



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

## العنوان: دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة (مركز الضرائب CDI - مستغانم-)

تحت اشراف الاستاذ:

د/هوان بوعبدالله

من إعداد الطلب

- مجاهد نصيرة

- العروي شيما

| أعضاء لجنة المناقشة |                                   |                   |                   |
|---------------------|-----------------------------------|-------------------|-------------------|
| رئيسا               | جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم | أستاذ مساعد قسم ب | د/ عمروش صبرينة   |
| مشرفا-<br>مقررا     | جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم | أستاذ محاضر قسم ب | د/ هوان بوعبدالله |
| مناقشا              | جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم | أستاذ مساعد       | د/ مرسللي حليلة   |

السنة الجامعية 2024/2023

## التشكرات

الحمد لله و الشكر كما يسعى لجلال وجهك و عظيم سلطانك

لك الحمد ربي حتى ترضى و لك الحمد اذا رضيت و لك الحمد بعد الرضى

اتقدم بخالص الشكر و العرفان للأستاذ المشرف هوان بوعبد الله الذي لم يدخر جهدا في مساعدتنا و تقديم كل التوجيهات اللازمة لإنجاز هذه الدراسة.

الى كل من ساندنا طوال مشوار التريص وخاصة السيد : غنيم محمد .

شكرا لمن علمني حرفا. و امسك بيدي و كان خير معلم ...

شكرا لكل من اهداني من وقته . و رفعني درجة بحكمته .

و اقدم الشكر لكل من شجعني و لو بكلمة و كل من مد لي يد المساعدة

من قريب او بعيد .....





## الإهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع

إلى من وهبوني الحياة و الأمل، والنشأة على شغف الإطلاع والمعرفة، ومن علموني أن أرتقي سلم

الحياة بحكمة وصبر، براء، وإحسانا، وفاء لهما: والدي العزيز، ووالدتي العزيزة

إلى من كاتفتني في شق طريقي نحو النجاح في مسيرتي ورفيقتي فالحياة أختي مروة

إلى من ساندتني وخطت معي خطواتي، ويسرت لي الصعاب، إلى أختي خيرة

إلى إخواني شعبان ومحمد حفظهم الله وإلى أختي فاطمة

وأبناءها محمد إسلام وإسماعيل الخليل

وإلى جميع أصدقائي وزملاء الدفعة وإلى كل من ساهم معي من قريب أو من بعيد وإلى كل من

يعرفني، كان الله في عونكم كما كنتم في عوني.

وفي الأخير لكم مني جزيل الشكر والعرفان والثناء .



## الإهداء

الحمد لله حباً وشكراً وامتناناً على البدء والختام

(وَأَخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنِ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ)

لم تكن الرحلة قصيرة ولا الطريق محفوفاً بالتسهيلات، لكنني فعلتها،

فالحمد لله الذي يسر البدايات وبلغنا النهايات بفضلته وكرمه

اهدي هذا النجاح لنفسني الطموحة أولاً، ابتدأت بطموح وانتهت بنجاح، ثم الى كل من سعى معي لإتمام مسيرتي الجامعية دمتم لي سنداً لا عمر له.

وبكل حب اهدي ثمرة نجاحي وتخرجي :

إلى جنة الله في الأرض : الى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها ، إلى من علمتني الاخلاق قبل الحروف إلى الجسر الصاعد بي إلى الجنة الى الداعمة الأولى في حياتي واليد الخفية التي أزالته عن طريقني الاشواك والمصاعب....." أمي وصديقتي ورفيقتي دربي " .

إلى الذي بذل جهد السنين سخياً و صاغ من الايام سلالمة العلى لارتقى بها في در الحياة الذي علمني معنى ان نعيش من اجل الحق و العلم لنضلل احياء .....الى ابي الغالي.

إلى من وهبتها لي الحياة ، الى نصفي الثاني و رفيقة روجي الى افضل النعم التي تضيئ حياتي الى اختي

أمينة

الى مودتي في الحياة اخوتي : امين و أخي احمد و زوجته.

إلى برعم العائلة وبهجتها : سندس حفظها الله .

الى كل اقاربي و إلى كل دفعة ماستر 2 تدقيق ومراقبة التسيير وكل من يعرفني من قريب او بعيد.

الى من فارقوا الحياة و لم يفارقوا قلوبنا الى جدتي و جدائي و خالتي رحمهم الله و اسكنهم فسيح جناته.

من قال أنا لها "نالها" وأنا لها إن أبت رغماً عنها أتيت بها ، ما كنت لأفعل لولا توفيق من الله ، ها هو اليوم العظيم هنا اليوم الذي انتظرت طوال سنوات الدراسة حاملة فيه ، الحمد لله الذي أتمه بالخير

نصيحة

والفرح والسرور .

| الصفحة | فهرس المحتويات   |
|--------|--|
| -      | - الشكر  |
| -      | - الإهداء  |
| 2      | - مقدمة عامة   |
| -      | - الفصل الأول : عموميات حول النظام الجبائي في الجزائر                          |
| 8      | - تمهيد  |
| 9      | - المبحث الأول : النظام الحقيقي  |
| 9      | - المطلب الأول : ماهية النظام الحقيقي  |
| 10     | - المطلب الثاني: الرسوم الجبائية   |
| 16     | - المطلب الثالث: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS |
| 23     | - المبحث الثاني: الضريبة الجزافية الوحيدة                                      |
| 23     | - المطلب الأول: تعريف الضريبة الجزافية الوحيدة                                 |
| 24     | - المطلب الثاني : مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة                          |
| 26     | - المطلب الثالث :معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة                               |
| 31     | - المبحث الثالث : التصريح الجبائي  |
| 31     | - المطلب الأول : ماهية التصريح الجبائي   |
| 33     | - المطلب الثاني : الالتزامات التصريحية الجبائية                                |
| 40     | خاتمة الفصل  |

|    |  |
|----|--|
| -  | - الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي                        |
| 43 | - تمهيد  |
| 44 | - المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي  |
| 44 | - المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي   |
| 46 | - المطلب الثاني: دوافع وطرق التهرب الضريبي   |
| 50 | - المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي  |
| 53 | - المبحث الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي   |
| 53 | - المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، دوافعها واهدافها                    |
| 58 | - المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية  |
| 74 | - المبحث الثالث: التحصيل الضريبي   |
| 74 | - المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي  |
| 75 | - المطلب الثاني: اجراءات التحصيل الضريبي   |
| 76 | - المطلب الثالث: طرق وضمانات التحصيل الضريبي   |
| 85 | - خاتمة الفصل  |
| -  | - الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية حول إجراءات التحقيق المحاسبي للحد من التهرب الضريبي |
| 87 | - تمهيد  |
| 88 | - المبحث الأول: عموميات حول مركز الضرائب   |

|     |  |
|-----|--|
| 88  | - المطلب الأول: نظرة عامة حول مركز الضرائب               |
| 89  | - المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب                       |
| 90  | - المطلب الثالث: إجراءات تكوين الملف الجبائي             |
| 93  | - المبحث الثاني: دراسة حالة من الحالات الخاضعة للرقابة   |
| 93  | - المطلب الأول: بداية التحقيق وتبليغ النتائج             |
| 97  | - المطلب الثاني: النتائج المتحصل عليها خلال فترة التحقيق |
| 102 | - خاتمة الفصل  |
| 104 | - خاتمة  |
| 108 | - قائمة المراجع والمصادر                                 |
| 110 | - الملاحق  |
| 123 | - ملخص   |

### قائمة الجداول :

| الصفحة | العنوان   | الرقم |
|--------|---|-------|
| 19     | معدلات فرض الضريبة على الدخل الإجمالي                                       | 01    |
| 51     | أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب والغش الضريبي                             | 02    |
| 97     | جدول الفرق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المقبوض في حسابات المؤسسة | 03    |
| 97     | فرق رقم الاعمال المؤسس لاقتطاع الضرائب والرسوم الغير مصرح بها               | 04    |
| 98     | الغرامات الجبائية   | 05    |
| 98     | تأسيس رقم الأعمال للرسم على النشاط المهني TAP                               | 06    |
| 99     | تأسيس رقم الأعمال للرسم على القيمة المضافة TVA                              | 07    |
| 100    | جدول خاص بالضريبة على أرباح الشركات   | 08    |
| 101    | الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء  | 09    |

### قائمة الاشكال :

| الصفحة | العنوان                                 | الرقم  |
|--------|---|--------|
| 59     | أشكال الرقابة الجبائية                  | شكل 01 |
| 61     | الرقابة على الوثائق                     | شكل 02 |
| 91     | الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب | شكل 03 |
| 92     | الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب           | شكل 04 |

جدول المختصرات :

| الإختصار | الدلالة باللغة الأصلية واللغة العربية                                 |
|----------|---|
| TAP      | Taxe sur l'Activité Professionnelle الرسم<br>على النشاط المهني        |
| TVA      | Taxe sur valeur ajouté الرسم على القيمة المضافة                       |
| IRG      | Impôt sur le Revenu Global الضريبة على الدخل الإجمالي                 |
| IRG/S    | Impôt sur le Revenu Global / Salair الضريبة على الأجور والرواتب       |
| IBS      | Impôt bénéfice société الضريبة على أرباح الشركات                      |
| IFU      | Le régime de l'impôt Forfaitaire Unique نظام الضريبة الجزافية الوحيدة |
| SARL     | Société à Responsabilité Limitée شركة ذات مسؤولية محدودة              |

مقدمة عامة

## — مقدمة عامة :

التغيرات الكبيرة التي تحدث في المؤسسات الاقتصادية العمومية أو الخاصة والتي تنعكس من خلال النشاط الممارس أو العمليات التي قامت بها نتيجة الانفتاح الاقتصادي بين الدول ونتيجة التطورات التكنولوجية وما رافقها من منافسة على الصعيدين الدولي والمحلي استدعى من هذه المنشآت أن تقدم تقارير مالية سنوية تحتوي كافة المعلومات الخاصة بنشاطاتها الاقتصادية خلال الفترة المالية و في ظل التطورات الاقتصادية السريعة والانفتاح المتزايد للدول ، أصبحت التقارير المالية تمثل معلومات صادقة للمؤسسة الاقتصادية، التي تعكس حجم أعمالها وتقدمها على مدى الفترة المالية.

تعد الضرائب دوراً أساسياً تعتمد عليها الدولة في إعداد سياستها المالية من أجل تحقيق الأهداف سواء كانت اقتصادية ، إجتماعية أو تنموية، لذلك فإن استمرارية هذا المفهوم ترتكز على مدى التزام المكلفين بالضريبة، يعتبر النظام الضريبي في الجزائر نظاماً تصريحيًا يعتمد على التزام المكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية بدقة، ويقوم الجهاز الضريبي بمراقبة هذه التصريحات لضمان دقتها ومكافحة التهرب الضريبي. تهدف هذه الرقابة إلى تحصيل ضريبي معتبر يساهم في زيادة إيرادات الخزينة .

كما ان المتبع للنظام الضريبي الجزائري يرى أنه نظام تصريحي يتيح كامل الحرية للمكلفين بمنح تصريحاتهم الضريبية المكتتبه المتطابقة بشكل كامل مع نشاطاتهم ومدخلهم الحقيقية، حيث تقوم الإدارة الجبائية بعملة المراقبة لتلك التصريحات وتأكيدا والتحقق من الأخطاء الممكن وقوعها أثناء إيداعها سواء كانت على حسن نية أو بهدف التهرب الضريبي ويتم هذا من خلال الادارة الجبائية التي لها كافة الصلاحيات في مكافحة التهرب الضريبي والتخفيف منه في إطار القوانين والتشريعات المسننة تهدف هذه الجهود إلى تحقيق التوازن المالي والاقتصادي وحماية الاقتصاد الوطني من التأثيرات السلبية للتهرب الضريبي على الخزينة العامة.

## — إشكالية البحث:

للاوصول للهدف الدراسة يمكننا طرح التساؤل الرئيسي التالي :

- ما مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي ؟
- يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :
- ما هو التهرب الضريبي ؟ ماهي الدوافع والأسباب لوجوده ؟
- ما المقصود بالرقابة الجبائية وماهي أهدافها ؟

- ماذا نقصد بالتحقيق المحاسبي ؟
- ما الأثر الذي يمكن ان يكون للتحقيق المحاسبي في التقليل من حالات التهرب الضريبي ؟
- فرضيات البحث :
- للإجابة على الأسئلة الفرعية نضع الفرضيات الآتية :
- التهرب الضريبي ظاهرة سلبية تتم من خلال تهرب المكلفين بالضريبة في أدائها .
- الرقابة الجبائية وحدها ليست فعالة للحد من التهرب الضريبي .
- التحقيق المحاسبي مكمل لنظام الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب أو الغش الضريبي .
- أهمية البحث :
- تكمن أهمية البحث في ابراز :
- التهرب الضريبي تحدي كبير يواجه الدولة في تطبيق سياساتها الضريبية .
- تعتمد مصالح الضريبية على عملية التحقيق المحاسبي للتأكد من المعلومات المصرح بها .
- أهداف البحث : يهدف هذا البحث إلى :
- التعريف بماهية التهرب الضريبي واليات الحد منه .
- إبراز الدور الذي يؤديها تطبيق عملية التحقيق المحاسبي في إكتشاف الأخطاء سواء كانت عن حسن نية أو عمدا .
- إبراز دور نظام الرقابة الجبائية المتضمن المراقبة والتفتيش والتدقيق كصمام أمان للإمتثال الضريبي .
- مناهج الدراسة: من أجل تحقيق أهداف الدراسة سنعتمد على المنهج الوصفي و ذلك باستعراض مختلف المفاهيم الأساسية ، إضافة إلى الاعتماد على المنهج التحليلي للقيام بالدراسة التطبيقية للبحث المتمثلة في دراسة حالة لمؤسسة .
- دوافع اختيار الموضوع :
- من أهم المبررات التي أدت بنا الى إختيار الموضوع ما يلي :
- ملائمة للتخصص: يتناسب الموضوع مع تخصصنا ، مما يمكننا من فهمه بشكل أعمق وتقديم تحليل متخصص .
- الرغبة الشخصية: يثير موضوع الضرائب والتهرب الضريبي اهتمامنا الشخصي، ونرغب في فهم أسبابه وآثاره وكيفية مكافحته .

- زيادة الوعي الضريبي: يهدف المشروع إلى زيادة الوعي بمسألة الضرائب والتهرب الضريبي، وهذا يساهم في تحسين الامتثال الضريبي ودعم النظام الضريبي.
- التركيز على التحقيق المحاسبي: يهمني التركيز على هذا الموضوع والتعمق في فهم كيفية استخدام التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي.
- حب التطلع للمعرفة: نرغب في استكشاف خبايا هذه الظاهرة وفهمها بشكل أفضل، وذلك من أجل تطوير مهارتنا ومعرفتنا في هذا المجال.

#### – دراسات سابقة:

1. عبد الرحيم لواج، "فعالية الرقابة الجبائية في تقييم التصريحات الجبائية"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة جيجل، 2008، من خلال هذه الدراسة توصل الباحث إلى أن الرقابة الجبائية من أهم وأفضل الطرق المستخدمة لتقويم التصريحات الجبائية، وهذا من خلال إكتشاف وتصحيح الأخطاء والاعفالات المسجلة في تصريحات المكلفين بالضريبة بغرض إعادة تقييمها، بالإضافة إلى أنه بالرغم من تحسن المردودية المالية العمليات الرقابة الجبائية، إلا أنها مازالت بعيدة عن بلوغ الاهداف المخطط لها فيما يتعلق بنسبة التغطية.
2. الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة 2009/2010، من خلال هذه الدراسة توصل الباحث إلى أن هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها، وهذا من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية وماتخفيه من تلاعبات على مستوى تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف، كما يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط.
3. قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة 2011/2012، من خلال هذه الدراسة توصلت الباحثة إلى أن برنامج المراجعة الجبائية يساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية من خلال الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري، والتي تجعل من المكلف يصرح بحسب قدرته التكليفية وفي الوقت الملائم. وإن تعزيز ثقافة الجودة في المصالح الجبائية خاصة على مستوى آلية المرجعة الجبائية من شأنه أن يعمل على تحسين جودة التصريحات الجبائية، وذلك بزيادة الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين بالضريبة.

#### – التعليق على الدراسات :

تتشابه دراستنا مع بعض الدراسات السابقة الذكر من خلال الإشارة إلى العلاقة بين استخدام التحقيق المحاسبي للأغراض الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري وكيفية زيادة الإلتزام الضريبي للمكلف بالضريبة .

حيث تميزت دراستنا عن الدراسات السابقة كونها توضح الوظيفة أو الدور الذي تؤديه عملية التحقيق المحاسبي في الرفع من الأداء الضريبي نتيجة مجابهة التهرب الضريبي لما له من أثر على الإمتثال الضريبي الفعال .

– النطاق المكاني والزمني :

– النطاق المكاني :

البحث يقتصر على توضيح فعالية التحقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية و دورها في الحد من التهرب الضريبي بما يتوافق مع التشريع الجبائي الجزائري ، كما يركز البحث على بيان الدور الذي تلعبه الهيئات الجبائية في التحصيل الضريبي ، و كانت الدراسة بمركز الضرائب لولاية مستغانم . في ما يخص الجانب النظري تعددت الأماكن التي تم من خلالها الحصول على مبتغانا في هذه الدراسة فهناك عدة أماكن ساهمت في الحصول على المعلومات والاستفادة منها ومن هذه الأماكن مركز الضرائب لولاية مستغانم ، المقالات ، الكتب ، الأطروحات ..الخ أما الدراسة الميدانية تقتصر على مديرية الضرائب ، إضافة الى إجراء مقابلات محققين في المحاسبة لإثراء الجانب النظري والتطبيقي.

– النطاق الزمني :

لنتمكن من الدراسة الميدانية تستغرق الفترة الزمنية لإنجاز الدراسة بداية من شهر جانفي سنة 2024 إلى غاية شهر مارس سنة 2024.

– هيكل الدراسة :

من أجل تحقيق الأهداف التي تخدم الدراسة تم توزيع الهيكل النظري والتطبيقي إلى ثلاثة فصول أساسية ، حيث أشرنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري للنظام الجبائي في الجزائر من خلال معرفة كل من النظام الحقيقي والضرية الجرافية الوحيدة واجراءات التصريح الجبائي . أما الفصل الثاني تم الإشارة فيه إلى آليات الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي تطرقنا فيه الى الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي ثم آليات مكافحته و التحصيل الضريبي . أما الفصل الثالث نتناول فيه الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب ولاية مستغانم ، وأخيرا يتم إختبار فرضيات الدراسة الميدانية وإستخلاص النتائج ومناقشتها.

الفصل الأول : عموميات حول النظام

الجبائي في الجرائر

— تمهيد :

حاولت الإدارة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 1991-2020 تبسيط النظام الجبائي من خلال الاصلاحات الضريبية للنظام الحقيقي وقد تم استحداث نظام الضريبة الجزافية الوحيدة الذي تم تحديده بموجب قانون المالية لسنة 2007 كبديل عن الضرائب السابقة مثل الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، والرسم على القيمة المضافة (TVA)، والرسم على النشاط المني (TAP) التي فرضت على التابعين للنظام القديم. ومنه أصبح يوجد نوعان رئيسيان من الأنظمة الجبائية، النوع الأول النظام الحقيقي والثاني النظام الجزافي لطبيعة النشاطات الممارسة من قبل المكلفين.

وعليه نتطرق في هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: النظام الحقيقي ،
- المبحث الثاني: الضريبة الجزافية الوحيدة.
- المبحث الثالث : إجراءات التصريح الجبائي

## – المبحث الأول: النظام الحقيقي

نتطرق في هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب هي :

في المطلب الأول : ماهية النظام الحقيقي ، المطلب الثاني : الرسوم الجبائية  
المطلب الثالث : الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS

## – المطلب الأول : ماهية النظام الحقيقي

### – أولاً: تعريف النظام الحقيقي

النظام الحقيقي يطبق هذا النظام وجوباً على المكلفين الذين يحققون رقم أعمال يفوق حد الإخضاع لبقية الأنظمة والمحدد 8.000.000 دج، حيث الربح الخاضع للضريبة هو الناتج على مسك محاسبة حقيقية وهو يساوي الفرق بين المبالغ المدفوعة والمصاريف المتحملة في إطار النشاط، وتخضع شركات الأموال وجوباً لنظام وحيد وهو النظام الحقيقي أما شركات الأشخاص فلها حق اختيار اعتماده على أن تلتزم بذلك مدى حياتها، ويخضع نظام الربح الحقيقي لما يلي:

- عمليات البيع بالجملة.
- عمليات البيع التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون .
- موزعو محطات الوقود
- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير .
- الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات او شركات مهما كان شكلها وغرضها ويستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم تجار الأملاك وما شابههم، وكذا منظمو العروض، الألعاب والتسلية بمختلف أنواعها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> . بصاشي هدى، واقع النظام الجبائي الجزائري وأثره على الاستثمار، المجلد 05، العدد 02، سنة 2020، صفحة 110.

• **المطلب الثاني: الرسوم الجبائية**

– **أولا: الرسم على القيمة المضافة**

مقارنة مع الأنواع الأخرى من الضرائب من نفس الطبيعة يقدم هذا النظام العام للضريبة على الاستهلاك.

**1/ تعريف الرسم على القيمة المضافة:**

لقد تم إنشاء الرسم على القيمة المضافة عام 1954 م ، يعتبر ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي ، التجاري و الحرفي . كما تبنتها الجزائر منذ أفريل 1992 م .

يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من<sup>1</sup>:

- بالنسبة للواردات ، من إدخال البضاعة عند الجمارك ، و المدين بهذا الرسم هو المصحح لدى الجمارك
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة و من الأشغال العقارية يتكون الحدث المنشئ من التسليم
- بالنسبة للمبيعات ، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة
- بالنسبة للأشغال العقارية ، من قبض الثمن كليا أو جزئيا
- بالنسبة للخدمات عموما يقبض الثمن جزئيا أو كليا

غير أنه ، يمكن أن يرفض لمقاولي الأشغال، و مؤدي الخدمات بتبرئة ذمتهم حسب الخصوم ، و في هذه الحالة يتكون الحدث المنشئ للرسم من الخصم ذاته و يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية<sup>2</sup>:

- انه ضريبة حقيقية ، تخص استعمال المداخيل أي المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع و الخدمات .
- انه ضريبة غير مباشرة، تدفع للخبزينة ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي و لكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج و توزيع السلع و الخدمات

<sup>1</sup>. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 135 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2024 ص 88.

<sup>2</sup>- قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 4 منه، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2024، ص 08.

- ضريبة نسبية القيمة ، تحصل بنسبة قيمة المنتجات و ليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج (الحجم أو الكمية).
- ضريبة مؤسسة حسب آلية الدفعات المجزئة ، في كل مرحلة توزيع ، فان الرسم على القيمة المضافة يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج بحيث أن في نهاية الحلقة التي اتبعها المنتوج ، فان التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق السعر المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك .
- ضريبة تتوقف على آلية الخصوم ، في هذا الصدد و المراحل المختلفة للمحيط الاقتصادي ، يجب على المدين أن :
  - يحسب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات .
  - يخصم من هذه الضريبة ، الرسم المثلث للعناصر المشكلة لسعر الكلفة .
  - يدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل و الرسم المخصوم.

## 2/ مجال التطبيق:

- حسب المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال تخضع للرسم على القيمة المضافة عمليات البيع و الأعمال العقارية و الخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا و يتم إنجازها في الجزائر ، بصفة اعتيادية أو عرضية و كذا عمليات الاستيراد و يطبق هذا الرسم أيا كان :
- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى
  - شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص

## 3/ العمليات الخاضعة للضريبة

تنقسم إلى : العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا أو اختياريا

### 1.3 العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا<sup>1</sup>

- تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة :

<sup>1</sup>- قوانين جبائية ، قانون الرسوم على رقم الأعمال المادة 2 منه طبعة 2024 ص 6.

- المبيعات أو التسليمات التي يقوم بها المنتجون .
  - الأشغال العقارية .
  - المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.
  - عمليات الايجار و أداء الخدمات و أشغال الخدمات و البحث و جميع العمليات من غير المبيعات و الأشغال العقارية .
  - المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات ، و المكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو أحجار كريمة .
  - العمليات المحققة في إطار ممارسة المهن الحرة .
  - الحفلات الفنية و الألعاب التسلية بمختلف أنواعها .
  - العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين .
- 2.3 العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا

حسب المادة 3 من قانون الرسم على رقم الأعمال :

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الاختيار بين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا ، بناء على تصريح منهم للاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة ، على أن يزودوا بسلع أو خدمات:

- التصدير
- للشركات البترولية
- للمكلفين بالرسم .
- لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42 يخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي . يمكن طلب الاختيار ، في أي وقت من السنة و يجب أن ينهي الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة ، و يصبح نافذا اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتسب فيه الاختيار.

يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزءا منها ما لم يحمل تنازل أو توقف عن النشاط، يعطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي في يوم 31 ديسمبر من السنة التالية التي يلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار و يحدد الاختيار ضمنيا ، ما لم يحمل نقص صريح ، يقدم ظرف ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة .

## 4 / قواعد تأسيس الرسم ومعدلاته

نتطرق أولا إلى كيفية تأسيس الرسم :

1.4 تأسيس الرسم<sup>1</sup>:

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف و الحقوق و الرسوم ، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته و يتكون :

- بالنسبة لعمليات البيع ، من المبلغ الإجمالي للمبيعات

- بالنسبة لعمليات تبادل البضائع ، أو المواد الخاضعة للرسم من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة .

- بالنسبة للتسليمات للذات للأموال المنقولة من ثمن البيع بالجملة المنتوجات المماثلة ، لأموال العقارية و من ثمن تكلفة الإنجاز .

- بالنسبة وكلاء النقل ووسطاء العبور ، يتكون رقم أعمالهم من أجورهم الاجمالية .

- عند الاستيراد حسب المادة 19 يتكون الأساس الخاضع للضريبة من القيمة المحددة لدى الجمارك بما فيها الحقوق و الرسوم ، باستثناء الرسم على القيمة المضافة

- عند التصدير حسب المادة 20 يتكون الأساس الخاضع للضريبة ، بالنسبة للمنتوجات الخاضعة للرسم ، من قيمة البضائع عند التصدير ، بما فيها الحقوق و الرسوم ، باستثناء الرسم على القيمة المضافة .

## 2.4 المعدلات:

يحصل الرسوم على القيمة المضافة بمعدل عادي 19%<sup>2</sup>.

و المعدل المخفض ب 9 % و يطبق هذا المعدل على المنتوجات و المواد و الأشغال و العمليات و الخدمات المبينة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

## 5- / الإعفاءات :

<sup>1</sup>- قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المادة 15 ، مرجع سبق ذكره ، ص 16

<sup>2</sup>- قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المادة 21 طبعة 2024 ، ص 12

تعتبر الإعفاءات أحكام خاصة تطمح إلى الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بعض العمليات التي في غياب مثل هذه الأحكام تكون عادة خاضعة للضريبة .

كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية ، اجتماعية أو ثقافية :

- في المجال الاقتصادي : الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسوم على الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة و الغازية و البحث عنها و استغلالها و تبيعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها المؤسسة "سوناطراك".
- في المجال الاجتماعي : ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، الشعير، الدقيق...الخ)، الأدوية و المطاعم المعتدلة الأسعار و التي لا يهيمها الربح و كذا السيارات الموجهة للمعطلين...الخ.
- في المجال الثقافي : تمس هذه الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية و كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون، و كذا كل المؤلفات و الأعمال المتعلقة بالإبداع و الإنتاج.

تطبق على العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا كالعلاقات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم، العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين...إلخ، بالإضافة إلى ذلك نجد العمليات الخاضعة للرسم اختياريا كالعلاقات الموجهة للتصدير، العمليات المحققة لفائدة، اما فيما يخص الخاضعون للرسم المنتجون، البائعون، المستوردين، البائعون بالتجزئة.

-الأساس الخاضع للرسم: يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم كل من ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته .

ثانيا :الرسم على النشاط المهني TAP:

تم إنشاء الرسم على النشاط المهني بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 1996 .

أولا : ماهية الرسم على النشاط المهني

1. التعريف :

يستحق الرسم بصدد رقم الأعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي ، في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات غير أنه ،

تستثنى من مجال التطبيق الرسم مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتج عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك لرسم بموجب المادة 217 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة .

## 2/ مجال التطبيق:

يستحق الرسم بصدد :

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الدين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما و يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي ، في صنف الأرباح الغير تجارية ماعدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين .
- رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الدين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية و التجارية أو الضريبة على أرباح الشركات

## 3/ أساس فرض الضريبة و معدلاته

### 1.3 أساس فرض الضريبة<sup>1</sup>

يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية ، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة. غير أنه يستفيد من تخفيض قدره 30 %

- مبلغ عمليات البيع بالجملة
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة
- عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين و التجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة يستفيد من تخفيض قدره 50 %
- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي تتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 5% من الحقوق غير المباشرة .
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية .

كما يستفيد من تخفيض قدره 75%

<sup>1</sup> قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 219 منه ، سنة 2024، ص 96.

- مبلغ العمليات البيع بالتجزئة للبتزين الممتاز و العادي و الغاز .

### 2.3 حساب الرسم :

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني كما يأتي<sup>1</sup>:

- 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب
- 1% بدون الاستفادة من التخفيضات ، بالنسبة لنشاطات الإنتاج
- 2 % فيما يخص نشاطات البناء و الأشغال العمومية و الري مع تخفيض بنسبة 25%.
- ملاحظة: تم إلغاء الرسم على النشاط المهني في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2024 .

### ● المطلب الثالث: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG و الضريبة على أرباح الشركات IBS

– أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

#### 1 / التعريف :

يقرر أساس الضريبة على الدخل الإجمالي حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي المتوفر لدى كل مكلف بالضريبة ، حيث يتعلق هذا الدخل الصافي بمجموع المداخيل التي يمتلكها المكلف بالضريبة باستثناء التي كانت موضوع فرض محرر ، مع خصم التكاليف.

- نذكر من بين هذه التكاليف ما يلي:

\* عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

\* نفقات الإطعام.

\* فوائد القروض و الديون المبرمة لاقتناء أو بناء السكنات على عائق المكلف بالضريبة.

<sup>1</sup>. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 222 منه، مرجع سبق ذكره ، ص 99.

و قد نصت المادة الأولى من الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي ، و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"<sup>1</sup>.

## 2 / الخصائص الأساسية للضريبة على الدخل الإجمالي

و يمكن إبرازها كالآتي :

- ضريبة مباشرة يتحملها بشكل نهائي و مباشر صاحب المداخيل الخاضعة لهذه الضريبة .
- ضريبة شخصية بما أنها تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلفين بدفعها.
- ضريبة عامة ووحيدة تمس جميع المداخيل النوعية المحددة في المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة ، و هي تفرض مرة واحدة .
- ضريبة سنوية تفرض على المداخيل المحققة خلال السنة ، و يستثنى من ذلك الأجراء الذين يتقاضون أجرا وحيد أين يتم اقتطاعها من مداخيلهم الشهرية وفق سلم محدد
- تعتبر كضريبة تصاعدية ، و ذلك لكونها تحسب على أساس جدول متصاعد باستثناء المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر ، و تزيد نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي بزيادة حجم الدخل حسب جدول حسابها .

## 3 / مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي :

يتم تطبيق هذه الضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص ، ما لم تختار هذه الأخيرة الخضوع للضريبة على أرباح الشركات و يتم إرفاق طلب الاختيار هذا بتصريح عن المداخيل ، و لا يمكن التراجع عن هذا الاختيار مدى حياة الشركة . فحسب القانون الضريبي الجزائري يخضع لهذا النوع من الضرائب شركات الأشخاص ، الشركات المدنية التي تخضع لنفس نظام شركات الأشخاص سواء كانت إقامتهم الجبائية بالجزائر أو خارجها على أن يكون مصدر دخلهم من ممارسة نشاطاتهم في الجزائر ، شرط ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية و أن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة ، أعضاء شركات المساهمة الذين له مسؤولية تضامنية و غير محددة .

## 4 / تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي :

<sup>1</sup>. قوانين جبائية ، المادة 01، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2024 ، ص 15.

تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى " الضريبة على الدخل الإجمالي " و يتم فرض هاته الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف الضريبة المحدد وفقا لأحكام المواد من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية.<sup>1</sup>

بالإضافة إلى الأصناف الآتية :

- الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية
- عائدات المستثمرات الفلاحية
- المرتبات و الأجور و المعاشات و الريع العمرية
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة

#### 5/ تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي

يتم وفقا لطريقتين أساسيتين هما :

أ – طريقة الاقتطاع من المصدر : وفقا لهذه الطريقة يتم اقتطاعها من الدخل الإجمالي الصافي للمكلف من قبل الهيئة المستخدمة ، و بذلك يتم دفعها بطريقة مباشرة إلى الإدارة الضريبية ، و تساهم هذه الطريقة في التقليل من حجم التهرب الضريبي ، كما تعتبر محبذة من قبل الإدارة الضريبية كونها غير مكلفة و خالية من التعقيد.<sup>2</sup>

ب- نظام التسبيقات على الحساب : تبعا لهذا النظام تسدد الضريبة على الدخل الإجمالي في شكل دفعات مؤقتة و طوعية خلال السنة المالية ، و تتبع هذه الدفعات المؤقتة مباشرة تسديد الضريبة خلال الشهرين الأولين من السنة الموالية التي يحقق فيها الدخل و يحدد كل تسبيق بنسبة 30% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف. أما فيما يخص معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي فباستثناء المداخل الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر وفقا لنسبة معينة ، فان الضريبة تحسب وفقا لجدول تصاعدي.

#### 6/- معدلات فرض الضريبة:

<sup>1</sup> . قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 01 ، مرجع سبق ذكره ، ص 15.  
<sup>2</sup> . قوانين جبائية ، القسم الخامس ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2024 ، ص 41.

يمكن تلخيص هذه المعدلات فالجدول التالي :

الجدول رقم 01-01 : معدلات فرض الضريبة على الدخل الإجمالي

| معدل الضريبة | قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج) |
|--------------|--------------------------------|
| %0           | لا يتجاوز 240.000 دج           |
| %23          | من 240.000 دج إلى 480.000      |
| %27          | من 480.000 دج إلى 960.000      |
| %30          | من 960.000 دج إلى 1.920.000    |
| %33          | من 1.920.000 دج إلى 3.840.000  |
| %35          | من 3.840.000 دج                |

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب لسنة 2024.

## – ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات IBS

نصت المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة من قانون المالية لسنة 2024 "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار وتسمى الضريبة على أرباح الشركات IBS".<sup>1</sup>

جاءت هذه الضريبة لتراجع النقائص التي سبقت مع الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارب من خلال تطبيقها على جميع الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي دون التمييز بين الشركات و تمكينها من تحقيق هدفين:

- إعادة التنظيم الضريبي من خلال فصل الضرائب الأشخاص الطبيعيين عن الضرائب الأشخاص المعنويين.

- تخفيف العبء الضريبي الذي كانت منه الشركات و تمكينها من تحقيق النمو.

### 2/ الخصائص الأساسية للضريبة على أرباح الشركات

يمكن إبرازها كالاتي :

- يتم الدفع الضريبة على أرباح الشركات من خلال التصريح لدى إدارة الضرائب ، و ذلك بتقديم الميزانية الجبائية لمركز الضرائب قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة .
- تعتبر ضريبة وحيدة كونها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين .
- ضريبة عامة تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز .
- ضريبة سنوية ، حيث يتضمن الوعاء الخاص بها الربح السنوي للمؤسسة .

### 3/ مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تنقسم الشركات الخاضعة لضريبة على أرباح الشركات إلى قسمين :

– القسم الأول خاضع لهده الضريبة بصفة إجبارية وتتمثل فيما يلي :

1. كل الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء:

<sup>1</sup>. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 135 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2024 ، ص 50

- شركات الأشخاص و المساهمين بمفهوم القانون التجاري الجزائري إلا إذا اختارت الخضوع لهده الضريبة ، شريطة أن يكون هذا الاختيار لا رجعة فيه مدى حياة الشركة و يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريحات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
  - هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة و المعتمدة حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجاري
  - الشركات المدنية غير المكونة على شكل شركات الأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.<sup>1</sup>
2. المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري .

#### 4/ تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

يتحدد الوعاء الضريبي من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة ، بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهاية عمره المحاسبي . و يتحدد الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى اختتام الدورة المحاسبية و افتتاحها ، و التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات بعبارة أخرى تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات من خلال الفرق بين النواتج المحققة و الأعباء التي تتحملها المؤسسة.<sup>2</sup>

تتمثل النواتج المحقق أساسا فيما يلي :

- مبيعات خلال الدورة (نواتج الاستغلال)
- النواتج الأخرى المختلفة (نواتج خارج الاستغلال)
- النواتج الاستثنائية كالتنازل عن الاستثمارات .

أما الأعباء التي يجب خصمها لتحديد الربح الخاضع لهده الضريبة فتتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

- المصاريف العامة لنفقات المستخدمين في الشركة ، مكافآت المسيرين و الشركاء ، العمولات ، إضافة إلى كراء العقارات و مصاريف الاحتفالات و الاستقبالات على أن لا تتعدى نسبة 01 % من الربح الصافي للسنة السابقة .

<sup>1</sup>. قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، المادة 136 منه ، مرجع سبق ذكره ، ص 52.

<sup>2</sup>. قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، المادة 140 ، مرجع سابق ذكره ، ص 54.

<sup>3</sup>. قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، مرجع وموضوع نفسهما.

- النفقات المالية المختلفة مثل الأتاوى، مصاريف المساعدة على التنقيب، من المصاريف المتعلقة بالقروض، التأمينات..الخ
  - الضرائب و الرسوم الواقعة على كاهل المؤسسة خلال السنة المالية من رسوم عقارية ، رسوم التطهير، الرسم على النشاط المهني و الدفع الجزافي .
  - المصاريف المتعلقة بمختلف الاهتلاكات و المؤونات
  - مختلف الهدايا التي تقدمها المؤسسة باستثناء تلك المتعلقة بالإشهار ، إضافة إلى مختلف الإعلانات و التبرعات و الهبات على أن لا تتجاوز قيمتها 20.000 دج .
- لاعتبار الأعباء السابقة الذكر قابلة للخصم ، يجب أن تتوفر بها الشروط التالية :

1. أن تكون التكاليف مرتبطة مباشرة بالتسيير العادي للشركة .
2. يجب أن تثبت هذه الأعباء بطرق قانونية، و أن تكون مبررة بوثائق إثبات.
3. يجب أن تكون خاصة فقط بالسنة المالية الجارية، و أن تكون مسجلة بدفاتر المؤسسة.

#### 5/ تحصيل الضريبة على أرباح الشركات :

- يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات عن طريق نظام التسديد التلقائي تدفع بصفة تلقائية لصندوق قباضات الضرائب المختلفة دون إشعار مسبق من قبل هذا الأخير ، و تسدد الضريبة المستحقة حسب نظام التسديد التلقائي على ثلاثة تسبيقات مؤقتة أو أقساط فصلية متبوعة بتسديد باقي الضريبة ، و تسدد هذه الأقساط لدى قباضة الضرائب المختصة في العشرين يوم الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي تصبح فيه الحقوق الجبائية مستحقة ، حيث تعادل قيمة كل تسبيق 30% من قيمة الربح الضريبي للسنة الماضية ، ليتم بعد ذلك تسوية رصيد التصفية فادا كان موجب ووجب على الشركة المعنية دفعة إلى الإدارة الجبائية قبل 15 أفريل من السنة الموالية ، أما اذا كان رصيد التصفية سالبا ففي هذه الحالة وجب على الإدارة الجبائية دفعة للشركة أو إحالته إلى السنة الموالية .

#### — المبحث الثاني: الضريبة الجزائرية الوحدية IFU

نتطرق في هذا المبحث الى ثلاثة مطالب هي :

في المطلب الأول: تعريف الضريبة الجزافية الوحيدة ، المطلب الثاني : مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة والمطلب الثالث إلى :معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة.

### – المطلب الأول: تعريف الضريبة الجزافية الوحيدة

#### أ- من الناحية القانونية :

لم يعط المشرع الجزائري بالرغم من مجمل التعديلات التي خضع لها نظام الضريبة الجزافية الوحيدة تعريفا دقيقا لهذه الأخيرة، الا انه وبموجب نص المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، أوضح المشرع الأساس الذي تقوم عليه الضريبة الجزافية الوحيدة حيث نص بموجهما : تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على ارباح الشركات، و تغطي على الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المني<sup>1</sup>.

الا انه و في التعديل الجديد لقانون المالية لسنة 2020 أصبحت الضريبة الجزافية الوحيدة تغطي على الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المني والضريبة على الدخل الإجمالي<sup>2</sup>.

#### ب – من الناحية الفقهية : عرف الأستاذ حميد بوزيدة الضريبة الجزافية الوحيدة بأنها :

حق يقع على عاتق الأشخاص الطبيعيين و المعنويين و الهيئات المقيمة في الجزائر، او التي تمارس نشاطا معيناً في الجزائر وتخضع للضريبة الجزافية الوحيدة المبالغ المدفوعة لقاء المرتبات والأجور والتعويضات والعلاوات بما في ذلك الامتيازات العينية و الربوع العمرانية التي تمنع للمستفيدين و الموظفين<sup>3</sup>.

وقد عرف الدكتور محفوظ برحمانى الضريبة الجزافية الوحيدة بأنها :ضريبة المعنوية الذي لا يتعدى ثمانية ملايين دينار جزائري تصريحية مباشرة نسبية، تفرض على رقم أعمال الأشخاص الطبيعيين.

<sup>1</sup>. وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 282 مكرر ص 94 .

<sup>2</sup> . القانون رقم 19- 14 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، يتضمن قانون المالية لسنة 2024، الجريدة الرسمية، العدد 30 ، ديسمبر 2019 ، المادة 8 المعدلة للمادة 282 مكرر، ص 6.

<sup>3</sup> . بن شنيقي أحمد مدى مساهمة الضريبة الجزافية الوحيدة في تمويل التنمية المحلية - دراسة حالة بلدية بوسعادة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في علوم تسيير تخصص تسيير عمومي جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، 2015/2016، ص 23 .

وقد عرفها رفعت المحجوب على أنها " إقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبرمن ثروة الأشخاص الآخرين ودون مقابل لدافعها وذلك لتحقيق النفع العام.

الضريبة الجزائرية الوحيدة هي ضريبة مبسطة تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي الرسم على القيمة المضافة و الرسم محلي للتضامن .

## — المطلب الثاني: مجال تطبيق الضريبة الجزائرية الوحيدة

### — أولاً: تطبيق الضريبة الجزائرية الوحيدة :

- يخضع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون والشركات المدنية المهنية الذين يمارسون نشاطاً صناعياً أو غير تجاري أو حرفياً وكذا التعاونيات الفنية والتقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار (8.000.000) ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي أو النظام المبسط للمهن غير التجارية<sup>1</sup>.
- الأشخاص الطبيعيون الذين يقومون بتسويق منتجات واسعة الاستهلاك ذات اسعار او هوامش محددة او مسقفة بموجب التنظيم (المادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).
- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطاً في إطار نظام المقاول الذاتي عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي خمسة ملايين دينار جزائري (5,000,000 دج) (المادتين 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 51 من قانون المالية لسنة 2023 .
- المكلفين بالضريبة الذين يمارسون في آن واحد وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة عدة مؤسسات ودكاكين ومتاجرو ورشات تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة على حدى، وتكون خاضعة للضريبة بصفة منفصلة عندما لا يتجاوز مجموع أرقام أعمالها عتبة 8,000,000 دج
- الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع المؤهلون للاستفادة من الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوية ثمانية ملايين دينار جزائري (8,000,000 دج)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>. قانون المالية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 282 مكرر 1 ، ص 94

<sup>2</sup>. قانون المالية ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سبق ذكره ، المادة 282 مكرر 1 ، ص 94.

## – ثانيا: استثناءات نظام الضريبة الجزافية الوحيدة :

يستثنى من هذا النظام الضريبي ما يلي :

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي
- أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها. أنشطة شراء - إعادة البيع على حالها، الممارسة حسب شروط البيع بالجملة، طبقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 183 مكرر 2 من هذا القانون والأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء .
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية
- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة.
- القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، وصانعي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين الأشغال العمومية والري والبناء.

يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تحديد الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام ويتم تحديد هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات.

ويظل هذا النظام قابلا للتطبيق كذلك بالنسبة للسنة الموالية.

## – المطلب الثالث: معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة

### – أولا: معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة

- 5٪، لأنشطة الإنتاج وبيع السلع. (المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- 5٪، أنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية وكذا النفايات الأخرى القابلة للاسترجاع لجمع نفايات
- 12٪ الورق والنفايات المنزلية وغيرها من النفايات القابلة لإعادة التدوير من قبل الأشخاص الطبيعيين، للأنشطة الأخرى
- 12٪، للإيرادات المهنية السنوية المحققة من طرف المكلفين بالضريبة في فئة المهن غير التجارية
- 5٪، اقتطاع من المصدر للمداخيل المتأتية من توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية أو باللجوء إلى البيع المباشر على الشبكة .

• مبلغ هامش الربح المحقق، لتسويق المنتجات الواسعة الاستهلاك ذات اسعار او هوامش محددة او مسقفة بموجب التنظيم (مثل الحليب والسكر وغاز البوتان..... وما إلى ذلك).

• غير أنه تخضع المعدل 0.5%، الأنشطة الممارسة تحت النظام القانوني للمقاول الذاتي<sup>1</sup>.

.وفيما يتعلق بمعدل الضريبة الجزافية الوحيدة المطبق على النشاط المختلط، يتم تحديده بالتناسب مع رقم الاعمال الخاص بكل نشاط .

ترسل الإدارة الجبائية تبليغا إلى المستغل الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام تبلغه فيه بالنسبة لكل سنة من فترة السنة العناصر المعتمدة لتحديد رقم الأعمال .

يتمتع المعني بالأمر بأجل مدته ثلاثون (30) يوما اعتبارا من تاريخ استلام التبليغ إما لإبداء موافقته وإما لتقديم ملاحظاته مع تبيان أرقام الأعمال التي يمكن قبولها. وفي حالة الموافقة أو عدم الرد في الأجل المحدد يعتمد التقدير الذي تبليغه كأساس لفرض الضريبة. وإذا رفض المعني بالأمر التقدير المبلغ له أو إذا رفضت الإدارة الجبائية الاقتراحات المضادة المقدمة لها من طرف المعني بالأمر، يمكن هذا الأخير، بعد تقدير أسس فرض الضريبة عليه أن يطلب تخفيض الضريبة عن طريق شكوى نزاعية يقدمها ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد من 70 إلى 67 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعندما يتبين أن رقم الأعمال الخاص بسنة من سنتي الفترة الجزافية يتجاوز نسبة 30% من رقم الأعمال المعتمد من دون أن يتجاوز الحدود المقررة على أساس رقم الأعمال المحقق فعلا يمكن الإدارة الجبائية في هذه الحالة إعادة النظر في الأسس المعتمدة.

يحدد مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة على كل مستغل في كل سنة مدنية لفترة سنتين من طرف مصلحة الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط .

يمكن أن تتغير مبالغ الضريبة من سنة لأخرى خلال هذه الفترة.

— ثانيا : التخفيضات والإعفاءات

<sup>1</sup> قانون المالية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 282 مكرر4، ص 96.

تمت الإعفاءات في الضريبة الجزائرية الوحيدة بموجب المادة 282 مكرر6، وهي كالتالي :

#### 1- الإعفاءات الدائمة:

- مؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة والمصالح المماثلة.
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية..
- الحرفيين التقليديين وأصحاب الحرف اليدوية المدرجين في دفتر الشروط المحددة بالتنظيم.
- رقم الأعمال الناتج عن أنشطة جمع وبيع الحليب الطازج<sup>1</sup>.

#### 2- الإعفاءات المؤقتة :

تستفيد الأنشطة التي يمارسها أصحاب الاستثمارات المؤهلون للاستفادة من أنظمة دعم التشغيل التي تسيروها الوكالة الوطنية الدعم وتنمية المقاولاتية أو الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة<sup>2</sup> ، من إعفاء كامل من الضريبة الجزائرية الوحيدة لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ استغلالها .

تمدد هذه المدة إلى ست (06) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال، عندما تتواجد هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيةها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم .

تمدد هذه المدة بسنتين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) مستخدمين على الأقل، لمدة غير محدودة. يترتب على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة سحب الاعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان من المفروض تسديدها.

أنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية وكذا النفايات الأخرى القابلة للاسترجاع الممارسة من طرف الأشخاص الطبيعيين، كما يلي:

- السنتان الأوليتان: إعفاء .
- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي تخفيض قدره 70 %.
- السنة الرابعة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 50 %.

<sup>1</sup> . قانون المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المادة 282 مكرر 6 ص 97

<sup>2</sup> . مرجع وموضوع نفسهما .

- السنة الخامسة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 25%.
- المؤسسات التي تحمل علامة "مؤسسة ناشئة"، لمدة أربع (4) سنوات، ابتداء من تاريخ الحصول على علامة "مؤسسة ناشئة". مع سنة (1) إضافية في حالة التجديد .

غير أنهم يبقون خاضعين لدفع الحد الأدنى للضريبة المنصوص عليه بموجب المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

لا يجوز أن يقل مبلغ الضريبة المستحقة على الأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة، عن كل سنة مالية وبغض النظر عن رقم الأعمال الذي تم تحقيقه، عن 10.000 دج. يجب دفع هذا الحد الأدنى من الضريبة بالكامل عند اكتتاب التصريح المؤقت المنصوص عليه في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup> هذه الإعفاءات تقدم تسهيلات ضريبية للأفراد والمؤسسات، وتشمل تخفيضات في الضريبة الجزافية الوحيدة لفترة محددة، مع إمكانية التمديد في بعض الحالات وفقا للتنظيم .

— ملاحظة هامة : لا تطبق هذه الإعفاءات على الأنشطة التي تتم عبر المنصات الرقمية و البيع المباشر على الشبكة، الخاضعة للاقتطاع من المصدر.

— ثالثا : توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة

حسب المادة 282 مكرر 5 ، يوزع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة كما يأتي<sup>2</sup>:

- ميزانية الدولة: 49%
- غرف التجارة والصناعة 0.5%
- الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية: 0.01%
- غرف الصناعة التقليدية والمهن: 0.24%
- البلديات : 40,25%
- الولاية: 5%
- الصندوق المشترك للجماعات المحلية : 5%

رابعا : إيجابيات الضريبة الجزافية الوحيدة :

<sup>1</sup>. وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المادة 365 مكرر ، ص 114 .

<sup>2</sup>. وزارة المالية، مرجع سبق ذكره ، المادة 282 مكرر 5 ، ص 96.

تتمثل في تبسيط النظام الجبائي المتعلق بالأرباح الصناعية والتجارية، وذلك من خلال عدة جوانب :

\*توحيد حدود التطبيق\*: كان النظام الجزائي السابق يفرق في حدود التطبيق بين بيع السلع والأشياء وتقديم الخدمات، بينما يوحد نظام الضريبة الجزائية الوحيدة هذه الحدود<sup>1</sup>.

\*تبسيط الإجراءات\*: يسهل نظام الضريبة الجزائية الوحيدة إجراءات الاحتساب والتقديم بالنسبة للمنشآت التي تخضع له، مما يقلل من التعقيدات والإجراءات الإدارية .

\*التخفيض في الضغط الجبائي\*: بدلاً من دفع ثلاث ضرائب مختلفة، يتم الآن دفع ضريبة واحدة فقط، مما يقلل من العبء الجبائي على المكلفين ويسهل الامتثال للقوانين الضريبية<sup>2</sup>.

\*تقليل التباين\*: يقلل نظام الضريبة الجزائية الوحيدة من التباين في المعاملة الضريبية بين المختلفين، حيث يتم تطبيق نفس القواعد والنسب الضريبية على جميع المنشآت المشمولة بهذا النظام باختصار، يعمل نظام الضريبة الجزائية الوحيدة على تحقيق التبسيط والتوحيد في النظام الجبائي، مما يساهم في تحسين بيئة الأعمال وزيادة الشفافية والعدالة الضريبية .

#### خامسا : سلبيات نظام الضريبة الجزائية الوحيدة :

رغم كل الجوانب الإيجابية للضريبة الجزائية الوحيدة، يوجد نقص لا بد من تسميط الضوء عليه و المتمثل في:

➤ اعتبار النسب المطبقة في هذه الضريبة مرتفعة، ما يؤدي بالعديد من المكلفين الى اختيار الخضوع لنظام الربح الحقيقي، لفرض الضريبة لتحقيق اهداف سامية، مع العلم انه مهما كانت درجة و عي المكلف و اقتناعه بضرورة تسديد الضريبة لتحقيق اهداف سامية، و منافع اقتصادية و اجتماعية ، الا انه في النياية لا يرى فيها الا عبئا يحاول التخلص منه و بكل الطرق المتاحة، المشروعة منها و غير المشروعة.

➤ ان اعتماد رقم الاعمال المحقق من المكلف لحساب مبلغ الضريبة ليس معبرا عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلف، و بتعبير اخر يمكن للمكلف ان يقوم بتسديد معتبر لأكثر حجم رقم اعمال ، في

<sup>1</sup>رحاب سليمان، اثر تطبيق نظام الضريبة الجزائية الوحيدة على الإيرادات الجبائية\_ دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميله، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، ل.م.د، تخصص مالية المؤسسة، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميله، السنة الجامعية 2021/2020، ص 48.

<sup>2</sup>. شعباني لطفي ، جباية المؤسسة، دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، متبعة للطباعة، الجزائر 2024، ص 61.

حين انه سجل في الحقيقة خسارة، و هذا يعني ان الضريبة الجزافية الوحيدة لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة للمكلفين بها.<sup>1</sup>

➤ مجموع الرسم على القيمة المضافة غير مسترجع

### – المبحث الثالث: إجراءات التصريح الجبائي

نتطرق في هذا المبحث إلى: في المطلب الأول: ماهية التصريح الجبائي و المطلب الثاني: أشكال الإلتزامات التصريحية.

#### – المطلب الأول: تعريف التصريحات الجبائية

تمثل التصريحات الجبائية تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن ذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف، والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية<sup>2</sup>.

ويمكن تعريف التصريح الجبائي على أنه: عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة.

<sup>1</sup>. شعباني لطفي، جباية المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 61.

<sup>2</sup>. وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2024، المادة 103، ص 34.

### – تصريح المكلف بالضريبة:

مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون ، ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره اقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح<sup>1</sup>.

- ويقصد بالمكلف بالضريبة ذلك الشخص الطبيعي أو الاعتباري، الذي يلتزم بتمويل الخزنة العامة لمواجهة نفقات الدولة بما يقوم بسداده من ضرائب مقررة نتيجة قيامه بنشاط، أو كنتيجة لعمله أو لما يحصل عليه من عوائد على رؤوس أمواله، ويتحدد ذلك المكلف هو والضريبة التي يقوم بدفعها عن طريق القانون<sup>2</sup>.

### – أولا: ميزة طريقة التصريح

وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبة، فهي من جهة تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا منضبطا، ومن ثم فإن ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة؛ ومن جهة أخرى يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة فتزداد الحصيلة الضريبية بنفس نسبة زيادة الدخل.

### – ثانيا: الانتقادات الموجهة لها

أما من الانتقادات التي وجهت لطريقة تصريح المكلف، تدخل إدارة الضرائب في شؤون المكلفين بالضريبة والإطلاع على أسرارهم حتى تتأكد من صحة عناصر التصريح، ونجاح هذه الطريقة يحتاج إلى انتشار الوعي الضريبي وتوفير رقابة صارمة من جانب المصالح الضريبية مع فرض عقوبات شديدة على من يقدم معلومات خاطئة قصد التهرب من الضريبة.

### – ثالثا : التصريح المقدم من الغير

إن الوعاء الضريبي لا يلتزم المكلف فقط بالتصريح به وإنما كذلك الغير الذي يرتبط مع المكلف بعلاقة قانونية كتجار الجملة مع تجار التجزئة أو المنتج مع الموزعين أو العمال مع المؤسسة أو الإدارة... ، فهذه الطريقة لها امتيازات هامة للمصالح الضريبية حيث تعد الأكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة،

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص147.

<sup>2</sup> العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص3.

خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح. فصاحب العمل يكون مجبرا على تقديم تصريح صريح ومطابق للواقع ليتجنب الجزاءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة، بالإضافة إلى مبلغ ضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود الخصم التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي.<sup>1</sup>

## — المطلب الثاني : أشكال الالتزامات التصريحية الجبائية

### — أولا : التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم :

من أجل تحقيق عدالة ما بين الإدارة و المكلف بالضريبة حدد المشرع الجبائي مجموعة من الالتزامات وجب على المكلف احترامها و مقابل ذلك منحه ضمانات تحميه من أي تعسف قد ينجم عن الإدارة .

#### 1. التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية .

يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الالتزامات إحداها جبائية و الأخرى محاسبية .

##### 1.1 الإلتزامات الجبائية :

يقوم المكلفين بالضريبة في النظام الحقيقي او نظام الضريبة الجزافية الوحيدة باكتتاب تصريحاتهم و التي تكون كالتالي :

أ/- التصريح بالوجود : يجب على المكلفين بالضريبة الجدد و الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية نشاطهم تصريحاً بالوجود صنف (Gn°8) سواء الى مركز الضرائب أو مفتشيات الضرائب و المراكز الجوارية التابعين له يحدد فيها اسم ولقب وعنوان المكلف ، إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه و المقر الرئيسي للمحل<sup>2</sup>.

ب/ التصريح التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة : سلسلة ج . رقم 12:

❖ يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب التصريح التقديري "سلسلة ج رقم 12 لرقم أعمالهم أو لإراداتهم المهنية، لدى مفتشية الضرائب أو مركز الجوارى

<sup>1</sup>. محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجبائية والضرائب، مرجع سبق ذكره ، ص 149، 148.

<sup>2</sup>. وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 183 ، ص 65 .

للضرائب (CPI) التابع له مكان ممارسة النشاط قبل الثلاثين (30) من شهر جوان من كل سنة كحد أقصى.

يكتب هذا التصريح في نسختين تسلم إحداهما لمصلحة التحصيل والثانية يحتفظ بها المكلف بالضريبة بعد التأشير عليها من طرف القبضة كدليل على الدفع أو الدفعات المنجزة.

❖ ثم يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، اكتتاب التصريح النهائي، في أجل أقصاه 20 جانفي من السنة الموالية (ن1) لسنة بداية النشاط يتضمن رقم الأعمال المحقق فعليا.<sup>1</sup>

❖ في حالة ما إذا تجاوز رقم الأعمال المحقق رقم الأعمال المصرح به بعنوان التصريح التقديري، فإن المكلف بالضريبة عليه أن يسدد الضريبة التكميلية الموافقة عندما يقوم باكتتاب التصريح النهائي.

❖ يكتب هذا التصريح في نسختين تسلم إحداهما لمصلحة التحصيل والثانية يحتفظ بها المكلف بالضريبة بعد التأشير عليها من طرف القبضة كدليل على الدفع أو الدفعات المنجزة.

❖ يتعين على المكلفين بالضريبة الجدد اكتتاب التصريح النهائي فقط، في أجل أقصاه 20 جانفي من السنة الموالية لسنة بداية النشاط (ن1) وتسديد مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة تلقائيا.

#### ج/ التصريح الشهري أو الفصلي لرقم الأعمال:

❖ يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما، و الخاضعين للضرائب والرسوم أن يودعوا كشفا شهريا أو فصليا صنف (Gn°50) لرقم الأعمال ، و تفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة ، و تسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت مثل الرسم على النشاط المهني ، اقتطاعات الضرائب على الأجور ، الرسم على القيمة المضافة.... وهذا خلال عشرين (20) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحددها إدارة الضرائب .

<sup>1</sup>. وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 3 مكرر ، ص 5.

## د/ التصريح السنوي للدخول والنتائج :

❖ يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية و ملاحقها المرفقة ، مع التصريح بالمداخيل و الأرباح السنوية المحققة ، من خلال ملئ نماذج واستمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية ، و يقدم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة لم تعفيه من هذا الالتزام ، كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء الخاضع للضريبة و هذا قبل (30) أفريل للسنة الموالية من الدورة المقفلة المعنية بالتصريح .

❖ يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتابة التصريح السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور "سلسلة ج رقم(29) " قبل 30 أفريل من كل سنة.

## ه/ التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط :

❖ في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي ، يتوجب عليه تقديم اشعار عن ذلك خلال عشرة (10) أيام للجهة المختصة<sup>1</sup>.

و يكون ذلك من خلال تقديم مايلي :

- تصريح اجمالي للمداخيل؛
- تصريح خاص لمختلف فئات دخله
- 2.1 الالتزامات المحاسبية :

أوجب المشرع الجزائري على كل من يزاول نشاطا تجاريا إمساك الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري. وهي:

- دفتر الجرد
  - دفتر اليومية
  - حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلات.
- أ/- دفتر اليومية :

عبارة عن دفتر مرقم و مختوم من قبل المحكمة المختصة تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتواريخ متتابعة، حيث أن كل شخص طبيعي أو معنوي مصنف فالنظام الحقيقي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية و يسجل فيه يوما بيوم عمليات نشاط المؤسسة بانتظام ومن دون ترك فراغ أو

<sup>1</sup>. وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المادة 195، ص 72.

شطب يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها و يقدم عند طلب الإدارة الجبائية ، أما غيابه يشكل سببا كافيا لإلغاء و رفض محاسبة المكلف .

ب/- دفتر الجرد:

إن إلزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي ستكتسبها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل انجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية ، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشر من طرف قاضي المحكمة حتى يحتمل الصبغة القانونية ، و أن يخلوا من كل فراغ أو بياض ، و يمنع الكتابة في الهوامش و منع الشطب و التزوير .

ج/- حفظ الدفاتر وسندات المراسلات :

قد حدد القانون التجاري الجزائري في مواده من 9 الى 12 ما مدى التزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل اجباري ، و يشترط الاحتفاظ بها مع الاثباتات القانونية كالفواتير و غيرها من المراسلات الرسمية التي تمارس عليها حق الرقابة و الاطلاع لمدة عشر (10) سنوات<sup>1</sup>.

وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها، كما أي إخلال بهذه الشروط السابق الذكر يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل المحققين و بالتالي فإن المكلف يعتبر مخالفا للواجبات المحاسبية.

- ثانيا : الضمانات و الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة:

مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الضريبية لممارسة مهمتهم الرقابية، فقد منح المشرع الضريبي مجموعة من الضمانات و الحقوق للمكلفين بالضريبة بهدف خلق جو من التفاهم و التراضي بين المكلف بالضريبة و العون المحقق. هذه الحقوق يمكن قسمتها إلى ضمانات متعلقة أساسا بالتحقيق، و ضمانات متعلقة بحالة إعادة التقويم تتمثل في :

<sup>1</sup>. وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 64 ص 36.

1. الحقوق المتعلقة بالتحقيق : . و تتمثل فيما يلي :

### 1.1 حق الإشعار المسبق وأجل التحضير:

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الاطلاع على ميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرون (20) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار<sup>1</sup>.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين، و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء اجراء عملية المراقبة . و في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك<sup>2</sup>.

أما بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، فالأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية أموره و تهيئة نفسه ثلاثون يوماً (30) ابتداء من تاريخ استلام الإشعار<sup>3</sup>.

لكن يمكن أن تلغى هذه المدة في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة<sup>4</sup>.

### 2.1 حق الاستعانة بمستشار:

تحت طائلة بطلان الإجراءات، يستطيع المكلف أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته قصد متابعة سير عمليات التحقيق و مناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، و هذا مع بداية عمليات

<sup>1</sup>. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، ص 11.

<sup>2</sup>. مرجع وموضوع نفسيهما.

<sup>3</sup>. وزارة المالية، نفس المرجع أعلاه، المادة 21 الفقرة 3 منه، ص 12.

<sup>4</sup>. مرجع وموضوع نفسيهما.

التحقيق إلى غاية إرسال الإشعار بالتقويم ، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء الرقابة الجبائية المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما اذا تم تأجيلها.<sup>1</sup>

### 3.1 عدم إمكانية تجديد التحقيق :

عند انتهاء التحقيق الخاص بفترة معينة فإنه لا يمكن للمراقب إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب و الرسوم إلا في حالة وجود معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق أو اكتشاف استعمال المكلف لطرق و مناورات تدليسية.

## 2. الحقوق المتعلقة بإجراءات التقويم :

### 1.2 الإشعار بالتقويم

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التقويم ، حتى في حالة انعدام التقويمات تنتهي عملية التحقيق اثر إبلاغ المكلف بوضعيته ، و هذا بإرسال إشعار في رسالة موصى لها أو يسلم له مع إشعار بالاستلام ، كما يجب أن يكون الإشعار مفصلا و معللا بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو قبوله. كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة.<sup>2</sup>

### 2.2 حق الرد :

من المشرع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية أجال أربعين (40) يوما ليُرسل ملاحظاته أو قبوله ، و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني ، كما يمكن للمحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف أو بإعطاء تفسيرات تكميلية ، أما في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائيا و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما اذا اكتشف أن المكلف بالضريبة استعمل مناورات تدليسية أثناء عملية التحقيق

### 3.2 حق الطعن :

تطبيق المبدأ العدالة الضريبية ، يحق للمكلف الاحتجاج على بعض الضرائب المفروضة عليها لمنشأة من طرف المحقق حيث يتم الاحتجاج كمايلي.:

<sup>1</sup>. وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، سنة 2023، ص 16.

<sup>2</sup>. وزارة المالية ، قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 42 ، ص 29.

## أ/- حق الطعن النزاعي :

تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب بإستثناء حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير في اختصاص الطعن النزاعي ، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي .

يجب أن توجه هذه الشكاوي إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة ، و يسلم الوصل بذلك إلى المكلف بالضريبة .

تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل ، أو الأحداث الموجهة لها الشكاوي.

## ب/- حق الطعن الإداري :

يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى مدير البحث و المراجعات أو مدير كبريات الشركات أو المدير الولائي للضرائب كل حسب اختصاصه للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها، و يقدر كل منهم دراسة الشكاوي في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

## ج/- حق الطعن الولائي :

يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على ابراء ذمتهم إزاء الخزينة ، و يمكنهم أيضا ، أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.

## - خاتمة الفصل :

تقوم الإدارة الجبائية باتخاذ كل الإجراءات اللازمة سعيا منها لتحسين تحصيل الضرائب، و تباشر بالإجراءات اللازمة لضمان الضغط الدائم على المكلفين من أجل التحرر من ديونهم الجبائية، و بذلك تحقق أهداف التحصيل المسطرة من قبل الإدارة المركزية، و لتحقيق ذلك يجب توفر العناصر البشرية ذات الكفاءة والتكوين، إضافة إلى العناصر المادية التي تساعد على تحقيق الأهداف العامة المسطرة سواء على المستوى الولائي أو على المستوى المركزي.

الفصل الثاني : آليات الوقاية الجبائية  
في مكافحة التهاب الضريبي

## - تمهيد:

تعتبر الضريبة أحد أهم أدوات السياسة المالية المعتمدة من قبل الدول من أجل تغطية مختلف تدخلاتها في الحياة الاقتصادية وسد احتياجات مواطنيها، لكنها اصطدمت بظاهرة أسهمت إلى حد بعيد في عدم بلوغها أهدافها، تمثلت في ظاهرة التهرب الضريبي، والتي لم تكن حديثة العصر، بل ارتبط وجودها بوجود الضريبة ذاتها، نتيجة عدم وصول المكلف بالضريبة إلى قناعة أن الالتزام الضريبي هو واجب، حيث يلجأ المكلف إلى استخدام مختلف الطرق والتقنيات لمتهرب من دفع الضريبة، و خاصة في ظل أخذ هذه الظاهرة بعداً دولياً نتيجة الإتجاه المتزايد نحو العولمة الإقتصادية، ومن أجل دراسة مختلف هذه الجوانب ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وذلك كما يلي:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي
- المبحث الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي
- المبحث الثالث: التحصيل الضريبي

## – المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

نتطرق في هذا المبحث إلى: المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي، المطلب الثاني: دوافع وطرق التهرب الضريبي وفالمطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي.

### – المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي

إنشغل علماء الإقتصاد، المالية العامة والقانون عى مر السنين بمحاولة وضع تعريف جامع للتهرب الضريبي، حيث أنيم اختلفوا في مجال تعريفهم لو كل حسب وجهة نظره، فمهم من ينظر إلى التهرب الضريبي على أنه ظاهرة اقتصادية، ومنهم من يرفض ذلك ويؤكد على وجوب اعتباره ظاهرة قانونية يراد به التحايل على القانون، وخلال هذا المطلب سوف نتطرق لمختلف هذه التعاريف كما يلي:

#### – أولا/ تعريف التهرب لغة:

قبل التعرف على معنى التهرب الضريبي يجب أن نحدد أولا مضمون لفظة التهرب وأن نقرر المعنى الدقيق لها، فالمعنى اللغوي الذي جاء في معجم لسان العرب تحت كلمة هرب هو: الهرب الفرار هرب تهرب هربا: فر، يكون ذلك للإنسان وغيره من أنواع الحيوان وأهرب جد في الذهاب مذعورا، وأهرب فلان فلانا إذا اضطره إلى الهرب وهرب الإنسان أي ساح.<sup>1</sup>

#### – ثانيا/تعريف التهرب الضريبي اصطلاحا:

سوف نتطرق إلى تعريف التهرب الضريبي من الناحية الإقتصادية ثم من الناحية القانونية وذلك حسب وجهة نظر كل من فقهاء الإقتصاد والقانون كما يلي:

#### 1. تعريف التهرب الضريبي من الناحية الإقتصادية:

يعرف التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية بعدة تعاريف نذكر منها:<sup>2</sup>

– **التعريف الأول:** "التهرب الضريبي تصرف يترتب عنه نقص في الحصيلة الضريبية وضياع لمورد مالي مهم جدا من موارد الدولة وهذه تعتبر نتيجة مشتركة تنتج عن جميع مظاهر التهرب الضريبي".

<sup>1</sup>. ابن منظور، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دار الهومة، البليدة، الجزائر، 2003، ص 154-155.

<sup>2</sup>. محمد خالد المهياي، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2010، ص 111

– التعريف الثاني: "التهرب الضريبي هو كل وسيلة يلجأ إليها المكلف من أجل التخلص من عبء يفترض وقوعه على عاتقه وبهذا يضيع على الدولة جزء من الحصيلة الضريبية التي تواجه بها أعباءها العامة".

– التعريف الثالث: "التهرب الضريبي هو تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة"

الملاحظ من خلال هذه التعريفات أنها تنظر الى التهرب الضريبي من حيث النتيجة المترتبة عنه الا وهي ضياع جزء من الحصيلة الضريبية على الدولة.

## 2. تعريف التهرب الضريبي من الناحية القانونية:

يعتبر التهرب الضريبي في رأي معظم فقهاء القانون جرماً وانتهاباً صريحاً لنص القانون. المراد منه التحايل على القانون قصد إخفاء المداخل الحقيقية للمكلفين فعرفوه بطرق عدة نذكر منها:

التعريف الأول: التهرب الضريبي يعني إفلات الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون، وقد يحدث التهرب وقت تحديد الوعاء الضريبي وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة أو بتقديم إقرار غير صحيح، كما يمكن ان يحدث بمناسبة تحصيل الضريبة وذلك كأن يقوم المكلف بإخفاء ثروته.<sup>1</sup>

التعريف الثاني: التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للجهات المعنية أو من خلال استخدام وسائل مشروعة او غير مشروعة للتهرب من دفع الضريبة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> حسين مصطفى حسين ، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 1992، ص 58.

<sup>2</sup> محمد خالد المهايبي، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سبق ذكره، ص 17.

## – المطلب الثاني : دو افع وطرق التهرب الضريبي

### – أولاً: دو افع التهرب الضريبي

#### 1. دو افع متعلقة بالمكلف:

يعود تزايد حالات التهرب الضريبي في الغالب إلى قلة الوعي الجبائي لدى المكلفين، حيث يؤدي ضعف الوعي الجبائي إلى زيادة الانخراط في سلوكيات التهرب. فكلما زاد الوعي الجبائي لدى المكلفين، كلما انخفضت حالات التهرب بسبب فهمهم لأهمية الضرائب ودورها في دعم الخدمات العامة. بالعكس، عندما يكون الوعي الجبائي ضعيفاً، يميل المكلفون إلى التهرب بسبب عدم فهمهم للتبعات القانونية والاقتصادية لسلوكياتهم<sup>1</sup>.

- تعود إلى تدني مستوى الوعي الجبائي للمكلف، حيث يعتبر بعضهم الاقتطاع الضريبي مجرد أموال ضائعة دون أي فائدة ملموسة.

- يُؤثر الاعتقاد الديني في بعض الحالات على مدى شرعية الضريبة، حيث يعتبرها بعض الأشخاص غير شرعية لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية عكس الزكاة التي تعتبر ركن من أركان الإسلام ويُمكن تجنبها بناءً على هذا الاعتقاد.

#### 2. دو افع متعلقة بالإدارة الجبائية:

- تعقيد الإجراءات والإجراءات الروتينية يخلق روح الكراهية تجاه الضريبة ويجعل المكلفين يبحثون عن طرق للتهرب من الدفع الضريبي.

- ضعف النظام المعلوماتي في تسيير المادة الجبائية يسهل على المكلفين تجنب الدفع الضريبي وتعقيد عمل الإدارة الجبائية في تنفيذ الضرائب بفعالية.

- العدد الهائل للمكلفين يزيد من الضغط على الإدارة الجبائية ويقلل من فعاليتها في رصد ومراقبة المخالفات الضريبية.

<sup>1</sup> محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية دراسة حالة الجزائر أطروحة دكتوراه، جامعة محمود منتوري قسنطينة،

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009-2010، ص 47

## 3.دوافع متعلقة بالنظام والتشريع الجبائي:

- تعقيد التشريعات والقواعد الجبائية ووجود الثغرات فيها يمكن للمكلفين استغلالها لتجنب دفع الضريبة أو تقليلها بشكل غير مشروع.

- عدم استقرار التشريع الجبائي<sup>1</sup>: إن عدم استقرار الأنظمة الجبائية وكثرة التغييرات والتصحيحات التي تطرأ عليها من حين لآخر بمناسبة قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية بتعديل إدخال أحكام جديدة وإلغاء أخرى، لا يمكن العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة من استيعاب مضمون النظام الجبائي، وبالتالي يقوم المكلف بالضريبة باستغلال الامتيازات التي تمنحها الإدارة الجبائية له فيتهرب من دفع الضريبة.

- تعدد الضرائب وارتفاع أسعارها يزيد من الضغط الضريبي على المكلفين ويجعلهم يبحثون عن طرق للتهرب من الدفع الضريبي بشتى الوسائل.

## 4. الدوافع المتعلقة بالظروف السياسية:

عدم استقرار الأوضاع السياسية: يمكن أن يكون عدم استقرار الأوضاع السياسية سبباً لانتشار التهرب الضريبي، حيث يشعر المكلفون بعدم قدرة السلطات على تأدية وظائفهم وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية بشكل فعال.

سياسة الإنفاق العام: تأثير سياسة الإنفاق العام على ميل المكلفين للتهرب الضريبي؛ فكلما استخدمت الدولة الأموال العامة بشكل أفضل وفعال، قل احتمال التهرب من الضريبة.

## 5.الدوافع المتعلقة بالظروف الاقتصادية

تأثير الكساد الاقتصادي: يزيد التهرب الضريبي في فترات الكساد الاقتصادي، حيث يحاول الأفراد تقليل نفقاتهم وزيادة دخلهم بأي وسيلة ممكنة.

<sup>1</sup>. فلاح محمد، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم

الظروف السياسية والاقتصادية لها تأثير كبير على نشاط التهرب الضريبي، حيث يمكن أن تؤدي الظروف غير المستقرة إلى زيادة ميل المكلفين نحو التهرب، حيث نجد أن ميولاتهم نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح.

### – ثانيا : طرق التهرب الضريبي

تتنوع طرق التهرب الضريبي بناءً على نوع النشاط ومدى المهارة في التهرب، ويمكن تقسيمها إلى طريقتين رئيسيتين:

#### 1. عن طريق العمليات المحاسبية:

تقوم الشركات والأفراد المكلفين بالضريبة بتلاعب في العمليات المحاسبية لتخفيض مستوى الأرباح المعلنة وبالتالي تقليل الضريبة المستحقة. يتم ذلك عن طريق:<sup>1</sup>

1.1 تخفيض الإيرادات : عدم تصريح بجميع الإيرادات أو جزء منها، مثل بيع السلع دون فواتير أو تسجيل الإيرادات بقيمة أقل من الحقيقية.

2.1 العمليات المادية والقانونية شمل هذه الطريقة تنفيذ أنشطة غير قانونية أو تعديل العمليات والهياكل بطرق تسمح بتقليل الضريبة. من أمثلتها: تهرب من الضرائب الدولية أي عن طريق نقل الأرباح إلى دول ذات ضرائب منخفضة.

3.1 الاستفادة من الثغرات القانونية: استغلال الثغرات في التشريع الضريبي، مثل عدم تسجيل الإيرادات بالشكل المطلوب أو الاستفادة من الإعفاءات الضريبية.

هذه الطرق تمثل جزءاً من استراتيجيات التهرب الضريبي التي يستخدمها الأفراد والشركات لتقليل مسؤولياتهم الضريبية بطرق قانونية أو غير قانونية.

4.1 التضخيم في النفقات : يعطي المشرع الجبائي عادة للمكلف بالضريبة الحق في خصم الأعباء التي يتحملها حقيقية وذلك في حدود نشاطه من الأرباح الإجمالية المحققة وهذا بشروط محددة.

- أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق ثبوتية (فواتير، وصولات).

<sup>1</sup>. أحمد خيدل، زهره كيسي جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 1، 2024، ص 1054.

أن تكون في الحدود التي وضعها القانون إلا أن بعض المكلفين قد يستغلون هذا الحق من أجل التخفيض من الضريبة على الأرباح الاجمالية المحققة، وذلك بالمبالغة في تقدير التكاليف باستعمال عدة طرق منها خلق مناصب شغل وبمبالغ مبالغ فيها، بالإضافة إلى التسجيل الخاطئ لحساب الاهتلاكات ومصاريف أخرى غير مبررة أي ليس لها علاقة بالنشاط الممارس من قبل المكلف.

## 2- التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية :

### 1-2- عن طريق العمليات المادية :

بالإضافة إلى التهرب عن طريق العمليات المحاسبية، يوجد نوع آخر من طرق التهرب الضريبي، وهو التهرب عن طريق العمليات المادية. يتمثل هذا النوع من التهرب في إخفاء المكلف لأمواله التي تخضع للضريبة، سواء بشكل كلي أو جزئي، ويتم ذلك من خلال:

- الإخفاء الجزئي: هنا يقوم المكلف بإخفاء جزء من بضائعه أو سلعه التي يفترض أن تكون خاضعة للضريبة، ويتم إعادة بيعها في السوق السوداء دون الإبلاغ الضريبي.

- الإخفاء الكلي: في هذه الحالة، يمتنع المكلف تمامًا عن التصريح بالنشاط الذي يمارسه، وذلك باستغلال غياب الرقابة الجبائية. يقوم المكلفون في بعض الأحيان بإنشاء وحدات إنتاجية سرية في المدن المكتظة بالسكان أو في المناطق الريفية التي يصعب الوصول إليها. تتم عمليات الإنتاج والتسويق في سرية تامة بعد ساعات العمل الرسمية، مما يجعل من صعوبة رصد هذه الأنشطة من قبل السلطات الجبائية.

هذه الطرق تمثل استغلالاً للثغرات في القوانين الضريبية، وغياب الرقابة لتجنب دفع الضرائب بطرق غير قانونية وغير أخلاقية، من خلال السوق السوداء، دون وصولات أو فواتير، وفي غالب الأحيان تفتقد هذه المنتوجات إلى أدنى معايير ومقاييس الجودة للإنتاج المحددة قانوناً<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 78، 79.

## 2-2- التهرب عن طريق العمليات القانونية

ويقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية عن طريق استغلال الثغرات القانونية الموجودة في النظام الجبائي لصالح المكلفين بدفع الضريبة لخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية.

## - المطلب الثالث : أنواع التهرب الضريبي

## - أولاً : التهرب الضريبي وفقاً لمعيار مشروعيته

لذلك يمكن تقسيم هذا النوع إلى التهرب المشروع ما يسمى بالتجنب الضريبي، والتهرب الضريبي غير المشروع ما يسمى بالغش الضريبي.

1- التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) : يتمثل هذا النوع من التهرب الضريبي في استغلال الثغرات الموجودة في القانون بطريقة غير مخالفة لأحكامه، مما يمكن المكلف من تجنب تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة التشريعات الضريبية.

2- التهرب الضريبي غير المباشر (الغش الضريبي) : التهرب الضريبي غير المشروع يحدث عندما يقوم المكلف بمخالفة الأحكام القانونية، ويتورط في الغش والتحايل على التشريعات الضريبية ومخالفة الأحكام القانونية والتعليمات الصادرة عن سلطة الضرائب، مما يعتبر جريمة يعاقب عليها القانون<sup>1</sup>.

ويمكن تقسيم الغش الضريبي حسب عدة معايير منها درجة التعقد ووفقها يمكن التمييز الغش البسيط يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة معتمدة لدفع ضريبة أقل وهذا عن طريق تقديم تصريحات غير دقيقة وناقصة . تتضمن بيانات غير كاملة أو خاطئة بسوء نية، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً، فهو إذا كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.

الغش المعقد يمكن تعريفه على أنه غش مرتبط بممارسات تدليسية، حيث يقوم المكلف باستخدام مغالطات وتقنيات متقنة تساعده على التخلص من دفع الضرائب، ويقوم أيضاً بمحاولة مسح كل الآثار التي يمكن أن تؤدي إلى اكتشافه ومعرفة ممارساته.

<sup>1</sup> - خالد عيادة علميات التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه ، مجلة الاقتصاد الجديد جامعة إربد الأردن، العدد 19، سبتمبر

من خلال التعاريف السابقة نبرز أهم الاختلاف والتشابه بين التجنب والغش الضريبي .

### الجدول رقم 01-02: أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب والغش الضريبي

| أوجه الاختلاف  |  | أوجه التشابه                                |
|--|--|---|
| الغش الضريبي   | التجنب الضريبي   | كلاهما يمارسان من طرف المكلفين بالضريبة     |
| يحدث نتيجة قيام المكلف عن طريق اساليب غير مشروعة مثل: التديليس والاحتيااليعاقب عليه القانون. | يحدث نتيجة لسوء النية من المكلف .وعدم وعيه الكافي بالتزاماته الضريبية.لا يعاقب عليه القانون. | كل منهما ناتج عن سوء نية ونقص الوعي الضريبي |

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين

#### – ثانيا : التهرب الضريبي وفقا لمعيار حجمه

ينقسم بموجبه إلى نوعين تهرب كلي وتهرب جزئي :

1- التهرب الضريبي الكلي: يمكن تعريفه بأنه التهرب الحاصل عندما يستطيع المكلف التخلص من دفع الضريبة المكلف فيها بشكل كامل، وتتحقق تلك النتيجة إما بإخفاء نشاط المكلف كليا أو بإخفاء ذلك الجزء من نشاطه الخاضع لضريبة نوعية قائمة بذاتها عن باقي نشاطه الاقتصادي.<sup>1</sup>

2- التهرب الضريبي الجزئي : ينشأ عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه، وذلك إما بإسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانونا، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلية، وهذا سيؤدي بالضرورة إلى ربط الضريبة عليه بأقل مما كان يجب.

<sup>1</sup>. بلعاب عيسى إسلام ، عمارني عادل، دورالتحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية، وعلوم التسيير ، جامعة العربي التبسي ، تبسة سنة 2021 ،

ويمكنه ذلك أيضا من خلال تمكنه من التخلص جزئيا من نوع ما من الضرائب، بإسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.

### – ثالثا : التهرب الضريبي وفقا لمعيار مكان حدوثه

يمكن أيضا تقسيم التهرب الضريبي وفقا لمكان وقوعه سواء في إقليم الدولة أو خارجها إلى نوعين رئيسيين هما التهرب الداخلي أو الوطني، وتهرب خارجي أو دولي :

1-التهرب الضريبي الداخلي (الوطني) : ويعد الأكثر شيوعا وقدماء في العالم من التهرب الدولي، وهو التهرب الواقع داخل حدود الدولة الواحدة، ويكثر اللجوء إليه في إطار الضرائب المباشرة، التي تعتمد غالبا على تقديم إقرارات ضريبية من المكلف إلى الإدارة الضريبية، كما في الضريبة على أرباح المهن والحرف التجارية والصناعية.

2-التهرب الضريبي الخارجي (الدولي) : وهو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة، نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول (سواء لحمله الجنسية، إحداها أم بعضها، بحسب معيار التبعية السياسية، أم حسب معيار التبعية الاجتماعية أم وفقا لمعيار التبعية الاقتصادية وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية، والواقع العملي يثبت ندرة حدوث تهرب كلي من الضرائب على الصعيد الدولي.

## – المبحث الثاني : آليات مكافحة التهرب الضريبي

### – المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية ، دوافعها وأهدافها

#### – أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

##### 1. تعريف الرقابة

بشكل عام يمكن تعريفها على أنها أي وسيلة تهدف لاكتشاف الأخطاء والانحرافات التي قد تحدث لأي سبب كان، سواء كان ذلك بغرض ضمان الامتثال للقوانين والتعليمات، أو لتحسين الأداء وتقديم توصيات لتحسين العمليات، أو لضمان الشفافية والمصداقية في المؤسسات والمنظمات.

وقد اختلف الكتاب في تعريف الرقابة ولذلك تعددت تعاريفهم لها ، فمنهم من يعرفها من الجانب الوظيفي ويركز على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ومنهم من يهتم بالرقابة من حيث كونها إجراءات ويركز على الخطوات التي يتعين إجراؤها للقيام بعملية الرقابة.

فالرقابة هي التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة . أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها<sup>1</sup>.

##### 2. تعريف الجبائية :

" الجبائية هي إجمالي الاقتطاعات الإجبارية التي تفرضها الدولة، وتشمل الضرائب، الرسوم، الأدوات، والمساهمات الاجتماعية<sup>2</sup>.

هذا التعريف يتضح مفهوم الجبائية أوسع من مفهومي كل من الضرائب والرسوم، فالجبائية ووفق التعريف السابق تتضمن الضرائب والرسوم إضافة إلى الإتاوات و المساهمات الاجتماعية تأخذ الضرائب حصة الأسد من الجبائية من حيث حجم المداخيل و محال فرضها و لأن الضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة (منفعة خاصة) يتلقاها المكلف نظير دفعه إياها كما هو الشأن بالنسبة للرسم ، يؤدي بالمكلفين الخاضعين

<sup>1</sup> . حمدي سليمان ، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية ، مكتبة دار الثقافة ، الأردن ، 1998 ، ص 13.

<sup>2</sup> . سرار فاطمة ، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة شهادة ماستر ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، 2017 ، ص 6.

( الأشخاص الطبيعيين و المعنويين ) إلى التهرب و إتباع الطرق والأساليب التي تحول دون دفعهم للضرائب ، لهذا تسن التشريعات والآليات الكفيلة بمحاربة هذه الظواهر. ومن أهمها الرقابة الجبائية.

وبهدف وضع تعريف شامل للرقابة الجبائية يمكن التعرّيج على بعض التعاريف<sup>1</sup>:

### 3. تعريف الرقابة الجبائية :

يمكن تعريف الرقابة الجبائية وفق ما يأتي :

-التعريف الأول : عرفها كولي M colin كما يلي : أن الرقابة الجبائية هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية .

- التعريف الثاني : عرفها كوزيون M cozian على أنها الرقابة الجبائية تخص كل أنواع الضرائب وكل المكلفين، وتسمح بتصحيح الأخطاء العفوية للمكلفين، وكذا بكشف عمليات الغش الممارسة من بعضهم، وتعتبر ذات أهمية بالغة لا سيما بالنسبة للمؤسسات الخاضعة لاقتطاعات ضريبية متنوعة وذات أهمية من حيث قيمة الضرائب .

لم يعرف المشرع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ، و لكن حدد ضوابطها و خول صلاحياتها للمؤسسات الكفيلة بذلك، ففي المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية نص المشرع على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو اتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات ، التي ليس لها صفة التاجر التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها" تتم تبنيتها بصورة موجزة كيفية القيام بهذه المهمة بما جاء في الفقرة الثانية من نفس المادة على أنه " يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة من الجبائية، بناء على طلبها الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، أيضا تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات المعنية ، خلال ساعات فتحها للججمهور و ساعات ممارسة نشاطها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>. القتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبيين ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الدكتور يحيى فارس ، المدية ، 2008 ، ص 38.

<sup>2</sup>. وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الاجراءات الجبائية ، المادة 18 ، ص 9.

من خلال التعاريف أعلاه يمكن استخلاص أن الرقابة الجبائية هي مختلف العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، من أجل التحقق والتأكد من صحة المعلومات المحاسبية والتصريحات المقدمة من طرف المؤسسات وكذا مطابقتها للتشريعات والقوانين الجبائية.

### ثانياً: مبادئ الرقابة الجبائية

مبادئ الرقابة الجبائية تمثل أسساً أساسية للحفاظ على الأموال العامة ومكافحة التهرب الضريبي، وتهدف إلى تعزيز الشفافية والعدالة الضريبية في المجتمع. من بين هذه المبادئ:

1. إقامة نظام ضريبي محكم: يجب أن يكون النظام الضريبي شفافاً ومفهوماً للمكلفين، مما يعني تبسيط صياغة التشريع الضريبي وتوفير توجيهات واضحة حول التزامات الضريبة.<sup>1</sup>

- يجب أن يتمتع النظام الضريبي بالعدالة، حيث يتم معاملة جميع المكلفين بالمساواة بغض النظر عن ثروتهم أو مكانتهم الاجتماعية.

2. ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: تعتبر الإدارة الجبائية عاملاً حاسماً في ضمان فعالية الرقابة الجبائية، وبالتالي يجب تعزيز كفاءتها وتطويرها باستمرار كما ينبغي توفير التدريب المناسب والتأهيل لموظفي الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى توفير الموارد اللازمة لضمان سير عملها بكفاءة.

3. تعزيز التواصل والتعاون: يجب تعزيز التواصل والتعاون بين الإدارة الجبائية والمكلفين، وكذلك بين الدولة والقطاع الخاص، من أجل تحسين فهم الضرائب وتعزيز الالتزام بها.

4. تشجيع الالتزام الطوعي: ينبغي تشجيع الالتزام الطوعي بالضرائب من خلال توفير الحوافز والمكافآت للمكلفين الذين يلتزمون بالقوانين الضريبية بدقة.

5. تطبيق العقوبات: يجب أن تكون هناك عقوبات صارمة للمخالفين للضوابط الضريبية، مما يعمل على تحفيز المكلفين على الالتزام بالقوانين الضريبية وتجنب التهرب.

باعتبار هذه المبادئ كأساس للرقابة الجبائية، يمكن تعزيز فعالية النظام الضريبي وضمان تحقيق أهداف الدولة بشكل فعال وعادل.

<sup>1</sup> -Michel bolier , marie christine, l'administration fiscale en France, puf ,parie, 1988 p48.

## - ثالثا : أهمية الرقابة الجبائية

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية بالغة من حيث الحفاظ على المال العام، والإستفادة منه في تحقيق التنمية الاجتماعية، كما نجدها لا تقل أهمية بالنسبة للمؤسسة محل الرقابة فهي تسمح بإعداد تشخيص جبائي لها من خلال إكتشاف نقاط الضعف والعمل على تصحيحها، ونقاط القوة والعمل على استغلالها، كما أن الرقابة الجبائية تعطي للمؤسسة قابلية إستعمال الجبائية لفائدتها من خلال التزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجبائية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات مما يعني أن الرقابة الجبائية داخل المؤسسة تضمن لها الفعالية والأمن الجبائي.

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة تهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحيث تعتمد هذه الأخيرة في اتخاذ قراراتها على مخرجات الرقابة، لأن هذه الأطراف لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراقبتها من طرف هيئة خارجية محايدة التي تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها<sup>1</sup>.

## رابعا : دوافع الرقابة الجبائية وأهدافها

الأنظمة الجبائية الحديثة تعتمد على تقديم التصريحات الضريبية من قبل المكلفين كأساس لتحديد الوعاء الضريبي، ويُفترض أن تكون هذه التصريحات صحيحة ما لم يُثبت العكس. وتأتي الرقابة الجبائية لضمان دقة ومطابقة هذه التصريحات للحقائق المالية الفعلية، وذلك بهدف منع الغش الضريبي وضمان العدالة الضريبية.

## 1. دوافع إجراء الرقابة الجبائية

هناك عدة دوافع دعت الى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين، و الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية و مراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية و نلخصها فيما يلي :

<sup>1</sup>. مجاهد سيد أحمد، محاضرات مقياس المراجعة الجبائية، السنة الثانية ماستر، علوم التسيير تخصص جبائية المؤسسة، جامعة أدرار، سنة 2013-2014.

## 1-1 محاربة الغش الضريبي:

- تعريف الغش الضريبي : يعرفه MARGUERAZ بأنه "بأنه التخلص من الضريبة بتقديم عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل" يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال ، مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون<sup>1</sup>.  
الغش الضريبي يمكن تعريفه على أنه الخفض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، وتتنوع أشكاله وأساليبه بحسب الظروف والممارسات الضريبية. يمكن أن يشمل الغش الضريبي الأخطاء الإدارية في التصريحات، وخفض الإيرادات، وتضخيم النفقات، والتلاعب في القيود، والتزوير في الوثائق، والتهرب من تقديم التصريحات الضريبية، وتقديم تصريحات مزيفة مدعومة بمعلومات غير صحيحة.

- تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة الغش الضريبي أو التخفيض من حدته ، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين .

## 2.1 محاربة التهرب الضريبي

• تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات المشرع، حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده و نظرا للدور الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، اد تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة ، و مساهمتها في صياغة السياسة التنموية ، و ذلك يترتب على التهرب عدة انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني ، مما يستوجب مكافحة هذه الظاهرة و التخفيف من حدتها .

## - خامسا : أهداف الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

1. عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، 2023 ص 215.

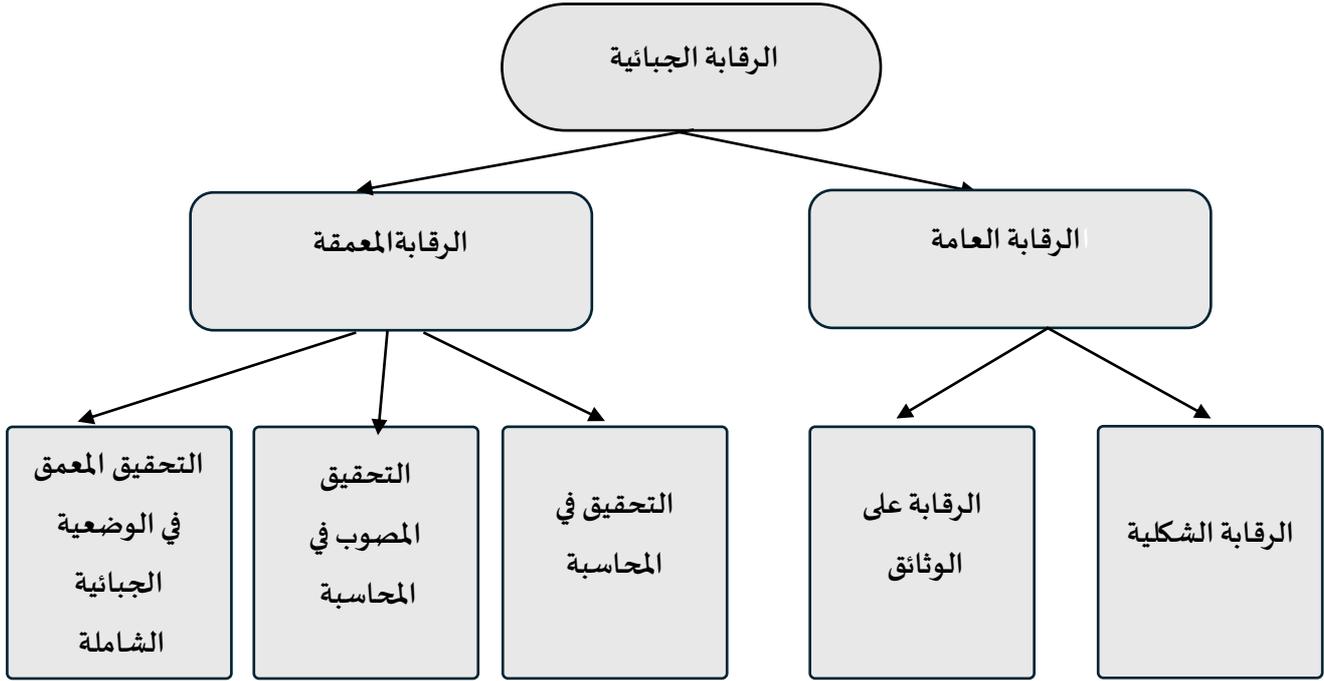
1. الهدف القانوني: ويتمثل في " التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القانون والأنظمة وذلك حرصا على سلامة هذه الأخيرة، تعتمد الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية"<sup>1</sup>.
2. الهدف الإداري: " يكمن في تعزيز الفاعلية والأداء من خلال كشف الثغرات في التشريعات الضريبية وتقديم المساعدة للإدارة الضريبية في اتخاذ التدابير التصحيحية اللازمة. كما تتيح الرقابة الجبائية للإدارة تحديد نسب التهرب الضريبي من خلال تجميع وتحليل البيانات لإعداد الإحصائيات، مما يمكنها من اتخاذ القرارات بشكل أكثر دقة وفاعلية."<sup>2</sup>
3. الهدف المالي والإقتصادي: يتمثل هذا الهدف في حماية الأموال العامة من الضياع أو السرقة بأي شكل من الأشكال، وبالتالي زيادة موارد الخزينة العمومية مما يساهم بشكل كبير في تحسين مستو الرقابة الاقتصادية.
4. الهدف الاجتماعي: يتمثل في " تعزيز مبدأ المساواة أمام الضريبة بين جميع المكلفين، وذلك من خلال مكافحة أي تهاون أو تقصير في توفير الضرائب المستحقة. يهدف هذا الهدف إلى ضمان تحمل الجميع مسؤولياتهم الضريبية بشكل عادل ومتساوٍ، وتحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الأعباء الضريبية."<sup>3</sup>

## — المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تملك الإدارة الجبائية بمقتضى القانون السلطة المطلقة في إجراء الرقابة التي تتمثل ، على وجه الخصوص في حق إجراء التحقيق ، بينما يعترف بالمقابل للمكلفين بالضريبة بالضمانات المنصوص عليها قانونا ، و تتميز في الرقابة الجبائية شكلين حسب ما يوضحه الشكل التالي :

<sup>1</sup> محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام ، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص 166  
<sup>2</sup> محمد حمو ،منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة من مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة 1، الجزائر، 2009، ص 202  
<sup>3</sup> مرجع وموضوع نفسهما.

الشكل رقم 02-01 : أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من اعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق مديرية الضرائب ولاية مستغانم

– أولاً/ الرقابة العامة : يتم هذا النوع من الرقابة على مستوى مفتشيات الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب

و مراكز الضرائب و تتم دون تنقل أفراد مصلحة الضرائب أو اجراء أبحاث خاصة من طرف إدارة الجبائية ، الا أن أهمية هذه الرقابة يمكن أن تتغير و تتسع ، و يتم التمييز بين نوعين الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق<sup>1</sup>.

1- الرقابة الشكلية :

يراقب المفتش التصريحات و يطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية ، المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة ، كما يستمع للمعنيين اذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي ، تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية و يجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبه. يجب أن تشير الطلبات المكتوبة صراحة إلى النقاط التي ترى المصلحة المسيرة أنه من الضروري الحصول على توضيحات

<sup>1</sup>. ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي ، دار قرطبة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، الطبعة الأولى، 2023 ص 45.

أو تبريرات بشأنها. ولهذا الغرض، قد تطالب بدراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات والعمليات والبيانات الخاضعة للرقابة.

تحدد طلبات المعلومات أو التبريرات الأجل الذي يرد خلاله المكلفون بالضريبة بثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ استلام الطلب.

عندما لا يستجيب المكلف بالضريبة للطلب في غضون المهلة الزمنية المحددة أو يقدم مبررات أو معلومات تعد غير مقبولة في غضون المهلة الزمنية المحددة، فإن المصلحة المسيرة مخولة لبدء الإجراء الوجيه لتصحيح التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة.

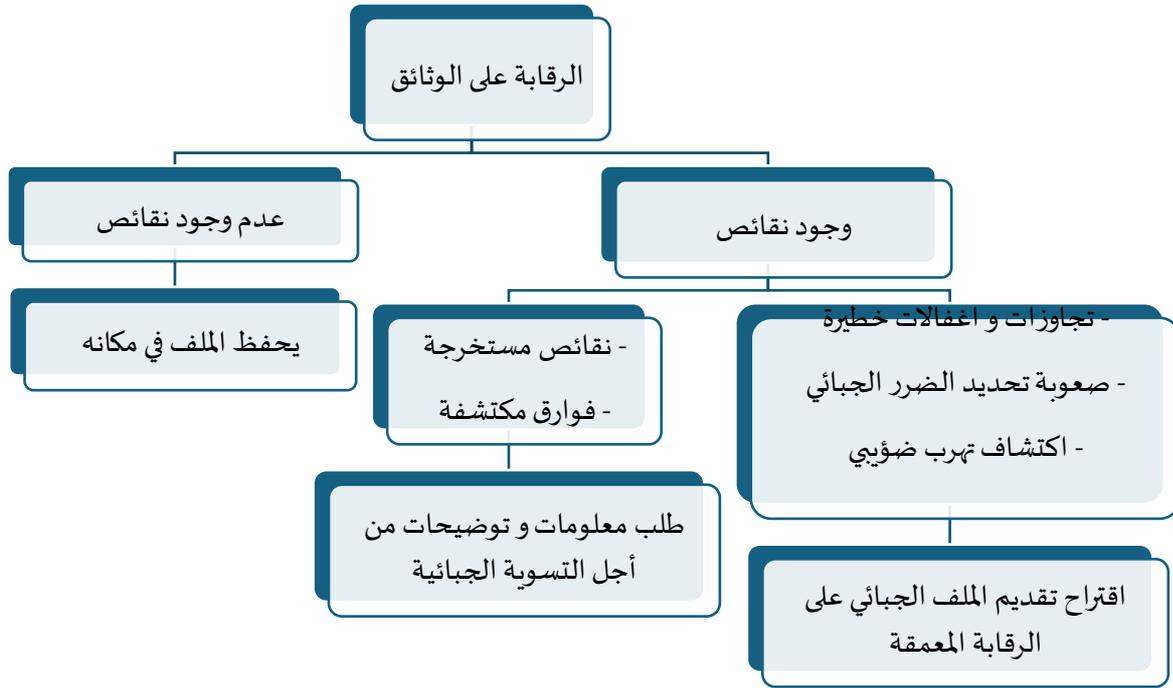
يتم احتساب مهلة الثلاثين (30) يوما المتاحة له لإرسال موافقته أو ملاحظاته، ابتداء من تاريخ استلام هذا التصحيح المقترح<sup>1</sup>.

يتم إرسال الإخطار بالتقويم برسالة موصى عليها، أو تسليمه إلى المكلف بالضريبة مقابل وصل بالاستلام.

<sup>1</sup>. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 19، ص 10.

2- الرقابة على الوثائق :

الشكل رقم 02-02: الرقابة على الوثائق



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق مديرية الضرائب وعلى قانون الإجراءات الجبائية والرسوم المماثلة

1.2 الرقابة على الوثائق :

خلال مراقبة التصريحات المتعلقة بكل ضريبة وحق ورسم وإتاوة، لا يجوز التحجج بالمستندات المشككة لتعسفي استعمال القانون لدى الإدارة الجبائية التي يحق لها استبعادها وأن تعيد لها طابعها الحقيقي. وهذه المستندات، سواء كانت تكتسي طابعاً وهمياً يخفي مضمونها الحقيقي، أو تهدف إلى إقامة وضعية قانونية مصطنعة بحتة غايتها الأولى هي الاستفادة من الامتيازات الجبائية أو التملص أو تخفيض الضريبة المستحقة على المعني بالأمر، التي كان من المفروض أن يدفعها هذا الأخير بالنظر إلى وضعيته أو أنشطته الحقيقية. كذلك هو الحال عندما تؤكد الإدارة الجبائية قانوناً، وجود مستندات تشكل تعسفاً في استعمال القانون يخص وعاء كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، وتصفيته وتسديدها<sup>1</sup>.

في حالة نشوب خلاف حول أساس التصحيح، يعرض النزاع على لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون في أجل ثلاثين (30) يوماً بتداء من استلام الإخطار، وذلك بناء على طلب من المكلف بالضريبة.

<sup>1</sup>. وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، المادة 19 مكرر، ص 10.

قبل إعداد الجدول، يمكن للإدارة الجبائية الاستعانة باللجنة وإبلاغ المكلف بالضريبة بذلك.<sup>1</sup>

لا تطبق أحكام المادة 19 مكرر أعلاه، إذا لجا المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية، قبل الخضوع للمراقبة جبائية وتصنيف المستندات على أنها تعسف في استعمال القانون عن طريق محرر جبائي طبقاً لأحكام المادتين 174 مكرر و 174 مكرر 1 أدناه، ليمدها وجوباً من خلاله بكل العناصر اللازمة لتقدير المضمون الحقيقي لهذه المستندات.<sup>2</sup>

لا تطبق هذه الأحكام أيضاً في حالة عدم رد الإدارة على المحرر الجبائي في أجل أربعة (4) أشهر، ابتداء من تاريخ الإحالة.<sup>3</sup>

## 2.2 خصائص الرقابة على الوثائق وأهدافها :

ومما سبق نستخلص خاصيتين لهذه الرقابة:-  
تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات .

- تهدف إلى مراقبة شكل و كيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة .

كما أنها تهدف إلى:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات ، المعدلات و الهوامش المختلفة للربح.
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة .
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات.
- إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

<sup>1</sup> .وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 19 ، ص 10.

<sup>2</sup> .وزارة المالية ، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادتين 174 مكرر و 174 مكرر 1 ، ص 73 .

<sup>3</sup> .وزارة المالية ، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 19 مكرر 1 ، ص 10.

## - ثانيا : الرقابة المعمقة

بخلاف الرقابة الجبائية العامة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة لأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، اذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم ، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة، و هذه لأربعة (04) سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.

نجد في هذا النوع من الرقابة مجموعة من تحقيقات نذكر منها :

## 1-التحقيق في المعالجات المحاسبية ( التحقيق المحاسبي )

يتم التحقق في المعالجات المحاسبية من خلال القوائم المالية والسجلات المحاسبية والمالية التي تتوفر على معلومات تساعد في الفحص الضريبي ويتم الإستناد عليها في كشف صحة التصريح الضريبي او عدم وجوده وبالتالي ايجاد الفروقات والإنحرافات.

ومنه يسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة و ثبوتية التقييدات المحاسبية، أو في إجراء مقارنة بين تصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة و التقييدات المحاسبية، قصد التأكد من مصداقية و صحة التصريحات المكتتبه، و لا يمكن اجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الدين لهم رتبة مفتش على الأقل<sup>1</sup>.

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

**1.1 تعريف التحقيق في المحاسبة :** إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الزامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة.

وقد عرفه RICHER DANIEL بأنه مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان المحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة

<sup>1</sup> وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، طبعة 2024، ص 1

ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة.<sup>1</sup>

### 2.1 شروط التحقيق في المحاسبة :

حسب نص الفقرة الأولى من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية :

- يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، أي في محل المكلف بالضريبة غير أن هناك استثناء أوردته نص المادة " هو حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب و مقبول من طرف الإدارة الجبائية أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.
- و تنص الفقرة الثانية على أنه لا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل و في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك .
- يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق.

### 3.1 إجراءات التحقيق في المحاسبة :

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق مرحلة البرمجة خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استنادًا إلى بعض الأسس والمقاييس، والتي من بينها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين<sup>2</sup>.
- تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط الممارس.
- استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.
- الاستفادة من الامتيازات الجبائية مع عدم الإنتظام في إيداع التصريحات الجبائية.
- رصيد مرحل مستمر (précompte répété) لسنوات في ما يخص الرسم على القيمة
- المضافة.

<sup>1</sup>. صالح حميداتو ، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية ، السنة أولى ماستر ، قسم العلوم المالية والمحاسبة ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، الجزائر ، 2021، ص 85.

<sup>2</sup>. صالح حميداتو ، مرجع وموضوع نفسيهما .

- المكلفون الذين استفادوا من الامتيازات الجبائية، ولوحظ عنهم تذبذب في التصريحات أو انعدامها
- كذلك الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهنة الحرة، دون تطابق ذلك مع تصريحاته.

وبانتقاء مجموعة من الملفات المراد مراقبتها وحصر البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي، يرسل البرنامج المقترح لنيابة المديرية العامة للرقابة الجبائية قصد المصادقة عليه. وبعد الموافقة عليه تبدأ عمليات التحقيق بإسناد الملفات إلى فرق التحقيق.

لقد ضبطت المادة 20 السالفة الذكر بدقة إجراءات التحقيق و بينت كل التفاصيل و الاستثناءات، المتعلقة بهذه العملية و يمكن تفصيل هذه الإجراءات وفق ترتيبها الوارد في المادة كما يلي<sup>1</sup>:

أ/ الإجراء الأول : حسب نص الفقرة الرابعة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية والرسوم المماثلة المحدثه بموجب المادة 44 ق.م 2024 ، فإنه لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الاطلاع على ميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرون (20) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار<sup>2</sup>.

– ملاحظة : كانت المدة 10 أيام قبل 2024 .

رغم أنه هناك استثناء أوردته نفس الفقرة المتعلقة بحالة حدوث مراقبة مفاجئة، يكون الهدف منها أو مبررها هو المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، و حالتها و في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة و في الحالة العادية لا يمكن البدء في التحقيق إلا بعد مرور (20) عشرين يوم .

ب/ الإجراء الثاني: يجب أن ينص الإشعار بالتحقيق البيانات التالية:

- ألقاب و أسماء و رتب المحققين .

<sup>1</sup>.وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، ص 12.

<sup>2</sup>.وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، ص 12.

- تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها.
  - الحقوق و الضرائب و الرسوم المعنية و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها.
  - يجب أن يشير إلى الإشعار صراحة و تحت طائلة بطلان الإجراءات أن المكلف بالضريبة يستطيع الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة .
- في حالة استبدال المحققين ,يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها ، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا .
- ج/الإجراء الثالث: لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من (03) ثلاثة أشهر فيما يخص:
- مؤسسات تأدية الخدمات ,إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
  - كل المؤسسات الأخرى ,إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
  - يمدد الأجل الى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه, إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان، في جميع الحالات الأخرى (09) تسعة أشهر، يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان ، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه ، و توضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع .

## 4.1 نتائج التحقيق في المحاسبة :

يهدف التحقيق في المحاسبة إلى إعادة تأسيس وعاء الضريبة، سواء كان ذلك في حالة القبول الصريح من طرف المكلف، أو إعادة التقويم من طرف المكلفين أو في حالة التقييم التلقائي اثر رفض المحاسبة و هو ما سنفصله في الفقرات التالية:

## - النتيجة الأولى: إعادة التقويم

يرسل الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف و معللاً، ينبغي أن يشير الإشعار بإعادة التقويم، تحت طائلة بطلان الإجراء، إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة.<sup>1</sup>

و للمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني قبل انقضاء أجل الرد ، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المقيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك كما يمكنه بعد الرد و الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية ، يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون ، حسب الحالة .

يسلم الاستدعاء الكتابي الذي ينبغي أن يوضح تاريخ وساعة الاجتماع المتعلق بالتحكيم للمكلف بالضريبة المحقق معه يدا بيد، أو عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام. لذا ينبغي أن يتمتع هذا الأخير بفترة تحضير قدرها عشرة (10) أيام على الأقل، ابتداء من تاريخ استلام هذا الاستدعاء. على إثر اختتام الاجتماع المتعلق بالتحكيم، يعلم المكلف بالضريبة بنتائج الاجتماع، يحرر محضر، يستدعى إليه المكلف بالضريبة المحقق معه للتوقيع، وفي حالة رفضه يؤشر على ذلك في هذا المحضر وتسلم نسخة من المحضر للمكلف بالضريبة المعني.

ينبغي أن يبين المحضر المحرر بصفة واضحة وبدون غموض القرار الناتج عن التحكيم من قبل، حسب الحالة، مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب الولائي أو رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات

<sup>1</sup> .وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، ص 12.

أو رئيس مركز الضرائب عند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة، ينبغي عليه أن يعلمه بذلك، من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة.

وإذا أظهرت هذه الأخيرة سببا آخر لإعادة التقويم أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقا عبر الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوما، ليُرسل ملاحظاته.

#### – النتيجة الثانية: حالة قبول التصريح

نقصد بقبول التصريح اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة. عندما ينتهي التحقيق ف المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة للضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، و باستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب و الرسوم و بالنسبة لنفس الفترة<sup>1</sup>.

#### – النتيجة الثالثة: رفض تقديم المحاسبة

و في حالة اتخاذ الإجراءات اللازمة من طرف الإدارة (الإشعار) و مقابلة ذلك من طرف المكلف برفض تقديم المحاسبة فان المحقق يتخذ الإجراءات التالية:

- 1- تحضير محضر يدعى بموجة المكلف للتوقيع عليه حضوريا .
- 2- يكون موضوع الاعذار يدعى من خلاله المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (08) أيام كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع على المحضر، و على العموم فان رفض تقديم المحاسبة من طرف المكلف بالضريبة لا يعني القبول التلقائي بالمحاسبة المقدمة من طرفه فقد نصت المادة 43 على الحالات التالية:<sup>2</sup>
- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق للأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري و لشروط و كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة

<sup>1</sup>. وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، المادة 96، ص 51.

<sup>2</sup>. وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، المادة 43، ص 22.

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية .
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في العمليات المحاسبية<sup>1</sup>.

و كنتيجة تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا على اثر رفض المحاسبة و هي ملزمة بالرد على الملاحظات للمكلف بالضريبة .

## 2-التحقيق المصوب:

استحدث هذا النوع من الرقابة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 وهذا من أجل تقوية جهاز الرقابة الجبائية؛ فالتحقيق المصوب حسب المادة 22 لقانون المالية التكميلي لسنة 2008 هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية؛ يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة<sup>2</sup> و يتم التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة ،

و حسب الفقرة الثانية من المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الاطلاع على ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرون (20) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق الأسماء، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح خاصية التحقيق المصوب يجب التعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>.وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية، المادة43، ص29.

<sup>2</sup>. خدي صبرينة، جليلة عمر، الرقابة الجبائية بين هدفين مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، سنة 2019، جامعة العربي التبسي، تبسة الجزائر، ص 325.

<sup>3</sup>.وزارة المالية ، مرجع سبق ذكره، المادة 20، ص 12.

لا يمكن تحث طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان ، في الدفاتر و الوثائق أكثر من شهرين (02) يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان ، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه ، و توضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع .

### 3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

تعريزا لآليات الرقابة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كتكملة وإمتداد منطقي و ضروري للتحقيق المحاسبي لهذا تم إنشاء هذا التحقيق في سنة 1992 مساندة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية فالجزائر.

### 1.3 تعريف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

عرفه Thierry Lambert على أنه "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة<sup>1</sup>.

فهو يعتبر امتدادا للتحقيق المحاسبي ويمس أربع (04) سنوات غير متتامة، ويمكن إجراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، لمجمل الأشخاص الطبيعيين من خلال تمديد التحقيق في المحاسبة. كما يمكن أن يهدف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من مصداقية و صحة التصريحات الإجمالية للمداخيل .

و يشمل هدفين رئيسيين :

- التحقيق من صحة المداخيل المصرح بها والذمة و الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة البيت الجبائيمن جهة أخرى العناصر المكونة لثروته.
- يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> . صالح حميداتو ، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية ، السنة أولى ماستر ، قسم العلوم المالية والمحاسبة ، تخصص محاسبة وتدقيق ،

جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، الجزائر ، 2021، ص 88

<sup>2</sup> . وزارة المالية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 21، ص 18.

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل .

### 2.3 إجراءات التحقيق المحاسبي المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

مرحلة التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بإعداد البرنامج السنوي، حيث أن إختيار الملفات يخضع إلى مقاييس سواء من حيث الكمية وهذا حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل مديرية ولائية للضرائب، وكذا لخصوصية وشكل هذه الرقابة.

يتم إختيار الأشخاص الخاضعين لهاته الرقابة عن طريق معايير و مؤشرات موضوعية أهمها<sup>1</sup>:

- الأشخاص الذين سجلت إدارة الضرائب في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخل المكتتبه في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.
- خلال عملية التحقيق المحاسبي واستغلال بعض عناصر الميزانية الحساب الجاري للشركاء الأرباح الموزعة ... الخ.) تظهر من خلالها فوارق معتبرة بين الدخول المصرح بها والدخول المحققة فعلا.
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة وكذا الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وأن التحقيق المحاسبي لم يؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة.
- الأشخاص الذين يملكون مداخل غير محددة تبييض الأموال مثلا).
- عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة.

### 4.3 إجراءات التحقيق المحاسبي المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

وتتم اجراءات التحقيق المحاسبي المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كما يلي :

أ/ الإجراءات الأول :

<sup>1</sup> . صالح حميداتو ، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، ص 88.

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على الثروة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الاطلاع على ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الالكتروني للإدارة الجبائية ومنحه أجلاً أدنى للتحضير مدته ثلاثون (30) يوماً، ابتداءً من تاريخ الاستلام.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين والفترة والضرائب المعنية بالتحقيق وفي حالة استبدال المحققين، يجب فوراً إعلام المكلف بالضريبة كتابياً.

#### ب/ الإجراء الثاني :

من حق المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية الاستعانة بمستشار من اختياره هو، و من الواجب على الإدارة الجبائية اعلامه بهذا الحق من خلال الإشعار المرسل له ، فادا غاب الإعلام بهذا الحق بطل التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة .

#### ج/ الإجراء الثالث :

لا يمكن، تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، أن تمتد الرقابة في عين المكان لفترة تفوق السنة (1) اعتباراً من تاريخ استلاماً وتسليم الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه .

تمدد هذه المهلة في حالة حدوث قوة قاهرة تم إثباتها طبقاً لأحكام القانون المدني، يمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في عين المكان في حدود الأجل الذي لم يتمكن فيه القيام بهذه الرقابة بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة عند الاقتضاء بطلب منه للرد على طلبات تبرير أو توضيح الأرصدة والمداخيل في الخارج بسنة (1) عندما توجه الإدارة الجبائية في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات طلب معلومات من الإدارات الجبائية الأخرى.

بالأجل المقرر في المادة 19 من هذا القانون وبالأجل الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداءً من تاريخ طلب الإدارة

أو الحصول على المعلومات المطلوبة من السلطات الأجنبية، عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج. تمتد هذه الفترة إلى سنتين (2) في حالة اكتشاف نشاط خفي.<sup>1</sup>

#### د/ الإجراء الرابع:

عندما يكون العون قد حدد أسس فرض الضريبة على اثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي ، بالنسبة للضريبة على الدخل يتعين على الإدارة في هذه الحالة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج، وذلك حتى في غياب إعادة التقويم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20 يمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام، يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله و يكون عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني .

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

<sup>1</sup> وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21، ص 16

## - المبحث الثالث: التحصيل الضريبي

## - المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي و أهدافه

## - أولا: تعريف التحصيل الضريبي :

تعتبر عملية التحصيل مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى نقل دين الضريبة المكلف إلى مصلحة قباضات الضرائب التابعة لمديرية الضرائب والتي تنقلها بدورها إلى الخزينة العمومية وذلك طبقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار وتتم العملية إما: حوالات بريدية...- بصورة نقدية أو ما يماثلها من شيكات و - بصورة عينية والتي نلاحظ اختفاءها حاليا بالرغم من عدم إلغائها باستثناء المجتمعات الزراعية التي مازالت تتعامل بها. - كما نجد بعض التشريعات تسمح باستعمال بعض من السندات الحكومية للوفاء ببعض الضرائب وله عدة أهميات نذكر منها:

1. تعد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تمويل ميزانية الدولة و الجماعات المحلية.
2. تعد مرحلة التحصيل أهم مرحلة لسببين، ففيها يتم جمع الحصيلة التي تم تقديرها سلفا، كما أنها تجعل جميع الخطوات السابقة لها لا قيمة لها في حالة عدم إتمام عملية التحصيل.
3. إن الإخفاق في عملية التحصيل ومهما كان سببه يضر بالخزينة العمومية وقد يؤدي حتى إلى العجز في الموازنة.
4. عدم لجوء الدول إلى القروض وذلك كون عملية التحصيل تساعد على تحقيق اكتفاءها الذاتي.
5. نجاح عملية التحصيل تؤدي إلى لجوء الدولة إلى الاستثمارات التي تحقق تنمية الدول.

## ثانيا : أهداف التحصيل الضريبي

تلعب الضرائب دورا هاما في تزويد الخزينة العمومية للدولة التي تقوم بدورها بتزويد المرافق العمومية و مختلف النفقات العامة وتغطيتها وتحقيق توازن اجتماعي واقتصادي، لذلك تسعى الدولة من وراء عملية التحصيل إلى<sup>1</sup>:

- خلق التوازن بين الإيرادات والنفقات العامة .
- الحفاظ على الاقتصاد الوطني بفضل التمويل المتواصل لميزانية الدولة .

<sup>1</sup>. و اكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر - دراسة حالة بقباضة بقمار والية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسدي مرباح ورقلة، 2011-2012، ص 76.

- فرض الضرائب من أعمال السلطة العامة وبالتالي ضمان تحصيلها .
- تنظيم الدولة وتسيير مرافقها .
- منع التهرب عن طريق مختلف العقوبات.

### - المطلب الثاني: إجراءات التحصيل الضريبي

- قبل التحدث عن سير التحصيل الضريبي البد أن يكون المكلف على استعداد وقابلية للدفع وكي يكون كذلك لابد أن يصح بوجود نشاط تجاري يخضع 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 مفتشيه الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون بها نشاطهم ويتضمن الملف ما يلي<sup>1</sup>
    - 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 النشاط<sup>2</sup>.

- ثالثاً: تحضير الإشعار بالدفع وتحصيل الضرائب: تقوم مفتشية الضرائب بتحضير وإرسال الإشعار بالدفع للمكلف الذي يقوم بالتوجه إلى القباضة 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

<sup>1</sup> 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، ص 63-64.

<sup>2</sup> عبد السلام واكواك، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 87.

تسمى (01) G 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 الإسم واللقب والرقم الجبائي ومبلغ الدخل والغرامة والعنوان ثم تبعث المفتشية وثيقة (01) G إلى المركز الميكاتوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه وحساب الضريبة على وثيقة تسمى في الجزائر الإشعار بالدفع<sup>1</sup>.

- عند وصول الإشعار بالدفع إلى قباضة الضرائب، تقوم بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يكون دفع المبلغ بمختلف الطرق التي يمكن للمكلف الدفع بها وهي كالآتي:<sup>2</sup>

❖ الدفع نقدا: مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل الإستلام Quittance وتكون مختومة بطابع القباضة 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 الإستلام، يثبت استلام أمين الصندوق الشيك بمبلغ الضريبة، هذا الوصل يكون مختوم بطابع القباضة، ثم يقوم بإرسال الشيكات إلى خزانة الوالية مرفقة بوثيقة تسمى (H10) التي تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي.

## – المطلب الثالث: طرق و ضمانات التحصيل الضريبي

### – أولا: طرق تحصيل الضريبة

تقاس كفاءة النظام الضريبي في كمية الضريبة التي يتم تحصيلها وليس فيما يفرض من الضرائب، حيث يستخدم الأساس النقدي والذي يقوم على قياس ما تم تحصيله في السنة الضريبية وليس ما تم تقديره على المكلفين، وتختلف طرق التحصيل وتعدد من دولة للأخرى ومن مكلف لأخر وذلك حسب طبيعة الدخل الخاضع للضريبة، وحسب توقيت تحصيل الضريبة.

#### 1. الدفع النقدي المباشر:

فيتم دفع الضريبة المستحقة على المكلف أو المتفق عليها للخزينة العامة تقسيط المبلغ وفق ظروف معينة ولأسباب تستوجب التقسيط ويتحدد مبلغ كل قسط وتاريخه وعند عدم الوفاء بأي قسط تصبح جميع الأقساط مستحقة الدفع دون إنذار ويتحمل المكلف كافة الإجراءات القانونية والإدارية لذلك.

<sup>1</sup>. نبيلة ساعد، دراسة حالة بمفتشية الضرائب – بالجزائر، مذكرة ماستر في المحاسبة والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015 ص 58.

<sup>2</sup>. محمد لعلاوي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

2. طريقة دفع السلفيات<sup>1</sup>:

بسبب الصعوبات تلجأ الضريبة الى تحصيل قيمة الضريبة أثناء السنة و ليس بعد الانتهاء منها ، و على دفعات شهرة أو ربع سنوية تعرف بالدفعات على الحساب أو الدفعات المقدمة أو السلفيات تحت الحساب و لاستخدام هذه الطريقة يتطلب تحديد مايلي :

- الأشخاص المكلفين بدفع السلفيات : حيث يتم تحديد قائمة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المطلوب منهم دفع السلفيات ، و هم غالبا أصحاب الأعمال و الشركات المساهمة العامة و الخاصة
- أساس تحديد قيمة الدفعات أو السلفيات : حيث يتم تحديد قائمة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المطلوب منهم دفع السلفيات ، و هم غالبا أصحاب الأعمال و الشركات المساهمة العامة و الخاصة .
- عدد الدفعات المطلوبة دفعها و تواريخها المستحقة : من الممكن أن يطلب دفع الضريبة على دفعات شهرية أو أقل و قد تصل الى عشرة دفعات خلال السنة للشخص الطبيعي و أربع دفعات للشخص المعنوي .
- طريقة الدفع: فيجب تحديد طريقة التسديد و النماذج المستخدمة لذلك تغيير قيمة السلفيات من زيادة أو نقصان و إعادة النظر أو وقف العمل بها ، فيجب أن توضع تعليمات خاصة لتوضيح إجراءات زيادة أو نقصان أو وقف السلف في حالة تغيير ظروف المكلف.
- علاقة السلفية بخصم المصدر و قيمة الضريبة المستحقة: تكون السلفيات مبالغ تحت الحساب ، حيث تحدد الضريبة الفعلية بعد انتهاء السنة الضريبية ، و يتم تقاصها مع الضريبة المستحقة عند تقديم الإقرار الضريبي ، و لا يعفى دفع السلفيات من تقديم الإقرار الضريبي في مواعده ، خاصة من الشركات المساهمة العامة أو الخاصة .

3. خصم المصدر:<sup>2</sup>

حيث يطلب من المصدر الذي يتولى الدفع للمكلف مقابل الخدمة أو السلعة يطلب منه تحصيل و توريد الضريبة من هذا المكلف المادة 31 من قانون ، و تكون نهائية للمكلفين الدين ليس لهم دخول إضافية بينما تعتبر دفعات تحت الحساب بالنسبة للمكلفين الدين لهم دخول إضافية تخضع للضريبة ، حيث يتم عمل مقاصة لهذه الدفعات من مجموع الضريبة المستحقة ، و ينطبق ذلك غالبا على الرواتب و الأجور و ما في حكمها. و يكون أصحاب العمل هم كافة المؤسسات التي تعمل فيها موظفين أو عمال ، و سواء

<sup>1</sup>. قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، المادة 355 منه، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2024، ص88.

<sup>2</sup>. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سبق ذكره ، المادة 74 الفقرة الأولى ، ص19

كانت الشركات عادية أو مساهمة أو جمعيات أو خلافه من وحدات حكومية ووزارات وبلديات ووحدات شبه حكومية ، و هذه الطريقة تتميز بالسهولة في التحصيل ، و يتم خصم المصدر من اجمالي الدخل و ليس من صافي الدخل مع الأخذ في الاعتبار الإعفاءات للمكلف ، و اذا كانت المبالغ المدفوعة في شكل عيني فانه يتم خصم المبلغ يعادل القيمة السوقية للمزايا العينية التي يتقاضاها المستخدم و يمكن تطبيق هذه الفكرة على أنشطة عمل المقاولات ، النقل و التأسيس و غيرها ، و تبقى عملية خصم المصدر من الرواتب و ما في حكمها أكثر تنظيما من الحالات الأخرى تعتبر نهائية .

و هناك عناصر رئيسية لطريقة تحصيل ضريبة الدخل بواسطة خصم المصدر و تشمل :

- تحديد الجهات الملزمة بخصم المصدر : فكل الجهات التي لديها مستخدمين يتقاضون أجرا أو رواتب أو مكافآت أو ما في حكمها ملزمة حسب القانون بتنفيذ خصم المصدر ، و في بعض الأحيان يضع المشرع جدا أدنى من العاملين لعمل خصم المصدر ، مثلا قد يعفى المؤسسات التي لا يزيد عدد العاملين فيها عن ثلاثة من خصم المصدر ولكن ذلك لا يعفى أصحاب الدخل العاملين أنفسهم من دفع الضريبة من خلال الإقرار الضريبي ، و تعتبر هذه الرواتب الأجور و ما في حكمها كمصاريف يسمح القانون بتزليلها و في حال عدم استقطاع الضريبة المستحقة عليها لا يسمح القانون بتزليلها بل يتم ردها للأرباح و بالتالي يستحق على جهة العمل ضريبة إضافية.

### 1.3 طريقة حساب الضريبة المستحقة و استقطاعها :

فمثلا يمكن استخدام نماذج حساب ضريبة الدخل للمكلفين حسب وضعهم الاجتماعي و حسب الفئات و شرائح الضريبة و التي تعدها وتجهزها دوائر الضريبة، و توزعها على أصحاب العمل للالتزام بها، أو يمكن استخدام طرق النسب المئوية أو أي طريقة أخرى تسمح بها التشريعات.

### 2.3 فترة تحويل الضرائب المحصلة:

حيث تطلب معظم التشريعات تحويل المبالغ المستقطعة من المكلفين الى الحسابات الخاصة بدوائر ضريبة الدخل (الخزينة العمومية) مرفقا معها كشوف الخصم بشكل شهري أو ربع سنوي أو كحد أقصى نصف سنة .

### 3.2 المستندات المطلوبة لعمل خصم المصدر:

و هي مستندات تلتزم العمل خصم المصدر مثل شهادة خصم المصدر و التي تفيد بقيمة المبلغ المخصوم على المكلف ، و نماذج كشوف معدلات الضريبة ، و اشعار توريد المبلغ للضريبة

## 4.3 الدفع عند تقديم الإقرار والتسوية النهائية :

إذا لم يستخدم نظام السلفيات أو خصم المصدر فيمكن ، دفع الضريبة المستحقة بكاملها مع تقديم الإقرار الضريبي ، وهناك بعض التشريعات في الدول تسمح بإعطاء مهلة للمكلف لدفع الضريبة تكون نفس مهلة تقديم الإقرار الضريبي ، وقد تصل هذه المهلة إلى 4 شهور لا يسمح بتمديدتها إلا في حالات خاصة إلى 6 شهور بعد نهاية العام و لكن يطلب من المكلف دفع النسبة الأكبر من قيمة الضريبة حتى يسمح له بتأجيل تقديم الإقرار الضريبي ، وهذه الطريقة مستخدمة بشكل كبير لكافة أنواع الدخل باستثناء الرواتب و ما في حكمها ، حيث يقوم المكلف بدفع الضريبة بشيك لحساب دائرة الضريبة خلال الفترة المسموح بها للدفع .

## 5.2- دفع المتأخرات الضريبة بالتقسيم :

قد تنشأ خلافات بين المكلف و دائرة الضريبة على تقدير قيمة الضريبة أو الشك في البيانات المقدمة من المكلف ، و تبدأ مرحلة الطعن و قد يواجه المكلف عسر مالي أو نقص سيولة ، و تحدث تراكمات ضريبية على المكلف و تزداد في حالة وجود فوائد تأخير أو غرامات تضاف لقيمة الضريبة المستحقة ، و هذا يتطلب عمل تسوية مع المكلف ، حيث تعامل دائرة الضريبة المكلف كأبي مدين يحرص صاحب الدين على تحصيل دينه منه خاصة اذا كان المكلف يستخدم أساس الاستحقاق في عمله مما يؤدي الى تراكم مبالغ كبيرة كديون على عملائه ، و بالتالي نقص حاد في السيولة لدى المكلف ، فتلجأ دائرة الضريبة الى جدولة هذه الديون و تقسيطها على أقساط لفترات معينة حتى تقوم بتحصيل الرتبة المستحقة .

و قد يكون نسب التراكمات في الضريبة على المكلف وجود تسويات من سنوات سابقة أو خلاف من سنوات سابقة و بذلك يبقى ملف الضريبة للمكلف مفتوحا بأكثر من نسبة ضريبية و بذلك يتم التعامل مع المكلف على أساس ما يدفع من دفعات على الحساب ، و يتم تسوية الضريبة المستحقة سنوات سابقة خلال الدفعات، و هذه الطريقة تخلق الكثير من المشاكل بسبب تقادم البيانات المقدمة و المبالغ المستحقة، و لذلك تحدد دائرة الضريبة تواريخ محددة ينتهي عندها كل من الأتي :

- تقادم دخل ما خاضع للضريبة : حيث تحدد فترة مثلا من 3-5 سنوات حيث لا يستطيع مأمور الضريبة العودة إلى المطالبة بضرريبة استحققت على دخل بعد مرور هذه الفترة

- تقادم دين ضريبة الدخل: فقد يصبح هذا الدين متقادماً بعد 5 سنوات، ولكن بعض التشريعات لا تعترف بمدّة التقادم
  - تقادم عملية فحص الإقرار الضريبي للمكلف: فيعتبر الإقرار المقدم من المكلف نهائياً بعد مرور 2-3 سنوات ما لم يرد إشعار من مأمور الضريبة بأن هنالك خطأ معين في الإقرار أو أنها تعمل على فحص
  - فترة إعادة فحص الملف الضريبي للمكلف: وهي لا تزيد عن 4 سنوات يمكن أن نقوله في آخر مراحل التحصيل الضريبي أن هناك حالات أين نجد آليات أخرى وإجراءات هامة لتسيير و تحصيل المبالغ المالية الجبائية كحالة التهرب الضريبي ، أي عدم دفع المكلف الضريبة أو الرسم المفروض عليه ، أين تتدخل مصلحة المتابعات ضد المكلف الذي لم يسدد مستحقته في الأجل القانونية و من هذه الإجراءات مايلي :
- أ/ التنبيه: وهي أول درجات المتابعة و التي تأتي مباشرة بعد يوم من تاريخ استحقاق الضريبة<sup>1</sup> ، وهي بمثابة عريضة مبلغة قانوناً و تخضع لقواعد القانون العام المبينة في نصوص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (من المادة 406 الى المادة 416) ، و يجب أن يحرق بالغة العربية و أن يتضمن وجوباً البيانات التالية المادة 613 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية :

- اسم و لقب و عنوان المدين بالضريبة
- رقم المادة الضريبية
- نشاط و سنة التفرغ
- تاريخ و امضاء القابض
- تاريخ التنبيه بالأحرف.
- مبلغ الدين
- اسم و لقب العون المحرر
- توضيح الشخص الذي استلم الأمر
- بيان مصاريف المتابعة
- بيان تاريخ و ساعات الخاصة بالتنفيذ اذا كانت من قبل المحضر القضائي
- امضاء و ختم المحضر القضائي
- يجب أن يحمل السند عبارة الدفع خلال خمسة عشر (15) يوماً و الا أصبح متابع بطرق جبرية أخرى (الحجز و البيع).

<sup>1</sup>. قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 147 منه ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2024 ، ص 48.

ب/ الإنذار: و هي ثاني وثيقة ترسلها مصلحة المتابعة في حالة عدم التسديد ، اذ تحدد للمكلف مهلة 08 أيام للاستجابة قبل ارسال وثيقة أكثر أهمية و أخيرة أين يتعرض فيها المكل الى إجراءات ردعية على أعلى مستوى و هو الحجز<sup>1</sup>.

ج/ الغلق المؤقت للمحلات المهنية : بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 أدرج المشرع الجزائري إجراء قانونيا قسريا يتم قبل الحجز يتمثل في الغلق المؤقت للمحلات المهنية للمكلفين المتقاعسين عن تسديد ديونهم الجبائية .

و هذا الإجراء لا يقصد به تجريد المكلفين من ملكيتهم و إنما يخص تعليق انتفاع المدين بممتلكاته لممارسة نشاطه المهني و يهدف هذا الإجراء إلى الضغط على المدين لاجباره على التحرر من ديونه الجبائية من خلال تعليق موارد المهنية مؤقتا و ذلك بغلق محله المهني لمدة مؤقتة و المادة 145 و 146 من قانون الإجراءات الجبائية تبين هذا الإجراء وكيفية تطبيقه حيث يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع (القابض ) المختص إقليميا و لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر و يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة المؤهل قانونا أو محضر قضائي.

و اذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

د/- الإشعار بالحجز: و هو آخر إجراء تقوم به مصلحة المتابعة ، أين تقوم بتكليف محضر قضائي بغلق و حجز ممتلكات المكلف و يكون مؤقت و لمدة 06 أشهر و في حالة عدم الاستجابة في حدود الستة أشهر يكون الحجز نهائيا ، و تقوم مصلحة الضرائب بإعلان عن طريق الملصقات ببيع ممتلكات المكلف في المزاد العلني و من هنا يظهر لنا مدى أهمية الإنذار و الإشعار بالحجز لأنه بمثابة فرض للمكلف لتفاديه الحجز و من جهة أخرى ، محاولة المصالح الضريبية تفادي الحجز بهذه الإجراءات كي لا يعقد الأمر لها أكثر ، في كثير من حالات الحجز .

<sup>1</sup>. قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 144 منه ، مرجع سبق ذكره ، ص 47.

و بما أن الهدف هو تحصيل الأموال لفائدة الخزينة العمومية ، وضعت آليات تتيح فرص عالية لتحصيل تلك المبالغ في ظل الأجال القانونية .

البيع : وفقا للمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية ، يخضع لمتابعات عن طريق البيع لرخصة تعطى للقبض من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى و تقوم مقامه ، و هذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب بالولاية و في حالة عدم الحصول على الترخيص من قبل الوالي خلال ثلاثين (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية أن يرخص قانونا لقبض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع.

و ما يمكن أن يعلمه المكلف الذي يجهل أبسط التفاصيل عن العلاقة بين المساهمين و مصالح الضرائب هو:(إذا لم يستدعي المكلف أو يتبع لمدة 04 سنوات من قبل الضرائب فإنه معفى عن تسديد الضرائب المفروضة عليه.

#### ثانيا : ضمانات تحصيل الضريبة

حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقها من الضرائب، فقد حدد القانون للخزينة العمومية العديد من الضمانات و أهم هذه الضمانات:<sup>1</sup>

1. النص على حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى، حيث يستوفي في دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، ويكون للخزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل.
2. تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة، و يعتبر الحجز هنا تحفظيا ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب.
3. منح المشرع الموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبية حق الإطلاع على الوثائق و الأوراق و الدفاتر الموجودة لدى المكلف بالضريبة أو الغير، من اجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة بل و يجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ

<sup>1</sup>. لعبيدي محمد الصالح، الضرائب المباشرة وتأثيرها على عملية التحصيل الجبائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن المهدي، أم بواقي، 2021، ص30.

الدين، وقد وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الإلتلاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق إدارة الضرائب.

4. تفرض قاعدة "الدفع ثم الاستيراد"، وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساساً أو في مقدارها أو حتى استردادها و الغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبة، ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن و يتأخرون في دفع دين الضريبة.
5. تعد كافة وسائل محاربة التهرب الضريبي في نفس الوقت ضمانات لتحصيل الضريبة.

## - خاتمة الفصل :

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الإطار النظري للتهرب الضريبي، لخصنا أن التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تمس جميع الدول مع اختلاف مستوياتها، التي تستهدف مداخيل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية. يقوم بها شخص يطلق عليه بالمكلف مستعينا في ذلك بعدة طرق سواء بإخفاء المحاسبية أو عن طريق العمليات المادية و ذلك بإخفاء المكلف لكل أو جزء من ثروته واستغلالها في أنشطة و أماكن بعيدة عن الرقابة الإدارة الجبائية.

حيث تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية. كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها. وتتخذ العديد من الأشكال من بينها التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب، التي تهدف في مجملها إلى التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف والكشف عن كل المحاولات التهرب واسترجاع المبالغ المتهرب من دفعها.

الفصل الثالث :نواسة حالة تطبيقية حول إجراءات التحقيق  
المحاسبي للحد من التهرب الضريبي في مركز الضرائب  
ولاية مستغانم

الجاناب التطبيقي

— تمهيد:

تساهم المراكز التي تم إنشاؤها في تسيير و مراقبة التحصيل الضريبي، لهذا الغرض تم إنشاء مراكز جوارية للضرائب، تابعة للمديرية العامة للضرائب، يديرها مدير عام وهي متكونة من ستة مديريات مركزية، وهذا تحت رقابة وزارة المالية و بمساعدة المدير العام للضرائب، و أيضا بمساعدة المفتشية العامة للمصالح الجبائية.

نظرا للأهمية التي تكتسبها الإدارة الجبائية تمت تدريجيا عملية عصرتها وتطويرها ، للتمكين من التدخل الآني وفي أقرب الآجال التكفل بالمشاكل أو العوائق التي تعرقل السير الحسن لعمل المصالح الجبائية ، حيث حاول القائمون عليها معرفة السبب من أجل إيجاد الحلول الملائمة، و هذا إما بإدخال تعديلات على الهيكل التنظيمي ( إذا كان المشكل داخليا)، و إما إعادة النظر في السياسة الجبائية ( فرض ضرائب جديدة، تخفيض نسبة ضريبة معينة أو إلغائها، منح امتيازات و تخفيضات لفئة معينة من الخاضعين للضريبة).

لذلك يتم التطرق في هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: عموميات حول مركز الضرائب
- المبحث الثاني : دراسة حالة من الحالات الخاضعة للرقابة

## – المبحث الأول: عموميات حول مركز الضرائب ولاية مستغانم

نتطرق في هذا المبحث إلى :

المطلب الأول: نظرة عامة حول مركز الضرائب، المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب و المطلب الثالث : إجراءات تكوين الملف الجبائي

## – المطلب الأول: نظرة عامة حول مركز الضرائب ولاية مستغانم

أنشأ مركز الضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327/06 الصادر في 18 سبتمبر 2006، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاء هذا المركز لتدعم باقي المديرية الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطاءها، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مركز الضرائب في 2010.

\* تنظيم المديرية:<sup>1</sup>

- يتكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية و قباضة ومصححتين
- -المصلحة الرئيسية للتسيير .
- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث.
- المصلحة الرئيسية للمنازعات.
- القباضة
- مصلحة الاستقبال و الاعلام
- مصلحة الاعلام الآلي و الوسائل .
- لقد تطرقنا إلى الهيكل التنظيمي في الفصل الأول

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ 18 سبتمبر 2006 المتعلق بتحديد تنظيم ومسؤوليات الخدمات الخارجية لإدارة الضرائب، المادة 20.

## – المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب

طبقا لتعليمية رقم 268 المؤرخة في 15/09/1998 يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك، وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولا، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات.

فمركز الضرائب مكلف ب :

\* تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص

\* مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة؛

\* مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛

\* مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛

\* إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها؛

\* الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛

\* تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.

\* ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم.

\* البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛

\* إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛

\* تدرس الشكاوى وتعالجها.

\* تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.

\* تعوّض قروض الرسوم.

\* تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛

\* تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي.

\*تنظم المواعيد وتسييرها.

\*تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

### — المطلب الثالث : إجراءات تكوين الملف الجبائي

— أولاً : إجراءات تكوين الملف الجبائي : على الشخص المعنوي قبل بدأ نشاطه أن يمر بعدة إجراءات وتدابير، و من أهم هذه الإجراءات هو تكوين الملف الجبائي كأول خطوة تقوم بها المؤسسة قبل بداية نشاطها، حيث نجد في الملف الجبائي ما يلي:

- عقد التأسيس للشركة ويحتوي على:
- اسم الشركة وعدد الشركاء.
- نوعية النشاط الممارس.
- مدة الإيجار.
- مدة حياة المؤسسة (99 سنة).
- نسخة من عقد الكراء أو الملكية.
- شهادة ميلاد الأصلية لجميع الشركاء.
- شهادة الإقامة لجميع الشركاء.
- حصص الشركاء.
- كيفية توزيع الأرباح والخسائر.
- وصل الإيداع بالسجل التجاري.
- الإشهار لدى الجرائد اليومية.
- البطاقة الجبائية

## - ثانيا : الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب :

الشكل 01-03:الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب

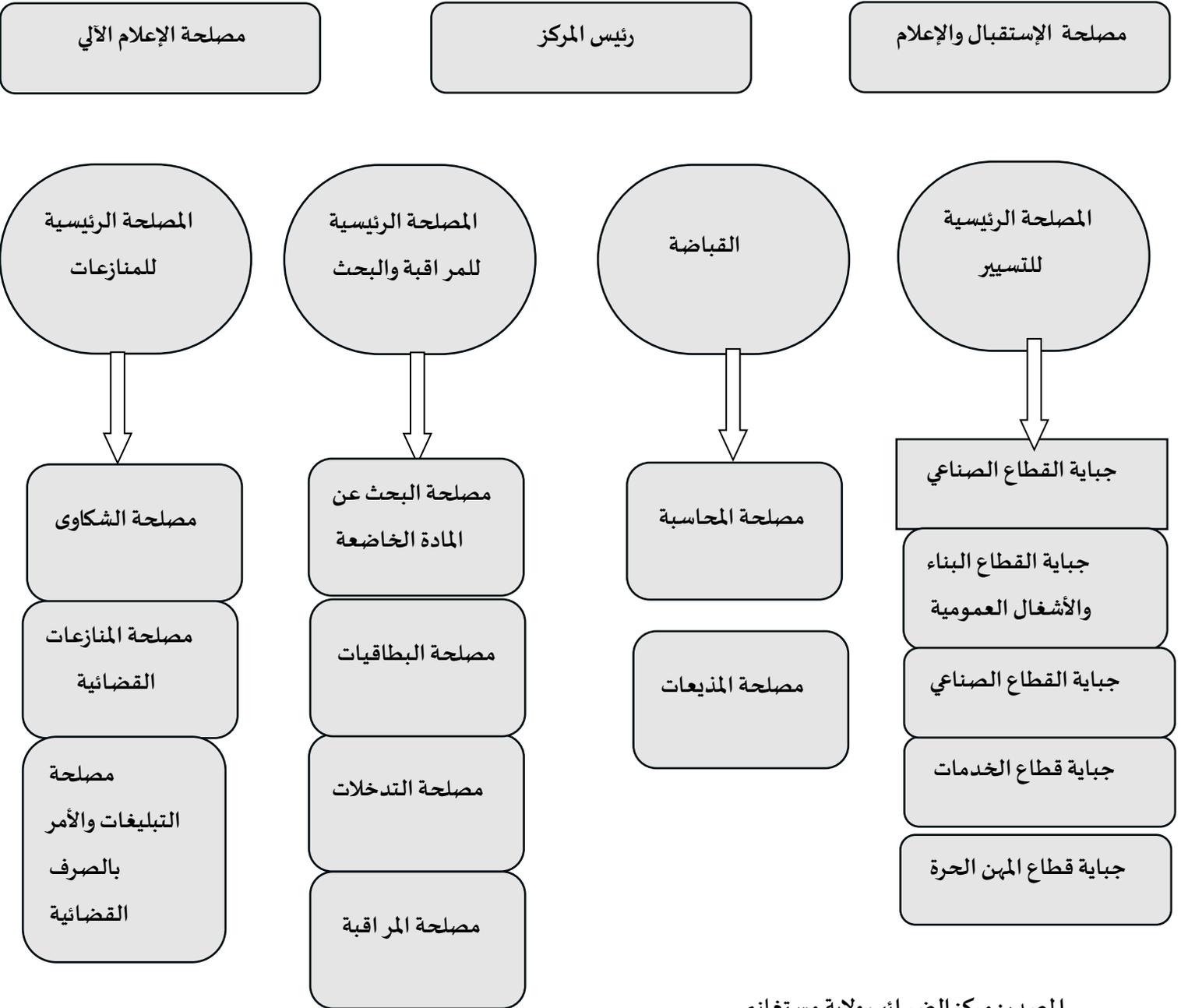


المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مركز الضرائب ، مستغانم

التنظيم الهيكلي الجديد يقتضي إنشاء مركز ضرائب واحد على مستوى الولاية يقوم بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة الذين يتجاوز رقم أعمالهم سقف 8.000.000 د.ج. بالإضافة إلى مراكز جوارية تحل محل المتفشيات على مستوى الدوائر ، حاليا هناك 6 مراكز تعمل وهي المركز الجوازي لمستغانم ، سيدي علي وعين تادلس ، ماسرى وحاسي ماماش ، حيث تقوم هذه المراكز بتسيير الملفات الصغيرة للمكلفين بالضريبة الذين يقل رقم أعمالهم عن 8.000.000 د.ج.

– ثالثا : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب ولاية مستغانم

الشكل رقم 03-02 : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: مركز الضرائب ولاية مستغانم

## – المبحث الثاني : دراسة حالة عن كفاءات إجراءات التحقيق المحاسبي على مستوى مركز الضرائب مستغانم

نتطرق في هذا المبحث إلى مطلبين هما : المطلب الأول: بداية التحقيق و تبليغ النتائج

المطلب الثاني : النتائج المتحصل عليها خلال فترة التحقيق

### – المطلب الأول: عملية التحقيق المحاسبي

كما ذكرنا سابقا، إن عملية التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص القوائم المالية ( الميزانية جدول حسابات النتائج الملاحق واثاق ثبوتية .... ) التدفقات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة ( مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

وهكذا و بعد فترة من التريص في مركز الضرائب ، يبدو من المهم تقديم دراسة لحالة من حالات الخاضعة للرقابة ، وذلك بغية تقديم المزيد من التوضيحات حول هذا الموضوع، وهذا تبعا لإجراءات برنامج التحقيق المحاسبي لمؤسسة « SARL NC » للأشغال العمومية " البناء " .

#### أولا : عملية التحقيق :

حيث تتمثل الإجراءات الأولية في التحقيق فيما يلي:

1\_ سير التحقيق: LE DEROULEMENT DE LA VERIFICATION: يتم فيها:

1\_1 إرسال الإشعار بالتحقيق: ENVOI DE L'AVIS DE VERIFICATION:

خضعت مؤسسة الأشغال العمومية "البناء" SARL NC لبرنامج الرقابة المحاسبية لسنة 2023 وهذا بعد إرسالها إشعار بالتحقيق DIWM/CDI/SDCFR/SCF/2023/240 للمكلف في تاريخ 2023/9/17 مرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الذي ينص على حقوقهم وواجباتهم، مع إشعار بالاستلام، وذلك بهدف إعلام المؤسسة بالتحقيقات المحاسبية التي سوف تخضع لها مما يلزمها بتحضير كل المستندات و الوثائق لفحصها من طرف المراقبين، و بالتالي استفاد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها عشرة (10) أيام على الأقل و التي يبدأ فيها المراقبين في دراسة الملف الجبائي للمؤسسة و من ثم ينتقلون إلى عين المكان أي إلى مقر المؤسسة و ذلك ابتداء من اليوم الأول لانقضاء المدة المحددة في الإشعار بالتحقيق.

تبدأ التحقيقات في العمليات المحاسبية و الإجراءات الضرورية لمراقبة كل تصريحات المكلف بالضريبة المتعلقة بنشاط أربع (4) سنوات الأخيرة 2019، 2020، 2021 و 2022 أي تم تحديد مدة التحقيق من/01 01 2019 إلى 31 /12 /2022، إذ يقوم المحقق بتسجيل أهم النتائج المتوصل إليها فقد تكون مطابقة لتصريحات المكلف أو تكون مخالفة لها.

2\_1 إذ يتضمن الإشعار بالتحقق ما يلي :

- رقم الإشعار بالتحقيق المرسل إلى المكلف بالضريبة

N°240 /DIWM/CDI/SDCFR/SCF/2023

- الفترة المعنية بالتحقيق من: 2019/01/01 إلى 2022/12/31 .
- كل الضرائب و الرسوم موضع التحقيق.
- الإسم والعنوان للمؤسسة محل التحقيق

### 3-1 الوضعية الجبائية: POSITION FISCALE

في الإطار القانوني للنشاط الممارس (الأشغال العمومية " البناء " مؤسسة SARL NC) من طرف المكلف بالضريبة تخضع هذه المؤسسة إلى النظام الجبائي التالي:

أ. الرسوم على رقم الأعمال:

المكلف خاضع للرسوم على القيمة المضافة بمعدل 19% على رقم الأعمال المحقق بعنوان السنوات المتبقية محقق فيها، و ذلك حسب المادة 21 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

ب. الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

- يخضع المكلف للرسم على النشاط المهني TAP بمعدل 2% مع تخفيض 25% من رقم الأعمال ، على إجمالي رقم الأعمال المنجزة خلال السنوات المحقق فيها 2019. 2020. 2021. 2022، و ذلك تطبيقا للمواد 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- الضريبة على أرباح الشركات ثابتة لكل السنوات 23% على النتيجة المحاسبية الصافية IBS .

- و أيضا الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء (IRG/ASSOCIE) بمعدل 15% بالنسبة للأرباح الموزعة.

## 4-1 فحص المحاسبة: EXAMEN DE LA COMPTABILITE يتم فيها :

أ. من حيث الشكل: EN LA FORME:

- دفتر اليومية : موقع ومختوم من طرف المحكمة، مسجل فيه العمليات اليومية.
- دفتر الجرد: مختوم و موقع من طرف المحكمة .

ب. من حيث المضمون: EN LE FOND:

وبعد فحص الوثائق و الدفاتر و كذا الملف الجبائي من طرف المحقق مكن من استخراج الإغفالات والإختلالات التالية:

- بعد المراقبة المحاسبية تبين أن هناك أعباء خاصة بالكراء غير قابلة للخصم غير مبررة خلال السنوات التالية :

سنة 2019 : 600.000 دج

سنة 2020 : 1200.000 دج

سنة 2021 : 820.000 دج

بعد المراقبة المحاسبية تبين أن هناك اهتلاكات خاصة بالعتاد غير قابلة للخصم خاصة خلال السنوات التالية:

سنة 2019/800.000 دج

سنة 2020/600.000 دج

سنة 2021/400.000 دج

- بعد المراقبة المحاسبية تبين أن هناك اعباء ليست مرتبطة بالإستغلال وغير قابلة للخصم خاصة "مصاريف التنقل والسفر والاستجمام" في السنوات التالية:

سنة 2019/100.000 دج

سنة 2020/330.000 دج

سنة 2021/310.000 دج

سنة 2022/450.000 دج

- بعد المراقبة المحاسبية تبين أن هناك اعباء غير قابلة للخصم صيانة "سيارات سياحية" لأنها ليست الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك خلال السنوات التالية:

سنة 2019/325.000 دج

سنة 2020/420.000 دج

سنة 2021/600.000 دج

سنة 2022/660.000 دج

#### - ثانيا : الملاحظات المتحصل عليها اثناء سير التحقيق

من خلال هذه الملاحظات المسجلة من دراسة محاسبة المؤسسة لوحظ أن هذه المؤسسة ارتكبت أخطاء خلال تقييد عملياتها المحاسبية.

- وعليه فإن تصريحات المكلف الجبائية تم تعديلها تلقائيا طبقا للمادة 141، 169 من ق الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

يعلم المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق بالنتائج المتوصل اليها عن طريق تبليغ اولي يكون مفصلا ومبررا ليسمح له بإبداء ملاحظاته، كما يمنح له مهلة 40 يوم ابتداء من أول يوم يستلم فيه التبليغ ليقدّم ملاحظاته فيما إذا كان موافقا لما جاء في التبليغ أو غير موافق.

وفي حالة رفضه يجب أن يقدم ملاحظاته مفصلة ومبررة.

- وقبل إنتهاء المدة الممنوحة للمكلف للرد على التبليغ الأولي يمكنه أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة الاقتراحات أو من أجل الرد عليها وهذا حسب المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

## - المطلب الثاني : النتائج المتحصل عليها خلال فترة التحقيق

### - أولا: إعادة تأسيس رقم الأعمال:

من خلال التحقيق ارتأى المحققون من أجل إعادة تأسيس رقم الأعمال، حيث تم إعادة عملية الرقابة الجبائية ( الفحص والتحقق ) على جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة وكذا الوثائق المحاسبية والتصريحات(الميزانية، فواتير الشراء والبيع...)تم اكتشاف بعض الفروق كما يلي:

1. تم إكتشاف مبلغ مقبوض في الحساب البنكي للمؤسسة غير مسجل ومصرح محاسبيا، كما هو مبين في الجدول رقم 01 أدناه .

الجدول رقم (01-03): جدول الفرق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المقبوض في حسابات المؤسسة

| تعيين            | رقم الأعمال المصرح | رقم الأعمال المؤسسة | الفروقات الجبائية(TAP/TVA) |
|------------------|--------------------|---------------------|----------------------------|
| رقم الأعمال 2019 | 22.650.000         | 26.431.513          | 3.781.512                  |
| رقم الأعمال 2021 | 33.790.500         | 35.790.500          | 2.000.000                  |

المصدر : مركز الضرائب ولاية مستغانم

الجدول رقم (02-03): فرق رقم الاعمال المؤسسة لاقتطاع الضرائب والرسوم الغير مصرح بها

| 2021         | 2019         |                               |
|--------------|--------------|-------------------------------|
| 2.380.000 دج | 4.500.000 دج | فارق رقم الاعمال مع الرسم TTC |
| 2.000.000 دج | 3.781.512 دج | رقم الاعمال خارج الرسم H.T    |

المصدر : مركز الضرائب ولاية مستغانم

2. على أساس ما سبق تم إيجاد فروقات جبائية موجبة ناتجة عن عدم وجود وتقديم مبررات على ( الأعباء، اهتلاكات، مصاريف غير مرتبطة بالاستغلال، صيان سيارة سياحية ) لسنتي 2019 و 2021 قام المحققون بإعادة تأسيس رقم الأعمال وكذا الأرباح الموضح كالتالي:

- ثانيا : إعادة تقويم قواعد الضرائب وحساب الرسم على النشاط المهني:

## 1. طريقة حساب الغرامات

عندما يصح مكلّف 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 النسب الموضحة في الجدول التالي :

## الجدول رقم (03-03): الغرامات الجبائية

| الغرامة | مبلغ الحقوق المتملص منها                       |
|---------|--|
| 10%     | إذا كان أقل أو يساوي 50.000 دج                 |
| 15%     | إذا كان يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج |
| 25%     | إذا كان المبلغ يفوق 200.000 دج                 |

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين ، بالإعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المادة 193 ، ص 69.

## 2. تأسيس رقم الأعمال للرسم على النشاط المهني :

## الجدول رقم (03-04) : - تأسيس رقم الأعمال للرسم على النشاط المهني TAP

| السنة | ر.أ.المؤسس | ر.أ.المصرح | الفرق     | الفروق بعد التخفيض بنسبة 25% | المعدل | الرسوم    | الغرامات  | المجموع    |
|-------|------------|------------|-----------|------------------------------|--------|-----------|-----------|------------|
| 2019  | 26.431.513 | 22.650.000 | 3.781.512 | 2.836.134                    | 2%     | 56.722,68 | 8.508,402 | 65.213,082 |
| 2021  | 35.790.500 | 33.790.500 | 2.000.000 | 1.500.000                    | 2%     | 30.000    | 3.000     | 33.000     |

المصدر: مركز الضرائب ولاية مستغانم

## 3. تأسيس رقم الأعمال للرسم على القيمة المضافة TVA

الجدول رقم (03-05) : تأسيس رقم الأعمال للرسم على القيمة المضافة

| السنة | ر.أ.المؤسس | ر.أ.المصرح | الفرق     | المعدل | الرسوم     | الغرامات   | المجموع  |
|-------|------------|------------|-----------|--------|------------|------------|----------|
| 2019  | 26.431.513 | 22.650.000 | 3.781.512 | % 19   | 718.487,28 | 179.621,82 | 89.810,1 |
| 2021  | 35.790.500 | 33.790.500 | 2.000.000 | %19    | 380.000    | 95.000     | 475.000  |

المصدر: مركز الضرائب ولاية مستغانم

4. لاحتساب الضريبة على أرباح الشركات (IBS) الناتج عن الانحرافات المسجلة في التصريح الجبائي للسنوات من 2019/1/1 الى غاية 2022/12/31 ، من خلال التحقيق المحاسبي الذي تم إجرائه استناداً للقوائم المالية المقدمة (الميزانية جدول حسابات النتائج، دفتر اليومية، سجل الجرد ...) وفقاً للجدول أدناه

## الجدول رقم (03-06) : خاص بالضريبة على أرباح الشركات

ان المبالغ المصرح بها في الميزانية للسنوات 2019-2020-2021-2022 يعاد تقويمها حسب الجدول التالي:

| السنة                                      | 2019      | 2020      | 2021      | 2022      |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|
| الربح الصافي المصرح به Bénéfice déclaré    | 1.812.000 | 2.316.000 | 2.703.240 | 3.161.600 |
| اهتلاكات                                   | 800.000   | 600.000   | 400.000   | /         |
| أعباء الكراء                               | 600.000   | 1.200.000 | 820.000   | /         |
| مصاريف التنقل والسفر                       | 100.000   | 330.000   | 310.000   | 450.000   |
| مصاريف صيانة سيارة سياحية                  | 325.000   | 420.000   | 600.000   | 660.000   |
| تخفيض الرسم على النشاط الممي Deduction TAP | 56.723    | /         | 30.000    | /         |
| النتيجة على أرباح الشركات Base IBS Retenu  | 3.580.277 | 4.866.000 | 4.803.240 | 4.271.600 |
| النتيجة المصرح بها                         | 1.812.000 | 2.316.000 | 2.703.240 | 3.161.600 |
| الفرق Rehaussement                         | 1.768.277 | 2.550.000 | 2.100.000 | 1.110.000 |
| معدل الضريبة على أرباح الشركات             | 23%       | 23%       | 23 %      | 23%       |
| الرسوم المستحقة Droits Dus                 | 406.704   | 586.500   | 483.000   | 255.300   |
| الغرامة Pénalités                          | 101.676   | 146.625   | 120.750   | 63.835    |
| المجموع                                    | 508.380   | 733.125   | 603.750   | 319.125   |

المصدر: مركز الضرائب ولاية مستغانم

## الجدول رقم (07-03): الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء

| السنة                     | 2019      | 2020      | 2021      | 2022      |
|---------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| الفرق في الربح الصافي     | 1.768.277 | 2.550.000 | 2.100.000 | 1.110.000 |
| الضريبة على أرباح الشركات | 406.704   | 586.500   | 483.000   | 255.300   |
| الفرق                     | 1.361.573 | 1.963.500 | 1.617.000 | 854.700   |
| المعدل                    | %15       | %15       | %15       | %15       |
| الرسم                     | 204.236   | 294.525   | 242.550   | 128.205   |
| الغرامة                   | 51.059    | 73.631    | 60.637    | 32.051    |
| المجموع                   | 255.295   | 368.156   | 303.187   | 160.256   |

المصدر: مركز الضرائب ولاية مستغانم

5. بعد استلام المكلف بالضريبة لرسالة اعادة التقويم الأولية وإستيفاء المدة القانونية(40يوم) صرح بقبولها وعليه تم ارسال رسالة اعادة التقويم النهائية مع إشعار بالاستلام ليأتي بعدها الورد الفردي.

## - خاتمة الفصل :

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر اداة قانونية تسعى من خلالها لمراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الاخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها ، ولتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية ، وهذا بغرض زيادة ايرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي الى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع .

إلا ان الملاحظ انه ورغم الإمكانيات التي توفرها السلطات الجزائرية للإدارة الجبائية من اجل الرفع من مستوى الرقابة الجبائية بما يحقق المحافظة على الوعاء الضريبي إلا انها تبقى محدودة بالنظر الى نقص العنصر البشري يكفي لمتابعة تصريحات المكلفين بالضريبة نظرا لتوسع الجغرافي، والوسائل المادية الموضوعة لأعوان الادارة الجبائية من أجل القيام بمهامهم ، و هذا ما تبين من خلال الدراسة التطبيقية لحالة التحقيق في المحاسبة لأحد المكلفين بالضريبة الذي وجد أن هناك نقص في تصريحاته خلال مراقبة العمليات المحاسبية ، و في هذه الحالة اهتمت مصالح الرقابة الجبائية بتطبيق الإجراءات العقابية فقط دون انتهاج إجراءات أخرى أكثر فعالية كوضع إجراءات الشكلية المتعلقة بالممارسة الشفافة للنشاط التجاري كإجبارية الفواتير .

الإهتمام بدرجة الوعي الضريبي لدى المكلف من خلال مشاركة مختلف الأطراف الفاعلة في المجتمع ( الجمعيات ، النقابات ، مراكز التكوين...).

خاتمة

## — خاتمة :

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية تمكنا من معرفة الجوانب الجوهرية للموضوع وفهمها، حيث تبين لنا أن الضريبة تعتبر مورداً أساسياً للدولة التي تسعى جاهدة للحفاظ عليه ، وذلك بتخصيص نظام جبائي منظم ومحكم يطبق من خلال توفير وسائل مادية ووسائل بشرية مؤهلة بعدد كاف في الميدان.

وان إلزامية فرض الضريبة جعل بعض المكلفين يلجؤون إلى بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة من اجل التهرب منها وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي ، حيث أن مكافحة هذا الأخير ليس بالأمر السهل ، وذلك نظرا الى تعقدها وارتباطها بالعديد من المجالات واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية ، مما يجعل من الصعب احصائها وكشفها هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فان تطور الأنشطة الاقتصادية وان اتساع المشاريع الخاصة منها في القطاع الخاص ، أدى الى اتساع دائرة التهرب الضريبي الذي اتخذ اشكالا و ابعادا خطيرة ، إضافة الى تعدد أسبابه لان المكلفين همهم الوحيد هو تخفيف العبء الضريبي باستخدام كل الطرق.

## — أولا: النتائج المتوصل إليها

من بين أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة في النقاط التالية:

- إن غياب الوعي الضريبي والثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة يؤدي به إلى الوقوع في بعض التجاوزات والأخطاء.
- إن النظام الجبائي الجزائري يعاني من تذبذب القوانين التشريعية الخاصة بالضرائب والرسوم ، مما يجعل المكلفين بالضريبة يتحايلون ، هذا يؤثر سلبا على عملية التحصيل الضريبي .
- يساهم التحقيق في المحاسبة في كشف التهرب والتلاعبات في التصريحات، من خلال فحص والتحقق من القوائم المالية أربع سنوات متتالية ( الميزانية، جدول حسابات النتائج، الوثائق الثبوتية، الملاحق، دفتر اليومية، دفتر الجرد ...).
- فعالية عملية التحقيق المحاسبي مرتبط بمدى مصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة، وترتكز على عملية الفحص والتدقيق من قبل الاعوان المكلفين بعملية الرقابة الجبائية المستمرة.

## — ثانيا : إختبار الفرضيات

لقد أدى إختبار فرضيات البحث لما يلي:

- الفرضية الأولى: صحيحة، التهرب الضريبي هو تخلص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه بطرق غير شرعية، وهذا ما يؤدي إلى آثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي.
- الفرضية الثانية: صحيحة جزئيا، حيث أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة أساسية وفعالة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ولكنها تحتوي على بعض الثغرات التي يجب تداركها وتصليحها، فالنظام الجزائري نظام تصريحي أي أنه يعتمد على التصريحات المقدمة من قبل المكلف إذ أن هذا الأخير هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها، ولهذا وجب على الرقابة الجبائية أن تقوم بمراقبة هذه التصريحات والتأكد من سلامتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية واكتشاف الأخطاء والتلاعبات.

- الفرضية الثالثة: صحيحة، فالتحقيق المحاسبي من خلال مجموعة من الإجراءات التي تستهدف مراقبة التصريحات الجبائية وفحص محاسبته من حيث الشكل والمضمون، ولهذا ما أكدنا منه على مستوى مركز الضرائب لولاية مستغانم ومن خلال مراقبتنا لملف جبائي للمؤسسة المعنية بالتحقيق المحاسبي، حيث تم عدم التطبيق الأمثل للإجراءات والقوانين المعمول بها.

#### ثالثا: التوصيات

- العمل على نشر الوعي الجبائي بين المكلفين لتدعيم الثقافة الجبائية، وذلك بإنشاء مصالح متخصصة في الإعلام والترشيد الجبائي.
- ضرورة إرساء مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي على المكلفين، وتحسين العلاقة بينهم وبين مصالح الضرائب، وتبسيط اجراءات التحصيل الضريبي؛
- ضرورة استخدام تكنولوجيات المعلومات أورقمنة كافة العمليات التجارية والمالية ( التدفقات الاقتصادية) التي يقوم بها الاعوان الاقتصاديين ( اشخاص معنويين أو طبيعيين) للتمكن وبسرعة من اكتشاف الاختلالات والأخطاء عن عدم التصريح الجبائي.
- الرفع من إمكانيات الإدارة الجبائية في مجال التحقيق المحاسبي سواء من حيث الجانب المادي أو البشري حسب الاقليم الجغرافي للنشاط الاقتصادي ( صناعة تجارة خدمات ) بالنظر إلى حجمالملفات القابلة للتحقيق.
- تكوين وتأطير الموارد البشرية في المجال الجبائي، وتطوير الإمكانيات والهياكل التي يتماشى وتنامي الاستثمارات والأنشطة الاقتصادية المستحدثة ضمن النسيج الاقتصادي.

#### رابعا: آفاق الدراسة

بعد تناول هذه الدراسة الموضوع دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، نرى أن هناك العديد من جوانب الموضوع شملتها الدراسة بصورة تتوافق وما يخدم ويناسب موضوع الدراسة، إلا أن هذه الجوانب أو المواضيع ما هي إلا بمثابة فقاعة أو نقطة إنطلاق لدراسات جديدة أخرى، ومن أهم المواضيع التي يمكن طرحها للدراسة:

- دور الرقمنة في تفعيل الرقابة الجبائية .
  - دراسة مدى دعم النظام المحاسبي المالي الجديد للرقابة الجبائية .
  - دراسة سلوك المكلف تجاه الإدارة الجبائية والنظام الضريبي.
- وفي الأخير نسأل الله العلي القدير أن يكون قد وفقنا في إختيار الموضوع ومعالجته بالشكل الذي يزيد من معارفنا وأن نكون قد ساهمنا ولو بالشكل القليل في إثراء المكتبة العملية.

## قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر:

الكتب باللغة العربية :

- ❖ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008 .
- ❖ ابن منظور، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق "، دار الهومة، البليدة، الجزائر، 2003.
- ❖ محمد خالد المهايبي، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2010.
- ❖ حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 199.
- ❖ عبد المجيد قدي، دراسات فيعلم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2011.
- ❖ محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000.
- ❖ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004

الكتب باللغة الفرنسية :

- ❖ Michel bolier , marie christine, l'administration fiscale en France, puf ,parie, 1988

الملتقيات والمجلات :

- ❖ بصاشي هدى، واقع النظام الجبائي الجزائري وأثره على الإستثمار، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية المجلد، 05 العدد 02، سنة 2020
- ❖ أحمد خيدل، زهره كيسي جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 1، 2021.
- ❖ خالد عيادة عليمات التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد جامعة إربد الأردن، العدد 19، سبتمبر 2013.
- ❖ خدري صبرينة، جلييلة عمر، الرقابة الجبائية بينه دفين مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد، 12 العدد 02، سنة 2019، جامعة العربي التبسي، تبسة الجزائر.

قوانين ومراسيم :

- ❖ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، طبعة2024
- ❖ قانون الرسوم على رقم الأعمال،الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2024.
- ❖ قوانين جبائية ،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة2024 .
- ❖ القانونرقم19-14 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، تضمن قانون المالية لسنة 2020، الجريدة الرسمية، العدد 30 ،ديسمبر 2019.
- ❖ قانون الإجراءات الجبائية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة2024،
- ❖ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، طبعة2023 .
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ 18 سبتمبر 2006 المتعلق بتحديد تنظيم ومسؤوليات الخدمات الخارجية لإدارة الضرائب.

الرسائل والأطروحات :

- ❖ العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء و التحصيل 1992-2009 ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006 .
- ❖ محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية دراسة حالة الجزائر أطروحة دكتوراه، جامعة محمود منتوري قسنطينة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009 -2010.
- ❖ فلاح محمد ،السياسة الجبائية الأهداف والأدوات دراسة حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2005-2006.
- ❖ طورش بتاتة،مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر،رسالة ماجستير في القانون الخاص،كلية الحقوق، جامعة قسنطينة ،2012.
- ❖ القت العبد العزيز ،أسلو بتفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبين ،رسالة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحيى فارس،المدية، 2008 .
- ❖ 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.

#### المذكرات والمحاضرات :

- ❖ شنيقي أحمد مدى مساهمة الضريبة الجزافية الوحيدة في تمويل التنمية المحلية – دراسة حالة بلدية بوسعادة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي في علوم تسيير تخصص تسيير عمو مي جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2015/2016.
- ❖ رحاب سليمان، اثر تطبيق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة علال ايرادات الجبائية\_ دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميله، مذكرة مكمله لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، ل.م.د، تخصص مالية المؤسسة، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوفميلة، السنة الجامعية 2020/2021.
- ❖ سرار فاطمة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة شهادة ماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس، 2017
- ❖ اكواك عبد السالم، 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 مبراح ورقلة، 2011-2012،
- ❖ لعبيدي محمد الصالح، الضرائب المباشرة وتأثيرها على عملية التحصيل الجبائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن المهدي، أم بواقي، 2021.
- ❖ شعباني لطفي، جباية المؤسسة، دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، متيعة للطباعة، الجزائر 2017.
- ❖ مجاهد سيد أحمد، محاضرات مقياس المراجعة الجبائية، السنة الثانية ماستر، علوم التسيير تخصص جباية المؤسسة، جامعة أدرار، سنة 2013-2014.
- ❖ محمد حمو، منور أو سرير، محاضرات في جباية المؤسسات معتمارين محلولة من مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة 1، الجزائر، 2009.

الملاحق



## الملحق رقم 02 : التصريح التقديري برقم الأعمال والإيرادات المهنية 12Gn

| الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية<br>REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE   |                               | Série G N°12  |  |
|--|-------------------------------|---|--|
| DIRECTION GENERALE DES IMPOTS<br>DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE .....  |                               | المديرية العامة للضرائب<br>مديرية الضرائب لولاية .....  |  |
| CPI/Inspection des Impôts de : .....   |                               | مركز الضرائب الجوارى / مفتشية الضرائب ل: .....  |  |
| Recette des Impôts de .....  |                               | قباضة الضرائب ل: .....  |  |
| Commune de .....   |                               | بلدية : .....   |  |
| - نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة -<br>التصريح التقديري برقم الأعمال أو الإيرادات المهنية لسنة: .....   |                               |   |  |
| - REGIME DE L'IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE (IFU) -<br>DECLARATION PREVISIONNELLE DU CHIFFRE D'AFFAIRES OU DES RECETTES PROFESSIONNELLES DE L'ANNEE .....   |                               |   |  |
| تكتتب لدى قباضة الضرائب في أجل أقصاه 30 جوان لسنة 20.....<br>A souscrire auprès de la recette des impôts au plus tard le 30 juin de l'année 20.....  |                               |   |  |
| <b>I - IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE</b>  |                               | <b>I - معلومات خاصة بالمكلف بالضريبة</b>  |  |
| - Nom, Prénoms/ Raison sociale :   |                               | - الاسم و اللقب/ اسم المؤسسة:   |  |
| - Activité (s) exercée (s) :   |                               | - النشاط أو النشاطات المعتمدة :   |  |
| - Date du début d'activité :   |                               | - تاريخ بداية النشاط :  |  |
| - <u>Activité exonérée</u> :   |                               | - نشاط معفى :   |  |
| ANADE (Ex-ANSEJ) <input type="checkbox"/>  | CNAC <input type="checkbox"/> | ANGEM <input type="checkbox"/>  |  |
| و.و.د.م  | ص.و.د.ب                       | و.و.د.م   |  |
| Exonération des activités artisanales <input type="checkbox"/>   |                               | Autres exonérations <input type="checkbox"/>  |  |
| إعفاء الأنشطة الحرفية  |                               | إعفاءات أخرى  |  |
| - Adresse du lieu d'exercice de l'activité :   |                               | - عنوان ممارسة النشاط :   |  |
| - Adresse du domicile du contribuable :  |                               | - عنوان إقامة المكلف بالضريبة:  |  |
| - Numéro d'Identification Fiscale (NIF) :  |                               | - رقم التعريف الجبائي :   |  |
| - Numéro d'article d'imposition :  |                               | - رقم المادة :  |  |
| <b>II - CHIFFRE D'AFFAIRES/RECETTES PROFESSIONNELLES PREVISIONNELS EN (DA)</b>   |                               | <b>II - رقم الأعمال/ الإيرادات المهنية للتقديريين - (دج)</b>  |  |
| طبيعة النشاط<br>Nature de l'activité   | معدل الضريبة<br>Taux de l'IFU | رقم الأعمال/ الإيرادات المهنية للتقديريين<br>Chiffre d'affaires/Recettes professionnelles prévisionnelles | الضريبة الجزائرية الوحيدة المستعقة<br>IFU dû   |
| نشاطات الإنتاج أو بيع السلع<br>Activités de production ou de vente de marchandises   | 5%                            | الإجمالي<br>Global  | مضاعف<br>Imposable   |
| خدمات أو نشاطات أخرى<br>Prestations de services ou autres activités  | 12%                           | مضاعف<br>Imposable  | معفى<br>Exonéré  |
| المجموع<br>Total   |                               |   |  |
| المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة حسب هامش الربح (1)<br>Contribuables relevant du régime de l'IFU suivant la marge bénéficiaire (1)   |                               |   |  |
| <b>III - MARGE BENEFICIAIRE EN DA</b>  |                               | <b>III - هامش الربح - (دج)</b>  |  |
| طبيعة النشاط<br>Nature de l'activité   | معدل الضريبة<br>Taux de l'IFU | رقم الأعمال التقديري<br>Chiffre d'affaires prévisionnel   | مبلغ هامش الربح التقديري الخاضع للضريبة<br>Montant de la marge bénéficiaire prévisionnelle imposable |
| نشاطات الإنتاج أو بيع السلع<br>Activités de production ou de vente de marchandises   | 5%                            | الإجمالي<br>Global  | مضاعف<br>Imposable   |
|  |                               | مضاعف<br>Imposable  | معفى<br>Exonéré  |
| أشهد بصحة المعلومات الواردة في هذا التصريح.<br>J'atteste de l'exactitude des renseignements portés sur la présente déclaration.  |                               |   |  |
| بـ..... في.....<br>A ....., le .....   |                               | ختم و إمضاء المكلف بالضريبة :<br>Cachet et signature du contribuable :                                    |  |
| (1) إطار مخصص للمكلفين بالضريبة الذين يمارسون، بصفة حصرية، نشاطات بيع منتجات ذات هامش ربح محدد، يقل عن معدل الضريبة الجزائرية الوحيدة.<br>(1) Cadre réservé aux contribuables commercialisant exclusivement des produits dont la marge bénéficiaire réglementée est inférieure au taux de l'IFU. |                               |   |  |

| PAIEMENT DE L'IFU<br>تسديد الضريبة الجزائرية الوحيدة  |   |
|---|---|
| <b>Identification du contribuable</b> معلومات خاصة بالمكلف بالضريبة   |   |
| - Nom, Prénoms / Raison Sociale :   | - الإسم و اللقب / اسم المؤسسة :                               |
| - NIF :   | - رقم التعريف الجبائي :                                       |
| - Numéro d'article d'imposition :   | - رقم المادة :  |
| <b>MODALITES DE PAIEMENT DE L'IFU</b> طرق تسديد الضريبة الجزائرية الوحيدة   |   |
| <b>Paieement intégral de l'IFU</b> التسديد الكلي للضريبة الجزائرية الوحيدة  |   |
| التسديد الكلي للحقوق المستحقة عند ايداع التصريح التقريبي في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20.....<br><b>Paieement total des droits dus lors du dépôt de la déclaration prévisionnelle au plus tard le 30 juin de l'année 20.....</b>          |   |
| Montant total de l'IFU acquitté :   | المبلغ الإجمالي للضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة :           |
| En chiffres : ..... DA  | بالأرقام : ..... دج   |
| En lettres : ..... DA   | بالحروف : ..... دج  |
| Quittance N° ..... du.....  | وصل الدفع رقم : ..... في .....                                |
| Cachet et signature du Caissier :   | ختم و إمضاء أمين الصندوق :                                    |
| <b>Paieement fractionné de l'IFU</b> التسديد بالتقسيم للضريبة الجزائرية الوحيدة   |   |
| تسديد القسط الأول المقرب ب 50% من الحقوق عند ايداع التصريح في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20.....<br><b>Paieement de la 1<sup>ère</sup> tranche de 50% des droits au dépôt de la déclaration au plus tard le 30 juin de l'année 20.....</b> |   |
| Montant de l'IFU acquitté :   | مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة :                      |
| En chiffres : ..... DA  | بالأرقام : ..... دج   |
| En lettres : ..... DA   | بالحروف : ..... دج  |
| Quittance N° ..... du.....  | وصل الدفع رقم : ..... في .....                                |
| Cachet et signature du Caissier :   | ختم و إمضاء أمين الصندوق :                                    |
| تسديد القسط الثاني المقرب ب 25% من الحقوق من أول إلى 15 سبتمبر لسنة 20.....<br><b>Paieement de la 2<sup>ème</sup> tranche de 25% des droits du 1<sup>er</sup> au 15 Septembre de l'année 20.....</b>                                    |   |
| Montant de l'IFU acquitté :   | مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة :                      |
| En chiffres : ..... DA  | بالأرقام : ..... دج   |
| En lettres : ..... DA   | بالحروف : ..... دج  |
| Quittance N° ..... du.....  | وصل الدفع رقم : ..... في .....                                |
| Cachet et signature du Caissier :   | ختم و إمضاء أمين الصندوق :                                    |
| تسديد القسط الثالث المقرب ب 25% من الحقوق من أول إلى 15 ديسمبر لسنة 20.....<br><b>Paieement de la 3<sup>ème</sup> tranche de 25% des droits du 1<sup>er</sup> au 15 Décembre de l'année 20.....</b>                                     |   |
| Montant de l'IFU acquitté :   | مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة :                      |
| En chiffres : ..... DA  | بالأرقام : ..... دج   |
| En lettres : ..... DA   | بالحروف : ..... دج  |
| Quittance N° ..... du.....  | وصل الدفع رقم : ..... في .....                                |
| Cachet et signature du Caissier :   | ختم و إمضاء أمين الصندوق :                                    |
| التسديد الكلي للحد الأدنى (10.000 دج) في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20.....<br><b>Paieement intégral du minimum d'imposition (10.000 DA) au plus tard le 30 juin de l'année 20.....</b>  |   |
| Montant du minimum d'imposition/IFU acquitté : 10.000 DA  | مبلغ الحد الأدنى للضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة: 10.000 دج |
| Quittance N° ..... du.....  | وصل الدفع رقم : ..... في .....                                |
| Cachet et signature du Caissier :   | ختم و إمضاء أمين الصندوق :                                    |

الملحق رقم 03 : التصريح بالمرتبات والأجور المختلفة المدفوعة خلال سنة 29 Gn°







| Droit de timbre sur état |                       | حقوق الطابع              |                              |      |                         |
|--------------------------|-----------------------|--------------------------|------------------------------|------|-------------------------|
| Code                     | Opérations imposables | العمليات الخاضعة للتسوية | Chiffre d'affaires imposable | Taux | Montant à payer (en DA) |
| E2 E00                   |                       |                          |                              | %    |                         |
|                          |                       |                          |                              | %    |                         |
|                          |                       |                          |                              | %    |                         |
| 5                        | TOTAL                 |                          |                              |      |                         |

| Impôts et taxes non repris ci-dessus |                       | الضرائب والرسوم الغير واردة أعلاه |                              |      |                         |
|--------------------------------------|-----------------------|-----------------------------------|------------------------------|------|-------------------------|
| Code                                 | Opérations imposables | العمليات الخاضعة للتسوية          | Chiffre d'affaires imposable | Taux | Montant à payer (en DA) |
|                                      |                       |                                   |                              | %    |                         |
|                                      |                       |                                   |                              | %    |                         |
|                                      |                       |                                   |                              | %    |                         |
| 6                                    | TOTAL                 |                                   |                              |      |                         |

| RECAPITULATION (EN DA)      | التلخيص بـ (دج)    | Cadre réservé au contribuable<br>إطار خاص بالمكلف بالتسوية  | Cadre réservé à la recette des impôts<br>إطار خاص بقائمة الضرائب        | Cadre réservé au service d'assiette<br>إطار خاص بحملة الوعاء |
|-----------------------------|--------------------|---|---|--|
| 1-TAP                       | C/500026/A         | يتم تصحيحه و تعديل حقوق بدأ التصريح و تعديله مع أوتانتي المحاسبية   | Reçu - ce jour, la présente déclaration enregistrée sous le numéro..... | Déclaration enregistrée le: .....                            |
| 2-AP/IBS                    | C/201001/M1        | Certifié sincère et véridique le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables. | payée-par chèque bancaire N°:.....                                      | Observations éventuelles: .....                              |
| 3.1-IRG salaires            | C/201001/100       |   | du: .....   |  |
| 3.2-IRG/Autres ret. sources | C/201001/101/A/B/C |   | tiré sur l'Agence: .....  |  |
| 3.3-IBS/Ret. à la source    | C/201001/M2 et 3   |   | - par chèque postal N°:.....  |  |
| -TIC                        | C/201003/303/A/B   | A.....le.....   | - en numéraire:   |  |
| 4-T.I.L.S.                  | C/.....            | Cachet, signature,  | Prise en recette par quittance N°:.....                                 |  |
| 5-Droits de timbre          | C/201002/201       |   | de ce jour:   |  |
| 6-Autres                    | C/.....            |   | A.....le.....   |  |
| 7-TVA                       | C/500020/A         |   | Le receveur des impôts  |  |
|                             |                    |   | Cachet, signature,  |  |
| MONTANT TOTAL A PAYER       |                    |   |   |  |

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro. (Exemple:325.626 DA= .....325.620 DA)

الرسوم على القيمة المضافة  
**TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE**

يسجل أرقام الأعداد و العناوين بالاختيار و العدد الأخير بترقيم إلى الصفر. (مثال:325.626=325.620 DA) (دج)

A/ Chiffres d'affaires imposables بـ رقم الأعمال الخاضعة للتسوية

| أرقام<br>Codes | Opérations assujetties à la TVA  | العمليات الخاضعة للترقيم القيمة المضافة | مجموع رقم الأعمال<br>Chiffre d'affaires total | رقم الأعمال المعدل<br>Chiffre d'affaires exonéré | رقم الأعمال الخاضع للتسوية<br>Chiffre d'affaires imposable | Taux | المبلغ المدفوع - (x) +<br>Montant des droits (en DA) |
|----------------|--|---|---|--|--|------|--|
| E3 B11         | Biens, produits et denrées visées par l'article 23 du C. TCA.                  |   |   |  |  | 9%   |  |
| E3 B12         | Prestations de services visées par l'article 23 du C. TCA.                     |   |   |  |  |      |  |
| E3 B13         | Opérations immobilières visées par l'article 23 du C. TCA.                     |   |   |  |  |      |  |
| E3 B14         | Actes médicaux   |   |   |  |  |      |  |
| E3 B15         | Commissions et courtiers   |   |   |  |  |      |  |
| E3 B16         | Fourniture d'énergie   |   |   |  |  |      |  |
| E3 B21         | Productions : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA.       |   |   |  |  | 10%  |  |
| E3 B22         | Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA. |   |   |  |  |      |  |
| E3 B23         | Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 9%                       |   |   |  |  |      |  |
| E3 B24         | Professions libérales  |   |   |  |  |      |  |
| E3 B25         | Opérations de banques et d'assurances  |   |   |  |  |      |  |
| E3 B26         | Prestations de téléphones et de télé   |   |   |  |  |      |  |
| E3 B28         | Autres prestations de services   |   |   |  |  |      |  |
| E3 B31         | Débite de boissons   |   |   |  |  |      |  |
| E3 B32         | Productions : biens, produits et denrées visées par l'article 21 du C. TCA.    |   |   |  |  |      |  |
| E3 B33         | Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA. |   |   |  |  |      |  |
| E3 B34         | Tabacs et allumettes   |   |   |  |  |      |  |
| E3 B35         | Spectacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C. TCA.    |   |   |  |  |      |  |
| E3 B36         | Autres prestations de services visées à l'article 21 du C. TCA.                |   |   |  |  |      |  |
| E3 B37         | Consommations sur place  |   |   |  |  |      |  |

المجموع العام لرقم الأعمال  
**TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES**

| B/Deductions à opérer  |   | بـ الضوابط المحاسبية | C/TVA à payer |   | تسوية الواجب دفعه |
|--|---|----------------------|---------------|---|-------------------|
| Nature des déductions  |   | Montant              |               |   |                   |
| E3 B91   | Précipite amérieurs (mois précédent)                                  |                      | C             | - Total des droits dus                              |                   |
| E3 B92   | TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C. TCA)        |                      | E 3997        | Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA)          |                   |
| E3 B93   | TVA sur achats de biens amortissables (art.38 C. TCA)                 |                      | E 3998        | (*) (déduction accidentaire)                        |                   |
| E3 B94   | Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art. 40 C. TCA) |                      |               | - Reversement de la déduction (art.38 C.TCA)(v)     |                   |
| E3 B95   | TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art. 18 C. TCA)    |                      |               |   |                   |
| E3 B96   | Autres déductions (notification de précipite, etc...)                 |                      |               |   |                   |
| NB : Justifié en état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA. |   |                      | B             | <b>TOTAL A RAPPELER (D) مجموع المستحق</b>           |                   |
| مجموع الضوابط المحاسبية  |   |                      | E 3999        | - Total des déductions à opérer (B)-)               |                   |
| <b>Total des déductions à opérer (B)</b>   |   |                      |               | <b>TVA à payer au titre du mois (C-B)</b>           |                   |
|  |   |                      |               | (A reporter dans le cadre "Recapitulatif" ligne 10) |                   |
|  |   |                      |               | Précipite à reporter sur le mois suivant (B-C)      |                   |

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 33

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec  
A.R.  
N°

A

Le

## CONVOCATION POUR ARBITRAGE

Conformément aux dispositions des articles 20-6 et 21-5 du Code des Procédures Fiscales, et suite à votre réponse à la notification de redressement du [REDACTED] parvenue à mes services le [REDACTED] dans laquelle vous sollicitez l'arbitrage auprès de [REDACTED]

Nous avons l'honneur de vous inviter dans nos bureaux sis au [REDACTED] le [REDACTED] à [REDACTED] H [REDACTED] minute(s) pour assister à la réunion d'arbitrage.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix (Art 20-4 du Code des Procédures fiscales).

Veillez, agréer, Mme, Mr l'expression de notre parfaite considération.

Nom/prénom et qualité du signataire

## الملحق رقم 06 : محضر ملاحظة عدم تقديم المستندات المحاسبية

Envoyer par messagerie Imprimer le formulaire  
Série O n° 19 bis

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
REPUBLICHE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION DES IMPOTS DE MOSTAGANEM  
CENTRE DES IMPOTS DE MOSTAGANEM

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

MOSTAGANEM Le 29/09/2023

**Procès Verbal de Constat de  
Défaut de Présentation des Documents Comptables**

Nous soussigné(s), Les Vêreficateur  
certifions avoir informé, NC  
en sa qualité de gérant : M. NACIRA et L.CHAIMAA de la  
vérification de comptabilité par l'avis de vérification n° 240 reçu  
le 17/09/2023

Ce jour, nous avons demandé que la comptabilité nous soit présentée.

Aucun des documents comptables suivants n'a été communiqué:

l'existence du livre journal général coté et paraphé par le tribunal de MOSTAGANEM le 01/01/2015  
porte les écritures comptable du 01/01/2015 au 31/12/2022

l'existence du livre d'inventaire coté et paraphé par le tribunal de MOSTAGANEM le 01/01/2015  
porte les écritures comptable du 01/01/2015 au 31/12/2022

Nous avons, en conséquence déclaré, suivant le présent procès-verbal, le défaut de  
présentation des documents comptables à Mr LE GERANT

Fait à Mostaganem , le 29/09/2023 à 13 Heures.

Nom, prénom du gérant ou de son  
représentant légal (1) Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

(1) Mention doit être portée sur le PV en cas de refus de signature.

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
CENTRE DES IMOPTS DE MOSTAGANEM

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°240/DIWM/CDI/SDCFR/SCF/02

Lettre avec  
A.R  
N°

A  
Monsieur: le Gérant de la SARL NC  
E.T.P  
Cite 72 logts N°:306 Route d'Oran -Mostaganem

MOSTAGANEM

Le 17/09/2023

## Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre ETABLISSEMENT le 29/09/2023 à 13 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2019 , 2020 , 2021 , 2022 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :TAP , TVA, IBS,IRG/ Associe,IRG/ Droit timbre et autres

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

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

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

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

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

## الملحق رقم 08 : إشعار التعديل بعد التحقيق المحاسبي

**Rappel de certaines dispositions fiscales**

**Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales:** Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

**Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales :** Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il ya transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

**Important !**

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr

Tél n°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur

Tél n°

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

CENTRE DES IMPOTS DE MOSTAGANEM

Référence N°:

36 (D/W/M/C/D/S/D/C/E/D/022)

Lettre avec  
A.R.

N°

A  
Monsieur: le Gérant de la SARL NC  
E.T.P  
Cite 72 logts N°:306 Route d'Oran -Mostaganem

MOSTAGANEM

Le

15/12/2023

**Notification de Redressement  
Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 215 du 17/09/23, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2019, 2020, 2021, 2022, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TAP, TVA, IBS, IRG/ Associe, Droit de Timbre, IRG/Salaire et Autre

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

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

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

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

La présente notification comporte 03 feuillets y compris celui-ci.

Veillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

الملحق رقم 09: إشعار التعديل النهائي بعد التدقيق المحاسبي (الرد على ملاحظات المكلفين)

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O.n° 21 sexes

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°: /DIWM/CDI/SPCFR/024

Lettre avec  
A.R.  
N°

A  
Monsieur: le Gérant de la SARL NC  
E.T.P  
Cite 72 logts N°:306 Route d'Oran -Mostaganem

MOSTAGANEM Le 02/03/2024

**Notification de redressement définitive  
Suite à la vérification de comptabilité  
(Réponse aux observations du contribuable)**

Madame, Monsieur, le gérant de la SARL NC

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 15/01/2024 et du / en réponse à la notification de redressement N° 36 du 15/12/2023 et la notification complémentaire / rectificative N° / du /

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte 03 feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade  
des vérificateurs

## الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التحقيق المحاسبي في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال الكشف عن الأخطاء والتجاوزات التي يرتكبها المكلفون، وخاصة الشركات والمؤسسات الاقتصادية سواء كانت مقصودة أم غير مقصودة، وهذا يهدف حماية الاقتصاد الوطني من جهة واسترجاع حقوق المال من جهة أخرى، تم استخدام المنهج الوصفي وقد اتبعنا المنهج التحليلي من خلال معالجتنا لدراسة تطبيقية بمركز الضرائب لولاية مستغانم، توصلنا من خلال ما تم عرضه إلى ان التحقيق المحاسبي يعد من أهم الآليات التي تطبقها الإدارة الضريبية للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والحقائق التي تحتويها عن المؤسسة للكشف عن أية مخالفات أو عمليات احتيالية، وعلى أساسها يتم تعديل الأسس الضريبية الجديدة والإبلاغ عنها للمكلفين بالضرائب.

— الكلمات المفتاحية: المكلفين بالضريبة، التهرب الضريبي، التحقيق المحاسبي، الرقابة الضريبية.

—

## ABSTARCT:

This study aimed to identify the role of accounting audit in combating the phenomenon of tax evasion by uncovering errors and violations committed by taxpayers, especially companies and economic institutions, whether intentional or unintentional. This is with the aim of protecting the national economy on the one hand and recovering public funds on the other. The descriptive approach was used, and the analytical approach was followed through our treatment of an applied study at the Tax Center of the Wilaya of Mostaganem. Through what was presented, we concluded that accounting audit is one of the most important mechanisms applied by the tax administration to verify the accuracy of accounting data and information and the facts they contain about the institution to detect any violations or fraudulent operations. Based on this, new tax bases are adjusted and reported to taxpayers.

**Keywords: taxpayers, tax evasion, accounting audit, tax control.**