي: $3.150.000 * 112\% = 3.528.000$ دج.

- إكتشاف مقبوضات بقيمة 2.755.000 دج سنة 2020، مهربة ظهرت من خلال الكشف البنكي.

المطلب الثالث: تحديد الأسس الضريبية

يؤدي التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، إلى استخلاص إحدى النتيجتين إما قبول المحاسبة أو رفضها، ثم تأتي بعدها مرحلة إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة وتبليغ المكلف بالنتائج،

أولاً: تحديد الأسس الضريبية:

بعد إجراء عملية التدخل الأولي ودراسة الدفاتر والوثائق المحاسبية والتصريحات الشهرية والسنوية اتضحت لنا بعض النقائص سألغة الذكر وبالرغم من ذلك فإن محاسبة المكلف تبقى مقبولة، وانتقل بعدها المحقق إلى عملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية، وعليه ستكون الطريقة المتبعة في تحديد الأسس والتغريم هي الطريقة التحوارية:

1. تحديد رقم الأعمال الإجمالي:

جدول رقم 05 : تحديد رقم الأعمال الإجمالي (وحدة: دج)

2020	2019	2018	2017	
18.965.700	19.100.335	20.775.980	18.687.500	رقم الأعمال المصرح
2.755.000	3.528.00	-	-	رقم الأعمال غير المصرح
21.720.700	22.628.335	20.775.980	18.687.50	مجموع رقم الأعمال المحقق
2.755.000	3.528.000	-	-	الزيادات

2. تحديد الربح:

جدول رقم 06 : تحديد الربح (وحدة: دج)

2020	2019	2018	2017	
7.356.899	7.765.000	9.392.892	8.500.856	الربح المصرح
2.755.000	3.528.000	-	-	الزيادة على رقم الأعمال
19.610	-	255.250	-	تكاليف غير قابلة للخصم
-	3.150.000	-	-	تخفيض البضاعة المستهلكة

60.000	70.560	-	-	تخفيض (TAP)
10.071.509	8.072.440	9.648.142	8.500.856	الربح المحقق
7.356.899	7.765.000	9.392.892	8.500.856	الربح المصرح
2.774.610	307.440	255.250	-	الزيادات

ثانيا: تحديد أسس فرض الضرائب:

1. أسس فرض الرسم على النشاط المهني:

جدول رقم 07 : تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني (وحدة: دج)

2020	2019	2018	2017	
21.720.700	22.628.335	20.775.980	18.687.500	رقم الأعمال المحقق
18.965.700	19.100.335	20.775.980	18.687.500	رقم الأعمال المصرح
2.755.000	3.528.000	-	-	الزيادات

2. أسس فرض الرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم 08 : تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة (وحدة: دج)

2020	2019	2018	2017	
21.720.700	22.628.335	20.775.980	18.687.500	رقم الأعمال المحقق
18.965.700	19.100.335	20.775.980	18.687.500	رقم الأعمال المصرح
2.755.000	3.528.000	-	-	الزيادات

3. أسس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي:

جدول رقم 09 : تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي (وحدة: دج)

2020	2019	2018	2017	
10.071.509	8.072.440	9.648.142	8.500.856	الربح المحقق
-	-	-	-	تخفيض التأمينات على الشيخوخة
10.071.509	8.072.440	4.648.142	8.500.856	الدخل المحقق الخاضع
7.356.899	7.765.000	9.392.892	8.500.856	الدخل المصرح
2.774.610	307.440	255.250	-	الزيادات

ثالثا : تحديد الحقوق والغرامات الجبائية:

1. الرسم على النشاط المهني:

جدول رقم 10 : تحديد حقوق وغرامات الرسم على النشاط المهني (وحدة: دج)

2020	2019	2018	2017	
452.567	493.314	415.520	373.750	الحقوق المستحقة
379.314	382.007	415.520	373.750	الحقوق المصرحة
60.000	70.560	-	-	الحقوق المغفلة
%15	%15	-	-	معدل الغرامة
9.000	10.584	-	-	قيمة الغرامة
69.000	81.144	-	-	مجموع الحقوق والغرامات

2. الرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم 11 : تحديد حقوق وغرامات الرسم على القيمة المضافة (وحدة: دج)

2020	2019	2018	2017	
3.692.519	3.846.817	3.531.917	3.176.875	الحقوق المستحقة
3.224.169	3.247.057	3.531.917	3.176.875	الحقوق المصرحة
468.350	599.760	-	-	الحقوق المغفلة
337.554	222.952	302.115	498.050	دمج الرسوم
805.904	822.712	302.115	498.050	مجموع الحقوق المغفلة
%25	%25	%25	%25	معدل الغرامة
205.678	201.476	75.529	124.513	قيمة الغرامة
1.028.390	1.007.380	377.644	622.563	مجموع الحقوق والغرامات

3. الضريبة على الدخل الإجمالي:

جدول رقم 12 : تحديد حقوق وغرامات الضريبة على الدخل الإجمالي (وحدة: دج)

2020	2019	2018	2017	
3.393.028	2.693.354	3.244.850	2.843.300	الحقوق المستحقة
2.442.915	2.585.750	3.155.512	2.843.300	الحقوق المصرحة
950.113	107.604	89.338	-	الحقوق المغفلة
%15	%15	%15	-	معدل الغرامة
237.528	16.141	13.401	-	قيمة الغرامة
1.187.541	123.745	102.739	-	مجموع الحقوق والغرامات

4. المجموع العام للحقوق والغرامات:

جدول رقم 13 : تحديد الحقوق والغرامات العامة (وحدة: دج)

المجموع	الغرامات	الحقوق	
150.144	19.584	130.560	الرسم على النشاط المهني
3.035.977	607.196	2.428.781	الرسم على القيمة المضافة
1.414.125	267.070	1.147.055	الضريبة على المجموع الإجمالي
4.600.246	893.850	3.706.396	المجموع

المطلب الرابع: تبليغ النتائج

بعد الانتهاء من عمليات التحقيق، فإنه على الإدارة الجبائية تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، وذلك حتى في حالة عدم إجراء التقويم، كما يتعين عليها الرد على ملاحظات المكلف.

أولاً: التبليغ الأولي: يكون الإشعار بإعادة التقويم الأولي مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها و ذلك في أجل 40 يوماً من تاريخ استلام إعادة التقويم طبقاً للمادة 20 من ق.ا.ج. وتضمن التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق مايلي:

تبعاً للتبليغ الأولي رقم **/م.و.ض/ م.ف.ر.ج.م.ت.ج.ف.أ/ 2021 المؤرخ في ****، وبعد إجراء المراقبة على الدفاتر والوثائق المحاسبية تعلمكم بأن الإدارة قررت تغيير بعض الأسس والقواعد الخاضعة للضرائب والرسوم المشار إليها في الجدول العام للحقوق والغرامات وهذا نظراً للأسباب التي تم معابنتها خلال مراقبة محاسبتكم من حيث المضمون ولديكم المهلة القانونية ومدتها 40 يوماً ابتداء من تاريخ استلامكم لهذا الإشعار للرد أو القبول، وفي غياب الرد من طرفكم تبقي النتائج المقترحة مقبولة ضمناً من طرفكم وتعلمكم بأن الحقوق الواجبة الدفع مع الغرامات الجبائية محددة وفقاً للقوانين السارية المفعول.

ثانياً: التبليغ النهائي: يمكن التطرق إلى حالتين هما:

- **حالة عدم الرد:** وهو القبول الضمني، وهنا يتحول التبليغ الأولي إلى تبليغ نهائي حيث يحتفظ المحقق بتعديلات وتقويمات التبليغ الأولي ويقوم بإعادة إرسالها مرة ثانية على شكل تبليغ نهائي؛
- **حالة الرد:** بعد قراءة الرد على التبليغ الأولي، وفي حالة الرد الإيجابي للمكلف أي القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكنه الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي، أما في حالة تقديم اعتراضات من المكلف بالضريبة، يتم دراستها من طرف المحققين ويقررون قبولها أو رفضها ثم تقوم الإدارة الجبائية بإرسال التبليغ النهائي والذي يجب أن يكون مفصلا ومتضمنا التعديلات والتقويمات النهائية.

وتضمن التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق مايلي، تبعا للتبليغ الأولي رقم: **/م.و.ض/ م.ف.ر.ج.م.ت.ج.ف.أ/2021 المؤرخ في ****، والمسلم لكم يوم ****، والذي من خلاله أبلغناكم بنتائج التحقيق الأولي، إلى جانب ذلك أشرنا لكم بإمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب في المسائل المتعلقة بالقانون أو الوقائع وذلك طبقا لنص المادة 20 الفقرة 6 من ق.إ.ج، إلا أنكم لم تطلبوا هذا التحكيم، حيث قمنا كذلك بتذكيركم شفويا بهذا بعد استلامنا لردكم الذي لم يتضمن هذا الأخير وصرحتم بأنكم على علم بذلك إلا أنكم لم تطلبوا التحكيم، ونظرا لعدم إبدائكم أية ملاحظات أو اعتراضات حول نتائج التحقيق المحاسبي في التبليغ الأولي، وبعد انقضاء الأجل القانونية للرد المقدرة ب 40 يوما ابتداء من تاريخ استلامكم التبليغ الأولي، فإن نتائج التحقيق الأولي تكون نهائية في التبليغ النهائي وهي كما تم تحديدها مسبقا في التحقيق قبل صدور التبليغ الأولي.

ثالثا: كتابة التقرير النهائي وإقفال التحقيق: ينتهي عمل المحقق بكتابة التقرير النهائي الذي يجب أن يتضمن كل المعلومات والأرقام والمبالغ التي تسمح بالتأكد من نتائج المراقبة وكذا الإجراءات المعمول بها في عملية التحقيق المحاسبي، وفي الأخير ترسل نسخة من الملف إلى المديرية الجهوية التابعين لها ونسخة أخرى إلى المديرية العامة للضرائب وتبدأ بعدها عملية تحصيل الغرامات التي تترتب على عاتق المكلف بالضريبة.

المبحث الثالث: تحليل النتائج المتحصل عليها

من أجل إبراز الدور الحقيقي للرقابة الجبائية في مجال تطوير نسب الحصيلة الضريبية على مستوى الإدارة الجبائية، ارتأينا تحليل النتائج المتحصل عليها من ملف المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق للوصول إلى الفهم الصحيح لفعالية أشكال الرقابة الجبائية وخاصة التحقيق في المحاسبة.

المطلب الأول: تحديد نسب التهرب الضريبي بعد عملية الرقابة الجبائية

أولاً: تحديد نسب التهرب الضريبي خلال سنوات التحقيق:

من أجل الفهم الجيد للنتائج المتحصل عليها بعد عملية الرقابة الجبائية، سيتم تحديد النسبة التي قام المكلف بالتهرب من دفعها بالنسبة لمختلف الضرائب المفروضة عليه من خلال حساب كل من:

- النسبة (1): الحقوق المصرحة المستحقة * 100.

- النسبة (2): الحقوق المغفلة المستحقة * 100.

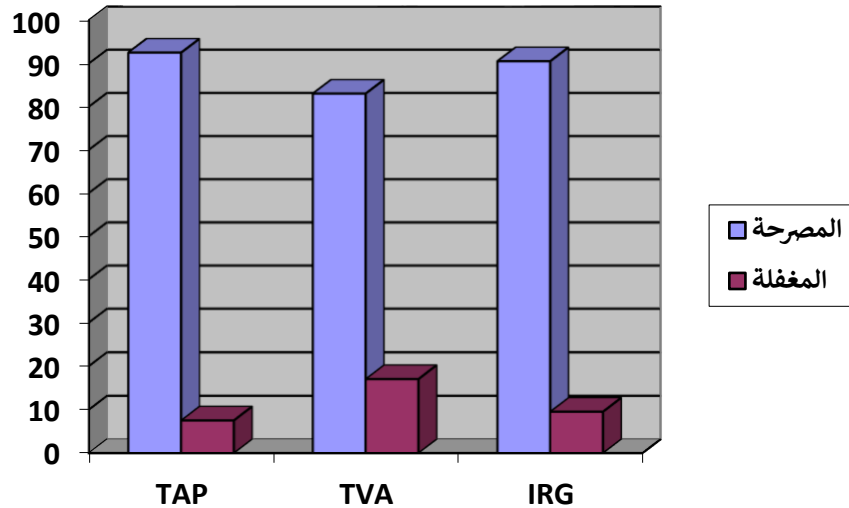
جدول رقم 14 : تحديد نسب التهرب الضريبي خلال سنوات التحقيق

المجموع	2020	2019	2018	2017		
%92.5	%86.7	%85.7	%100	%100	النسبة (1)	TAP
%7.5	%13.3	%14.3	%00	%00	النسبة (2)	
%83	%78.2	%78.6	%91.4	%84.3	النسبة (1)	TVA
%17	%21.8	%21.4	%8.6	%15.7	النسبة (2)	
%90.5	%72	%96	%97.2	%100	النسبة (1)	IRG
%9.5	%28	%4	%2.8	%00	النسبة (2)	

الملاحظات:

1. بالنسبة (TAP): نلاحظ أن المكلف بالضريبة قد تهرب من الرسم على النشاط المهني، بنسبة تقارب 15 % خلال سنتي 2019 2020 على العكس من السنوات الأولى للتحقيق أين كانت النسبة المتهرب بها معدومة.
2. بالنسبة (TV): نلاحظ أن نسبة التهرب من الرسم على القيمة المضافة قد كانت متقاربة لحد ما خلال السنوات كل السنوات ماعدا سنة 2018 فلم تتجاوز 10 %.
3. بالنسبة (IRG): نلاحظ أن نسبة التهرب كانت منخفضة جدا خلال السنوات الثلاث الأولى للتحقيق ولم تتجاوز 5 % على العكس من السنة الرابعة أين ارتفعت بنسبة كبيرة تماثل 28 %.
4. بالنسبة للمجموع العام: إن نسبة المجموع العام للحقوق المتهرب منها تتجاوز 13 %، حيث أن نسبة التهرب من (TVA) كانت هي الأكبر وتساوي 17 %، في حين أن نسبة (IRG) و (TAP) كانتا متقاربتين ولم تتجاوزا حاجز 10 %، ويمكن توضيح ذلك من خلال الرسم البياني الموالي:

شكل رقم 01 : رسم بياني يوضح النسب المتوسطة للتهرب الضريبي خلال سنوات التحقيق



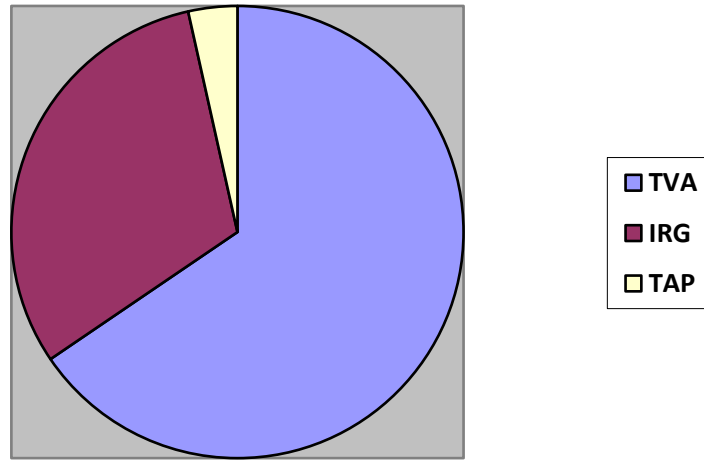
ثانيا: تحديد نسبة الإغفال لكل ضريبة:

جدول رقم 15 : تحديد نسبة مساهمة مختلف الضرائب في مجموع الحقوق المغفلة الحقوق المغفلة

IRG	TVA	TAP	
%31	%65.5	%3.5	الحقوق المغفلة
%100			مجموع الحقوق المغفلة

نلاحظ من خلال الجدول السابق، أن نسبة التهرب من (TVA) كانت هي الأكبر والتي تعدت نصف مجموع الحقوق المغفلة، في حين أن (IRG) في حدود 31 %، أما نسبة التهرب من (TAP) كانت هي الأضعف ولم تتعدى 4 %، ويمكن توضيحها في الرسم البياني الموالي:

شكل رقم 02 : رسم بياني يمثل نسبة مساهمة كل ضريبة في مجموع الحقوق المغفلة



المطلب الثاني: تحديد نسب الزيادة في الحصيلة الضريبية بعد عملية الرقابة الجبائية

إن الهدف من عملية الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة، سواء الرقابة الشكلية أو المعمقة ليست اكتشاف حالات التهرب الضريبي بشكل خاص، بل الهدف المسطر لذلك هو إعادة تحصيل الحقوق المتهرب منها لصالح الخزينة العمومية.

أولاً: تحديد نسب الزيادة الضريبية خلال سنوات التحقيق

يتم تحديد ذلك من خلال حساب النسبة المئوية لمجموع الحقوق المغفلة والغرامات إلى الحقوق المصرحة خلال

كل سنوات التحقيق، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم 16 : تحديد نسب الزيادة في الحصيلة الضريبية خلال سنوات التحقيق

المجموع	2020	2019	2018	2017	
%9.7	%18.2	%21.2	%00	%00	TAP
%23	%31.9	%31	%10.7	%19.6	TVA
%12.8	%48.6	%4.7	%3.6	%00	IRG

الملاحظات:

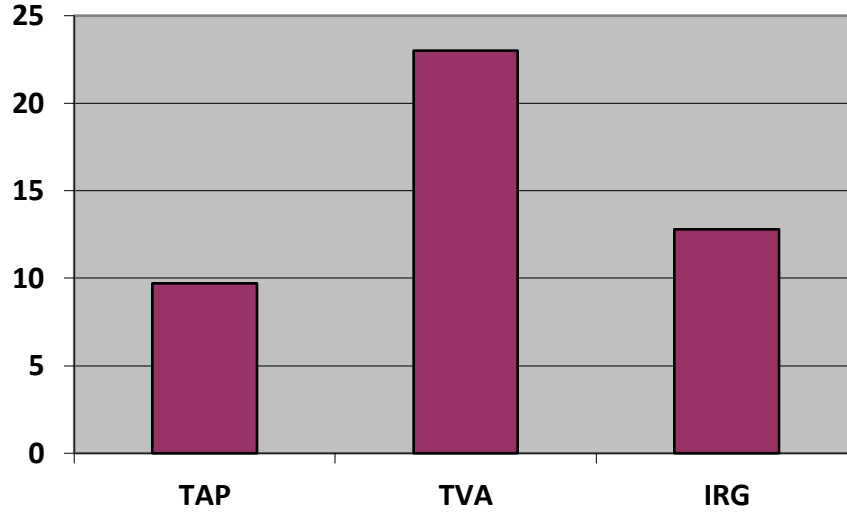
1. بالنسبة (TAP): نلاحظ أن نسبة الزيادة في قيمة الحصيلة الضريبية بالنسبة ل (TAP)، معدومة خلال 2017 و2018 وذلك نظرا لأن الحقوق المستحقة كانت مدفوعة، على العكس من سنتي 2019 و2020 أي كانت هذه النسب مرتفعة ما يعني وجود إيرادات هامة مستحقة للخزينة العمومية.

2. بالنسبة (TVA): نلاحظ أن نسبة زيادة التحصيل في الحقوق والغرامات بالنسبة للحقوق المصرحة تتراوح عند حدود 11 % خلال السنة 2018، أما خلال سنة 2017 فكانت النسبة المحصلة معتبرة وقد قاربت 20 %، أما خلال السنتين 2018 و2019 فقد تجاوزت 30 %.

3. بالنسبة (IRG): نلاحظ من خلال الجدول السابق، أن نسبة زيادة التحصيل في الحقوق والغرامات بالنسبة للحقوق المصرحة في ما يخص (IRG)، كانت متقاربة خلال سنوات 2017 و2018 و2019 في حدود 5 %، أما سنة 2019 فتقارب النسبة 50 %.

4. بالنسبة للمجموع العام: نلاحظ أن نسبة الزيادة في تحصيل (TVA): هي الأعلى وذلك راجع إلى أن قيمة الحقوق المغفلة كانت كبيرة مقارنة بالحقوق المصرحة، وتليها (IRG) بنسبة تقارب 13 %، أما (TVA) فلم تتجاوز حدود 10 %، ويمكن توضيح ذلك من خلال التمثيل البياني التالي:

شكل رقم 03 : رسم بياني يوضح نسب الزيادة في التحصيل الضريبي خلال سنوات التحقيق



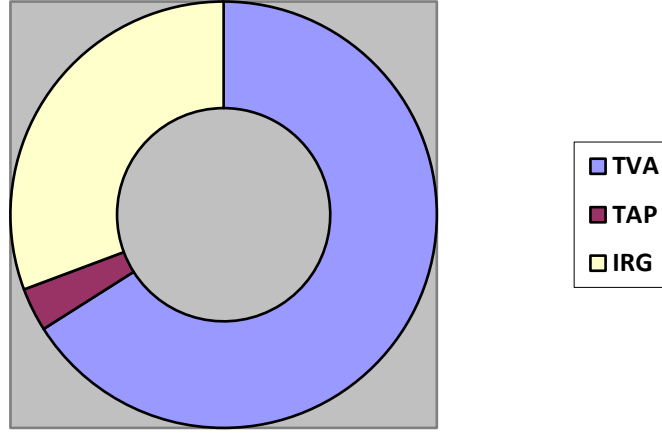
ثانيا: تحديد نسبة الزيادة لكل ضريبة

جدول رقم 17: تحديد نسبة مساهمة كل ضريبة في مجموع الزيادة الضريبية

IRG	TVA	TAP	
%30.7	%66	%3.3	الحقوق المغفلة والغرامات
%100			مجموع الحقوق المغفلة والغرامات

نلاحظ من خلال الجدول السابق، أن نسبة الزيادة في تحصيل (TVA)، كانت هي الأكبر والتي تعدت نصف مجموع الحقوق المغفلة، في حين أن (IRG)، فاقت 30 %، أما نسبة الزيادة من (TAP)، كانت هي الأضعف ولم تتعدى 4 %، ويمكن توضيحها في الرسم البياني الموالي:

شكل رقم 04 : رسم بياني يحدد نسبة مساهمة كل ضريبة في مجموع الزيادة الضريبية



خلاصة الفصل الثالث

يقاس دور وفعالية الرقابة الجبائية بمدى تحقيقها لأهدافها وكذلك حصيلتها الضريبية، ومن خلال الدراسة التطبيقية التي تم فيها التطرق إلى حالة خضعت للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب، أين تم التركيز على طريقة التحقيق المحاسبي باعتبارها الأكثر نجاعة وفعالية في كشف حالات التهرب الضريبي، تبين لنا بأن المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق قد تهرب فعلا من دفع جزء من الحقوق المستحقة عليه وبالتالي قد قامت مصالح الضرائب وبعد الانتهاء من التحقيق في ملفه، بتبليغه بالنتائج المتوصل إليها بعد عملية التحقيق في المحاسبة والمتمثلة في مختلف الحقوق المفروضة بالإضافة إلى الغرامات المالية التي تم فرضها عليه والواجبة الدفع إلى الخزينة العمومية، ومن خلال تحليل النتائج المتحصل عليها يتضح لنا الدور الهام والفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي وذلك بمختلف أنواعها من خلال الإجراءات التي تقوم بها والتي تؤدي إلى كشف حالات التهرب الضريبي وهذا بالرغم من المشاكل التي تعانيها والتي يمكن أن تحد من فعاليتها.

خاتمة عامة

نظرا للدور الذي تلعبه الضريبة في الاقتصاد الوطني فإن الدولة تسعى جاهدة إلى محاربة ظاهرة التهرب الجبائي، لكن هذا ليس بالأمر السهل نظرا لتعدد الظاهرة واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية متعددة وهو ما أدى إلى صعوبة إحصائها واكتشافها، فالمكلف بالضريبة يسعى إلى تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا عن طريق استغلال الثغرات القانونية أو عن طريق التحايل المادي أو القانوني وكذلك عن طريق التلاعب في المحاسبة سواء بتضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات وهذا بسبب ثقل العبء الضريبي على المكلف وتعدد النظام الجبائي، وكذلك عدم استقرار التشريع الجبائي، أي عدم بلوغ سياسة محكمة وكل هذا أدى إلى عدم كفاءة الإدارة الجبائية ومانجم عنه من ضعف الرقابة الجبائية والتي تعتبر أداة فعالة في الحد من التهرب الجبائي لأنها تقوم باستدراك النقائص وتعديل الأخطاء وإظهار الإغفالات التي يقوم بها المكلف عن طريق مراقبتها للتصريحات الجبائية المقدمة من طرفه، كما لها الحق في التحقيق في وضعيتهم وجمع المعلومات المتعلقة بهم ومقارنتها مع المعلومات المصرح بها لإثبات صحتها بواسطة التحقيق في المحاسبة والتحقق في مجمل الوضعية الجبائية بالإضافة إلى التحقيق المصوب، وأن ما ينتج عن الرقابة الجبائية يجعل الإدارة الجبائية تقوم باتخاذ عدة إجراءات لازمة لتصحيح أسس الفرض الضريبي أو ما يعرف بالتقويم وكذلك فرض عقوبات على كل من يخالف القوانين.

مما سبق نستنتج أن الرقابة الجبائية استطاعت بواسطة آلياتها وإجراءاتها الجبائية كشف حالات التحايل والإغفالات التي يقوم بها المكلف في ملفه الجبائي للتهرب من أداء الضريبة، وذلك باستعمال الآليات التي منحها لها المشرع من حق الاطلاع على الوثائق المحاسبية للمكلف وحق الرقابة على التصريحات للتأكد من صحتها وذلك بمقارنتها بالمعطيات الخارجية، وكذلك حق استدراكها للأخطاء الإدارية (حق التقادم) وذلك بتعديلها أو فرض ضريبة جديدة، إلا أن هذه الآليات والإجراءات تبقى ضعيفة للحد تماما من ظاهرة التهرب والغش الجبائي. لذلك فإن الرقابة الجبائية في الواقع تصادفها العديد من الصعوبات والعقبات والنقائص التي تحيط بها، وهذا ما يؤدي إلى صعوبة الوصول إلى الهدف المنشود منه وهو الحد من الغش الجبائي. وعلى غرار ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية :

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

★ يعتمد الكثير من المكلفين التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية (التهرب الضريبي)، بطرق وأساليب عدة، أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، حيث يتجه أغلب المكلفين نحو تقديم صورة عن مركزهم المالي أقل مما هي في الواقع للتقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم تسديدها.

★ إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.

★ إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية إلا أنها ما زالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في الحد من التهرب الضريبي.

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

- × ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم ؛
- × ضرورة إعادة النظر في معدلات ونسب بعض الضرائب والرسوم التي تشكل ضغطا ضريبيا يتقل كاهل المكلفين ويدفع بهم إلى التهرب الجبائي للتقليل من هذه الضرائب والرسوم ؛
- × تشجيع المكلفين الذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية، من خلال منحهم امتيازات ضريبية مثلا ؛
- × بناء علاقة متينة بين المصالح الجبائية والمكلفين مبنية على حسن النية من الطرفين ؛
- × توفير إدارة جبائية على درجة عالية من الكفاءة والتنظيم والفعالية، لأن كفاءة هذه الأخيرة لها دور في إمكانية تطبيق رقابة جبائية تحقق عدالة اجتماعية، وذلك من خلال :
- تزويد الإدارة الجبائية بالأدوات والأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها.
- إعلام المكلف وتوعيته عن طريق توضيح وتبيان كل ما يتعلق بالضرائب ومستجدات التشريع الجبائي لمواعيد الدفع وكيفيات حساب الضرائب.
- تحسين أوضاع العاملين في الإدارة الجبائية وذلك بتحسين الأجور أو منحهم مكافآت تكون بمثابة حافز أمام الإجراءات المالية التي تقدم لهم.

إن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ليس عملا للإدارة الجبائية وحدها بل هو عمل يخص كل من الدولة والمكلف أيضا، بحيث يجب على الدولة أن تراجع جميع القوانين الجبائية من أجل إعادة صياغتها بطريقة واضحة وبسيطة يسهل

على المكلف استيعابها، كما يجب على المكلف أن يكون متحضرا من خلال استيعابه لفكرة أن الدولة لا تسيء استعمال هذه الأموال وأن عملية دفع الضرائب لا تنتهي قطعيا عند دفعها بل تعود عليه بمنافع غير مباشرة في حياته اليومية، ثم يأتي دور الرقابة الجبائية الذي يتمثل في مساعدة المكلفين لأداء هذه الخدمة ومراقبة ومراجعة صحة ومصداقية تصريحاتهم.

قائمة المراجع والملاحق

قائمة المراجع

أولاً: المؤلفات والكتب

1. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
2. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط4، دار الهومة، الجزائر، 2008.
3. مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة الزوار، الجزائر، 2009.
4. سوري عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، بدون طبعة، 2003.
5. علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2011.
6. عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة: دراسة في الاقتصاد العام، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، عصر، بدون طبعة، 1984.
7. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.
8. محمد خالد المهاني، "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته"، المنظومة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010.
9. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
10. ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دار الهومة، البلدة، الجزائر، 2003.

ثانياً: مذكرات جامعية ومقالات

11. أولهي بوعلام، مداخلة بعنوان نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة "حالة الجزائر"، ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 21 أكتوبر 2009.
12. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2010-2011.
13. يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2006-2007.
14. أيت قاسم لامية، آليات واجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، الجزائر، 2013-2014،

- 15.نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة 1999-2003: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر 2003-2004.
- 16.سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة للسنة الدراسية 2010-2011.
- 17.عبد الحميد عفيف، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013-2014.
- 18.نبيلة ساعد، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، دراسة حالة مفتشية الضرائب بالأخضرية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، 2014-2015.
- 19.سفيان بوزيد، عوائد التحصيل الجبائي ومساهمتها في الميزانية العامة للدولة - دراسة حالة الجزائر ما بين 2000 و2010، أطروحة منشوره مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير , تخصص مالية، قسم علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2015-2016.
- 20.واكوك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر - دراسة حالة بقباضة بقمار ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قصدي مرباح ورقلة، 2011-2012.
- 21.مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة، أي فعالية ؟. مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 39. سبتمبر 2014، قسم العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945 - قالمة- الجزائر .
- 22.جمال بدري، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة منشورة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة ومالية، كلية الحقوق جامعة الجزائر 01، 2008-2009.
- 23.محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة منشوره مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص علوم اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.
- 24.ولهي بوعلام، اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

25. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، جامعة الإسكندرية، 1999.
26. عيسى براق، " دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي "، مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001.
27. يولوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004،
28. رحال نصر، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
29. علالي محمد علي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، منكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، المدرسة العليا للتجارة الجزائر، 2008.

ثالثا: مراسيم ودستور

30. قانون الإجراءات الجبائية/ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، 2016.
31. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.
32. قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.
33. الجريدة الرسمية، العدد 59، المادة 20، من المرسوم التنفيذي رقم 327/06.
34. الجريدة الرسمية، العدد 43، المادة 02 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 07 جوان 2005.
35. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب.

رابعا: مراجع باللغة الفرنسية

36. Jean Claude martinez, la fraude fiscale, PUF, paris, 1984.
37. André Margairaz, la fraude fiscale et ses succédanés, La nouvelle école de Lausanne, 2ème édition, suisse.
38. Gaudemet Paul Marie, Précis de Finances Publique, paris, 1970.
39. République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, DGI, « Guide de vérificateur de comptabilité », Op.cit.
40. Piére Beltramr , La Fiscalité En France , Hachette Supérieur , Seme édition , 1997.
41. Colin Philipe, La Vérification Fiscale, Paris, 2000.

قائمة الملاحق

<p>4) REVENUS DES CAPITAUX MOBILIERS</p> <p>1° Valeurs mobilières :</p> <p>a) Produits des valeurs mobilières, actions, parts de fondateur, obligations, titres rente... ..</p> <p>b) Tantièmes et jetons de présence (sauf lorsqu'ils présentent le caractère de salaires au point de vue fiscal)</p> <p>c) Parts des sociétés à responsabilité limitée.....</p> <p>d) Parts d'intérêts dans les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.....</p> <p>2° Revenus de créances, dépôts, cautionnements et autres placements</p> <p>a) Montant brut :</p> <p>b) Fraction des intérêts supérieure à 50 000 DA ouvre droit au crédit d'impôt..... (Art. 104 du CIDTA)</p> <p style="text-align: right;">TOTAL NET à inscrire à la récapitulation</p>	<p>Montant brut ^(*)</p> <p>DA</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>	<p>Colonnes réservées au service</p>																		
<p>^(*) En cas d'imposition commune, mentionner les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charge</p>																				
<p>5) TRAITEMENTS ET SALAIRES, INDEMNITES, EMOLUMENTS ET REMUNERATIONS DIVERSES</p>																				
<p>Professions exercées</p> <p>Vous :</p> <p>Conjoint ^(*) :</p> <p>Enfants à charge :</p>	<p>Noms et adresses des employeurs :</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>																			
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%;">Enfants à charge</td> <td style="width: 33%;">Conjoint ^(*)</td> <td style="width: 33%;">Vous</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">DA</td> <td style="text-align: center;">DA</td> <td style="text-align: center;">DA</td> </tr> <tr> <td>.....</td> <td>.....</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>.....</td> <td>.....</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: center;">Total à inscrire à la récapitulation</td> </tr> <tr> <td colspan="3">.....</td> </tr> </table>	Enfants à charge	Conjoint ^(*)	Vous	DA	DA	DA	Total à inscrire à la récapitulation					
Enfants à charge	Conjoint ^(*)	Vous																		
DA	DA	DA																		
.....																		
.....																		
Total à inscrire à la récapitulation																				
.....																				
<p>Sommes perçues en espèces</p> <p>Avantages en nature (avant déductions des retenues IRG à la source).....</p>																				
<p>^(*) En cas d'imposition commune.</p>																				
<p>B- REVENUS ENCAISSES HORS D'ALGERIE directement ou indirectement ^(*) (Joindre un état indiquant le montant des revenus par catégorie en suivant l'ordre des paragraphes précédents).</p>																				
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">DA</td> </tr> <tr> <td>.....</td> </tr> </table>	DA																	
DA																				
.....																				
<p style="text-align: right;">Total à inscrire à la récapitulation</p>																				
<p>^(*) En cas d'imposition commune, mentionner les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charge</p>																				
<p>V- CHARGES A DEDUIRE SUR LE REVENU GLOBAL (Article 85 du code des impôts directs)</p>																				
<p>1 – INTERETS DES EMPRUNTS DES DETTES CONTRACTEES A TITRE PROFESSIONNEL ^(*) AINSI QUE CEUX CONTRACTES AU TITRE DE L'ACQUISITION OU LA CONSTRUCTION DE LOGEMENTS</p>																				
<p>Organisme ou personne en bénéficiant</p>	<p>Date et nature des contrats</p>	<p>Intérêt payés à l'exclusion des annuités de remboursement</p> <p style="text-align: center;">DA</p>																		
<p>TOTAL à déduire.....</p>																			
<p>^(*) A l'exception de ceux qui ont donné lieu à déduction au niveau de l'une des catégories de revenus prévus dans les cadres (1 à 5).</p>																				

IV- DETAIL PAR CATEGORIES DES REVENUS IMPOSABLES A - REVENUS ENCAISSES EN ALGERIE	Colonnes réservées au service															
<p>1) REVENUS FONCIERS PROVENANT DE LOCATIONS DE PROPRIETES BATIES ET NON BATIES</p> <p>(Les locations en meubles doivent être déclarées au paragraphe 3 ci-dessous)</p> <p>Adresse des propriétés :</p>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 70%;"></th> <th style="width: 30%; text-align: center;">DA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="padding: 5px;">Montant brut des loyers ^(*)</td> <td style="padding: 5px;">.....</td> </tr> </tbody> </table>		DA	Montant brut des loyers ^(*)											
	DA															
Montant brut des loyers ^(*)															
<p><small>(*) En cas d'imposition commune, mentionner les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charge</small></p>																
<p>2) REVENUS AGRICOLES TIRES DE L'EXPLOITATION DIRECTE</p> <p>Adresse des exploitations :</p>																
<p>Revenu forfaitaire de l'année civile.....</p>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 33%; text-align: center;">Pour vos exploitations</th> <th style="width: 33%; text-align: center;">Pour celle de votre conjoint ^(*)</th> <th style="width: 33%; text-align: center;">Pour celles de vos enfants à charge</th> </tr> <tr> <th style="text-align: center;">DA</th> <th style="text-align: center;">DA</th> <th style="text-align: center;">DA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="padding: 5px;">.....</td> <td style="padding: 5px;">.....</td> <td style="padding: 5px;">.....</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="padding: 5px;">Total à inscrire à la récapitulation</td> <td style="padding: 5px;">.....</td> </tr> </tbody> </table>	Pour vos exploitations	Pour celle de votre conjoint ^(*)	Pour celles de vos enfants à charge	DA	DA	DA	Total à inscrire à la récapitulation				
Pour vos exploitations	Pour celle de votre conjoint ^(*)	Pour celles de vos enfants à charge														
DA	DA	DA														
.....														
Total à inscrire à la récapitulation															
<p><small>(*) En cas d'imposition commune</small></p>																
<p>3) BENEFICES PROFESSIONNELS</p> <p>Professions exercées</p> <p>Vous :</p> <p>Conjoint ^(*) :</p> <p>Enfants à charge :</p>	<p>Adresse des exploitations :</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>															
<p>Bénéfice de l'exercice</p> <p>Déficit de l'exercice</p>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 33%; text-align: center;">Vous</th> <th style="width: 33%; text-align: center;">Conjoint ^(*)</th> <th style="width: 33%; text-align: center;">Enfants à charge</th> </tr> <tr> <th style="text-align: center;">DA</th> <th style="text-align: center;">DA</th> <th style="text-align: center;">DA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="padding: 5px;">.....</td> <td style="padding: 5px;">.....</td> <td style="padding: 5px;">.....</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">.....</td> <td style="padding: 5px;">.....</td> <td style="padding: 5px;">.....</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="padding: 5px;">Total à inscrire à la récapitulation</td> <td style="padding: 5px;">.....</td> </tr> </tbody> </table>	Vous	Conjoint ^(*)	Enfants à charge	DA	DA	DA	Total à inscrire à la récapitulation	
Vous	Conjoint ^(*)	Enfants à charge														
DA	DA	DA														
.....														
.....														
Total à inscrire à la récapitulation															
<p><small>(*) En cas d'imposition commune, mentionner les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charge</small></p>																

2 – AUTRES DEDUCTIONS AUTORISEES PAR LA LOI : (A l'exception des charges déduites des revenus catégoriels)		Colonne réservée au service
	DA	
- Pensions alimentaires		
- Police d'assurance contractée par le propriétaire bailleur		
- Cotisations d'assurances vieillesse et d'assurances versées à titre personnel ...		
TOTAL		
VI- RECAPITULATION DES REVENUS		
1 – Revenus non cumulable		DA
▪ - Revenus fonciers :		
2 – Revenus cumulable		DA
▪ - Revenus agricoles :		
▪ - Bénéfices professionnels :		
▪ - Revenus des capitaux mobiliers :		
▪ - Traitements et salaires :		
▪ - Revenus encaissés hors d'Algérie directement ou indirectement : ...		
TOTAL revenus cumulables		
CHARGES A DEDUIRE		DA
1) - Intérêts des emprunts et des dettes :		
2) - Déductions autorisées :		
TOTAL des charges		
DIFFERENCE OU REVENU NET GLOBAL :		
(Total des revenus cumulatifs – TOTAL des charges)		
Retenues à la source justifiées ouvrant droit à un crédit d'impôt déductible de l'IRG annuel	Montant DA	A .....Le Signature
▪ Traitements des salaires		
▪ Revenus des capitaux mobiliers		
▪ Honoraires versés par l'état, des collectivités locales, les organismes publics et les entreprises à des personnes exerçant une activité relevant des professions libérales		
TOTAL des retenues autorisées		

وثيقة G3 : الرسم على النشاط المهني

وزارة المالية
MINISTÈRE DES FINANCES

إدارة الضرائب
ADMINISTRATION DES IMPÔTS

ولاية
WILAYA

d _____

بلدية
Commune

d _____

مفتشية
INSPECTION

d _____

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

أكتب - إذا - هذا الحرف ورقم مادة الضريبة التي
قررت عليكم عن سنة
Inscrivez ci-contre la lettre et le n° d'article de
votre imposition établie au titre de _____

الرسم على النشاط المهني
TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE
مبيعات تمت بشروط الجملة
VENTES REALISEES DANS LES CONDITIONS DE GROS

كشف تفصيلي بالعملاء
ETAT DETAILLE DES CLIENTS
(مادة 224 من قانون الضرائب المباشرة)
(Art. 224 du Code des Impôts Directs)

سنة ANNEE
(نتائج السنة أو السنة المنتهية في)
(Résultats de l'Année ou de l'Exercice clos en)

Série G., Modèle n° 3 (Tête)

Imprimerie Officielle (2009)

الختم أو التاريخ للمفتش
Timbre à date de l'Inspecteur

Numéro d'Identification Fiscale

Nom et prénoms du déclarant ou raison sociale } لقب واسم صاحب الإقرار أو اسم الشركة
Nature de l'Industrie, du Commerce ou de la Profession } نوع الصناعة، التجارة، أو المهنة
N° du Registre de Commerce et désignation du Tribunal où est tenu ce registre } رقم السجل التجاري، رقم المحكمة المرموه بها هذا السجل
Adresse de l'Établissement principal ou du siège social } عنوان المؤسسة الرئيسية أو مركز إدارة
Adresse de l'Établissement auquel se rapporte le présent état } عنوان المؤسسة التي تنبعها هذا الكشف

بووقف حساب هذا الكشف وهو يحتوي على عدد
صفحة مرقمة من 1 إلى
Arrêté le présent état contenant page (s) numérotée(s) de 1 à à la somme de :
مبلغ

حضر به
في
A le
(signature) (الإسماء)

تنبيه هام
يجب أن يرفق هذا الكشف بالإقرار السنوي - ويرسلان قبل أول أبريل - إلى مفتش الضرائب الواقع في
دائرتهم مركز إدارة منشأة المعنى بالأمر أو محل مؤسسته الرئيسية.
AVIS IMPORTANT
Le présent état à annexer à la déclaration annuelle doit parvenir avant le 1^{er} avril à l'Inspecteur
du lieu où l'intéressé a le siège de sa Direction ou de son principal établissement.

شهد بصحته الموقع أدناه
Certifié exact par le soussigné

وثيقة G4: الضريبة على أرباح الشركات

Série G n° 04 (2016)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
MINISTERE DES FINANCES

المديرية العامة
للضرائب
**DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS**

service

Numéro d'Identification Fiscale | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Article d'imposition| | | | | | | | | | | | | | | | | | |

DECLARATION DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES
TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESIONNELLE

ANNEE D'IMPOSITION
DECLARATION RELATIVE A L'EXERCICE CLOS LE :
OU PERIODE DUAU

Déclaration à faire
parvenir au service du
lieu de votre activité
avant le 1^{er} Mai

Timbre à date
du service

A IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE:

1) Désignation de l'entreprise (Raison sociale, forme juridique et nationalité) :

2) Activités exercées (souligner l'activité principale) :

Code Activité : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | Numéro du Registre de Commerce : | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Numéro (s) de compte (s), Bancaire (s) ou CCP :

3) Adresses en Algérie :

- du siège social ou du principal établissement :

-Au 1^{er} janvier 20.....

TéléphoneFax.....Email.....

-Au 1^{er} janvier 20..... (en cas de changement d'adresse en cours d'année).....

Téléphone.....Fax.....Email.....

4) Adresse des établissements secondaires : (Si le cadre est insuffisant, joindre un état suivant le même modèle)

Désignation de l'établissement	Adresse de l'établissement	N° Article	commune	wilaya

5) Nom, Prénom et Adresse du représentant légal en Algérie pour les entreprises non résidentes.....

TéléphoneFax.....Email.....

TENUE DE COMPTABILITE

PERSONNEL SALARIE DE L'ENTREPRISE

CABINET DE COMPTABILITE :

Adresse

Numéro d'Identification Fiscale | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

CERTIFICATION DES COMPTES

CABINET DU COMMISSARIAT AUX COMPTES :

Adresse

Numéro d'Identification Fiscale | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

B RECAPITULATION DES ELEMENTS D'IMPOSITION :

1- IMPOT SUR LE BENEFICE DES SOCIETES :

DA.

a) Résultat comptable (1) : Bénéfice : Perte :

b) Résultat fiscal (2) : Bénéfice : Perte :

Dont :

- Bénéfice taxé au taux de %.....
- Bénéfice taxé au taux de %.....
- Bénéfice taxé au taux de %.....
- Bénéfice consolidé (Régime de groupe) %.....
- Bénéfice exonéré (3): (Taux d'exonération : %).....

- MONTANTS REINVESTIS AU COURS DE L'EXERCICE (4) :

-LA SOCIETE RELEVE DU REGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIETES

-MERE MEMBRE

2- TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE :

NATURE DES OPERATIONS	Nature des opérations réalisées	Montant* brut du chiffre d'affaires avant application de la réfaction
OPERATIONS IMPOSABLES :		DA.
Montant des opérations de ventes en gros portant sur les produits dont le prix de vente comporte plus de 50% de droits indirects .....		| .....
Montant des ventes au détail, portant sur les produits dont le prix de vente comporte plus de 50% de droits indirects .....		| .....
Opérations de ventes en gros .....		| .....
Autres opérations ouvrant droit à la réfaction .....		| .....
Ventes et opérations ne bénéficiant pas de réfaction .....		| .....
MONTANT TOTAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES IMPOSABLE* (1) : .....		| .....
OPERATIONS EXONEREES :		
.....	
.....	
.....	
MONTANT TOTAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES EXONERE (2).....		| .....
MONTANT GLOBAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES REALISE (1) + (2) .....		| .....

* Le montant des sommes à indiquer sur la présente déclaration doit être arrondi au dinar inférieur s'il n'atteint pas dix (10) dinars, toute somme supérieure à un (1) dinar est comptée pour dix (10) dinars inférieurs

-(1) et (2) cochez la case vides appropriée dans le cas d'un bénéfice ou d'une perte ;

-(3) résultats bénéficiant d'exonérations ou d'abattements (totales ou partielles) à quelque titre que ce soit ;

-(4) réinvestissements réalisés en vertu des dispositions de l'article 142 du CID et celles de l'article 57 de la LFC pour 2009.

C OPERATIONS DE SOUS-TRAITANCE (Résidents ou non résidents) (Si le cadre est insuffisant, joindre un état suivant le même modèle)					
Désignation (Nom, Prénom ou Raison Sociale)	N I F	Article	Adresse	Référence du contrat	Montant

D PRODUITS, LES PLUE-VALUES DE CESSION DES ACTIONS ET TITRES ASSIMILES COTES EN BOURSE (Si le cadre est insuffisant, joindre un état suivant le même modèle)		
Nature	Période	Montant

E IMPUTATION :	
- Crédit d'impôt :	
IBS – retenue à la source au titre des revenus des capitaux mobiliers	
perçus :	DA
- Valeurs mobilières .....	| _____ |
- Revenus des créances, dépôts et cautionnement .....	| _____ |
-Autres crédits imputables .....	| _____ |
-TOTAL à imputer à titre de crédit d'impôt (*) .....	| _____ |
(*) joindre justificatifs	

F REPARTITION DES PRODUITS DES ACTIONS ET PARTS SOCIALES AINSI QUE DES REVENUS ASSIMILES DISTRIBUES			
1) Montant global brut des distributions correspondant aux intérêts, dividendes, revenus et autres parts sociales payables aux associés actionnaires et porteurs de parts, sur présentation ou remise de coupons ou d'instruments représentatifs de coupons.(1)			
			DA
Payé par la société elle même			(a) | _____ |
Payé par un établissement chargé du service des titres			(b) | _____ |
2) Etat nominatif détaillé des prêts ; avances ou acomptes consentis aux associés actionnaires et porteurs de parts soit directement, soit par personnes ou sociétés interposées (Art. 46 CIDTA. (si le cadre est insuffisant, joindre à la présente déclaration un état du même modèle).			
Nom, prénom, qualité (associé, associé-gérant, administrateur) et adresse complète du domicile de chacun des bénéficiaires de ces distributions	Nature de versement	Année de versement	Montant des sommes versées (DA)
NIF.....	.....	.....	.....
NIF.....	.....	.....	.....
NIF.....	.....	.....	.....
TOTAL : (c)			.....
3) Etat nominatif détaillé des distributions autres que celles visées aux lignes 01 et 02 ci-dessus : (si le cadre est insuffisant, joindre à la présente déclaration un état du même modèle).			
Désignation	Nature de versement	Année de versement	Montant des sommes versées (DA)
NIF.....	.....	.....	.....
NIF.....	.....	.....	.....
NIF.....	.....	.....	.....
TOTAL : (d)			.....
4) Montant Total des revenus répartis (Total a + b + c + d) :			(e) | _____ |
<small>(1) Il s'agit des intérêts, dividendes, revenus et autres produits des actions et parts sociales dont le paiement donne lieu à l'établissement d'un relevé de coupon ; (2) Autres distributions que celles prévues aux lignes (1) et (2). - Les tantièmes ordinaires et autres rémunérations allouées aux administrateurs et non déductibles pour le calcul du bénéfice ; - Les distributions ne résultant pas de déclarations régulières des organes compétents de la société.</small>			

G REMUNERATION VERSEES AUX MEMBRES DE CERTAINES SOCIETES :

Ce cadre concerne les SARL, les sociétés en commandite par actions, les sociétés civiles constituées sous forme de sociétés par actions et les sociétés de personnes ayant opté pour le régime d'imposition des sociétés par actions. (Si le cadre est insuffisant, joindre un état du même modèle).

Nom, prénoms, domicile, qualité et matricule fiscal de : - Tous les associés pour les SARL. - Tous les associés des sociétés en commandite par actions. - Tous les membres des sociétés civiles constituées sous forme de sociétés par actions. - Tous les associés des sociétés de personnes ayant opté pour le régime d'imposition des sociétés de capitaux.	Pour les SARL, nombre de parts sociales ou de bénéfices appartenant à chaque associé	Sommes versées, au cours de chaque période retenue pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, à chaque associé, associé gérant ou membre associé (colonne 1), à titre de traitement, émoluments, indemnités, remboursements forfaitaires de frais ou autres rémunérations de ses fonctions de la société.					
		Année de versement	A titre de traitement, émoluments et indemnités proprement dits.	MONTANT DES SOMMES VERSEES			
				A titre de représentation, de mission et de déplacements		A titre de frais professionnels autres que ceux visés dans les colonnes 5 et 6	
				Indemnités forfaitaires	Remboursements	Indemnités forfaitaires	Remboursements
1	2	3	4	5	6	7	8
NIF
NIF
NIF
NIF

H CADRE RESERVE A L'ADMINISTRATION

A, le

Cachet et signature

وثيقة G8: تصريح بالوجود: الدخل على أرباح الشركات/ الضريبة على الدخل الإجمالي

تاريخ الإستلام	الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية	وزارة المالية
	تصريح بالوجود	المديرية العامة للضرائب
	يكتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى:	مديرية الضرائب
	- الضريبة على أرباح الشركات - الضريبة على الدخل الإجمالي	لولاية:

سلسلة G رقم 8 (2007) المطبوعة الرسمية الجزائر

الإسم واللقب أو التسمية:	.....
اسم الشهرة التجاري:	.....
عنوان المقر الإجمالي:	.....
رقم السجل التجاري:	..... ج.ج. البريدي أو البنكي:
رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد:	..... الهاتف:
رت. الاحصائي:	..... رت. الجبائي:
عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2):	.....
صفة المصرح: مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1):	.....
تاريخ بدء النشاط:	.....

الشكل القانوني للشركة (ضع علامة في الخانة المناسبة)	
<input type="checkbox"/> مؤسسة فردية.	<input type="checkbox"/> شركة تعاونية.
<input type="checkbox"/> شركة فعلية.	<input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية (شركة).
<input type="checkbox"/> شركة التضامن.	<input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية.
<input type="checkbox"/> شركة مدنية مهنية.	<input type="checkbox"/> شركة ذات الإقتصاد المختلط.
<input type="checkbox"/> جمعية بالمشاركة.	<input type="checkbox"/> وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية).
<input type="checkbox"/> شركة ذات مسؤولية محدودة.	<input type="checkbox"/> أخرى:
<input type="checkbox"/> شركة المساهمة.	
<input type="checkbox"/> شركة أجنبية: أذكر الشكل القانوني:	
طبيعة النشاط الرئيسي:	
نشاطات ثانوية أخرى:	
عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى:	
.....	
.....	
.....	
مكان مسك المحاسبة:	
إسم وعنوان المحاسب:	

(1) اشطب العلامات غير الملائمة

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الاصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.

يشهد بصحته من طرف المصرح الممضي أسفله الذي يعترف بإطلاعه على التزاماته الجبائية.

بـ في
الإمضاء

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى
المالية لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب
المؤهلة.

B	RECAPITULATION DES ELEMENTS D'IMPOSITION :	
A- IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL : (RESULTAT FISCAL) : DA		
a) Résultat comptable : Bénéfice : <input type="checkbox"/> ou Perte : <input type="checkbox"/>		
b) Résultat Fiscal : Bénéfice : <input type="checkbox"/> ou Perte : <input type="checkbox"/>		
Dont :		
- Bénéfices exonérés : (Taux d'exonération) % ..... | ..... |		
- Bénéfices réinvestis au cours de l'exercice : ..... | ..... |		
B- TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE :		
NATURE DES OPERATIONS	NATURE DES OPERATIONS REALISEES	MONTANT BRUT DU CHIFFRE D'AFFAIRES (avant application de la réfaction)
OPERATIONS IMPOSABLES		DA.
Montant des opérations de ventes en gros portant sur les produits dont le prix de vente comporte plus de 50% de droits indirects .....		| ..... |
Montant des ventes au détail, portant sur les produits dont le prix de vente comporte plus de 50% de droits indirects .....		| ..... |
Opérations de ventes en gros .....		| ..... |
Autres opérations ouvrant droit à la réfaction .....		| ..... |
Ventes et opérations ne bénéficiant pas de réfaction .....		| ..... |
MONTANT TOTAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES IMPOSABLE (1) : .....		| ..... |
OPERATIONS EXONEREES :		
.....	
.....	
.....	
.....	
MONTANT TOTAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES EXONERE (2) : .....		| ..... |
MONTANT DU CHIFFRE D'AFFAIRES GLOBAL REALISE (1) + (2) : .....		| ..... |

A, le

Cachet et signature

N.B : Si vous faites la déclaration au nom de la succession d'un contribuable décédé, indiquez au dessous de votre signature vos noms, prénoms et adresse.

وثيقة G17: الضريبة على الدخل الاجمالي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G N°17

MINISTERE DES FINANCES
Direction Générale des Impôts
DIW de
Structure

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية.....
مصلحة.....

IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL

Plus-Values de Cessions à titre onéreux des immeubles bâtis ou non bâtis et des droits réels immobiliers
(Art 80-1 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées)

Déclaration tenant lieu de bordereau-avis de versement, à souscrire, auprès de la recette des impôts du lieu de situation du bien, dans un délai n'excédant pas trente (30) jours, à compter de la date de l'établissement de l'acte de vente.

I - RENSEIGNEMENTS CONCERNANT LE CEDANT ET L'/LES ACQUEREUR (S)

1. Désignation du cédant ⁽¹⁾:

- Nom, Prénom :

- Adresse :

Commune :, Wilaya :, Code postal : | | | | | |

- Numéro d'Identification Fiscale (NIF) ⁽²⁾ : | | | | | | | | | | | | | | | |

- Numéro d'Identification Nationale (NIN) :

2. Désignation de ou des acquéreur (s) :

- Nom, Prénom ou raison sociale :

- Adresse :

- Nom, Prénom ou raison sociale :

- Adresse :

- Nom, Prénom ou raison sociale :

- Adresse :

II - DESIGNATION DU BIEN OU DES DROITS REELS CEDES

- Nature du bien cédé ⁽³⁾ :, Consistance globale (bâtie ou non bâtie) ⁽⁴⁾ :

- Nature des droits réels cédés :

- Adresse ou lieu de situation du bien :

Commune :, Wilaya :, Code postal : | | | | | |

- Numéro d'Article d'Imposition du bien :

- Nature de l'opération réalisée ⁽⁵⁾ :

- Origine de la propriété ⁽⁶⁾ :

- Date d'acquisition ou de création :

- Date d'établissement de l'acte :

- Nature de l'acte ⁽⁷⁾ :

(1) Lorsque le cédant n'est pas domicilié en Algérie, la liquidation et le paiement de l'impôt peuvent être effectués par son mandataire dûment habilité.

(2) Sont tenus de renseigner ce champ, les contribuables disposant d'un NIF.

(3) Préciser la nature du bien (terrain nu, maison individuelle, bien collectif, ...).

(4) Préciser la surface globale, la partie non bâtie, bâtie et le nombre de niveaux en cas de maison individuelle.

(5) Préciser s'il s'agit d'une donation ou d'une cession à titre onéreux. En cas de donation, il y a lieu également d'indiquer le degré de parenté.

(6) Préciser si le bien cédé est issu d'une succession, d'une donation ou il a fait l'objet d'acquisition.

(7) Indiquer la nature de l'acte (Acte administratif, acte de propriété, ...).

III - ELEMENTS A DECLARER ⁽⁸⁾

Désignation	Valeur en DA
- Prix de cession du bien ou des droits réels ⁽⁹⁾ (A)
<i>Montant des droits et taxes acquittés (B)</i>
<i>Autres frais dûment justifiés ⁽¹⁰⁾ (C)</i>
- Prix d'acquisition ou la valeur de création ⁽¹¹⁾ (D)
<i>Frais d'acquisition, d'entretien et d'amélioration dûment justifiés (Dans la limite de 30% du prix d'acquisition ou de la valeur de création du bien cédé) ⁽¹⁰⁾ (E)</i>
Plus-Value dégagée (F) = ((A-B-C) - (D+E)):
Taux de l'abattement : %
Montant de l'abattement (G) = (F X Taux) :
Plus-Value imposable (H) = (F-G) :

Précision : Le montant de l'abattement est de l'ordre de 5% par an, à compter de la troisième (03) année de la date d'entrée en possession du bien cédé, et ce, dans la limite de 50%. Pour déterminer la période de trois (03) ans, il y a lieu de procéder à un décompte de date à date.

IV - MONTANT DE L'IMPOT A PAYER

Désignation	Valeur en DA
- Plus-Value imposable
- Taux de l'impôt	15% <input type="checkbox"/> Exonéré <input type="checkbox"/>
Montant de l'impôt ⁽¹²⁾ (I) :
Réduction d'impôt de 50% (J) = ((I) X 50 %) :
Montant à payer (K) = (I - J) ⁽¹²⁾ :

Précision : La réduction d'impôt de 50% n'est accordée que dans le cadre de la cession de logements collectifs constituant l'unique propriété et l'habitation principale.

J'atteste de l'exactitude des renseignements portés sur la présente déclaration.

A, le

Signature de l'intéressé (e)

Mode de paiement

<input type="checkbox"/>	Par chèque bancaire N° du Tirée sur l'agence
<input type="checkbox"/>	Par chèque postal N° du
<input type="checkbox"/>	En numéraire

Cadre réservé à la Recette des Impôts

A, le

Cachet et signature du Caissier

Montant payé en chiffres et en lettres :

.....

Quittance N° du

⁽⁸⁾ L'administration fiscale se réserve le droit de réévaluer les bases déclarées, conformément aux dispositions de l'article 78 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.

⁽⁹⁾ En cas de donation, il y a lieu de mentionner la valeur vénale du bien.

⁽¹⁰⁾ Les documents justifiant ces frais doivent être annexés à la présente déclaration.

⁽¹¹⁾ Lorsque l'origine du bien cédé provient d'une donation ou d'une succession, il y a lieu de retenir la valeur vénale du bien à la date de la donation ou de la succession.

⁽¹²⁾ Les montants dus doivent être arrondis au dinar supérieur pour les fractions égales ou supérieures à cinquante (50) centimes. Les fractions inférieures à cinquante (50) centimes sont négligées.