الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم مالية و محاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي

شعبة مالية و محاسبة السنة الثانية ماستر تدقيق محاسبي

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

مقدمة من طرف الطالب(ة)

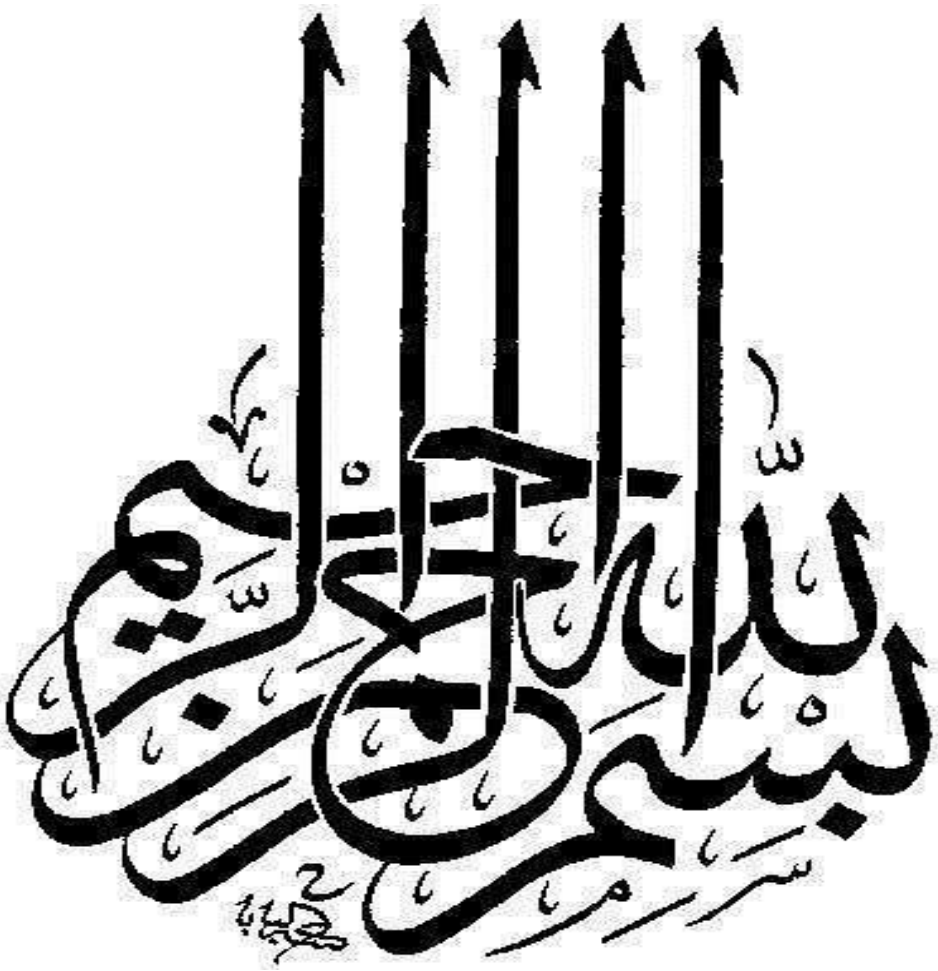
يطو ضياء الدين

تحت اشراف الاستاذ(ة)

بوزيان العجال

أعضاء لجنة مناقشة

السنة	الاسم و اللقب	الرتبة	من الجامعة



{وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون}

سورة التوبة الآية **401**

✍شكر و عرفان✍

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل ، فهو القائل " لئن شكرتم أزيدنكم

."ولقول رسول الله صلى الله عليه وسلم " ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والاحترام إلى الأستاذ المشرف " بوزيان العجال

"لقبوله هذا العمل وعلى نصائحه وتوجيهاته التي لم يبخل علينا بها

دون أن ننسى عمال المكتبة وإلى الذي ساعدنا في طباعة المذكرة

إلى كل الأساتذة الذين أشرفوا على تعليمنا من بداية مشوارنا الدراسي إلى غاية هذه المرحلة.

يارب ... لا تدعنا نصاب بالغرور إذا نجحنا.وا نصاب باليأس إذا فشلنا.

بل ذكرنا دائما بأن الفشل هو بداية النجاح.

يارب ... علمنا أن التسامح هو أكبر مراتب القوة. وأن حب الانتقام هو اول مضاهر العنف

يارب ... إذا جردتنا من المال أترك لنا نعمة الأمل...و إذا جردتنا من الأمل أترك لنا قوة

الصبر كي نتغلب على الفشل..... وإذا جردتنا من نعمة الصحة أترك لنا نعمة الإيمان

يارب ... إذا أسأنا إلى الناس أعطينا شجاعة الاعتذار .وإذا أسأ إلينا الناس أعطينا شجاعة العفو.

..✍الاهداء✍..

قال تعالى" :وقضى ربك ألاّ تعبدوا إلا اياه وبالوالدين إحسانا "ووصى بهما الحبيب و خير الانام

محمد رسول الله صلى الله عليه و سلم

اهديكم سلاما لو رفع إلى السماء لكان قمرا منيرا ولو نزل إلى الأرض لكسا ه سندسا وحريرا

ولو مزج

بماء البحر لجعل الملح الأجاج عذبا فراتا سلسبيل

إلى مثلي الأعلى وأعز وأغلى ما أملك في الدنيا فبدونه الحياة ليس لها معنى والدي الغالي أطال الله في عمره

أبي .....أبي .....أبي

إلى التي زادتني عزما وإرادة في النجاح إلى أغلى وأعز ماأملك في الوجود أمي حفظها الله

وأطال في عمرها

أمي .....أمي .....أمي

و اهدي بأسمى إلى الأستاذ المشرف " بوزيان عجال "لقبوله الإشراف على العمل وعلى

نصائحه وتوجيهاته التي لم يبخل علينا بها

إلى جميع اخوتي و اخواتي خاصة اخي اطال الله في عمره تحياتي الى صلة الرحم التي يسألني

عليها ربي يوم القيامة صغيرا و كبيرا

الملخص

تعالج هذه المذكرة اشكالية التهرب الضريبي و الغش الضربين ، حيث تطرقنا الى الظاهرة مع الطرق و اساليب معالجتها و علاقتها مع المتغرات الخارجية ، فمعظم الدول يضعن الرقابة الجبائية كاسلوب للمكافحة ، و ذلك باستخدام ادواتها و اجهزتها للحد منها،الا ان الرقابة الجبائية ا تستطيع القضاء على التهرب و الغش الضربين لوحدها.
انما الاستعانة بطرق اخرى مثل استخدام طرق الوقائية قبل حدوث هرب و غش ، و التنسيق بن الادارات للحصول على المعلومات الازمة ، و هي الاخر تقيم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث تطور عدد الملفات المدروسة و من حيث النتائج المقدمة ، وعلى استنتاج مدى فعالية الرقابة في الجزائر ،مع تقدم بعض المشاكل التي تعاني منها، و اعطاء التحسينات الازمة لزيادة تفعيل الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية:

التهرب الضريبي ، التحصيل الجبائي ، الرقابة الجبائية.

Résumé:

Cette mémoire se traite le probleme de l'evasion et la fraude fiscale, où on a
Analysé ce phénomènon avec des méthodes et des techniques de leur traitement et de
leur relation avec les changements externes, où tous les pays déposent le contrôle fiscal
comme une méthode de contrôle, en utilisant ses outils et ses matériels pour reduiser ce
probleme. Toutefois, le controle fiscal ne peut pas d'eliminer de l'evasion et la fraude
fiscale seul, mais doit être utilisé d'autres moyens comme d'utiliser les methodes de
prévention avant qu'une évasion ou une fraude se produise. et la coordination entre les
administrations pour obtenir des informations nécessaires, finalement le contrôle fiscal
en Algérie s'estimé en termes d'évolution du nombre de fichiers étudiés et des résultats
présentés, à la conclusion de l'efficacité de ce contrôle en Algérie avec de presenter
quelque problèmes qui souffre le contrôle

Mots clés :
L'évasion fiscale, la collecte fiscale, contrôle fiscal.

قائمة المحتويات:

المحتويات..... الصفحة
البسملة.....02
الاهداء.....03
شكر و تقدير.....04
ملخص الدراسة.....05
المقدمة العامة و طرح الإشكالية..... 08

الفصل الأول : الرقابة الجبائية في المؤسسة..... 10
مقدمة الفصل.....11

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية.....12
المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية.....12
المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية.....12
المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية.....13

المبحث الثاني : مهام المراجعة الجبائية.....14
المطلب الأول : ماهية المراجعة الجبائية.....14
المطلب الثاني : مهام المراجعة الجبائية.....14
خاتمة الفصل.....15
الفصل الثاني : التهرب و الغش الضريبي.....16
مقدمة الفصل.....17
المبحث الأول : تشخيص التهرب و الغش الضريبي.....18
المطلب الأول : طبيعة التهرب و الغش الضريبي و أسبابه.....18
المطلب الثاني : طرق و أثار التهرب الضريبي..... 19
المطلب الثالث: التهرب الضريبي و ظاهرة غسل الأموال.....20
لمطلب الرابع : طرق التهرب الضريبي و آثاره.....19

الفرع الأول : التهرب عن طريق التحايل المحاسبي.....20
أ- تخفيض الإيرادات.....20
ب- تضخيم النفقات.....20
الفرع الثاني : التهرب عن طريق التحايل المحاسبي.....21
أ- عمليات مادية.....21
ب- القانون منفذ للتهرب.....21
المبحث الثاني: الإجراءات الجبائية المتبعة من طرف الإدارة الجبائية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي.....22
المطلب الأول: طرق قياس التهرب الضريبي.....22
المطلب الثاني: الإجراءات المتبعة لمعالجة أو محاربة الغش و التهربالضريبي.....24
المبحث الثالث: طرق الطعن الجبائي.....24
خاتمة الفصل.....27

الفصل الثالث:الإدارة الجباية و دورها في التحقيق الجبائي.....28
مقدمةالفصل.....29

المبحث الأول : الإطارالقانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية.....30
المطلب الاول حقالاطلاع و الرقابة للإدارة الجبائية.....30
المطلب الثاني :التزامات المكلف بالضريبة.....33
المطلب الثالث :الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.....36
المطلب الرابع : الرقابة وسيلة لمكافحة ظاهرة غسل الأموال الناتجة عن
التهرب الضريبي.....37

المبحث الثاني : التحقيق المحاسبي في المؤسسة.....38
المطلب الأول : التحضير للتحقيق.....38
المطلب الثاني : سير التحقيق.....40
المطلب الثالث :نهاية التحقيق.....53

المبحث الثالث : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.....55
خاتمة الفصل.....59

الفصل الرابع : دراسة حالة.....60
المبحث الأول الجانب النضري.....61
المبحث الثاني : الجانب التطبيقي.....63
خاتمة الفصل.....70.

الخاتمة 71

قائمة المراجع.....72

الملاحق.....74

مقدمة عامة :

إن لكل اقتصاد ركائز يبنى عليها و الملاحظ أن هذه الركائز تكاد تكون موحدة, و تتمثل أهم ركيزة في المؤسسة التي تعد الحيز الذي يضم عمال و تجهيزات و مسيرين و قد عرفت المؤسسة منذ أمد بعيد, و مرت بعدة مراحل خاصة في الجزائر التي شهدت فيها أهم مرحلة و المتمثلة في إعادة الهيكلة التي كانت في الثمانينات بهدف تحسين الوضع الاقتصادي للبلاد, و سعيا للسير قدما نحو اقتصاد موجه.

و لما للمؤسسة من أهمية لكونها اللبنة الأساسية فقد أولاها المشرع الجزائري أهمية بالغة في نصه لمجموعة من القوانين التي تحدد طرق تسييرها, فنجده أعلن عن الوسائل المهمة و المساعدة لتسييرها بصفة مستقرة و واضحة و المتمثلة في الدفاتر و السجلات المحاسبية التي يقيد فيها كل ما دخل و خرج من المؤسسة و هذا هو المحيط الداخلي للمؤسسة, كما لهذه الأخيرة محيط خارجي يتمثل في الإدارة الجبائية التي تعد همزة وصل بين التشريع الجبائي و المكلف بالضريبة (المؤسسة), إذ أننا نلاحظ ذلك الدور المنعكس أي أنها تؤثر و تتأثر المؤسسة بالضريبة و هذا يعكس فعاليته على المردودية المالية للخزينة العمومية.

و سعيا للوصول لهذه الفعالية في المردودية و لتكون الإدارة الجبائية فعالة قامت الجزائر بعدة إصلاحات جبائية, إذ فرقت بين التكليف الضريبي للأشخاص الطبيعيين و التكليف الضريبي للأشخاص المعنويين, و ليكون التكامل بين الإصلاح التشريعي و الإصلاح الإداري تقرر بنص قانون المالية 2003 تعيين أو تأسيس مديرية المؤسسات الكبرى « **D.G.E**» و مراكز الضرائب « **C.D.I** », حيث فرق المشرع بين المؤسسات ذات رقم أعمال كبيرة و أخرى ذات رقم أعمال أقل من سابقتها و هذا كله بهدف التخفيف من وطأة التهرب و الغش الضريبي الذي يهدر أموال خزينة الدولة و تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية.

و نظرا لما للموضوع من أهمية إذ تعد من الجباية و المحاسبة آليتان أساسيتان في المؤسسة بصفة خاصة و لما لهما و خاصة الجباية من أهمية في تمويل الخزينة العمومية بصفة عامة, سعينا إلى النظر أو البحث فيما كانت هناك رابط قوي بين المحاسبة و الجباية يؤدي إلى تحسين الوضع المالي لخزينة الدولة لهذا حاولنا صياغة اشكاليتنا في :

- هل المحاسبة آلية في تسيير الرقابة الجبائية؟ أي هل المحاسبة بوسائلها تساعد الإدارة الجبائية للقيام بالرقابة الجبائية؟.
- ماذا نقصد بالرقابة الجبائية و ما الهدف منها؟.
- كيف تتم الرقابة الجبائية في المؤسسة؟.
- ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي أي ما مدى مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في تحسين المردودية المالية؟.

- **الفرضيات:**

سعينا منا للوصول إلى الرابطة الموجودة بين المحاسبة و الجباية نحاول اختبار الفرضيات التالية:

- التقييد أو التسجيل المحاسبي يقود لكشف التهرب و التدليس الجبائي أي يساعد في الرقابة.
- الرقابة الجبائية وسيلة ضرورية لمحاربة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و تحسين المردودية

دواعي اختيار الموضوع :

إن من أبرز الأسباب الداعية لاختيار الموضوع هو :

- أنه نظرا لأهمية الضرائب في بلادنا و تعرضها للنهب و السلب بطرق التوائية, حاولنا تسليط الضوء على وسيلة ردعية المتمثلة في الرقابة الجبائية.
- كما أن سبب اختيارنا للموضوع ذاتي لمحاولة معرفة ما العلاقة الرابطة بين المحاسبة و الجباية كوننا طلبة في فرع محاسبة و جباية.
- بالإضافة إلى هذا حاولنا إضافة و لو جزء بسيط من المعلومات يخص الرقابة الجبائية و تخدم الصالح العام و الخاص.

- **الوسائل المستخدمة :**

بما أننا في موضوعنا نركز اهتمامنا على الرقابة الجبائية فسنعتمد بالدرجة الأولى على التحليل الوصفي لأشكالها و أهدافها بالإضافة إلى السرد الجوانب القانونية المتعلقة بالمكلف و الإدارة الجبائية, و عليه فالوسائل المستخدمة هي جداول إحصائيات نتائج التحقيق في المحاسبة لسنوات فارطة, ميثاق المكلف الخاضع للضريبة, المخطط المحاسبي. و عموما فالبحث منهجه الأساسي وصفيا تارة و تحليليا تارة أخرى.

- **حدود البحث :**

حاولنا تركيز اهتمامنا بالدراسة على كيفية تطبيق الرقابة الجبائية على شخص معنوي و الذي لا يمارس نشاط بترولي حتى لا ندخل في متاهات الجباية البترولية, كما حاولنا تقديم الحسابات التي تعطيها الرقابة أهمية في تنفيذها.

- **خطوات البحث :**

محاولة منا لدراسة الفرضيات المقترحة حاولنا تقسيم البحث إلى أربعة أجزاء تتمثل في :
جزء نضري يتمثل في ثلاث فصول نقترحها بتقديم معلومات عامة حول الرقابة, أهدافها و أشكالها, و نليه بأهم داء أصاب و يصيب أموال الدولة و هو التهرب و الغش الضريبي فنحاول اقتراح حلول لمعالجته أو ردع مرتكبيه و كتكملة نربطها بفصل يدرس أجهزة الرقابة الجبائية المستعملة في كشف التهرب, و ماهي الحقوق الممنوعة لكل من الإدارة الجبائية و المكلف الضريبي أثناء عملية التحقيق الجبائي و نختمها بفصل تطبيقي حاولنا إسقاط عليه كل ما تعرضنا له نضريا بإظهار النتائج الحقيقية للرقابة.

الفصل الأول:

الرقابة الجبائية

في المؤسسة

مقدمة الفصل:

أدت فكرة العولمة و الجهود المبذولة للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة« **O.M.C** » و التي من شروطها تحرير التجارة لقيام الجزائر كباقي الدول الساعية لذلك بجملة من الإصلاحات خاصة في ميدان الجباية التي عرفت انخفاض كبير في المردودية, و هذا ناتج عن تفشي ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي الذي تسعى الدولة للحد و لو نسبيا من نتائجه الخطيرة و محاربته مما أدى إلى بروز فكرة الرقابة الجبائية كوسيلة حتمية و ضرورية, نظرا لطبيعة النظام الجبائي القائم على كون المكلف هو الذي يقدم تصريح بممتلكاته.

و محاولة منا لتبسيط مصطلح الرقابة الجبائية حاولنا التطرق فيما يلي

إلى:

- مفهوم الرقابة الجبائية.
- أشكال الرقابة الجبائية.
- أهدافها.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

لقد شاع مصطلح الرقابة في مختلف المجالات اليومية و العملية فنجده مستعملا من ناحية الرقابة الدينية باضطلاع الله على أعمالنا اليومية و باطلاع المسؤول على قيامنا بالعمل لكن هل هذا المفهوم أو المصطلح له نفس المعنى من ناحية الجباية فما هو مفهوم الرقابة الجبائية؟.

الرقابة أو التحقيق الجبائي قدمت له عدة تعاريف منها:

أن الرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.

و قد عرفها **" فايول "** بأنها: « التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة, أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها ».

و خلاصة فالرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتبية من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

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

إن لكل عملية نقوم بها غرض و من بين الأهداف التي تسعى لتحقيقها الرقابة هي:

أ- الهدف المالي و الاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

ب- الهدف الإداري:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها و يمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة و الإلمام بأسبابها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
- تساعد الرقابة بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية.

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال متتابعة و متكاملة و تتمثل في:

أ-الرقابة الشكلية:

تعد أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب الرقابة, تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات و الملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين, فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات و تعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.

ب- الرقابة على الوثائق:

الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة بمقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزته الإدارة, و كذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات و المتعلقة بالبيانات التي أبرمها معها المكلف.
فالمراقب يقوم بتحليل و دراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة للوصول لاكتشاف الأخطاء المرتكبة, و في حالة وجود بعض الغموض بإمكانه طلب توضيحات من المكلف بصيغة شفوية أو كتابية فيما يخص المعلومات, و في حالة رفض المكلف للطلب يعيد المحقق كتابة طلب آخر يوضح فيه النقاط التي يراها ضرورية للحصول على تبريرات و توضيحات إذ أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات, كما تساعد في اختيار
الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة, لكن إذا وجد المحقق أن هذه الإجراءات غير كافية سيلجأ إلى نوع آخر من الرقابة و هي الرقابة الخارجية.

ج- الرقابة في عين المكان:

تعد الرقابة الخارجية أو الرقابة في عين المكان تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بهدف التأكد من صحة المصرح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية, و هذا بغرض المقارنة بين ما صرح به و ما هو موجود في الواقع و يشمل هذا النوع من الرقابة نوعين من التحقيقات:

- التحقيق المحاسبي و يخص المؤسسات.
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية القانونية « **VASFE** » و يخص الأشخاص الطبيعيين, و سنتطرق إلى هاتين النقطتين لاحقا بتفصيل.

المبحث الثاني: مهام المراجعة الجبائية.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية.

لقد عرفها " **M. colin** " بأن : « المراجعة الجبائية هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية و هي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية».
« **ATIC** »الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة و الاستشارة عرفتها ب: « أنها تتمثل في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للمؤسسة و طريقة توظيفها, و بالتالي نجد المراجعة بكل أنواعها موضوع المراجعة داخل المؤسسة».
و عليه نقول بأن المراجعة الجبائية هي عملية فحص انتقادي للوضعية الجبائية لإعطاء رأي عن الوضع الجبائي للمؤسسة و جعله أداة لتحسين التسيير الجبائي داخل المؤسسة, و هذا من خلال مراقبة درجة احترام القوانين الجبائية للمؤسسة.

الفرع الأول: أهمية المراجعة الجبائية.

من خلال تعريف المراجعة الجبائية تدفعنا لمعرفة مدى مساهمتها في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة و تحسين للمؤسسة و تحسين التسيير الجبائي داخلها.
إضافة إلى ذلك أنها تسمح بتقييم الخطر الجبائي الذي يعد ضروري و مؤشر للوضعية المالية للمؤسسة و اكتشاف نقاط القوة و الضعف للمؤسسة.
كما أن المراجعة الجبائية تساعد على وضع خطوط عريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة.

المطلب الثاني: مهام المراجعة الجبائية.

مهام المراجعة الجبائية تأخذ عدة أشكال تختلف من حيث تطبيقها أو مجالها و تتمثل في:

الفرع الأول: مهام المراجعة الجبائية بالنسبة لشمولية دراسة الضرائب.

من مهام المراجعة الجبائية أن تقوم بدراسة وضعية المؤسسة اتجاه الضرائب الخاضعة لها لتسوية معاملاتها مع المصالح الضريبية, و تكون هذه الرقابة على نوع واحد من الضرائب أو على عدة أنواع من الضرائب بهدف تقييم وضعيتها من أجل إعطاء أو تحديد نقاط الضعف العائدة لمجال الجباية, و المؤسسة تحتاج لهذه الرقابة لضمان السير الحسن لنشاطها و أعبائها اتجاه المصالح الجبائية.

الفرع الثاني: مهام المراجعة الجبائية بالنسبة لتحقيق الأهداف.

إن المراجعة الجبائية تبحث عن إمكانية تخفيف عبء التكلفة الجبائية و إمكانية تخفيض الخطر الجبائي, و هذا بمحاولة جعل النظام الجبائي متكيف مع أهداف المؤسسة, إضافة إلى إمكانية إعادة النظر في القوائم المالية بإدخال تعديلات عليها.

خلاصة الفصل :

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة, كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية, و العمل على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و تقويمها.

و لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية, عمل المشرع على تنظيم سيرها و عملها بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة في ذلك سنتطرق إليها لاحقا.

الفصل الثاني:

التهرب و الغش الضريبي

مقدمة الفصل:

إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام يمنح للمكلف حرية تصريحه بمداخيله من تلقاء نفسه, لكن هذه الحرية ساعدت بشكل غير مباشر إلى نمو أو تزايد ظهور ظاهرة التهرب و الغش الضريبي الذي يعد داء يؤدي إلى تسرب حجم كبير من أموال الخزينة العمومية و انخفاض الإيرادات, لكن هذه الظاهرة لو جئنا لتقديم مفهوم أو تعريف لها فكيف سيكون؟ ماهي الطرق المتبعة لهذه الظاهرة أي لانتهاجها؟ و ماهي الأسباب الدافعة للتوجه إليها؟ و أخيرا كيف يمكننا علاجها أو محاولة الحد منها؟ و هذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل.

المبحث الأول: تشخيص التهرب و الغش الضريبي.

المطلب الأول: طبيعة التهرب و الغش الضريبي و أسبابه.

الفرع الأول: ماهية ظاهرة التهرب و الغش الضريبي.

من أهم المشاكل التي تعاني منها المنظومة الجبائية هي ظاهرة الغش و التهرب الضريبي, التي تؤدي إلى نفس المعنى ظاهريا و لكن جوهريا يختلفان, ارتأينا في البداية بالفصل بين المفهومين من خلال تعريفها و معرفة ما يربطهما و ما يفرق بينهما من خصائص.

فقد عرف " **Andrée Barilari** " الغش على أنه : « التخفيض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة و نماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات, تخفيض الإيرادات تضخيم النفقات» **(1)**.

كما يعرف أنه التهرب غير المشروع إذ يلجأ المكلف إلى وسائل احتيالية, تدليسية قصد التملص من دفع الضريبة المفروضة عليه كليا أو جزئيا.

أما التهرب الضريبي فقد عرفه " J.C Martinez" بأنه: « فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي »**(2)**.

أي أن المكلف هنا يستعين بحيل تمنعه من دفع بعض الضرائب دون المساس بالقانون و هذا من خلال ثغرات القانون الجبائي, حيث نجد أن بعض الشركات لتهربها من دفع ضريبة ضخمة تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونا بترخيص من القانون التجاري.

أو من جهة أخرى نجد أن شخص مالك لأموال يقوم بتقسيم ثروته على الورثة قبل وفاته بهدف عدم تعرضها أو تهريبها من الخضوع لضريبة الشركات التي تكون على عملية انتقال تركة المتوفى إلى ورثته.

و في كلتا الحالتين نجد نوع من التهرب و الغش لكن لكل مصطلح خصائص تميزه إذ:
أن التهرب يكون دون مخالفة القانون عكس الغش, و أنه لا يوقع على المكلف أية عقوبة على غرار الغش إلا أنهما يتشابهان في كونهما تؤديان إلى تخفيض المردود الجبائي. لكن السؤال المطروح : ماهي الأسباب المؤدية أو الدافعة للتوجه للظاهرة؟.

الفرع الثاني: أسباب التهرب و الغش الضريبي.

غالبا ما استعملنا المثل القائل: " إذا عرف السبب بطل العجب ", فيا ترى ما سبب لجوء المكلف لانتهاج هذه الطريق؟

هناك جملة من الأسباب و العوامل التي تدفع بجل المكلفين لعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية نجد من بينها:

---

(1)- André Barilari, lescique fiscal, 2 eme édition, dalloz, paris, 1992, p 92.
(2)- J.C Martinez, la fande fiscal PUE, France, 1984, p13

أ- غياب الوعي الضريبي و الفائدة المرجوة من دفع الضريبة لدى المواطنين.
ب- الوضعية السياسية و الاقتصادية للبلاد حيث بوجود حالة اللامبالاة و الفوضى, أي وضعية اللا استقرار تؤدي إلى انعدام وجود رقيب أو مسؤول مما يؤدي لظهور مثل هذه التلاعبات.
ج- كفاءة الإدارة الجبائية: إذ بوجود نقائص في هذه الأخيرة يكون حافزا لتفشي ظاهرة الغش و التهرب الضريبي, كنقص عدد المستخدمين خاصة أعوان الرقابة مقارنة مع عدد المكلفين و الأهم هو نقص الخبرة و الكفاءة لدى هؤلاء الأعوان.

المطلب الثاني: طرق و أثار التهرب الضريبي.

لقد تنوعت و تعددت الطرق المتبعة للتهرب فمنهم من يلجأ إلى التخفيض من قيمة الموارد و تضخيم النفقات و هذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات محاسبية و هناك من يلجأ لاستغلال النقص أو الإغفال الواقع في القانون الجبائي لصالحه و هذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات مادية قانونية.

الفرع الأول: التهرب عن طريق عمليات محاسبية:

هذا النوع الذي قال فيه **" J.C Martinez"**: « تتعدد طرق التهرب و التي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ
المبيعات, أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخيم الأعباء القابلة للخصم» **(1)**.
أي أن التهرب عن طريق التحايل المحاسبي يكون بلجوء المكلف إلى تقديم تقرير أو إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر و سجلات و حسابات مصطنعة مخالفة للحقيقة كتوزيع الأرباح على شركاء وهميين, اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع بغرض تقليل الإيرادات و زيادة النفقات.

أ- تخفيض الإيرادات:
يعد أكثر استعمالا من خلال تخفيض المكلف لوعاء الضريبة و هذا من خلال اعتماده على البيع دون فواتير الصكوك مما لا يترك أثر على قيام العملية و هذا ما يسمح بتخفيض أو إخفاء جزء من رقم الأعمال.

ب- تضخيم النفقات:
يسعى المكلف من خلال الرخصة التي منحها إياه المشرع الجزائري إلى تضخيم الأعباء القابلة للخصم من الربح الجبائي, كأن تتصل هذه الأعباء بأعباء فعلية مرفقة بمبررات و وثائق رسمية, أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة المتهربة تكون في درجة امتياز عن ثلث التي تؤدي واجباتها بأمانة و هذا لإمكانياتها التمويلية الهائلة.

(1)-Camilerosiercit$parJ.CMartinez.OpTC.P18.

* من الآثار الاجتماعية لظاهرة التهرب الضريبي كونها مصدر من مصادر وجود الظلم الاجتماعي بحيث عندما تدرك الدولة مستوى الخسارة الضريبية الناتجة بسبب التهرب, فترفع قيمة الضرائب مما يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على المكلف الصغير أو الأمين الذي يستحمل الزيادة في الأعباء الضريبية.

اعتماد السلطة العامة على مصادر تمويلية إضافية كالقروض الخارجية أو الإصدارات النقدية, فتقود الأولى إلى خلق أزمة عدم التسديد و تؤدي الثانية إلى ارتفاع الأسعار فتتعطل عملية التنمية الاقتصادية, و تنخفض الدخول الحقيقية لغالبية الأفراد.

المطلب الثالث: التهرب الضريبي و ظاهرة غسل الأموال.

عرفتها **" هدى حامد قشوش "** بأنها: « مجموع العمليات المالية المتداخلة لإخفاء المصدر غير المشروع للأموال و إظهارها في صورة أموال متحصلة من مصدر مشروع » **(1)**.
تمارس هذه العمليات المالية عبر عدة مراحل تتمثل في:

- **مرحلة الإيداع:** الشبهة عن مصدر الأموال يتم توظيفها (الأموال المشبوهة) في البنوك سواء داخل أو خارج البلاد عن طريق فتح حسابات أو ودائع أو شراء أوراق مالية.

- **مرحلة التمويه:** يتم إخفاء هذه الأموار المودوعة من خلال تشكيلة متنوعة من العملات و الأدوات المالية المختلفة.

- **مرحلة الدمج:** تؤمن الغطاء النهائي الشرعي للأموال غير المشروعة و هذا عن طريق دمجها في مشاريع تجارية ذات رأس مال معروف بمشروعيته و بالتالي الأرباح الناتجة عن هذه المشروعات أموال نظيفة و مشروعة.

إن من بين مصادر الأموال غير الشرعية و التي تكون هدفا لعملية غسيل الأموال نجد:
- الأموال الناتجة عن تجارة المخدرات.
- الأموال الناتجة عن أنشطة الرشوة و الفساد الإداري.
- الدخول الناتجة عن التهرب الضريبي, حيث تعد من أكثر المصادر التي يمكن أن تؤدي إلى جني أموال طائلة تكون هدفا لعملية تبييض الأموال, إذ يتجه المتهربون إلى إيداع أرباحهم في المصارف لتكون بعيدة عن عيون الضرائب أي مصالحهم.

---

(1)- هدى حامد قشوش, جريمة غسيل الأموال, ص 07

التهرب عن طريق عمليات مادية قانونية.

هذا النوع أكثر تنظيما عن النوع الأول إذ يقوم المكلف بممارسة عمليات وهمية بوضع فواتير الشراء دون شراء و بيع بكتابات متكاملة دون جلب الاهتمام أو الشك فيها.

التهرب عن طريق العمليات المادية:

و يكون عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية, فيكون الإخفاء الكلي للمادة الخاضعة للاقتطاع في حالة عدم الإخطار بمزاولة النشاط التجاري, الصناعي أو الحرفي فيكون بإقرار مزاولة نشاط ما, لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة كإخفاء جزء من الممتلكات أو المخزونات.

التهرب عن طريق عمليات قانونية:

و تكون بخلق وضعية قانونية تظهر مخالفة للوضعية الحقيقية و تعد أرقى تقنية و تتمثل في:

* إعداد فواتير مزيفة لعمليات البيع أو شراء وهمية يستطيع من خلالها المتهرب الاستفادة من حق الخصم حسم الرسوم للمشتريات وهمية.
* أو بتزيين حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساسا إلى وضعية تجعلها معفاة من الضريبة أو تجعلها تخضع لاقتطاع أقل و يظهر غالبا في:

- تصنيف مبيعات خاضعة إلى مبيعات معفية.
- توزيع الشركات للأرباح على المساهمين في شكل رواتب و أجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب و الأجور.

المطلب الرابع: أثار التهرب الضريبي.

إن ظاهرة التملص أو عدم القيام بالواجبات الضريبية تؤدي إلى حدوث أثار على جميع الأصعدة منها:

* للتهرب الضريبي أثار مالية تسبب خسارة في الخزينة العمومية بفقدانها لحصيلة معتبرة من المداخيل المتوقعة تحقيقها من وراء الحصائل الضريبية و عندما تتناول هذه الأموال على مستوى السوق النقدية و التي تعرف بالكتلة النقدية الزائدة (التضخم النقدي), هذا يؤدي إلى ظهور مشاكل في الأوساط الاجتماعية و ضعف القدرة الشرائية لدخول الأفراد.
* إن المؤسسات العمومية و الخاصة التي أصحابها يحتفظون على أموال هائلة دون أن تمسها أي اقتطاعات ضريبية من خلال تهربهم, يسمح ذلك من امتلاك رؤوس أموال ضخمة سمحت لهم بتنظيم نشاطاتهم على عكس المؤسسات العمومية أي أنها تؤدي ظاهرة التهرب من كبح أهم محفز اقتصادي و هو روح المنافسة.

المبحث الثاني: الإجراءات الجبائية المتبعة من طرف الإدارة الجبائية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي.

إن من بين التخوفات التي تهدد السياسة الضريبية أو المالية هو شبح التهرب الضريبي الذي استفحل انتهاجه من قبل المكلفين نظرا للتطورات الاقتصادية و التكنولوجية, و بحثا من الدولة لمحاربة أو تقليص نسب هذه الظاهرة و لو جزئيا تسعى السلطات المختصة في أول الأمر لتحديد و لو بشكل تقريبي حجم أو رقم معبر عن الظاهرة و مجالها حتى تحدد الآليات و الطرق التي قد تكون مجدية للحد أو النهي عن الاستمرار في ممارسة الغش و التهرب الضريبي, و لهذا الغرض سنحاول عرض في هذا القسم الطرق المتبعة لقياس التهرب الضريبي و كذا الوسائل المستعملة لعلاج أو محاولة علاج هذا الداء.

المطلب الأول: طرق قياس التهرب الضريبي.

إن التهرب الضريبي بطبيعته سري أي أننا لا نعلم مرتكبيه لهذا فقياسه أو إعطاء رقم دقيق معبر عنه يعد ضرب من الخيال لهذا نعرض بعض المناهج التي تمكننا من أخذ صورة بسيطة من حجمه المقرب إذ من أهم المناهج نجد:

- منهج الاقتصاد السري.
- منهج عدم الالتزام الضريبي.

1- منهج الاقتصاد السري:

يعرفه **" فيتو تانزي "** على أنه : « كافة المداخيل التي لم يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية»**(1)**. و يعد وسيلة لتحديد و لو بتقريب حجم التهرب الضريبي لهذا فبما أن المداخيل غير معلن عنها لدى السلطات الضريبية, هذا يؤدي إلى عدم دخولها ضمن إطار الحسابات القومية, و من هنا نجد أن هناك علاقة بين الاقتصاد السري و ظاهرة التهرب الضريبي إذ بحدوث أحدهما يؤدي لحدوث الآخر بالضرورة. و لقياس الاقتصادي السري أو الموازي أو اقتصاد الظل.

أ- منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل):

يعتمد على الفرق المسجل أو الملاحظ بين عدد السكان المسجلين رسميا كقوة عاملة فعلية في الدولة و بين السكان المسجلين وفق إحصائيات. و يعتمد هذا المنهج على صحة أو مدى صحة القروض الموضوعة حول إنتاجية العامل في كل من القطاعين الرسمي و غير الرسمي.

---

(1)- نوي نجاة, " فعالية الرقابة الجبائية بالجزائر", مذكرة لنيل شهادة ماجستير, دفعة 1999- 2003.

ب- منهج المدخلات المادية (استهلاك الكهرباء):

يعتمد الاقتصاد السري على كون استهلاك الكهرباء هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل, تم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي و إرجاع الفرق بينهما إلى نمو الاقتصاد السري **(1)**.

2- منهج عدم الالتزام الضريبي:

يعتمد على منهج الضريبة القانونية المحتملة التي يأخذ كأساس لحساب الضريبة على الدخل التي يفترض تحصيلها و مقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلا و الفارق بينها بالإيجاب يمثل قيمة التهرب الضريبي.

1/ منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يعتمد على أن حجم التهرب يساوي إلى الفرق بين الضريبة المقدرة و الضريبة المحققة لسنة معينة مع العلم أن الضريبة التقديرية تحدد من خلال جداء الناتج الإجمالي للسنة المدروسة و نسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية هي سنة يكون فيها التهرب الضريبي عند حد أدنى.

2/ منهج الإعفاءات الجبائية:

على أساس المعلومات الواردة في تصاريح المكلفين أثناء فترة الإعفاء الضريبي و مقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء و الفرق بين الفترتين يمثل مبلغ التهرب الضريبي.

* إن المناهج المذكورة رغم نجاعتها في تقدير حجم التهرب إلا أنها تهمل في تقديراتها جوانب قد تكون مهمة, حيث نجد مثلا منهج الضريبة الثابتة تقوم على أساس نسبة ثابتة بين الضريبة و الناتج المحلي, إلا أن هذا لا يكون إلا إذا اعتبرت مرونة الضريبة تساوي الواحد أي أن التغير النسبي للضريبة مساوي للتغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي أو أننا اعتبرنا أنه لا يحدث تغير في هيكل معدلات الضرائب و مكونات الناتج المحلي **(2)**.

كما أن المنهج السابق لوحظ أنه يقيس حجم الالتزام أكثر مما يقيس حجم التهرب و نظرا لوجود هذه النقائص أي رغم ايجابيتها في تقدير حجم التهرب, إلا أنها محدودة الفعالية من جهة أخرى, و هذا ما يجعل هذه المناهج غير متكاملة مما يؤدي لعدم قياسها بصفة دقيقة لحجم التهرب نظرا لتنوع أساليب و طرق التهرب الضريبي.

---

(1)- فريديريك سنايدر و دومنيك انمي, الاختباء وراء الظل- نمو الاقتصاد الخفي, في سلسلة قضايا الاقتصادية, صندوق النقد الدولي, مارس, 2002, ص07.

(2)- ناصر مراد, " فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب ", ص 303

المطلب الثاني: الإجراءات المتبعة لمعالجة أو محاربة الغش و التهرب الضريبي.

لقد لاحظنا من خلال دراستنا لظاهرة التهرب و الغش الضريبي و وقفنا أمام الآثار الخطيرة و النتائج السلبية التي تحدثها هذه الظاهرة كما حاولنا محاولة معرفة أو تقدير حجمها لمعرفة مسبباتها نوعا ما, لهذا و محاولة منا لعلاج هذا الداء الذي انتشر بكثرة نقدم بعض الاقتراحات التي نراها قد تساعد في التقليل من حجم الظاهرة, و تتمثل في:

- تنمية الوعي الأخلاقي و ايقاض الحس الجبائي لدى الأفراد بتقريبهم من المفهوم الحقيقي من دفعهم للضريبة و أنها تعبير عن تضامن اجتماعي لأن المرافق العامة تنشأ منها, و هكذا و هذا عن طريق الإعلام أو الصحف أو المجلات الدورية لاطلاع المكلف بالمستجدات الضريبية.
- إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين ظروف اقتصادية و طبيعة الضرائب الجديدة, و مدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.
- توفير إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم من خلال التحسين النوعي و الكمي للإمكانيات المادية و البشرية, إضافة إلى خلق تعاون بينها و بين مختلف الإدارات و الهيئات بالتنسيق فيما بينها.
- توجيه حصيلة الضرائب إلى الأنشطة الاقتصادية المفيدة للمجتمع و بجعل الضريبة وسيلة لتحفيز النشاط الاقتصادي.

المبحث الثالث: طرق الطعن الجبائي.

* الطعن الإداري: Recours Hiérarchique

- يعلم المفتش المحقق المكلف بالضريبة بظروف سير التحقيق و النتائج المترتبة عنه, زيادة على ذلك يقدم كل من المحقق أو رئيس الفرقة أو مسئول مصلحة التحقيق كل التوضيحات الإضافية اللازمة.
- يمكن للمكلف أن يلجأ إلى المدير الولائي للضرائب أو إلى رئيس مركز الضرائب أو رئيس مصلحة الأبحاث و المراجعات للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عن هذه الأخيرة.
- تقدم للمكلف بالضريبة عند بداية التحقيق جميع المعلومات الخاصة بالمحققين كالاسم و الرتبة و الادارة المستخدمة...الخ.

* الطعن النزاعي: Recours Contentieux.

- يعتبر هذا النوع من الطعن ضمانا لصيانة حقوق المكلف إذا تبين للمكلف أنه قد أخضع على أسس مفرطة, فعليه أن يرسل بشكوى إلى المدير الولائي للضرائب, في موقع فرض الضريبة.
- يتمتع المكلف بأجل ينقضي عادة في نهاية شهر ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي يوضع فيها جدول التسوية قيد التحصيل.
- زيادة على هذا يمكن للمكلف أن يلتمس وقف تحصيل الضريبة المتنازع فيها و الدفع المؤجل, و غالبا ما تشترط مصلحة التحصيل ضمانات للاستجابة لهذا المطلب.

- يحق للمشتكين أن يلجئوا إلى لجان الطعن المتواجدة على مستوى الدائرة أو الولاية أو الإدارة المركزية, يمكن له أيضا الطعن أمام الفرقة الإدارية التابعة للمجلس القضائي.
لا يشكل الطعن ضمانا لوقف تسديد الضريبة, سواء الأساس أو العقوبات, و إذا سبق اللجوء إلى الفرقة الإدارية, فانه لا يتسنى للمشتكي الرجوع إلى الطعن أمام اللجان المختصة.
- يفصل المدير الولائي في الشكاوي في أجل أربعة أشهر ابتداءا من تاريخ إيداع الشكوى.
- في حالة ما إذا كانت الشكوى تتعلق بأعمال تتعدى فيها قيمة الحقوق و الغرامات 10.000.000دينار و أيضا إذا أجري التحقيق من قبل مصالح البحث و المراجعات, يستوجب على المدير الولائي الحصول على رأي مطابق للإدارة المركزية.
- في هذه الحالة تمدد فترة البث في الشكوى لمدة شهرين آخرين.

*** الطعن الولائي: Recours Grercieux.**

- يحق للمشتكين أن يلتمسوا عدم تسديد العقوبات المواكبون بها أو بعضا منها.
- ترسل الطلبات إلى مدير الضرائب للولاية التي أخضع فيها المشتكي, و الذي يعتد في فحصها بإمكانيات المشتكي المالية في التسديد, و الظروف الخاصة التي تدعم ملفه, و تصرفات المشتكي إلى جانب المخالفات التي اقترفها سابقا.
- لا يمكن أن يراجع مبلغ الحقوق المستحقة, إلا إذا تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو كان المشتكي عاجزا تماما عن تسديد ما عليه من ديون اتجاه الخزينة.

Les Voix de recours :

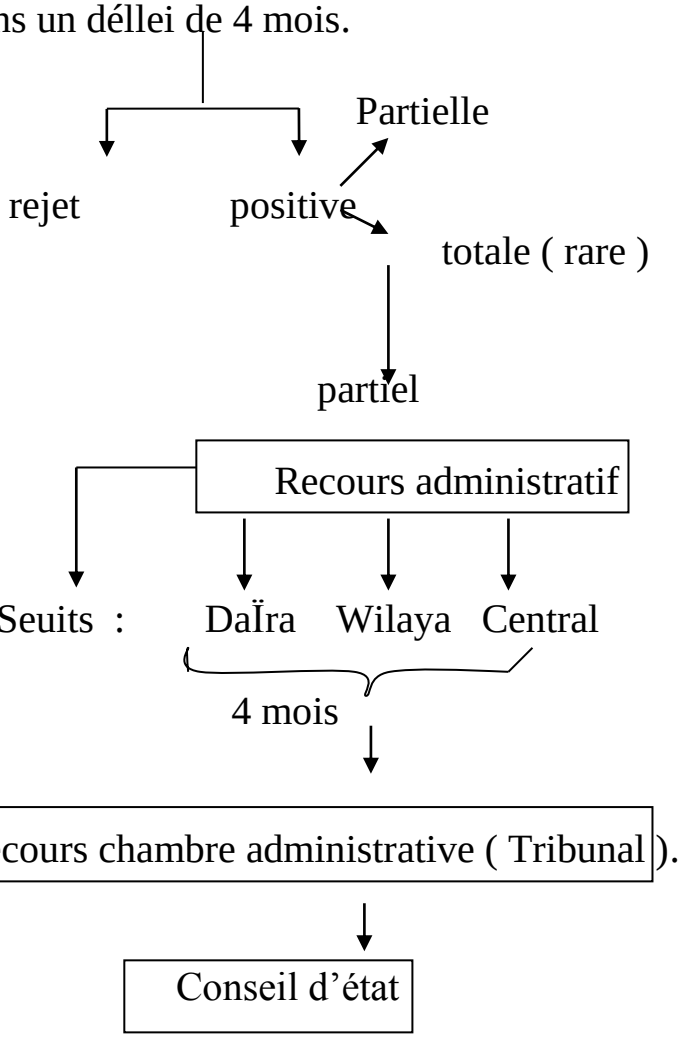
D : rection des impôts ⇨ Bureaux de réclamation (service contentieux).

⇩

Conditions de reéabilité et réclamation

⇩

Réponse dans un déllei de 4 mois.



خاتمة الفصل:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية فحاولنا التقرب من هذه الظاهرة بالغوص في مفهومها, فمن خلال ما عرضناه اتضح لنا أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة و مترابطة فيما بينها تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين و هذا باللجوء إلى طرق و أساليب متنوعة و مختلفة و لكن الملموس هو أنه مهما كانت الوسيلة فالنتيجة واحدة تتمثل في الآثار السلبية التي تخلقها هذه الظاهرة على عدة مستويات.

و لهذا السبب حاولت الدولة الحد من الآثار السيئة لهذه الظاهرة بتكميمها و معالجتها, لكن هناك عوائق و حواجز وقفت دون الوصول لذلك لانعدام وجود منهج متكامل يمكن الاعتماد عليه لقياس حجم التهرب الضريبي,

و لكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة أو ردعية بتحويل مهام ذلك للأجهزة المختصة جهاز الرقابة الجبائية.

الفصل الثالث:

الإدارة الجبائية و دورها

في التحقيق الجبائي

مقدمة الفصل:

لقد اضطلعنا و لو بصفة سطحية للآثار السلبية الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي و وجدنا أن الحل الأمثل لمحاولة الحد منها هو القيام بعملية الرقابة الجبائية التي أولاها المشرع الجزائري أهمية كبيرة, حيث و لتنظيمها شرع لها أدوات قانونية زيادة على الأدوات الميدانية و تتمثل هذه الأدوات القانونية في الإجراءات التي يعتمد عليها أعوان الرقابة للقيام بمهامهم الرقابية.

و سنحاول تسليط الضوء في هذا الجزء على الحقوق الممنوحة للإدارة من جهة و الأخرى الممنوحة للمكلف بالضريبة لكننا سندرس و نميز بين طريقتين للرقابة, و هما: التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

و هذا ما يسمح لنا من فهم أو الاطلاع على عملية فحص محاسبة المكلف قيد التحقيق و مراقبة الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي و كذا تقديم و شرح الوسائل المخول لها القيام بعملية الرقابة.

المبحث الأول: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية.

سمح القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية في الحقيقة تتمثل في حقوق و صلاحيات, تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات و مدى مصداقيتها و قانونيتها و هذا عن طريق مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة و بالتالي تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها.

المطلب الأول: حق الاطلاع و الرقابة للإدارة الجبائية.

الفرع الأول: حق الاطلاع.

حق الاطلاع وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية بواسطة هذا الحق يمكن لهم الاطلاع على الوثائق و المستندات و الملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة, الذي هو بصدد التحقيق, بحيث تعتبر هذه الوثائق المرجع الرئيسي و المساعد في تمكين أعوان الإدارة الجبائية القيام بمهمة التحقيق, و من جهة أخرى فالمشرع الجبائي بين مجال تطبيق هذا الحق, كما جاء في قانون الإجراءات الجبائية: « يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات » **(1)**.

أولا - حق الاطلاع لدى المؤسسات العمومية:

« لا يمكن بأي حال من الأحوال إدارات الدولة و الولايات و البلديات, و المؤسسات الخاصة و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات, و كذا المؤسسات أو الهيئات. أيا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية , أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها »**(2)**.

فمثلا تمارس الإدارة الجبائية حق الاطلاع التلقائي اتجاه الضمان الاجتماعي, و يتعين على هذه الأخيرة موافاة مصالح الإدارة الجبائية سنويا, بكشف فردي عن كل طبيب أو مساعد طبيب تبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب و المبالغ الإجمالية لهذه الأتعاب, كما هي واردة في أوراق العلاج.

و يجب أن تصل الكشوف المعدة قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير الضرائب بالولاية قبل 01 أفريل من السنة الموالية**(3)**.

أما بالنسبة للسلطة القضائية يجب عليها تقديم معلومات تتعلق بالدعاوي المدنية و الجزائية, كما نص عليها القانون : « يجب على السلطات القضائية أن تطلع على الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تحصل عليها و التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال أو في أي مناورة كانت نتائجها الغش و التملص من الضريبة»**(4)**.

---

(1)- القانون رقم 21/01: المتضمن لقانون المالية 2002, الصادر بالجريدة الرسمية في 2002/12/22, المادة 25.
(2)- القانون رقم 21/01 : المتضمن لقانون المالية 2002, الصادر بالجريدة الرسمية في 2002/12/22, المادة86.
(3)- القانون رقم 21/01 : المتضمن لقانون المالية 2002, الصادر بالجريدة الرسمية في 2002/12/22, المادة86.
(4)- القانون رقم 21/01 : المتضمن لقانون المالية 2002, الصادر بالجريدة الرسمية في 2002/12/22, المادة87.

ثانيا - حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

يمارس حق الاطلاع على المؤسسات الخاصة, و ذلك مهما كان نظام الضريبة الخاضعة له. و هذا ما يبينه قانون الإجراءات الجبائية **(1)**.

(1)- القانون رقم 21/01 : المادة 104.

و لهذا يتعين تقديم كل الدفاتر و الوثائق و المستندات للإيرادات و النفقات الواجب مسكها عند كل طلب من طرف أعوان التحقيق و هكذا كما نص به القانون التجاري : « يجبر القانون التجاري كل المؤسسات أن تحتفظ بكل وثائقها لحق الاطلاع مدة 10 سنوات »**(2)**.

ثالثا – حق الاطلاع لدى البنوك:

تمارس الإدارة الجبائية حق الاطلاع لدى البنوك و جميع الهيئات المالية المماثلة, فهذه الأخيرة ملزمة بتقديم جميع المعلومات لأعوان الإدارة الجبائية حول الكشوفات الحسابات البنكية للمكلف, حركة الإيرادات و النفقات و هذا في حد ما سطره القانون **(3)**.
فلا يحق لأعوان المصالح المصرفية تقديم بعض الملفات التي تتعلق بالسر المصرفي و هذا حسب التعليمة المؤرخة في 1992/04/12 من طرف المديرية العامة للضرائب.

الفرع الثاني: حق الرقابة.

إن من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية هو حق الرقابة للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتبية, فالرقابة تسمح للإدارة الجبائية بأن « تتأكد أن جميع المكلفين قد سددوا ما عليهم, و هذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي» **(4)**
فحق الرقابة هو عبارة عن مجموع العمليات الشكلية و المادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية و المتضمن صحة العمليات و المعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين و الطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية **(5)**.
تتم الرقابة عبر ثلاث مراحل متتابعة و متكاملة هي:

أولا – الرقابة الشكلية:
يقوم المكلف بالضريبة بفحص شكلي فقط للتصريحات المكتبية, و تهدف تدخلاته إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة في غالب الأحيان عند كتابة المكلفين للتصريحات و التحقق من هوية و عنوان المكلف, و كذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي **(6)**.

(1)- القانون التجاري: المادة 12 ديوان المطبوعات الجامعية سنة 1984, ص 04.
(2)- القانون رقم 21/01, المادة 93.

ما يمكن ملاحظته من خلال هذا الشكل من الرقابة هو:
1- الرقابة الشكلية للتصريحات هي أول عملية تنفذ.
2- الرقابة الشكلية تكون سنوية.
3- إن الإدارة الجبائية تنظر إلى الشكل أو الكيفية الذي جاءت به هذه التصريحات, لا تهدف إلى التأكد من صحة هذا الأخير.

ثانيا – الرقابة على الوثائق (المكتبية):

الرقابة على الوثائق تتمثل في مجموع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب حيث تقوم مصلحة التحقيق «بإجراء فحص نقدي و شامل للتصريحات الجبائية المكتبية من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات و الوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف. و ذلك انطلاقا من ملفاتهم الخاصة المبينة لتطور ذممهم المالية و العناصر المكونة لمسارهم المعيشي» **(1)**.

فالمحقق يقوم بالتحليل و التدقيق و المقارنة في التصريحات المقدمة من المكلف و دراسة مدى ترابطها و انسجامها من سنة إلى أخرى مستعينا في ذلك بالملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الإدارة الجبائية, و مصادر خارجية مثل: البنوك و الإيرادات و الهيئات و المؤسسات العامة و الخاصة و المتعلقة بالمعاملات أو الصفقات التي أبرمت مع المكلف و بعض الكشوفات,إضافة إلى كل هذا فبإمكان المحقق طلب معلومات و تبريرات أخرى من المكلف حول خصم معين أو توضيحات حول نقطة معينة كالتأكد من صحة مبالغ الرسوم المخصومة T.V.A التحقيق في المعدلات المطبقة, و كما إذا كانت فعلا تلك الخاصة بالعمليات المحققة أو أن هذه الأخيرة قد تم إعفائها **(2)**.

أ- طلب المعلومات:

بموجب المهام و الامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق, أمكنه الطلب من المكلف بإمداده بمعلومات حول نقاط معيشته التي يشوبها الغموض و الشك. و قد يتخذ هذا الطلب الصفة الشفوية أو الكتابية و هذا الإجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين.

و في حالة عدم استجابة المكلف للطلب فانه لا يتعرض لأي عقوبة, بل تقوم الإدارة الجبائية بإرسال طلب كتابي أخر تطلب فيه توضيحات أخرى.

ب- طلب توضيحات و تبريرات:

« عندما يرفض المكلف بالضريبة الرد على الطلب الشفوي أو عندما يرى المفتش أن الرد على هذا الطلب يعتبر رفضا على الرد على جميع المسائل المطلوبة توضيحها, أن جزء منها فان المفتش ملزم بتحديد طلبا كتابيا, غير أن الطلبات المكتوبة يجب أن تبين بوضوح المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرا بشأنها » **(3)**.

و هذا الطلب لا يجب أن يتعدى 30 يوما من أجل تقديم الرد, في حالة انقضاء المدة دون أي رد فان المفتش يحدد أساس فرض الضريبة و بالتالي تفرض على المكلف ضريبة تلقائية **(4)**.

---

(1)- نهدية محمد, فريح رمضان, " التهرب الضريبي ", شهادة الدراسات العليا في المالية, قليعة, 1998, ص 57.

(2) -Jean Pierre casimir, Contrôle fiscale et contentieux de l'impot, p 33.

(3)- القانون رقم: 21/01, مرجع سبق ذكره, المادة 59

الرقابة الخارجية تتمثل في التدخلات المباشرة لأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم, إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية, و كذا جميع الوثائق الملحقة و تبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالات التهرب, و هذا بهدف مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع و هذا الشكل من التحقيق يتميز بصورتين:

- التحقيق المحاسبي.
- التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية العامة.

المطلب الثاني: التزامات المكلف بالضريبة.

كما أشرنا سابقا أن المشرع الجبائي حدد حقوق و واجبات تمارس من خلالها عملية الرقابة الجبائية لتفادي العقوبات, فيجب على المكلفين بالضريبة الاحترام و الالتزام بواجباتهم الجبائية سواءا ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي.

الفرع الأول: التزامات ذات طابع محاسبي (أو تجاري).

حدد القانون التجاري هذه الالتزامات في العناصر التالية:

تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوم بيوم »

- دفتر اليومية.
- دفتر الجرد.
- حفظ الدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة.

أولا- دفتر اليومية:

أجبر القانون التجاري مسك دفتر اليومية في المادة (09): « كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية, يعد فيه يوما بيوم العمليات المقامة, شرط أن يحفظ هذا الدفتر. و كل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوم بيوم » **(1)**.

فدفتر اليومية دفتر موقع و مرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة فيما يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

فهذا الدفتر يقدم عند كل طلب من المصلحة الجبائية, كما أن غياب هذا الدفتر قد يشكل سببا كافيا لإلغاء المحاسبة, فيجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقانون و الأنظمة المعمول بها, هذا الدفتر يكون مبني على تسجيل العمليات المادية للمؤسسة بتواريخ متتابعة يوما بعد يوم مع إجمالي نتائج العمليات شهريا على الأقل, و يعزز قيد كل عملية مهما كان نوعها و مهما كانت قيمتها بمستند أو بعدة مستندات اتباثية.

---

(1)- القانون التجاري : المادة (09) ديوان المطبوعات الجامعية, 1984, ص04.

ثانيا- دفتر الجرد:

كدفتر اليومية يجبر كذلك القانون التجاري بإلزامية مسك دفتر الجرد: و الذي ينص بإجراء الجرد على جميع عناصر الأصول و الخصوم السنوية بصفة مدققة, و الجرد يسمح برصد جميع الحسابات من أجل انجاز الميزانية الختامية و كذا معرفة وضعية المؤسسة (ربح أو خسارة).
و حتى تحمل هذه الدفاتر (دفتر اليومية و دفتر الجرد) الصيغة القانونية يجب:
- أن تكون مؤشرة من طرف قاضي المحكمة.
- تخلوا من كل فراغ أو بياض.
- يمنع الكتابة في الهوامش, و كذلك الشطب.

ثالثا- حفظ دفاتر المحاسبة و سندات المراسلة:

طبقا للقانون التجاري فانه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة و الصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات **(1)**.
لذا كل محاسبة تقدم إلى الإدارة الجبائية يجب أن تتوفر فيها ثلاث قواعد أساسية هي:
- صحة التصريح.
- قانونية.
- مصادقة (مطابقة للكتابات).

الفرع الثاني: التزامات ذات طابع جبائي.

إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الدولة (الإدارة الجبائية) و الأفراد (المكلفين بالضريبة).

أولا- تقديم التصريحات:

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بملأ عدد من التصريحات المتمثلة في :

1/ التصريح بالوجود:

- يلزم القانون الجبائي على المكلفين الخاضعين للضريبة و على الشركات أن يقدموا في الثلاثين يوم من بداية نشاطها إلى مفتش الضرائب التابعين له, تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه يتضمن مايلي:
- الاسم و اللقب, النشاط الاجتماعي, العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية, طبيعة النشاط, رقم التعريف الإحصائي **(2)**.

(1)- القانون التجاري, المواد (10- 11- 12): ديوان المطبوعات الجامعية, 1984, ص 04.
(2)- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, المادة 183, الطبعة 1992, ص 138

هذا التصريح له أهمية كبيرة لأنه يعطي للإدارة الجبائية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد), حيث تعرف الإدارة مكان مزاولة النشاط و بدايته حتى يتسنى لها مراسلة و حساب الضرائب و تحصيلها.

2 / التصريح السنوي:

على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, وجب عليه اكتتاب تصريح بمداخيله و ذلك كل سنة, من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية, و أمثلة على ذلك:

الأشخاص المعنويين أي الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات « **I B S** » ملزمون بملأ و إيداع التصريحات قبل 01 أفريل من كل سنة مالية, تحتوي على :

* قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع (الوعاء الضريبي).
* وثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة.
* الأشخاص الطبيعيين أي المكلفون الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي « **I R G** » ملزمون أيضا بملأ تصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية.
* نموذج التصريح مقدم من قبل الإدارة الجبائية, تتضمن التصاريح:

- إجمالي الأرباح و المداخيل المحصلة خلال السنة المالية.
- كما يجب أن يرفق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف, هذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة من معرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة و حث في عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له, فان الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام.

3/ التصريح الشهري للرسم على القيمة المضافة « T V A » :

على كل خاضع للضريبة أن يقدم شهريا و قبل العشرين يوم الأولى من كل شهر إلى قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا, كشفا يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال السابق, و من جهة أخرى تفصيل بالعمليات الخاصة بالرسم و تسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع دفع أو تقديم هذا الكشف, و في حالة التوقف على النشاط نهائيا أو مؤقتا فان الشركة ملزمة بتقديم تصريحا في العشر الأيام التي تلي التوقف إلى مكتب المفتش الذي يتلقى التصريح **(1)**.

4/ التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروض على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري أو غير التجاري, وجب عليها في خلال شهر اكتتاب تصريح بذلك تعلم فيه عن تاريخ تنازلها أو توقفها, و كذا أسماء و ألقاب و عناوين المتنازلين **(2)**.

---

(1)- قانون الرسم على القيمة المضافة, المادة 57, الطبعة 1991, ص55.
(2)- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, المادة 159, الطبعة 1992, ص 104.

ثانيا- وضع رقم التعريف الإحصائي:

نص قانون المالية لسنة 2000 بمجموعة من الإجراءات و التدابير ترمي إلى إجراء أكثر انسجاما منها:

- وضع رقم التعريف الإحصائي: يعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة « حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي و رقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي » **(1)**.

فيجب « على كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا, أن يشير إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم» **(2)**.

في حالة عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق **(3)**.

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- تسليم المستخرجات من جدول الضرائب.
- التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 219-01 و 219 مكرر من (ق ض م و ر م).
- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق و الرسوم.
- اكتتاب استحقاقات للدفع.

المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

منح المشرع الجبائي بالضريبة ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية حين قيامها بتأدية حقها, و هذا لخلق جو من التفاهم و التراضي بين المكلف و المراقب الجبائي.

الفرع الأول: ضمانات متعلقة بسير التحقيق.

عند سير التحقيق يستوجب على الأعوان المحققين احترام ضمانات المكلف بالضريبة و الإخلال بها يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.

أولا- الإعلام المسبق:

لا يمكن أن تجري عملية الرقابة دون أن يكون المكلف على دراية و علم مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار مقابل إشعار بالوصول **(4)**.

ثانيا- الحق في الاستعانة بوكيل أو بمستشار:

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره, قصد متابعة سير عمليات المراقبة و مناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب, و هذا مع بداية عمليات التحقيق عند إرسال الإشعار بالتقويم **(5)**.

---

(1)- القانون رقم 21/01 ن, مرجع سبق ذكره, المادة (04).
(2)- القانون رقم 21/01 ن, مرجع سبق ذكره, المادة (34).
(3)- القانون رقم 21/01 ن, مرجع سبق ذكره, المادة (35).
(4)- القانون رقم 21/01/ ن, مرجع سبق ذكره, المادة 60 الفقرة 4, و المادة 60 الفقرة 3.
(5)- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة, وزارة المالية المديرية العامة للضرائب, 2004, ص 18

ثالثا- عدم تجديد التحقيق:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة أو مجموعة ضرائب أو رسم أو مجموعة رسوم, و فيما عدا الحالات التي أستعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق, فان الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر, بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس المادة.

* و تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية, مثلا لو عبر المكلف صراحة عن قبوله نتائج التحقيق أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه (40 يوما). في حالة انعدام التقويمات ينتهي التحقيق اثر إبلاغ المكلف بوضعيته.

* إذا ما مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى, فان هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونا.

رابعا- تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية أجالا محددة, فهذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا و طبيعة نشاط المؤسسة.

و في جميع الحالات الأخرى مدة التحقيق لا تتعدى السنة, و استثناء لما سبق ذكره فان مدة التحقيق المبينة أعلاه لا تطبق في الحالات الآتية:

1- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة و غير كاملة, أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير.

2- فحص ملاحظات و طلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق, يتم تحديد مدة التحقيق ابتداءا من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق **(1)**.

الفرع الثاني: ضمانات متعلقة بإجراءات التقويم.

يستفيد المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتقويمات, و لكن بشرط الاستيفاء الكامل لمختلف الالتزامات, بحيث أن هذه الضمانات كفيلة بحماية حقوق المكلف أثناء إجراء الإدارة الجبائية للتحقيق الجبائي, يمكن ذكرها فيما يلي:

- الإشعار بالتقويم.
- حق الرد.

أولا- الإشعار بالتقويم:

تعلم الإدارة الجبائية المكلف بالنتائج و ذلك حتى في غياب إعادة التقويم, و هذا بإرسال إشعار بالتقويم في رسالة مسجلة مع وصل الاستلام, و يشترط شرحه و تفصيله بصفة كافية تسمح للمكلف من تشكيل أسس الضريبة من جديد, مبينا فيه أسباب و طرق التقويم المتبعة, كما تسمح للمكلف بإدلاء بملاحظاته, مع الحق في أن ترسل الإدارة الملاحظات المقدمة من طرف المكلف **(2)**.

---

(1)- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة, وزارة المالية المديرية العامة للضرائب, ص 20.

(2)- القانون رقم 21/01/ن, مرجع سبق ذكره, المادة 60 الفقرة 6.

ثانيا- حق الرد:

يقصد به إمكانية الطعن في نتائج المراقبة بحيث يمنح القانون 40 يوما للرد على اقتراحات الإدارة الجبائية, و خلال هذه المدة للمكلف حق في طلب من الإدارة الاستفسارات اللازمة عن بعض الأمور الغامضة التي يحتويها الإشعار بالتقويم, و يعتبر عدم الرد في حدود هذا الأجل علامة على قبول ضمني **(1)**.

أما في حالة وجود منازعة في هذا الشأن بين المحقق و المكلف, يجوز لهذا الأخير تحويل قضيته إلى السلطات العليا الإدارية المتمثلة في: لجان الطعن المحلية, الولائية, المركزية أو على مستوى السلطة القضائية, و لا يمكن للإدارة الجبائية أن تتراجع أو ترفع هذا الحق إلا بعد تحصيل مبلغ الضريبة الجديدة, إضافة إلى إظهار الدليل الكافي **(2)**.

المبحث الثالث: التحقيق المحاسبي في المؤسسة.

تأخذ الرقابة الجبائية شكل جملة من الإجراءات التي تهدف إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من قبل المكلفين, هذه الإجراءات أو الوسائل يعتمد عليها الأعوان الجبائيين لتنفيذ الرقابة و نميز بين وسيلتين هما التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق.

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها **(3)**.

المطلب الأول: التحضير للتحقيق.

خلال هذه المرحلة يتم اختيار الملفات المراد البحث و التحقيق فيها, و تعين الهيئة التي تباشر عملية التحقيق المحاسبي, إضافة إلى أعمال تمهيدية تسمح للعون المحقق بأخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بحملة المراقبة.

أولا- الهيئات المكلفة بإعداد و تنفيذ برامج الرقابة المحاسبية:

يتم برمجة و إعداد التحقيقات من قبل المديرية الولائية للضرائب باقتراح من مفتشيات الضرائب, أما تنفيذه فهو من تكليف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المختصة إقليميا بواسطة الأعوان المحققين و حسب الحالة قيد التحقيق.

---

(1)- القانون رقم 21/01/ن, مرجع سبق ذكره, المادة 61 الفقرة 5.
(2)- قانون الضرائب المباشرة, المادة 329 الفقرة 1.
(3)- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة, وزارة المالية المديرية العامة للضرائب, 2004, ص 13

ثانيا- طبيعة الملف:

إن الملف الجبائي يحتوي على بيانات تختلف حسب طبيعة المكلف بالضريبة:

بالنسبة للشخص الطبيعي	بالنسبة للشركة
- الحالة الشخصية - طبيعة النشاط الخاضع للفحص - الوضعية العائلية - مقر السكن - منبع العائدات و التصريحات	- طبيعة نشاطها. - رأس مالها الاجتماعي - عنوان مقرها الرئيسي - وحدتها(فروعها). - اسم المسير و حقه في رأس المال

ثالثا- المقاييس المتبعة في اختيار ملفات الرقابة الجبائية:

يتم اختيار ملفات التحقيق وفق معايير هي ميكانيزمات نص عليها القانون مثل:
1/ أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الآخر تين.
2/ تكرار الخسارة و الربح الضعيف مقارنة مع النشاط المزاول.
3/ ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول.
4/ ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط.
5/ تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال و النتائج المصرح بها لمدة (04) سنوات.
6/ ملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي أو محاولة اللجوء للغش الضريبي.
7/ التحسن المعيشي السريع للمعني بالرقابة دون تطابق ذلك مع تصريحاته, و عدم معرفة مصدر العائد.

رابعا- سحب الملف و استمارات التحقيق:

1- سحب الملف:
خول التشريع للعون المحقق أخذ ملف المكلفين المعنيين بالرقابة للاطلاع عليها من مفتشية الضرائب التابع لها هذا الملف, طبعا بعد إظهار وثيقة الأمر بمهمة التحقيق و إمضاء تعهد بالسر المهني و إعادة الملف بعد انتهاء المدة المحددة.

2- استمارات التحقيق:
بعد الاطلاع على الملف يقوم العون المحقق بملأ مجموعة من الوثائق أو الاستمارات التي تساعده للإلمام أكثر بجوانب المهنة الموكلة له, و تتمثل في:

أ- كشف للمحاسبة(Relevie de comptabilité) :
تملأ هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي ل (04) سنوات ما فيه محل المراقبة, و عليه يظهر تطور رقم الأعمال و الأعباء و كذا الربح الصافي لكل سنة.

ب- بيان مقارنة الحسابات الخامة «E 31 » (ETAT comptabilité de Bilan)

الفرع الثاني: التحقيقات الخارجية المساعدة.

لمعرفة جوانب المراقبة المحيطة بالمكلف, يعمد المحقق إلى إجراء تحقيق خارجي على مستوى:

1/ الممولين:
يجيز القانون للمحقق اللجوء إلى الممولين لجلب المعلومات الخاصة بالشركة قيد التحقيق و على الممول إفادته بكل الكشوف و الحسابات الخاصة بالمكلف المعني.

2/ الزبائن:
قد يقدمون زبائن الشركة للمحقق الكثير من المعلومات: كثمن بعض المواد مع الكميات المشتراة من هذه الشركة, مما يساعد المحقق على تحديد سعر البيع و الكميات المقدمة إلى الزبائن.

3/ المحافظات التجارية أو مديرية التجارة و المصالح الأخرى:
أجاز المشرع للمحقق الاتصال بإدارة البريد و المواصلات لمعرفة الكشوف الحسابية للمؤسسة, كما يلجأ المحقق إلى مديرية التجارة لتحديد ثمن البيع و الشراء للمواد التي تستعملها الشركة.

4/ مصالح الجمارك:
في حالة شركة تقوم بنشاط الاستيراد و التصدير فجمع المعلومات من طرف المحقق يكون بالاتصال مع إدارة الجمارك.

المطلب الثاني: سير التحقيق.

لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق, لكي يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها (10) أيام, كما يستطيع المكلف بالضريبة أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه **(1)**.

ملاحظة:
* يحمل الإشعار بالتحقيق: اسم و عنوان المرسل إليه, الفترة المعنية بالتحقيق, الضرائب التي سوف تراقب.
* في حالة غياب المكلف فان المحقق يترك إشعارا بالمرور « **Avis de passage** » , إلى أن يكون المكلف بمقره ليستلم الإشعار بالتحقيق مرفوقا بميثاق المكلفين.
* يمكن للعون المحقق إجراء رقابة مفاجئة للمعاينة المادية فقط.
* أخيرا يقوم المكلف بتحرير محضر للمعاينة و يسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي, كما يوقع المكلف على هذا المحضر, و إن رفض يتم تبيان ذلك في المحضر.

---

(1)- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة, مرجع سبق ذكره, ص 14.

المطلب الثالث: الفحص المحاسبي.

يمكن للمحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبية, نسخ, البرقيات, مستندات الإيرادات و المصاريف...الخ **(1)**, و عليه يمكن أن يكون الفحص بدراسة شكل أو مضمون المحاسبة.

أولا- دراسة المحاسبة من حيث الشكل:

نص القانون التجاري على ضرورة مسك وثائق ضرورية مثل (دفتر اليومية, دفتر الجرد...), إذن فالمراقبة الشكلية تعتمد على المعاينة المادية التي تعتمد هي الأخرى على هذه الوثائق, و عليه لكي تكون المحاسبة ترجمة صادقة لوضعية المؤسسة يجب أن تكون محاسبة منتظمة, محاسبة مقنعة, و محاسبة صادقة. إضافة إلى كونها:

* يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل و رقابة العمليات المنجزة.
* احترام مبدأ المحاسبة **(PCN)** و تمسك الحسابات بالنقود الوطنية (دج).
* تلتزم المؤسسة بتسجيل مجموع القيم المتواجدة داخل الوطن و تلك المتواجدة في الخارج في حسابات خاصة تضاف إلى تلك العمليات المنجزة مع الخارج.
* يجب مسك الدفاتر بعناية و دون تحريف.

ثانيا- دراسة المحاسبة من حيث المضمون.

يعمد العون المحقق على الدراسة المعمقة و الدقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية العامة و حسابات التسيير و النتائج.

1- فحص حسابات الميزانية العامة:

تعتبر الميزانية كشف بياني للوضع المالي للوحدة الاقتصادية, و يشتمل هذا البيان على جانبين: جانب لأصول المؤسسة و جانب لخصومها.

أ- أصول الميزانية:

هي مجموع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكا دائما أو مؤقتا للمؤسسة و عليه إن عمل المحقق يكمن في التحقق من وجود جميع الأصول, و أن مختلف النشاطات التي استعملت المؤسسة أموالها فيها تتمثل في :

1- الاستثمارات. 2- المخزونات. 3- الحقوق.

أ- 1- الاستثمارات:

الاستثمارات هي تلك الوسائل المادية و القيم غير المادية ذات المبالغ الضخمة, التي اشترتها أو أنشأتها المؤسسة لا من أجل بيعها بل لاستخدامها في نشاطها لمدة طويلة **(2)**.

---

(1)- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة, مرجع سبق ذكره, ص 15.
(2)- بوتين محمد, " المحاسبة العامة للمؤسسة ", دراسة موضحة طبقا للمخطط (PCN), طبعة 1998, ديوان المطبوعات الجامعية, ص 96

و على المحقق التأكد من**(1)**:
- الوجود الفعلي و المادي للاستثمارات ملك للمؤسسة عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه الاستثمارات.
- التأكد أن هذه الاستثمارات ملك للمؤسسة عن طريق فحص الوثائق الاثباتية لاكتساب (شراء) أو إنشاء العقارات.
- صحة و دقة العمليات الحسابية و القيم الحقيقية للاستثمارات.
- مراقبة معدلات الاهتلاك و مدى قانونيتها, أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانون الجبائي.

أ- 2- المخزونات:

المخزونات تعتبر حسابات الصنف الثالث و هي حاجات عينية مشتراة أو منجزة من طرف المؤسسة بغية بيعها أو استعمالها في الإنتاج, أهمها:

- **البضائع (ح/30):**

تمثل المواد التي اشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها دون إحداث تغير فيها, فهي تباع على حالتها التي اشترتها بها:

عمل المحقق: هو التأكد من أن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبة تنطبق على المبالغ المسجلة في الفواتير.

- **مواد و لوازم (ح/31):**

هي قيم المواد المشتراة من أجل استهلاكها و تحويلها إلى منتجات مختلفة و ليس بغرض إعادة بيعها.

عمل المحقق: هو التأكد من المبالغ المبينة في الدفاتر مقيدة بتكلفة الشراء, كما هو موضوع في دفاتر الشراء.

- **مخزون خارجي أو لدى الغير (ح/37):**

تمثل مخزونات المواد التي هي في الأصل ملك للمؤسسة و لم تدخل مخازنها بعد.

دور المحقق هو:

* الاتصال بالموردين لمراقبة صحة ما هو موجود في كشف الفواتير.
* فحص ما إذا كانت التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين تتطابق و التسجيلات المحاسبة الموجودة في دفاتر المؤسسة.

(1)- شبايكي سعدان, " تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ", ديوان المطبوعات الجامعية, الطبعة الثالثة, 1997, ص 47.

- **مشتريات البضائع (ح/38):**

محاسبيا هي حساب وسيط و لا يظهر بالميزانية أي يرصد في الأخير**(1)**.
و يتم تبرير المشتريات في كل من: الفواتير, وصل الاستلام, وصل الاستقبال, وصل الطلبات.
دور المحقق: هو المقارنة بين هذه الوثائق و ماهو مسجل في الدفاتر, إضافة إلى إجراء تحليل معمق لتحركات المخزون انطلاقا من دفتر الجرد, مثل:
* مقارنة المخزونات المحاسبية مع المخزونات الحقيقية (عملية الجرد).
* دراسة البضائع و تسجيل كمية المشتريات.
* دراسة حركة البضائع و تسجيل كل المصاريف الملحقة بقيمة البضائع.

أ- 3- الحقوق:

تمثيل الذمم مجموع الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقتها التجارية و المالية بالغير, فالمؤسسة عنصر لا يتجزأ من المحيط, فهي تعمل في وسط تتبادل فيه الأموال و بيع و شراء, تقرض و تقترض **(1)**.
دور المحقق: هو أن التأكد من أن الأرقام المصرح بها متطابقة مع الحقيقة و هي حقوق فعلية عند الآخرين, و لم تسدد أو تقبض من طرف المؤسسة, مثال:

*** الحقوق على الزبائن (ح/47):**

يتأكد المحقق من :
- مبالغ المؤونات بدون هدف قد أعيد إدماجها في حساب النواتج.
- الحقوق القابلة للتحصيل يجب التأكد إذا كانت عدم القدرة على الوفاء حقيقية و إذا كانت المؤونة المخصصة غير مفرطة.
- ترابط و تقارب رصيد الحساب العام للزبائن مع كشوف ميزانية الزبائن الخاصة (الفردية).

*** حساب الصندوق (ح/47):**

دور المحقق هو مراقبة التدفق النقدي لهذا الحساب (دخول و خروج الأموال من و إلى الصندوق), خلالها يتأكد من أنه لم يكن هناك تخفيض على مستوى الإيرادات و لا توجد هناك زيادة على مستوى النفقات.
و تتم عملية مراقبة الإيرادات بواسطة عمليات البيع المسجلة (تحليل بطاقات خروج السلع من المخازن), و مراقبة النفقات تكون بواسطة الوثائق الاتباثية المكتوبة سابقا في حساب الصندوق, حيث يسمح ذلك بالتأكد من:
- وجود الوثائق التبريرية للمعارف.
- أن الأعباء متعلقة بنشاط استغلال المؤسسة و ليست متعلقة بأعباء شخصية للمستقبل أو الشريك.

---

(1)- محمد بوتين, " مبادئ المحاسبة ", ص 105.
(2)- شبايكي سعيدان, مرجع سبق ذكره, ص 74.

*** حساب البنك و حساب الصكوك البريدية (ح/486):**

يفحص المحقق بعمق الحسابات البنكية و الحسابات البريدية المفتوحة باسم الكلف أو الشركات, فهو يجري مقارنة الرصيد المستخرج من هذا الحساب لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف البنك أو البريد.

*** أوراق القبض (ح/475):**

دور المحقق: التأكد من أن كل السندات محسوبة بصفة دقيقة.

*** تسبيقات على الحساب (ح/45):**

هي ضرائب على عائدات القيم المنقولة, و الرسوم المستخرجة حيث يتأكد المحقق من أن العائدات على القيم المنقولة قد صرح بها, أما بالنسبة للرسوم المستخرجة فانه يتحقق إذا كانت المبالغ المحسوبة مطابقة للمبالغ المستخرجة **(1)**.

ب- خصوم الميزانية:

هي مجموع مصادر الأموال المستحضرة و الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة, تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة, يوجد صنفين هما:

1- الأموال الخاصة.

2- الديون.

ب-1- الأموال الخاصة:

حسب (PCN) تعتبر الأموال الخاصة وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة.

*** رأس المال (ح/10):**

يشمل هذا الحساب مجموعة الحصص التي أحضرها الشركاء عند التأسيس حسب القانون التأسيسي و هو مايسمى : **(Capitale social)**

دور المحقق هو التأكد من:

- الزيادات و التخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية.
- تلك الزيادات قد خضعت لحقوق التسجيل مع تقديم المكلف بالضريبة عقود العمليات المنجزة.
- حالة التنازل يجب التأكد من وجود أو عدم وجود فائض القيمة الخاصة بالتنازل.

* الاحتياطات (ح/13):

يسجل في هذا الحساب الأرباح التي تركت تحت تصرف المؤسسة و التي لم تضف إلى الأموال الجماعية**(2)**.

دور المحقق هو:

- الكشف عن صحة الأرباح الخاضعة للرسم المخفض.
- الاحتياطات و المؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في الربح الخاضع للضريبة.

---

(1)- قادر سعيدة, مرجع سبق ذكره, ص 76.

*** نتائج قيد التخصيص (ح/18):**

هذا الحساب يقدم نتائج النشاط السابق التي لم يتخذ أي قرار من أجل توزيعها, أما دور المحقق فيكمن في مراقبة الأرباح المشكلة في هذا الحساب, و التي توزع في آجال ثلاث سنوات تحتسب من تاريخ غلق النشاط المحقق أو المدمج في الأموال الاجتماعية **(1)**.

*** مؤونة الخسائر و الأعباء (ح/19):**

هي مبالغ غايتها مواجهة ما قد يحدث من مخاطر مستقبلية و تشمل مؤونات الخسائر المحتملة (ح/190) و التي تحددها الشركة, و كذلك مؤونات الأعباء الواجب توزيعها على عدة سنوات مالية (ح/191) حسب ما حدده **(PCN).**

دور المحقق هو:

- التأكد من أن وضع هذه المؤونات للأخطار المحتملة تم وفق القواعد و الشروط التي ألزم بها قانون الضرائب المباشرة **(CID)** المؤسسة و التي يجب اتباثها.
- العمل على كشف المؤونات غير المبررة و التي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف.
- التأكد من أن مؤونات الخسائر و التكاليف بدون هدف أنه تم إعادة إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.

ب-2- الديون:

حسب (PCN) يتضمن الصنف الخامس « الديون» مجمل التزامات المؤسسة الناجمة من علاقتها مع الغير.

دور المحقق:هو العمل على التأكد من هذه المبالغ المقيدة في هذا الحساب مطابقة للحقيقة و يتكون من حسابات فرعية مثل:

*** ديون الاستثمارات (ح/52):**

هي مجموعة من الديون تتمثل في القروض المصرفية (521) قروض الاستثمار (522) قروض أخرى (523), حيث أن التحقيق فيما يخص الحسابين (521) و (522) يكون بواسطة الاتصال بالهيئات المالية أو غير المالية التي منحت القرض (كل قرض له عقد مبين فيه مبلغه و مدته).

أما (ح/523) فان المحقق يتأكد من أن القروض الممنوحة للمؤسسة ليست وهمية.

*** ديون الموردين (ح/530):**

يقارب هذا الحساب بحساب المشتريات و في حالة وجود رصيد غير عادي يمكن للمحقق أن يجري تحقيق عن الموردين يتأكد ما إذا كانت عملية الشراء حقيقية أو وهمية.

*** مبالغ مالية محتفظ بها (ح/54):**

تتكون هذه المبالغ من مجموع الاقتطاعات لحساب الغير و يشمل هذا الحساب الضرائب على الرواتب و الأجور (ح/543), رسوم مستحقة على المبيعات (ح/547), اشتراكات جماعية (ح/545).

---

(1)- قادر سعيدة, مرجع سبق ذكره, ص 77

*** ديون مالية (ح/58):**

يسجل في هذا الحساب ديون المؤسسة ذات الطابع المالي, و يشمل:

- **أوراق الدفع (ح/583):**

هي وسيلة دفع, حيث يلتزم الزبون أمام البائع بدفع مبلغ الورقة التجارية في تاريخ لاحق.
دور المحقق: هو فحص هذا الحساب مع كل حسابات الموردين و حسابات المشتريات.

- **تسبيقات مصرفية (ح/588):**

هي تسبيقات بنكية تكون بسحوبات مكشوفة تتم بين البنك و صاحب الحساب.
دور المحقق: هو التأكد من صحة هذه التسبيقات بواسطة كشوفات البنك.

2- فحص حسابات التسيير و النتائج:

تدفع المؤسسة نفقات (Charges) و تقبض إيرادات(produits) , و هذا ناتج عن مزاولة نشاطها العادي أو أنشطتها الثانوية في بعض الأحيان.
تسمى النفقات التي تنجم عن الاستغلال العادي بنفقات الاستغلال (Charges d'exploitation) , و تسمى النفقات الناتجة عن الأنشطة الثانوية بالنفقات خارج الاستغلال (Charges hors exploitation) , كذلك للإيرادات الناتجة عن الاستغلال العادي بإيرادات الاستغلال (produit d'exploitation) , و تسمى الإيرادات الناتجة عن الاستغلال غير العادي بإيرادات خارج الاستغلال (produits hors exploitation) **(1)**.
و على المحقق الآن أن يراقب و يتأكد من صحة حسابات الميزانية ثم ينتقل إلى التحقق و التأكد من صحة البيانات المسجلة في حساب التسيير و النتائج, (التسجيل الصحيح و الفعلي لمجموعة الأعباء أي المصاريف التي تقوم المؤسسة بتحملها (دفعها), و في المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة العمليات التي تقوم بها المؤسسة).

أ- حسابات التكاليف (النفقات):

نعني بالنفقات مجموعة الاستهلاكات, الأعباء, الاهتلاكات و المخصصات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف انجاز مهامها.
يقوم المحقق بفحص بعض الحسابات المهمة من بينها:

1- بضائع مستهلكة (ح/60):

بالاعتماد على وصل الخروج و معرفة الزبائن الذين تتعامل معهم المؤسسة (عدد الزبائن الذين اشتروا البضائع) يكون دور المحقق هو فحص حقيقة الكمية المباعة.

2- مواد و لوازم مستهلكة (ح/61):

يفحص المحقق فواتير شراء المواد, ثم يراجع وصل الدخول و وصل الخروج من المخازن و يحصي ما بقي محاسبيا و مقارنة بما يوجد داخل المخازن (الجرد المادي و الحقيقي).

---

(1)- محمد بوتين, " المحاسبة العامة للمؤسسة ", ص 160.

3- نفقات المستخدمين (ح/63):

يتأكد المحقق من أن كل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين بالمؤسسة و هذا بمراقبة الكشوفات الشهرية للعمال, مع مراقبة كل مكوناتها (ساعات إضافية, علاوات, عطل مدفوعة).

4- نفقات مالية (ح/65):

نعني بالنفقات المالية كل الأعباء الناتجة عن الاقتراضات و عمولات البنوك المختلفة و الحسومات المدفوعة, حيث أن المحقق يعمل على التأكد من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا من القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية و هذا بالاتصال مع هذه الأخيرة لموافاتها بكل الشروحات اللازمة **(1)**.

5- مخصصات الاهتلاك و المؤونات (ح/68):

5-أ- الاهتلاكات:

يعرف الاهتلاك على أنه التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستمارات التي تتدهور قيمتها مع الزمن (و قد يكون التدهور عاديا ناتجا عن الاستعمال " آلات الإنتاج " أو بالتقادم مع الزمن "السيارات ", بهدف إظهارها بالميزانية " قيمتها " الصافية.

و هو كذلك طريقة لتوزيع التكاليف: حيث توزع تكلفة الاستثمار القابل للاهتلاك على دورات مدة حياته **(2)**.

و عليه فالمشرع الجزائري أجاز خصم هذه الأعباء من الربح الخاضع للضريبة, يتحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف و التي تتضمن على الخصوص الاستهلاكات المالية, و التي تمت فعلا في حدود تلك الاستهلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال **(3)**.

دور المحقق: يتمثل دور المحقق في التأكد من:

- التدهور يجب أن يكون فعليا على عاتق المؤسسة.
- الاهتلاك يجب أن يحدد بسعر تكلفة الاستثمار.
- الاهتلاك يجب أن يتطابق مع التدهور الذي أصاب العصر المهتلك.
- الاهتلاك يجب أن يقيد في محاسبة المحاسبة المؤسسة.

للإشارة أن هناك ثلاث أنواع من الاهتلاكات:

* اهتلاك خطي.
* اهتلاك تنازلي.
* اهتلاك تصاعدي.

---

(1)- شبايكي سعدان, " تقنيات المحاسبة حسب (PCN) ", ديوان المطبوعات الجامعية, الطبعة الثالثة, 1997, ص 177.
(2)- محمد بوتين, مرجع سبق ذكره, ص 200.
(3)- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, المادة 141, الفقرة 23.

و يلعب الاهتلاك في المؤسسة دورا اقتصاديا و دورا ماليا, يتمثل الدور الاقتصادي في استهلاك متتالي للاستثمار, و يتمثل الدور المالي في عملية إعادة تكوين الأموال المستثمرة في الاستثمارات بهدف إعادة تجديدها في نهاية حياتها الإنتاجية, حيث يتم حجز مبالغ سنوية لذلك تبقى تحت تصرف المؤسسة كتمويل ذاتي إلى يوم صرفها**(1)**.

5-2- المؤونات:

هو اقتطاع من نتائج السنة المالية بغرض تغطية بعض التكاليف أو خسارة لم تقع بعد.
دور المحقق: هو التأكد من أن المؤونة مبررة, فإذا كانت غير مبررة يقوم بإلغائها كليا أو جزئيا و إضافتها إلى الربح الخاضع للضريبة.

ب- حسابات الإيرادات:

تتعامل المؤسسة مع الغير بحكم نشاطها فتدفع نفقات و تقبض إيرادات هذه الأخيرة تشتمل على مبالغ كمقابل للمنتجات و الأعمال و الخدمات المقدمة للغير, إضافة إلى إيرادات متأتية دون مقابل, و إنتاج المؤسسة لذاتها و أسهم الحسابات...الخ, من بين حسابات الإيرادات نذكر:

1/ مبيعات بضاعة (ح/70) و إنتاج مباع (ح/71):

يسجل في (ح/70) مبيعات البضائع و المواد و اللوازم المباعة دون إدخال أي تغير عليها مقيمة بسعر البيع.
دور المحقق: هو تتابع مراحل عملية البيع من مراقبة الوثائق و هي (فاتورة البيع, مذكرة إخراج البضاعة المباعة أو المواد و اللوازم المباعة كبضاعة, التأكد من تسديد الزبون).
أما (ح/71): فيسجل فيه المنتجات التامة الصنع المباعة بسعر البيع و التي تم إنتاجها داخل المؤسسة باستهلاك المواد و اللوازم الضرورية لذلك **(2)**.

2/ إنتاج مخزن (ح/72):

يسجل في هذا الحساب المنتجات التامة الصنع الداخلة إلى المخازن و الخارجة منها, معبرا عنها بتكلفة الصنع حسب مبدأ الجرد المستمر.
دور المحقق: يكمن في جرد ما هو داخل المخزن و مقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة.

3/ خدمات مقدمة (ح/74):

هي عبارة عن خدمات تقدمها المؤسسة للغير مقابل قبض ثمن.
دور المحقق: يكمن في مراقبة فاتورة الخدمة و الثمن المقبوض و إجراء مقارنة بينهما.

---

(1)- محمد بوتين, نفس المرجع, ص 201.
(2)- محمد بوتين, مرجع سبق ذكره, ص 173.

ج- حساب النتائج (1):

يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة و هامش الربح.

أ- القيمة المضافة (ح/81):

حيث تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي و الاستهلاكات و تحسب نسبة القيمة المضافة كمايلي:

$$\textbf{نسبة القيمة المضافة} = \frac{\text{القيمة المضافة} \times 100}{\text{رقم الأعمال (الإنتاج + الخدمات)}}$$

ب- هامش الربح:

و يتم حسابه بالطريقة التالية:

$$\textbf{- هامش الربح الخام للمشتريات} = \frac{\text{الربح الخام} \times 100}{\text{ثمن تكلفة البضاعة المباعة}}$$

$$\textbf{- هامش الربح الخام للمبيعات} = \frac{\text{الربح الخام} \times 100}{\text{المبيعات}}$$

$$\textbf{- النسبة المئوية لنتائج الاستغلال بالنسبة لرقم الأعمال} = \frac{\text{الربح الخام} \times 100}{\text{رقم الأعمال}}$$

$$\textbf{- النسبة المئوية للربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال} = \frac{\text{النتيجة الصافية للعملية} \times 100}{\text{رقم الأعمال}}$$

أما بخصوص الربح الخام فانه يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة:

*** مؤسسة ذات طابع تجاري:**

الربح الخام = المبيعات – (المشتريات + تغيرات المخزون).

---

(1)- قادر سعيدة, نوي نجاة, " الرقابة الجبائية ", بحث لنيل درجة ليسانس, ص 83.

*** مؤسسة ذات طابع صناعي:**

الربح الخام = (المبيعات + المنتوجات المخزنة) – (مشتريات المواد الأولية + تغيرات المخزون).

*** مؤسسة تأدية الخدمات:**

الربح الخام = رقم الأعمال – الأعباء المباشرة.

المطلب الثاني: نتائج الفحص المحاسبي.

إن معاينة وضعية المكلف و كل ما يتعلق بنشاطه, إضافة إلى مراجعة الحسابات الدفاتر التجارية شكلا و مضمونا, تمكننا من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة و في كلتا الحالتين فعل المحقق إرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة, مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة و الطرق المعتمدة في إعادة تأسيس و حساب الضريبة الواجبة.

الفرع الأول: قبول المحاسبة.

تقبل المحاسبة على أساس أن :

* **المحاسبة ذات مصداقية:** أن تكون الاهمالات المسجلة طفيفة و غير خطيرة.

* **المحاسبة قاطعة:** أي مقنعة و مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق و مستندات الإثبات و الدفاتر المساعدة (فواتير, مذكرات...).

* **المحاسبة منتظمة:** أي ملتزمة بتطبيق قواعد المخطط الوطني المحاسبي (PCN), و كذلك الدفاتر المحاسبة مطبقة بنصوص القانون التجاري, المادتين 9 و 12.

لكن هذا القبول يصنفه العون المحقق حسب درجة المعاينة, فيمكن أن يكون:

أ- قبول صريح (قاطع):

مصداقية, صريحة, قاطعة, و منتظمة و مثبتة, و صادقة, فالخطوة التي يأخذها العون المحقق تكون بإرسال إشعار فورا للمكلف بالضريبة و يعلمه بنتائج التحقيق و هذا دون إجراء أية تقويمات.

ب- قبول نسبي :

يسجل العون المحقق في بعض المعاينات تجاوزات و انحرافات من قبل المكلف هذا الارتياب يجعل المحقق يؤدي خطوة إجراءات التقويم الثنائي « Procédure Contradictoire »

تتضح معالم هذا التقويم ابتداءا من اتصال المحقق الجبائي بالخاضع للضريبة, للنقاش و إبداء الملاحظات حول هذا الارتياب المسجل.

ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال, و يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم و هذا عن طريق إشعار بالتقويم الأولي, مع منحه مدة 40 يوما للرد على هذا التقويم.

ج- رفض المحاسبة:

لقد حدد المشرع الجبائي مختلف الحالات التي يتم من خلالها رفض المحاسبة, و هذا لحماية المكلف بالضريبة من تعسف و تمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة, تتمثل هذه الحالات في **(1)**:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبة غير مطابقة لأحكام المواد 9 و 10 من القانون التجاري و لشروط تطبيق المخطط الوطني المحاسبي.
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية وثائق اثباتية, غير مقنعة.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة, خطيرة و متكررة في العمليات الحسابية.

في هذه الحالة فان كل حقوق المكلف بالضريبة تسقط منه و لا يحق له التعقيب على قرار التحقيق, و يصبح خاضعا لنظام فرض الضريبة التلقائية **« La Taxation D'office »** , و التي هي عبارة عن تقييم إداري للإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة, و هذا دون إشراك المكلف بالضريبة في المناقشة و إبداء ملاحظاته **(2)**, مع إلزامية المحقق بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق و ذلك بإرسال إشعاع تقويم أولي مفصل مع منحه 40 يوما للرد.

الفرع الثالث: إعادة تشكيل رقم الأعمال.

عندما ترفض المحاسبة من قبل المحقق, يلجأ هذا الأخير إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة, و طرق هذا التأسيس تكون حسب نوع و نشاط المؤسسة حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة, من بين هذه الطرق نجد:

1/ إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طرق عناصر مادية « La Compte Matiére » :

هذه الطريقة تعتبر من أبسط الطرق لدى هي المعتمدة من طرف أغلب المحققين, كما نجد أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة, ما عدا المهن الحرة و الشركات العمومية.

أ- في حالة مؤسسات تجارية " شراء و بيع " :

* مخزون أول مدة + المشتريات – مخزون آخر مدة = **الاستهلاك المشكل**
* **الفرق** = الاستهلاك المشكل – الاستهلاك المصرح به
* **نسبة الفرق** = $\frac{\text{الفرق} \times 100}{\text{الاستهلاك المصرح}}$

* **رقم أعمال الاخفاءات** = رقم الأعمال المصرح به × نسبة الفرق
* **النتيجة (التقويم النهائي)** = رقم الأعمال الاخفاءات – رقم الأعمال المصرح به

---

(1)- قانون الإجراءات الجبائية الموافقة للمادة 83 من قانون المالية 2002, المادة 43, ص 29.
(2)- المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية الموافقة للمادة 84 من قانون المالية 2002, ص 29.

ب- في حالة مؤسسات إنتاجية:

* **الاستهلاك المشكل** = مخزون أول مدة + المشتريات – مخزون آخر مدة
* **الاستهلاك الحقيقي (الصافي)** = الاستهلاك المشكل – نسبة الضياع.
* **الفرق (الاخفاءات)** = الاستهلاك الحقيقي – مخزون أول مدة (المنتجات تامة الصنع) + مخزون آخر مدة (المنتجات تامة الصنع).

$$\text{* معامل الإخفاء} = \frac{\text{الفرق} \times 100}{\text{البيع المصرح به}} \quad \textbf{(1)}$$

2 / إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات:

يلجأ المحقق الجبائي في هذه الطريقة إلى استعمال الحساب المالي **« Un Compte Financier »** الذي يوضح الإيرادات المحققة فعليا من طرف المؤسسة موضع التحقيق, و تظهر الفروقات عند مقارنة رقم الأعمال المصرح به مع رقم الأعمال المعاد تأسيسه.
تتطلب هذه الطريقة الحيطة و الحذر لمراجعة الحساب المالي بطلب كل التفسيرات من المكلف بالضريبة. إن إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات يكون بالطريقة التالية:

رقم الأعمال المعاد تأسيسه = الصندوق + حساب البنك (الدائن) + تسبيقات الزبون في 10 جانفي – تسبيقات الصندوق في 31 ديسمبر – رصيد الزبون في 01 جانفي + رصيد الزبون في 31 ديسمبر.

3/ إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الفوترة:

في بعض المؤسسات تعد الفواتير الأساس في مجال الضرائب المباشرة, هذا ما يسمح للتأكد من التسديدات و الفواتير المصرح بها.

4/ إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق المعدلات:

ليصل المحقق الجبائي إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال هذا يجب معطيات محاسبية دقيقة لمعرفة الكميات المخفية, و ذلك بمقارنة العناصر المكونة لسعر المنتجات المصنعة بالكميات الإيراد المحقق فعليا يكون بضرب كميات المواد التي تدخل في المنتوج, بناءا على المخزون الحقيقي في سعر البيع للوحدة.

Guide du Vérificateur de Comptabilité, OP CIT , page (122-123)

المطلب الثالث: نهاية التحقيق (1)

على ضوء كل العمليات التي قام بها المحقق الجبائي و النتيجة التي استخرجها من عمله يدخل في المرحلة النهائية لتحقيقه, و التي تعتبر كخلاصة جهوده تحمل هذه المرحلة إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق و كتابة التقرير النهائي.

الفرع الأول: إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق.

تلتزم الإدارة الجبائية بتبليغ المكلف الخاضع للتحقيق عن نتائج المراقبة الجبائية حتى و إن لم يكن هناك تقويم, و يتم هذا الإبلاغ على مرحلتين:

1 - الإبلاغ الأولي:

- يجب أن يكون هذا الإشعار الأولي مفصل جيدا و مصاغ بطريقة تسمح للمكلف من فهمه و تسجيل ملاحظاته.
- يجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك.
- يحتوي الإبلاغ على الطرق التي استعملت في التقييم و التي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية, و قد حدد المشرع الجبائي مدة (40 يوم) لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي.

و الإدارة الجبائية ملزمة على الرد لتوضيح و تفسير حسب طلب المكلف.

2- الإبلاغ النهائي:

يكون الإبلاغ النهائي حسب حالة المكلف عند استلام الإبلاغ الأولي.

أ- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية بعد 40 يوم المحددة:

في هذه الحالة فان الأسس المعدلة تبقى على حالها, و المحققون ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف لأنهم يعتبرونه قبول ضمني من قبل المكلف.

ب- المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا:

عند استلام الإدارة الجبائية الرد من قبل المكلف قد تظهر حالتين:

*** الحالة 01:** إما الرد يحمل ملاحظات خاصة بنتائج التحقيق كاعتراضات عن الأسس المعدلة, يقوم المحققون بدراسة هذا التعديل و يقررون قبولها أو رفضها كليا أو جزئيا, في هذه الحالة يجب إعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي (بشكل مفصل).

*** الحالة 02:** عندما يكون الرد ايجابي للمكلف (قبول التعديل), فانه يعد قبولا صريحا و يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا, و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه كما لا يمكن الاعتراض عليه

(1)- قادر سعيدة, مرجع سبق ذكره, ص 96.

ج- تطبيق التعديلات وفق الأسس الجديدة للضريبة:

هذه العملية تعتبر كنقطة نهاية لأعمال المحقق, أي إصدار الأوامر من طرف المحققين حيث يقومون بحساب الحقوق و الغرامات التي تكون على عبئ المكلف المعني, و تستعمل لهذا الغرض عدة وثائق منها:

*** المصفوفات:** نجد منها:

- مصفوفات خاصة بالضرائب المباشرة ذات الطابع السري.
- مصفوفات تخص الرسوم و الضرائب ذات الطابع غير السري.
- مصفوفات تخص الدفع الجزافي و الضريبة على الدخل الإجمالي.

*** الإخطارات:** تستعمل نماذج منها:

- إخطار يخص الضرائب و الرسوم ذات الطابع السري.
- إخطار يخص الضرائب و الرسوم ذات الطابع غير السري.

كل هذه العناصر تحفظ في الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة.

الفرع الثالث: كتابة التقرير النهائي.

ينهي المحقق مهمته في التحقيق عن طريق كتابة التقرير النهائي الذي يتمثل في ملف يحمل كل المعلومات و الأرقام و المبالغ, و ذلك يكون بتدوين الملاحظات التالية:

- إذا كان الإشعار مرسلا عن طريق البريد أو تم تسليمه للمكلف مباشرة.
- تحديد المدة أو الفترة الإضافية بالنسبة لبداية المراقبة أو الإعراض عنها.
- طبيعة المخالفات المكتشفة و كذلك العقوبات المطبقة مع توضيح النصوص القانونية المقرة لذلك.

و ليس هذا الملف فحسب بل هناك وثائق أخرى يجب و بشكل إلزامي أن تكون ملحقة أو مرفقة بنسخ لتقرير التحقيق موجهة للمديرية الجهوية للضرائب, و كذا مديرية البحث و التحقيقات **«S R V».**

المبحث الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

حتى تمارس عملية الرقابة الجبائية بطريقة منظمة و جيدة تعتمد على مجموعة من الهياكل و الأجهزة المخول لها القيام بالرقابة و تعزيزا لذلك, فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق لأداء مهمتهم الرقابية و نقصد بالأجهزة المخول لها أو المختصة بمهمة المراقبة, و التي بواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي هي تلك المتمثلة في: مديرية الأبحاث و المراجعات, و كذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية.

المطلب الأول: مديرية الأبحاث و المراجعات « D R V ».

أنشأت مديرية البحث و المراجعات « **D R V** » بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998, و قد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي و التي هي تحت غطائها, و كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث و المراجعات في سبتمبر 1998.

الفرع الأول: تنظيم مديرية الأبحاث و المراجعات.

مديرية الأبحاث و المراجعات مكلفة بأعمال المخولة لمصالح الجباية و المتمثلة بمحاربة التهرب الضريبي, و لكي تقوم بذلك تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها**(1)**:

- نيابة مديرية البرمجة.
- نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.
- نيابة مديرية التحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية.

و تهتم هذه المديريات ب:

- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع و مراقبة استعمال المعلومات الجبائية.
- توجيه و تقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية و الجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي و المحلي.

الفرع الثاني: مهام مديرية الأبحاث و المراجعات« D R V ».

طبقا لتعليمة رقم 268, التعديل الجبائي للمديرية العامة للضرائب في 1998/09/15, يتم تحديد و اختيار الكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق, حيث يتم انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك أين يتم اقتراح الملفات المراد مراقبتها من طرف مفتشيات الضرائب أولا, ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية, و يصادق على البرنامج أو غيره من طرف مديرية البحث و المراجعة.

---

(1)- المادة 01 من المرسوم التنفيذي 228/98 المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق ل 13 يوليو 1998

المؤسسات التي تسند مهمة رقابتها إلى مديرية الأبحاث و المراجعات يجب أن يتوفر فيها شرط يتمثل فيما إذا كان: رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة التي هي محل التحقيق يفوق أو يساوي 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة, و ب 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى.

و في إطار البحث و التحقيق و اعتمادا على صلاحيات مديرية البحث و المراجعة فهي مكلفة ب:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للغش و التهرب الجبائي.
- جعل الرقابة أكثر شفافية بالأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب و تحسين مردودية الجباية العامة.

إن الهدف الرئيسي لمديرية الأبحاث و المراجعات هو الحد و سد منافذ الغش و التهرب الضريبي, و نظرا للحيل التي يستعملها بعض المكلفين للتلاعب بحقوق الخزينة العامة فقد استوجب على مديرية البحث و المراجعات, وضع إستراتيجية للمراقبة و المتمثلة في **(1)**:

- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية و المداخيل الكبيرة.
- رفع نوعية التحقيق و الارتقاء به إلى مستوى أحسن.
- تحسين مردودية الرقابة الجبائية.

و هذا كله من أجل حماية الخزينة من جهة و كذا حقوق و ضمانات الممولين ذوي النية الحسنة من جهة أخرى.

المطلب الثاني: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تندرج فيها ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي و الوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسطير و تنفيذ برامج التحقيق الجبائي و هذه المصالح تتمثل في **(2)**:

1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: هذا المكتب مكلف بمايلي:

* إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية, الإدارات, المؤسسات و الأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة و تحصيلها.
* برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث و القيام بجمع المعلومات و إرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
* برمجة التدخلات على مستوى المحلي عن طريق الفرق المختلفة قصد البحث عن المادة الجبائية.
* تقييم أنشطة المكتب و المتفشيات في هذا الإطار و تقديم الاقتراحات و الآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

---

(1) . Bulletin des Services fiscaux n°19 , 2000, p (74-78)

(2)- المواد 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاصات الإقليمية للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب و صلاحياتها.

2 - مكتب البطاقيات و مقارنة المعلومات:

يكلف مكتب البطاقيات و مقارنة المعلومات ب :
* تسيير البطاقيات و مساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقيتها.
* استقبال المعلومات التي يتحصل عليها المكتب و المصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تصنيفها و توزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها.
* تنظيم استغلال جداول الزبائن و سندات التسليم و الوثائق الأخرى, بكيفية تؤدي إلى تعجيل توزيع المعلومات المتضمنة في السندات و الجداول.
* تقديم اقتراحات و آراء رامية إلى تحسين حفظ المعلومات و استغلالها و مراقبة استعمالها.

3- مكتب المراقبة الجبائية:

يقوم هذا المكتب ب :
* تكوين و تسيير ملفات المؤسسات و الأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية.
* متابعة و مراقبة عمل فرق المراجعة و التأكد من أنها تقوم بتدخلاتها وفقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما, و حقوق المكلفين الذين خضعوا للمراجعة و المحافظة على مصالح الخزينة.
* تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عملية المراجعة.
و للقيام بهذه المهام السابقة الذكر, توكل مهمة القيام بها للأعوان التالية:
نائب المدير, رئيس فرقة التحقيق, و المحققين, حيث أن لكل عون مهام هي:

أ- نائب المدير:
هو المسؤول عن الإعداد لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة كما يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون, و مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في اطار التحقيق, كما يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء و فرق التحقيق لدراسة الأعمال المنجزة, إضافة إلى أنه ينقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في ثلاثين (30) يوم بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

ب- رئيس فرقة البحث و التحقيق:
يفرض القانون أن تكون لرئيس الفرقة رتبة مفتش و خبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق, هو المسؤول على النظام العام داخل فرقته.

ج- المحققين:
تسند إليهم مهمة التحقيق و مراقبة النتائج و حسابها و إقفال التحقيق تحت إدارة و حضور رئيس فرقة التحقيقات.
و تتشكل فرقة التحقيق من محققين اثنين:
الأول مكلف بقسم الرسم على القيمة المضافة أي الرقابة و إعادة تأسيس رقم الأعمال من جديد و الآخر مكلف بقسم الضرائب المباشرة أساسا على أعباء الاستغلال.

الفرع الثاني: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية الأبحاث و المراجعات « **D R V** », و في هذا الإطار فهي مكلفة ب:
* دراسة و اقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.
* التقييم للمادة الجبائية و وضع إجراءات مبنية على القياس و الصواب لتحصيل الضريبة.
* البحث و تحليل أسباب التهرب و الغش الضريبي و إيجاد حلول و اقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.
* إجراء دراسات خاصة على مختلف مميزات شعب الأنشطة الاقتصادية.
* تقييم نتائج التحقيقات.

و يمكن الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى الجهازين السابقين : مديرية الأبحاث و المراجعات و المديرية الفرعية للرقابة الجبائية, قد استحدث جهاز ثالث تدعيما لهما لمكافحة التهرب الضريبي و المتمثل في مديرية كبريات المؤسسات« **DGE** » , و هذا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها, و لكن الملاحظ أنه حتى و قتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية الميدان العملي.

خاتمة:

إن من خلال هذا الفصل وصلنا إلى أن المشرع الجزائري سن جملة من القوانين التي تخص كل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية بهدف تنظيم العلاقة بينهما و جعلها مقننة, لذا منح صلاحيات للأعوان المراقبين تيسيرا لأداء مهامهم و في نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات, لكن و الموازاة و تفاديا لتعسف الإدارة الجبائية عمل المشرع الجزائري على حماية المكلف بمنحه جملة من الضمانات سواء المتعلقة بسير التحقيق أو بإجراءات التقويم.

و أثناء استعراضنا لتنفيذ عملية الرقابة من خلال عملية التحقيق المحاسبي و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية, اتضح أن الأولى تكون بفحص محاسبة المكلف المعني بالتحقيق شكلا و مضمونا لاكتشاف الأخطاء التي تؤدي إلى عدم التوافق مع ما هو مصرح به, و بالتالي الرفض الكلي أو الجزئي لمحاسبته و من تم ضرورة إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة, لكن هذه الطريقة محدودة أي تخص الأشخاص المعنويين مما أدى إلى تدعيمها بطريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الخاصة بالأشخاص الطبيعيين, و هذا بتوسيع صلاحيات المحققين و السماح لهم بمراقبة مجموع أملاك المكلف و منه مراقبة إذا كان تطور ذمته المالية مسايرة لدخوله المعلنة.

إلا أن هذه الوسيلة تتميز بحساسية المكلفين منها حيث يعتبرها البعض تدخلا في أموره الشخصية مما يصعب من أداء الأعوان المحققين لمهمتهم الرقابية.

جانب تطبيقي

المبحث الأول الجانب النضري

تعريف مديرية التجارة لولاية مستغانم

تعتبر مديرية التجارة الهيئة الحكومية المكلفة بكافة المعاملات الاقتصادية والإجراءات الخاصة بالتجارة داخليا أو على المستوى الخارجي وتختلف مهامها حسب هيئاتها الإدارية. حيث تهدف أساسا إلى دفع عملية النمو الاقتصادي إلى الأمام و السهر على إدماج الاقتصاد الوطني في الاقتصاد العالمي.

مهام المديرية الولائية للتجارة:

استنادا لمرسوم التنفيذي رقم :409/03 المؤرخ في 2003/11/05 الموافق ل 10 رمضان 1424 تنظيم المديريات الولائية للتجارة فان من ابرز مهامها مايلي و المحدد لقواعد

* السهر على تطبيق التشريع و التنظيم المتعلقين بالتجارة الخارجية و المهن المقننة و اقتراح كل التدابير من اجل تكييفها.

*السهر على احترام القواعد المتعلقة بالمنافسة وضمان مراعاة شروط التنافس السليم و النزيه بين المتعاملين الاقتصاديين.

*المساهمة في تطوير وترقية قانون المنافسة فيما يخص نشاطات إنتاج وتوزيع السلع و الخدمات.

*متابعة تطور الأسعار عند إنتاج واستهلاك السلع و الخدمات الضرورية أو الإستراتيجية.

*تنظيم تسيير الشؤون القانونية والمنازعات المرتبطة بنشاط المراقبة و متابعة تطبيق قرارات العدالة و التكفل بها عند الاقتضاء.

*متابعة النشاطات المرتبطة بعمليات التجارة الخارجية على المستوى المحلى خاصة الصادرات خارج المحروقات القيام بتحقيقات ذات الطابع الاقتصادي بالاتصال بالهياكل المعنية.

*المشاركة مع الهيئات المعنية في جميع الدراسات و التحقيقات أعمال صياغة المقاييس العامة أو الخاصة في مجال الجودة أو النظافة الصحية و الأمن المطبقة على المنتوجات و الخدمات و السهر على تطبيق سياسة الرقابة الاقتصادية وقمع الغش.

*اقتراح جميع الإجراءات الرامية إلى تحسين و ترقية جودة السلع و الخدمات المطروحة في السوق وكذا حماية المستهلك.

المنشآت التجارية

انطلق النشاط التجاري بولاية مستغانم بعد الاستقلال من قاعدة صغيرة نظـرا لعدد الأسواق القليلة التي ورثتها عن الفترة الاستعمارية اقتصرت على ثلاث (03) أسواق تجارية فقط، اثنان (02)

منها بمدينة مستغانم وواحدة بدائرة سيدي علي.
إن نقص المنشآت التجارية و عدم نجاح أسواق الفلاح والأروقة الجزائرية شجع على انتشار الأسواق الفوضوية. بهدف معالجة هذه الظاهرة، قامت السلطات المحلية بانجاز هياكل تجارية جديدة في إطار البرنامج البلدي و القطاعي للتنمية.

الهيكل التنظيمي:

مصلحة الادارة والوسائل

- مكتب المستخدمين والتكوين
- مكتب المحاسبة والميزانية والوسائل
- مكتب الإعلام الآلي والوثائق والأرشيف

مصلحة مراقبة الممارسات التجارية والمضادة للمنافسة:

- مكتب مراقبة الممارسات التجارية
- مكتب مراقبة الممارسات المضادة للمنافسة
- مكتب التحقيقات المتخصصة

مصلحة حماية المستهلك وقمع الغش:

- مكتب مراقبة المنتوجات الصناعية والخدمات
- مكتب مراقبة المنتوجات الغذائية
- مكتب ترقية الجودة والعلاقات مع الحركة الجمعوية

مصلحة ملاحظة السوق والاعلام الاقتصادي:

- مكتب ملاحظة السوق والاحصائيات
- مكتب تنظيم السوق والمهن المقننة
- مكتب ترقية التجارة الخارجية وأسواق المنفعة العمومية

مصلحة المنازعات والشؤون القانونية

- مكتب منازعات الممارسات التجارية
- مكتب منازعات قمع الغش
- مكتب الشؤون القانونية

المبحث الثاني : الجانب التطبيقي

الوضعية الجبائية للمؤسسة

- **حالة رفض للطعن الموجه لمديرية التجارة من طرف المكلف بالضريبة:**

- الشخصية: معنوية (Sarl) .
- النشاط: بيع بالتجزئة لقطع غيار السيارات.
(فترة المراقبة و التحقيق المحاسبي ممتدة من: 2016/07/12 الى غاية 2016/10/11).

- **السنوات المعينة أو الدورات المعنية بالتحقيق و المراقبة:**

2012 / 2013/ 2014/ 2015 فيما يخص الضرائب و الرسوم التالية:
(الرسم على النشاط المهني **TAP** / الرسم على القيمة المضافة **TVA** / الدفع الجزافي **VF** / الضريبة على الدخل الإجمالي (الأجور) **IRGs** / حقوق الطوابع **D.T**).

- **التحليل:**

بعد القيام بعملية الرقابة الجبائية و التحقيق المحاسبي, و ظهور نتائج هذه العملية, يكون المكلف بالضريبة أمام إحدى الحالتين:
- قبول نتائج التحقيق, و دفع المبلغ المستحق, أو الرفض عن طريق قيامه بعملية الطعن التي يمكن أن تمتد عبر الدائرة أو الولاية و على المستوى المركزي.
- إذن ففي حالة رفض المكلف لنتائج المراقبة يقوم ببعث طلب لمديرية الضرائب و تحديدا لمصلحة النزاعات SDCF , يبين فيه عدم رضاه عن هذه النتائج, كما هو موضح في هذه الحالة (ملحق رقم -1-) حيث أن هذا الأخير غير راضي بمختلف المبالغ المهتمة التي تنوي مصلحة الضرائب أن تقتطعها من مداخيله, حيث يبين أنه مفاجئ بوصوله وردين منفردين **(Deux roles individuels)** يتضح فيهم:

- **الورد 1 :** 40 % هامش إجمالي من رأس الأعمال المعاد تأسيسه و 30% هامش صافي و هذا مبدئيا.
- **الورد 2 :** 40% هامش إجمالي و 25 % هامش صافي عوض الورد الأول.

* لكن المكلف يؤكد أن مؤسسته أو نشاطه لا يستطيع أن يحقق أكثر من 20% هامش إجمالي و 5 إلى 6% من هامش الربح الصافي, و يؤكد أن محاسبة مؤسسته كانت موافقة لتصريحاته الجبائية و موافقة للإيرادات المحصلة و المشتريات المصرح بها, و المبرر الوحيد هو أن هامش الربح كان ضئيل و ضعيف, أي أن هذا الأخير يصل إلى 20% كحد أقصى و لا يمكن تجاوزه نتيجة للمنافسة اليومية للأسعار, على هذا الأساس لا يمكن تطبيق أسعار أكبر من أسعار المنافسين و إلا أدى به الأمر إلى إنهاء هذه الشخصية.
- كما يبين عدم إمكانيته دفع مبلغ 2600000 دج (مبلغ الدين الجبائي) و إلا أدى به الحال إلى وضع ميزانيته تحت التصرف (التصفية).
دراسة حالة.

* أما رد مديرية التجارة, مصلحة النزاعات و الشكاوي **SDCF**, و بعد تحديدها لمختلف النقاط الخاصة بعملية المراقبة و التحقيق (التاريخ, رقم الإشعار المتعلق بالتحقيق, مختلف الضرائب و الرسوم,...).

فقد كان لها الشرف بتبليغ المكلف أنها تنوي إعادة النظر في بعض النقاط الخاصة بتحديد الأوعية الضريبية لبعض الرسوم الضرائب.

كما تعلمه أنه بإمكانه تبليغ مصلحة الضرائب بمدى قبوله و ملاحظاته حول عرضها و تقييمها, في أجل أقصاه 40 يوم من وصول الإشعار, كما يمكنه أن يتلقى شروحات شفهية على أن لا يتعدى نفس الأجل (ملحق رقم -2-).

- **<u>نتائج التحقيق و المراقبة: (ملحق رقم - 3-).</u>**

- بعد القيام بالمراقبة الجبائية و المحاسبية لنشاط المؤسسة الخاصة ببيع قطع غيار السيارات بالتجزئة, يبين الفحص المحاسبي مختلف الملاحظات والأخطاء المدونة كالآتي:

* غياب الدفتر المساعد**(Brilland)** للصندوق الموضح لمختلف عمليات البيع للأربع دورات المعنية بالتحقيق.
* شطب و إعادة تسجيل الأعباء المرحلة لدفتر الجرد.
* شطب في اليومية العامة.
* عدم احترام الترتيب الزمني لفواتير الأربع دورات المعنية.
* صندوق دائن لسنة 2012 خاص بشهر نوفمبر بمبلغ35, 221092 دج, و كذلك بالنسبة لدورة 2014 شهر جوان بمبلغ99, 182797 دج.
* غياب فواتير البيع لسنة 2013.
* إعادة نفس الأرقام لفواتير البيع.
* غياب التواريخ, رقم و عنوان الزبائن على العديد من فواتير البيع للدورات الأربع.
* دفتر الجرد مصادق و مختوم في 15 جويلية 2015 يحوي تفاصيل جرد سنة 2014
* دفتر الجرد: دورة 2012 المخزون في الميزانية مسجل ب 337502. 4 و المحسوب فعليا من طرف مصلحة الضرائب 4365254 دج, أي أن الفرق بقيمة 27558 دج.
* دفتر الجرد: دورة 2013, قيمة المخزون في الميزانية 4069403 و القيمة المتوقف بها في الدفتر 5307556.
* دفتر الجرد: دورة2014 المخزون مسجل بمبلغ 2814772 في الميزانية و المحسوب فعليا 3289905, إذن الفرق يقدر ب 663792 و القيمة المتوقف بها 2814772.
* دفتر الجرد: دورة 2015 مخزون مسجل بقيمة 3.599.502 في الميزانية و المحسوب فعليا 3289905, إذن الفرق يقدر ب 309597.

الإجراء المتخذ عقب عملية التحقيق المحاسبي:

- نظرا للأخطاء المبينة أعلاه, فان محاسبة هذه المؤسسة مرفوضة كلية, تبعا للمادة 191 من ق ض م و ر. م, و على هذا الأساس التصريحات المقدمة من طرف المكلف ستصحح رسميا بتطبيق معدل على الهامش الإجمالي المقدر ب 40% و المطبق على الاستهلاكات المصرح بها.

أ – اعادة تأسيس رقم الأعمال(Compte Matiére) :

*** أرقام الأعمال للدورات المحاسبية الأربع سيعاد تأسيسها كالآتي:**

البيان	2012	2013	2014	2015
بضاعة مستهلكة	2.061.356	5.259.732	4.407.200	5.480.751
المعامل	1,40	1,40	1,40	1,40
رقم أعمال معاد تأسيسه	2.885.898	7.363.625	6.170.080	7.673.151
رقم أعمال مصرح به	2.473.628	6.311.678	5.509.000	6.576.901
الارتفاع في رقم الأعمال	412.270	1.051.947	661080	1.096.150

ب-الاخضاع الضريبي: (الورد رقم -1-).

1 / الرسم على النشاط المهني « TPA » : إن الارتفاع المسجل في رقم الأعمال للدورات 2013/2012 و السداسي الأول من سنة 2014/ أما السداسي الثاني من 2014 سيخضع ل 2% (ق. م. ت), و نفس النسبة أي 2 % لدورة 2015.

البيان	2012	2013	2014		2015
				% 80	
الارتفاع في رقم الأعمال (زيادة ر. م)	412270	1051947	132216	%20 528864	1096150
المعدل الضريبي	2,55	2,55	2,55	% 2	2 %
حقوق بسيطة	**10513**	**26825**	**3371**	**10577**	**21923**

2 / الرسم على القيمة المضافة« T V A » :

إن الزيادة أو الارتفاع المسجل في رقم الأعمال للدورتين 2014 و 2015 سيخضعان للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17 % كالآتي:

البيان	2014	2015
الارتفاع أو الزيادة في رقم الأعمال	661.080	1.096150
المعدل	% 17	% 17
حقوق بسيطة	112384	186345

ج/ الضريبة على أرباح الشركات« I B S » :

تطبق بنسبة 30 % على رقم الأعمال المعاد تأسيسه و بنسبة 30 % من الهامش لرقم الأعمال المعاد تأسيسه (الورد -1-).

البيان	2012	2013	2014	2015
ر. ع المعاد تأسيسه.	2885898	7363625	6170080	7613051
الربح المقتطع.	865769	2209087	1851024	2.283.915
الربح المصرح.	143936	284008	362079	325478
الزيادة في الأرباح.	721833	1925079	1488945	1958437
معدل « I B S»	% 30	% 30	% 30	% 30
الحقوق الب1سيطة.	216550	577524	446683	587531

الضريبة على الدخل الإجمالي« I R G » :

إن ارتفاع الأرباح (زيادة) ستقسم على الشركاء حسب الحصص بعد اقتطاع ضريبة **« I B S»** كالآتي:

الشرح	2012	2013	2014	2015
الزيادة في الأرباح أو الارتفاع.	721833	1925079	1488945	1958437
حقوق **« I B S»** .	216550	577524	446683	587,531
مداخيل صافية للتوزيع.	505283	1347555	1042262	1370906

- **الإخضاع الضريبي (الورد رقم -2-) :**

- تأخذ مصلحة الضرائب ظاهرة المنافسة كمبرر لتجعل من النسبة على الهامش الصافي من 30 % إلى 25 % للدورات الأربع:

1- إعادة تأسيس رقم الأعمال: (نفس الجدول السابق).

2- الإخضاع:

أ- TAP : نفس الجدول السابق.

ب- TVA : نفس الجدول السابق.

ج - I B S : فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات ستكون نسبة الهامش الصافي المقتطع 25 % من رقم الأعمال المعاد تأسيسه كالآتي :

البيان	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المعاد تأسيسه	2885898	7363625	6170080	7613051
الهامش أو نسبة الهامش الصافي.	% 25	% 25	% 25	% 25
أرباح مقتطعة.	721474	1840906	1542520	1903262
أرباح مصرح بها.	143936	284008	362079	325478
زيادة أو ارتفاع في الأرباح.	577538	1556898	1180441	1577784
معدل ال **« IBS »**.	% 30	% 30	% 30	% 30
الحقوق المستحقة.	173261	467069	354132	473352

3 - الضريبة على الدخل الإجمالي «I R G » :

الزيادة أو الارتفاع في الأرباح ستوزع على الشركاء حسب حصصهم و هذا بعد اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات.

البيان	2012	2013	2014	2015
الزيادة أو ارتفاع في الأرباح.	577538	1556898	1180441	1577784
ضريبة ال "I B S".	173261	467069	354132	473.352
مداخيل صافية للتوزيع.	404277	1089829	826309	1104432

- **تقرير مديرية الضرائب (ملحق رقم -3-):**

- بعد الدراسة و الفحص لمختلف النقاط المشار إليها سابقا و خاصة لهوامش الربح الإجمالية و الصافية, تقرر تحديد نسبتي هاتين الأخيرتين ب 30 % و 20 % على التوالي.
و على هذا الأساس الوضعية الجبائية للمكلف ستكون كالآتي :

أ- إعادة تأسيس رقم الأعمال :

البيان	2012	2013	2014	2015
بضائع مستهلكة.	2061356	5259732	4407200	5480751
المعامل.	1,30	1,30	1,30	1,30
ر.ع معاد تأسيسه.	2679762	6837651	5729360	7124976
ر. ع المصرح به.	2473628	6311678	5509000	6576901
ارتفاع أو الزيادة في رقم الأعمال.	206134	525973	220360	548075

- **الإخضاع الضريبي:**

1 / الرسم على النشاط المهني (TAP):

البيان	2012	2013	2014	2015
الزيادة أو الارتفاع.	206134	525973	220360	548075
المعدل.	% 2,55	% 2,55	% 2,55	% 2,55
الحقوق.	5256	13412	4407	10961

2/ الرسم على القيمة المضافة (TVA) :

البيان	2014	2015
الزيادة.	220360	548075
المعدل.	% 17	% 17
الحقوق.	37461	93172

3/ الضريبة على أرباح الشركات (I B S) :

البيان	2012	2013	2014	2015
ر. ع المعاد تأسيسه.	2769762	6837651	5729360	7124976
هامش صافي.	% 20	% 20	% 20	% 20
أرباح مقتطعة.	553952	1367530	1145872	1424995
أرباح مصرح بها.	143936	284008	362079	325478
زيادة في الأرباح.	41016	1.083522	783793	1099517
معدل **" I B S".**	% 30	% 30	% 30	% 30
الحقوق.	123004	325056	235056	329855

4/ الضريبة على الدخل الإجمالي (I R G) :

البيان	2012	2013	2014	2015
الزيادة في الأرباح.	410016	1083522	783793	1099517
ضريبة " I B S".	123004	325138	235138	329855
مداخيل للتوزيع.	287012	758466	548655	769662

الخلاصة:

إن طعن المكلف بالضريبة لمختلف الاقتطاعات الضريبية,

و بالأخص على الهوامش المطبقة عليه قوبل بالرفض من طرف

الإدارة الجبائية للأسباب المذكورة سابقا (رفض المحاسبة الممسوكة),

و على هذا الأساس فقد أخضع إلى 30 % هامش إجمالي من رقم

الأعمال المعاد تأسيسه و 20 % هامش صافي.

إذن يتبين لنا من خلال دراسة هذه الحالة فعالية الإدارة الجبائية

في كشف الثغرات التي يمكن أن يتخذها المكلف للقيام بعمليات

التزوير و الغش بهدف تقليل نسبة الإخضاع الضريبي. و من تم

المردودية.

.

الخاتمة

من خلال تطرقنا إلى هذه الدراسة و المتمثل في الرقابة الجبائية أداة للحد من التهرب الضريبي تم حصر هده الدراسة من جانبين التطبيقي و ألنضري ،تم التعرف إلى مفاهيم عامة حول الضريبة عن طريق اقتطاع نقدي نقدي من مداخل و ثروات الأفراد و المؤسسات بصفة جبرية و منتظمة بهدف تحقيق النفع العام ، و الى إلزامية فرض الضريبة وهذا يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج بعض أساليب المشروعة و غير المشروعة للتهرب من دفعها هو ما يعرف التهرب و الغش الضريبي ، تم التعرف الى الرقابة اجبائية الي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة اجبائية من خلال مراقبة تلك المقدمة من طرف امكلفن بالضريبة ، والعمل على اكتشاف تلك الأخطاء و المخالفات بهدف تصحيحها وتقومها حيث تم إستعمال وسيلة التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق وباقي وسائل الرقابة اجبائية لاكتشاف المتهربن وكيفية معاملتهم.
ومنهنا فان الرقابة اجبائية لا يمكن تجسيدها على ارض الواقع من خلال الصعوبات الي تواجهها من طرف المكلفين و انما هي تسهر على تقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى صحيحة : إنَ للرقابة اجبائية مجموعة من الاجراءات تضبط تدخل الادارة، و تحمي المكلفن بالضريبة و .يؤدي عدم الالتزام بها الى بطلان الرقابة الجبائية

الفرضية الثانية صحيحة :ان التقييد أو التسجيل المحاسبي الجيد للمحاسب يقود لكشف التهرب و التدليس الجبائي أي .يساعد في الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي

الفرضية الثالثة صحيحة: يشكل التهرّب الضريبي أحد اهم التحدّيات الي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية و .اقتصادية نظرًا لآثار السلبية المتعدّدة

قائمة المراجع

➢ باللغة العربية:

الكتب:

- بوتين محم " المحاسبة العامة للمؤسسة ", دراسة موضحة طبقا للمخطط(**PCN**), ديوان المطبوعات الجامعية, طبعة 1998.

- شبايكي سعدان, " تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ", ديوان المطبوعات الجامعية, الطبعة الثالثة, 1997.
- هدى حامد قشوش, " جريمة غسيل الأموال ".

- فريديريك سنايدر و دومنيك انمي, الاختباء وراء الظل- نمو الاقتصاد الخفي, في سلسلة قضايا الاقتصادية, صندوق النقد الدولي, مارس, 2002.

- ناصر مراد, " فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب ".

- نهدية محمد, فريح رمضان, " التهرب الضريبي ", شهادة الدراسات العليا في المالية, قليعة, 1998.

المذكرات:

- نوي نجاة, " فعالية الرقابة الجبائية بالجزائر ", مذكرة لنيل شهادة الماجستير, دفعة 1999-2003.

المراسيم و القوانين:

- قانون الإجراءات الجبائية الموافقة للمادة 83 من قانون المالية 2002, المادة 43 – المادة 44 الموافقة للمادة 84.
- القانون رقم 21/01: المتضمن لقانون المالية 2002, الصادر بالجريدة الرسمية في 2002/12/22, المواد (86-04-25 -61-93-60-35-34-104-87-59).

- القانون التجاري المادة(12-11-10-09) ديوان المطبوعات الجامعية, سنة 1984.

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, المادة (183-329-159) , الطبعة 199
قانون الرسم على القيمة المضافة, المادة 57, الطبعة 199
- المرسوم التنفيذي 228/98 المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق ل 13 يوليو 1998, المادة 01.

- القرار المتعلق بتحديد الاختصاصات الإقليمية للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب و صلاحياتها, المواد 52 إلى 55.

- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة, وزارة المالية المديرية العامة للضرائب, 2004.

➢ **باللغة الفرنسية:**

- Jean Pierre casimir, « contrôle fiscale et contentieux de l'impôt », édition la villeguerin, 4emeédition,octobre1990,paris.

- Colin Philippe, « La vérification Fiscale », édition economica, paris, 19

- André Barilari, 2 eme édition, dalloz, paris, 1992.

- J.C Martinez, la fande fiscal PUE, France, 1984.

- Camilerosier cit par J.C Martinez. Op cit.

.- Guide du Vérificateur de Comptabilité, op cit.

.- Bulletin des Services fiscaux n°19,2000.

الملاحق

B/ PROCEDURE DE VERIFICATION

(2001) (Pièces à joindre) **الملحق (1): الإشعار بالتحقيق** Série On°15

Pièces n° 1/Avis de Vérification :

-Adresse A/R
- Remis le : Accusé réception

Pièces n° 2/Avis de Notification :

Adresse le ...../.....n°.....A/R
- Accuse réception reçu le : ...../.....
- Remis le : contre accusé réception

Pièces n° 3/Réponse de l'Entreprise vérifiée :

- Absence de Réponse

Pièce n°4/ Notification de la position définitive de l'Administration :

- Adresse le :...../..... n°...../.....A/R
- Accuse réception reçu le : .....
- Remis le : contre accuse réception

Pièce n°4/1 – Avis de notification aux associés :

- Adresse le :...../.....n°...../.....
  A/R
-
  n°...../.....A/R
  n°...../.....A/R
  n°...../.....A/R
- Accusé réception reçu
  le...../.....

Pièce n°5 Nouvelle réponse de l'Entreprise vérifiée (éventuellement) :

- Reçue

le :...../.....

Pièce n°6- Nouvelle notification de la position de l'Administration :

- Adresse

le :...../.....

Pièce n°7- Tableau comparatif des Bilans – relevé de comptabilité : مرفقين بالتقرير

Pièce n°8- Copie de l'avertissement « activité » مرفقين بالتقرير

Pièce n°9 – Copie de l'avertissement « revenus » مرفقين بالتقرير

الملحق(2): كشف المزانية

ACTIF الميزانية وفق المخطط الوطني المحاسبي PCN لسنة 2009	2011	2012 /	2013	2014 /	2015 /	Observations الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي للسنوات 2010-2011-2012 و 2013
الأراضي	18.253.709	18.253.709	18.253.709	18.253.709	92.000.00	الأراضي
المباني	57.600.000	57.600.000	57.600.000	57.600.000	128.400.00	المباني
إهتلاك المباني	12.351.022	15.231.022	18.111.022	18.465.537	42.602.759	إهتلاك المباني
القيمة الصافية للمباني	45.248.978	42.368.978	39.488.978	39.134.463	85.797.240	القيمة الصافية للمباني
معدات و أدوات	66.683.649	83.585.666	83.627.366	85.026.366	95.434.177	تثبيتات مادية أخرى
إهتلاك معدات و أدوات	30.832.578	49.272.003	54.872.733	60.2425.267	68.265.501	إهتلاك التثبيتات
القيمة الصافية معدات و أدوات	35.851.071	34.313.664	28.754.633	24.784.099	27.168.676	القيمة الصافية للتثبيتات الأخرى
معدات النقل	4.496.666	1.237.364	1.237.364	1.237.364	1.237.364	تثبيتات الإنجاز
إهتلاك معدات النقل	4.325.833					
القيمة الصافية لمعدات النقل	170.833	2.024.584	2.024.584	2.024.584	2.024.584	قروض و أصول مادية غير جارية
أغلفة متداولة	7.157.516					
إهتلاك الأغلفة المتداولة	5.085.562	30.867.594	16.821.465	24.980.570	20.554.751	المخزونات قيد الإنجاز
القيمة الصافية للأغلفة المتداولة	2.071.954					
تجهيزات الإنتاج	3.917.231	6.055.120	3.582.346	1.078.566	1.050.077	العملاء
إهتلاك تجهيزات الإنتاج	3.221.330					
القيمة الصافية لتجهيزات الإنتاج	695.901	1.559.229	1.639.755	1.910.176	1.642.751	مدينون آخرون
إستثمارات قيد التنفيذ	2.209.843					
		18.693.639	19.148.190	19.337.028	19.350.238	ضرائب أخرى مماثلة
المخزونات	17.193.056					
مدينو الإستثمارات	2.024.584					
مدينو المخزونات	1.323.226					
العملاء	10.539.000					
تسبيقات الإستغلال	18.143.669					
النقديات	11.709.898	15.174.509	58.169.957	96.384.606	96.065.999	الخزينة
Totaux	165.435.722	170.548.390	189.120.981	229.125.165	346.846.682	

PASSIF	2011	2012	2013	2014	2015	Observations
رأس المال	3.100.000	3.100.000	3.100.000	3.100.000	3.100.000	رأس المال الصادر
إحتياطات قانونية	275.988	275.988	275.988	275.988	275.988	رأس مال غير مطالب به
فائض القيمة لإعادة التقدير	59.102.727	56.650.677	54.198.627	54.198.627	18.258.571	فرق إعادة التقدير
		-2.433.036	-5.635.970	-9.615.219	-8.572.220	النتيجة الصافية - النتيجة المجمعة
نتائج قيد التخصيص	364.794	1.513.415	-2.433.036	-8.069.006	-17.684.224	أموال خاصة - ترحير من جديد
قروض بنكية	37.051.161	34.565.890	37.206.978	32.567.482	32.567.482	
حسابات جارية للشركات	2.143.083	/			/	
		3.394.344	5.192.693	2.548.338	2.548.338	الموريون و الحسابات المرتبطة
		98.595	6.355	21.845	33.600	ضرائب
الموريون	4.652.549					
ضرائب و رسوم الإستغلال	94.924	9.912.488	9.469.504	10.642.007	9.712.367	ديون أخرى
تسبيقات بنكية	51.278.324	63.470.029	87.739.843	134.455.104	144.606.781	خزينة الخصوم
ديون الإستغلال	1.318.511					
النتيجة	6.053.661					
Totaux	165.435.722	170.548.390	189.120.982	229.125.165	346.846.682	

الخاتمة

من خلال تطرقنا إلى هذه الدراسة و المتمثل في الرقابة الجبائية أداة للحد من التهرب الضريبي تم حصر هده الدراسة من جانبين التطبيقي و ألنضري ،تم التعرف إلى مفاهيم عامة حول الضريبة عن طريق اقتطاع نقدي نقدي من مداخل و ثروات الأفراد و المؤسسات بصفة جبرية و منتظمة بهدف تحقيق النفع العام ، و الى إلزامية فرض الضريبة وهذا يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج بعض أساليب المشروعة و غير المشروعة للتهرب من دفعها هو ما يعرف التهرب و الغش الضريبي ، تم التعرف الى الرقابة اجبائية الي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة اجبائية من خلال مراقبة تلك المقدمة من طرف امكلفن بالضريبة ، والعمل على اكتشاف تلك الأخطاء و المخالفات بهدف تصحيحها وتقومها حيث تم إستعمال وسيلة التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق وباقي وسائل الرقابة اجبائية لاكتشاف المتهربن وكيفية معاملتهم.
ومنهنا فان الرقابة اجبائية لا يمكن تجسيدها على ارض الواقع من خلال الصعوبات الي تواجهها من طرف المكلفين و انما هي تسهر على تقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

A travers nous avons eu affaire à cette étude et de l'outil de contrôle fiscal pour lutter contre l'évasion fiscale a été limitée à cette étude thématique des deux côtés et appliqué fiscale, il a été identifié aux concepts généraux sur la taxe par l'argent en espèces déduits des entrées et la richesse des individus et des institutions algébriques et régulièrement afin de la réalisation de l'intérêt public et à l'imposition obligatoire de la taxe et cela conduit à certains contribuables de poursuivre certaines méthodes légitimes et illégales pour échapper à payer est ce qu'on appelle l'évasion et la fraude fiscale, a été identifié à fiscale à la censure constitue l'instrument juridique aux mains de la gestion fiscale par le suivi de ceux fournis par pal fiscale Méfiance, et le travail sur la découverte de ces erreurs et irrégularités afin de les corriger et fiscale où l'utilisation d'une enquête comptable et enquête approfondie et d'autres moyens de contrôle .fiscale pour découvrir fiscale et comment les traiter
Le contrôle fiscale van fiscale ne peut se refléter sur le terrain par les difficultés rencontrées par les contribuables, mais il est partie et assure de réduire le phénomène de l'évasion fiscale.