

جامعة محمد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم : المالية و المحاسبة

متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي



مذكرة تخرج مقدمة ضمن

التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

الشعبة: مالية و محاسبة

الرقابة الجبائية في النظام الحقيقي

دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية مستغانم

تحت إشراف المؤطر الدكتور:

تفالي بن يونس

مقدمة من طرف الطالب :

مريك عبد الله

لجنة المناقشة:

- 1-الدكتور: قوديح جمال تركي.....رئيسا
- 2 - الدكتور: تفالي بن يونس.....مقررا
- 3- الأستاذ : دحمان أحمد.....مناقشا

السنة الجامعية: 2018 – 2019

شكر.

تشكرات

الحمد لله أهل الحمد والثناء

والصلاة والسلام على نبينا محمد

صلى الله عليه وسلم

أشكر الله سبحانه وتعالى على إحسانه وتوفيقه لنا

أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من أسهم في مساعدتنا في إنجاز هذا العمل

المتواضع

خاصة عمال مديرية الضرائب لولاية مستغانم على رأسهم الموظف "محمد

القادر فريجة" .

كما لا أنسى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد

## إهداء

اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزدنا علما نافعا و  
لسانا ذاكرا و قلبا خاشعا.

اهدي ثمرة النجاح إلى الذي كان سببا في نجاحي الوالدة  
العزيزة التي سهرت و تعبت و ربت من اجلي والى جميع  
الأهل خاصة أخي الكريم مريك الياس و إلى المنظومة  
الجامعية، قسم مالية و محاسبة و الأستاذ المؤطر "بن يونس  
تغالي" و الأستاذ الفاضل "بن زيدان الحاج" و الصديقة  
المقربة بلعجال نسرين و إلى كل من ساهم في هذا النجاح من  
قريب أو بعيد و شكرا.



## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	كلمة شكر إهداء
3-1	مقدمة عامة
❖ الفصل الأول: عموميات حول الضريبة و النظام الحقيقي	
5	تمهيد
6	• المبحث الأول: ماهية الضرائب و الرسوم
6	المطلب الأول: تعريف الضرائب و الرسوم
7	المطلب الثاني: خصائص و أهداف الضرائب و الرسوم
10	المطلب الثالث: تقنيات الضريبة و أنواعها
16	• المبحث الثاني: أهم ضرائب النظام الحقيقي
16	المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
19	المطلب الثاني: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات IBS
21	المطلب الثالث: ضرائب ورسوم أخرى
23	• المبحث الثالث: الالتزامات الجبائية للنظام الحقيقي
23	المطلب الأول: الالتزامات المتعلقة بإيداع التصريحات
26	المطلب الثاني: الالتزامات المتعلقة بتسديد الضريبة
27	المطلب الثالث : الالتزامات الجبائية للمؤسسة كونها جامعا للضريبة

29	خلاصة
❖ الفصل الثاني : الإطار النظري و القانوني للرقابة الجبائية	
31	تمهيد
32	• المبحث الأول : الإطار النظري و الهيكل للرقابة الجبائية
32	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها
33	المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية
36	المطلب الثالث : الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية
39	• المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية
39	المطلب الأول: حق الإدارة في القيام بالرقابة وفق القانون
42	المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة
43	المطلب الثالث: الضمانات المقدمة للمكلفين بالضريبة
47	• المبحث الثالث: التحقيقات الجبائية و العقوبات المفروضة
47	المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب في المحاسبة
54	المطلب الثالث: الغرامات و العقوبات
59	خلاصة
❖ الفصل الثالث :دراسة حالة في مركز الضرائب لولاية مستغانم CDI	
61	تمهيد
62	• المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب
62	المطلب الأول: تعريف و مهام مركز الضرائب

63	المطلب الثاني : تنظيم مركز الضرائب
64	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب
65	• المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي
65	المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي
66	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي
78	خلاصة
80	خاتمة
85	قائمة المصادر والمراجع
الملاحق	

### قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم
35	مخطط الرقابة على الوثائق	1-2
64	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	1-3

### قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم
18	السلم التصاعدي لمعدلات IRG	1-1
23	معدلات الرسم على النشاط المهني	2-1
57	العقوبات الأصلية لجريمة الغش والتهرب الضريبي	1-2

67	جدول يوضح المشتريات الخاصة بسنة 2014	1-3
67	يوضح المشتريات المصرح بها من قبل المكلّف و المشتريات المستخرجة لسنة 2014	2-3
68	المشتريات الخاصة بسنة 2015	3-3
68	يوضح المشتريات المصرح بها و المشتريات المستخرجة لسنة 2015	4-3
69	المشتريات الخاصة بسنة 2016	5-3
69	المشتريات المصرح بها و المشتريات المستخرجة لسنة 2016	6-3
70	المشتريات الخاصة بسنة 2017	7-3
70	المشتريات المستخرجة و المشتريات المصرح بها لسنة 2017	8-3
71	المبيعات المستخرجة و المصرح بها الخاصة بسنة 2014	9-3
71	المبيعات المستخرجة و المصرح بها الخاصة بسنة 2015	10-3
71	المبيعات المستخرجة و المصرح بها لسنة 2016	11-3
72	المبيعات المستخرجة و المبيعات المصرح بها لسنة 2017	12-3
72	الأعباء المرفوضة لسنة 2015	13-3
73	الأعباء المرفوضة لسنة 2016	14-3
73	الأعباء المرفوضة لسنة 2017	15-3
73	إجمالي الأعباء المرفوضة لكل سنة	16-3
74	تأسيس الأرباح لسنة 2014	17-3
75	تأسيس الأرباح لسنة 2015	18-3
75	تأسيس الأرباح لسنة 2016	19-3

76	تأسيس الأرباح لسنة 2017	20-3
76	إجمالي الضرائب الواجبة الدفع خلال كل سنة	21- 3
77	الربح الموزع	22-3

### قائمة المصطلحات

La control fiscal	الرقابة الجبائية
Direction des recherches et vérification (D .R.V)	مديرية الأبحاث و المراجعات
Direction des grandes entreprises (D.G.E)	مديرية المؤسسات الكبرى
Direction wilaya des impôts (d.w.i)	المديرية الولائية للضرائب
Code des procédures fiscales	قانون الإجراءات الجبائية
Vérification de comptabilité (V.C)	التحقيق في المحاسبة
Vérification ponctuelle de comptabilité	التحقيق المصوب في المحاسبة
Vérification approfondie de situation fiscale ensemble (VASFE)	التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية
Control sur pièce	الرقابة على الوثائق
Control sur place	الرقابة في المكان
Taxe sur l'activité professionnelle (T.A.P)	الرسم على النشاط المهني
L'impôt sur la revenue globale (IRG)	الضريبة على الدخل الإجمالي
L'impôt sur les bénéfices de sociétés (IBS)	الضريبة على أرباح الشركات
Taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A)	الرسم على القيمة المضافة

مقدمة

## مقدمة:

تعتبر الضريبة من أهم المصادر لتمويل خزينة الدولة، كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي و دفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلالها تنفيذ برامج الإصلاح الاقتصادي، وكذا ضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم و استمراره متوقف على مدى استجابة و التزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية لكن هذه الاستجابة في غالب الأحيان تكون نسبية نتيجة الجدل القائم منذ القديم بين دفع الضريبة و التهرب من أدائها عن طريق استغلال الثغرات القانونية و هو ما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق استعمال طرق تدليسية و هو ما يعرف بالغش الضريبي و هو هذا ما يترجم ظاهرة التهرب الضريبي الذي يأخذ أبعاد خطيرة و أثار سلبية على الاقتصاد الوطني و التي بطبيعتها تؤدي إلى استنزاف موارد من المفروض أن تستفيد منها الخزينة العامة للدولة لتغطية نفقاتها العمومية من خلال استثمارها في المشاريع التنموية للبلاد.

هذا ما دفع إلى تبني سياسة محكمة للتصدي لهذه الآفة التي أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب و من هنا يأتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية و ردعية في ان واحد بغية تقويم الاعوجاج في تحصيل الضريبة و التخفيف من حدة ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي، نظرا لما تكتسبه هذه الأخيرة من عمل معاكس لمجرى السياسة الإصلاحية للجباية في النظام الجزائري و ضمان توزيع عادل للعبء الضريبي و حماية روح المنافسة النزيهة بالرغم من الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الدولة في سبيل القضاء عليه، إلا أنه مازال في وتيرة متزايدة و مستمرة و ذلك لتكيفه مع التطورات الاقتصادية و التكنولوجية الجديدة و هو ما يجعل أموالا طائلة تتداول من دون اقتطاع ضريبي مما يضعف حصيلة الخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة للرفع من موارد الجباية لتغطية نفقاتها المتزايدة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة .

و مما سبق تتضح لنا معالم إشكالية التي يمكن حصرها في السؤال الجوهرى التالي:

كيف تتم الرقابة الجبائية على النظام الحقيقي؟

ولتوضيح مختلف جوانب الإشكالية المطروحة نقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

ماذا نعني بالضريبة و ما الأهداف التي ترمي لتحقيقها ؟

ما هي أهم ضرائب النظام الحقيقي و إلتزاماته ؟

ما هي الإجراءات الكفيلة لتفعيل آليات الرقابة الجبائية في النظام الحقيقي ؟

ولكي تتمكن من الإجابة على هذه التساؤلات قمنا بطرح الفرضيات التالية:

1 – هل إجراءات الرقابة الجبائية معقدة في النظام الحقيقي؟

2 – هل النظام الحقيقي يساعد على الرقابة القضائية؟

3 – هل الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المكلف كافية للقيام بالرقابة الجبائية ؟

1 – دوافع اختيار الموضوع: هناك دوافع ذاتية و أخرى موضوعية.

- دوافع ذاتية

- الرغبة و الفضول للتعرف أكثر على العمل الميداني و القيام بالدراسة التطبيقية للجانب النظري من الموضوع  
- بغية الحصول على الكفاءة المهنية لتسهيل الإنخراط في الحياة العملية مستقبلا.

- الميول الشخصي لمضمون الموضوع.

- علاقة الموضوع بالتخصص .

- عدم تطرقنا و تعمقنا لهذا الموضوع أثناء دراستنا الجامعية رغم أهميته .

- دوافع موضوعية

- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي و حتمية مكافحتها.

- الموضوع له علاقة بالواقع المعاش كونه يمس فئات المجتمع

- جهل الكثيرين للأهمية البالغة التي تحضى بها الضريبة في الموازنة العامة .

- التحولات التي يعرفها الاقتصاد الوطني و التي تتطلب منها الاعتماد على الموارد الجبائية .

- اهتمام الدولة في الوقت الراهن بإيجاد بدائل لموارد الجبائية البترولية .

2 – أهمية البحث

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الضريبي كونه يعتبر نظام ضريبي يعطي الحركة التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمجمل مداخلمهم و ممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات، إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها ، و ذلك نظرا لما تخلفه من آثار سلبية على المستوى المالي و الاقتصادي و الاجتماعي .

حيث تؤدي إلى الإضرار بالخرزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة لرفع من الموارد الجبائية العادية ، و اهتمامها في الوقت الراهن بإيجاد بدائل للموارد الجبائية البترولية في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة .

3 – أهداف الموضوع :

- توضيح مدى خطورة التهرب الضريبي التي أصبحت ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية

-دراسة أثر فعالية الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة .

-إبراز أهم التدابير و الإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على قدرتها و فعاليتها في التخفيف من حدة التهرب الضريبي .

#### 4 – صعوبات البحث:

رغم التصريح الصحيح للتحصيلات في إطار الرقابة الجبائية إلا أنه هناك صعوبة في الحصول على الملاحق للأموال المسترجعة بإعتبارها وثائق سرية، لحفظ السرمهني .

#### 5- المنهج المتبع:

من اجل التحقق من صحة الفرضيات التي تسعى إليها الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي الذي ساعدنا على جمع و عرض المعلومات و البيانات كما اعتمدنا على المنهج التحليل الذي سمح لنا بتفسير هذه المعلومات و تحليلها للحصول على نتائج دقيقة و مرضية.

#### تقسيمات الدراسة

بدأ البحث بديباجة شاملة للموضوع بعدها قسمنا البحث إلى فصلين نظريين و فصل تطبيقي عالجننا:

الفصل الأول : عموميات حول الضريبة و النظام الحقيقي بحيث تناولنا في هذا الفصل ثلاثة مباحث و هي كالاتي : ماهية الضرائب و الرسوم ، أهم ضرائب النظام الحقيقي ، إلتزامات الجبائية في النظام الحقيقي.

الفصل الثاني : تحت عنوان الإطار النظري و القانوني للرقابة الجبائية و قسم كالاتي الإطار النظري و الهيكلي للرقابة الجبائية و كذا الإطار القانوني للرقابة الجبائية بالإضافة إلى التحقيقات الجبائية و العقوبات .

الفصل الثالث : خصصناه لإبراز الواقع العملي للرقابة الجبائية بدراسة حالة مركز الضرائب بولاية مستغانم ثم خاتمة على نتائج للجانب النظري و التطبيقي، ثم توصيات أفاق تكون منطلقا لبحوث أخرى.

# الفصل الأول:

تمهيد :

تعد الضرائب و الرسوم من بين أهم إيرادات الدولة ،فهذه الأخيرة تعمل جاهدة لتوفير الموارد اللازمة لتغطية نفقاتها المتنوعة فهي ملزمة بالإنفاق على القطاعات العمومية كالتعليم و الصحة و المنشآت الفاعلة و غيرها، من هنا كان لا بد من وجود أنظمة مالية تعالج كيفية تحصيل الإيرادات و تسيير النفقات.

و من أهم المصادر نجد الضرائب بأنواعها إلى جانب الرسوم، و الجزائر من بين الدول التي تولي اهتماما كبيرا لهذا الجانب، رغم التطورات المستمرة في أنظمتها الجبائية التي صادفت الدولة خلال مراحل نموها.

و تناولنا في هذا الفصل المحاور الرئيسية التالية :

- المبحث الأول: ماهية الضرائب و الرسوم

- المبحث الثاني: أهم ضرائب النظام الحقيقي

- المبحث الثالث : إلتزامات الجبائية في النظام الحقيقي

## المبحث الأول: ماهية الضرائب و الرسوم

يدري علم الضريبة القضايا القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية المتعلقة بالضريبة و هو يضم النظرية العامة للضريبة التي تهتم بتحديد مفهوم الضريبة، و تحليل مكوناتها كما تهتم بتصنيف مختلف أنواع الضرائب و تحديد خصائصها قصد الوصول إلى مفهوم واضح للنظام الضريبي.

## المطلب الأول: تعريف الضرائب و الرسوم

### أولاً : تعريف الضرائب

تعددت التعاريف بشأن الضريبة نذكر منها :

1-تعرف الضريبة على أنها: "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".<sup>1</sup>

2 – كما تعرف بأنها: "اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل قصد تغطية الأعباء العامة"<sup>2</sup>

3 – يعرفها الاقتصادي ميل Mehl بأنها : "اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد الطبيعيين و الاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية، و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة و لتحقيق تدخل الدولة"<sup>3</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل للضريبة :

"الضريبة مساهمة مالية إلزامية، تمثل واجب على المكلفين القيام به، و لا يجوز له التهرب منها تفرضها الدولة جبرا بدون مقابل و بصورة نهائية، تهدف من خلالها إلى تمويل الخزينة العمومية، و صرف الأموال المحصلة لفائدة المجتمع".

### ثانيا : تعريف الرسوم

يمكن تعريف الرسم بأنه : " مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إلى إحدى هيئاتها العامة، مقابل نفع خاص يحصل عليه الفرد بجانب نفع عام يعود على المجتمع ككل"<sup>4</sup>

كما يعرف بأنه: " مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها، كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء أو رسوم تسجيل بالجامعة"

من هنا فالرسوم لا تتحقق إلا بالطلب لخدمة معينة من الدولة.<sup>5</sup>

## المطلب الثاني: خصائص و أهداف الضرائب و الرسوم

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، دار هومة للنشر و التوزيع، طبعة 2004، بوزريعة، الجزائر، ص13.

<sup>2</sup> - وليد زكريا همام و اخرون ، " الضرائب و محاسبتها"، دار المسيرة، دمشق، 1997، ص15.

<sup>3</sup> - حامد عبد المجيد دواز، " مبادئ الاقتصاد العام"، دار وائل، الأردن، 1998، ص34.

<sup>4</sup> - سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الأردن، 2000، ص102.

<sup>5</sup> - رفعت المحجوب، "المالية العامة"، دار النهضة، بيروت، 1997، ص85.

أولاً : خصائص الضرائب : من خلال التعاريف السابقة نستخلص الخصائص التالية :

1-الضريبة اقتطاع نقدي : يقصد بذلك أن المكلف يقوم بدفعها لصالح الدولة في صورة نقدية حيث كانت قديماً بشكل عيني، إما في شكل تسليم أشياء أو جزء من المحصول إلا أن نظام الضريبة العينة، لم يكن عادلاً عند فرض الضريبة على الناتج الإجمالي دون النظر إلى تكاليف الإنتاج.<sup>6</sup>

2 – الضريبة فريضة إلزامية : أي ليس للفرد الحرية في دفع الضريبة أو عدم دفعها ولا في اختيار مقدارها أو موعدها، بل هو مجبر على دفعها و الإمتناع عن دفعها يؤدي إلى العقاب على ذلك، و للدولة في سبيل تحصيل الضريبة المستحقة بسبب ذلك الحق في الحجز على أموال المكلف باستخدام طرق التنفيذ الجبرية لما لدين الضريبة من امتياز على أموال الممول جميعها<sup>7</sup>

3-الضريبة تدفع دون مقابل : إن الفكر المالي الحديث يرى أن الضريبة هي تضامن اجتماعي تفرض على كل الأفراد بغض النظر عن المنافع التي تعود عليهم من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي و الاجتماعي، و بالتالي لا يتوقع المكلف أن تعود عليه الضريبة بمنفعة خاصة مباشرة، فهو يستفيد بصفة غير مباشرة من الخدمات التي تقدمها بواسطة موافقتها باعتباره عضو في المجتمع.

فدافع الضريبة لا ينتظر استرجاع المبلغ المالي في مدة معينة بل يدخل إلى الدولة بصفة نهائية و هذا الذي يميز بين الضريبة و القرض حيث أن القرض يعود إلى صاحبه، أما الضريبة تدفع إلى مصلحة الضرائب دون العودة إلى صاحبها.<sup>8</sup>

4- الضريبة تفرض إجبارياً من طرف الدولة : تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعاً لمقدرته المالية، و ذلك حسب القواعد القانونية المحددة من قبل الدولة.

5-الضريبة تحقق المنفعة العامة : الضريبة لا تحصل بغرض الإنفاق على شيء معين بذاته بل لمواجهة نفقات عامة، تخص جميع المواطنين و الدولة فمنعتها عامة.<sup>9</sup>

ثانياً : خصائص الرسوم

للكرسوم خصائص تميزها عن باقي الإيرادات العامة للدولة كالدومين مثلاً و هي:

1-صفة النقدية: أي أنها ذات طابع نقدي و هي تتطابق في هذه الخاصية مع الضرائب

2-صفة الإجبار: فصفة الإجبار في الضريبة تختلف عن التي في الرسم، حيث أن هذه الصفة في الرسم تتحقق عندما يتقدم الأفراد بطلب الخدمة و قد أثار عنصر الجبر أو الإكراه بالنسبة لرسم جدلاً واسعاً بين الكتاب على أساس أن هذا العنصر لا يظهر إلا عند طلب الخدمة و من ثم فإن الشخص يكون له مطلق الحرية في طلب الخدمة من عدمه، فإذا طلب

<sup>6</sup> - أحمد زهير و عبد الناصر نور، "الضرائب و محاسبتها" دار المسيرة، الطبعة الثانية، الأردن، 2008، ص12.

<sup>7</sup> - عليان الشريف و عبد الناصر نور، "الضرائب و محاسبتها" دار المسيرة، الطبعة الثانية، الأردن، 2008، ص12.

<sup>8</sup> - رفعت محجوب مرجع سابق، ص140.

<sup>9</sup> - جميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص08.

الخدمة فهو ملزم على نحو حتمي بدفع قيمة الرسم المقرر عليها، أما إذا امتنع عن طلبها فبطبيعة الحال لا يجبر على دفع أي رسم على الإطلاق.

في حقيقة الأمر إن عنصر الجبر المقصود هنا يرجع إلى كون الدولة ممثلة في هيئاتها العامة تستقل بوضع القواعد القانونية المتعلقة بالرسم و تلك القواعد لها بصفة الإلزام تجبر الأفراد على دفعه إذا ما تقدم بطلبه لإحدى الهيئات العامة للحصول على الخدمة .

3- صفة المقابل للرسم : يدفع الفرد الرسم المقابل للحصول على خدمة من الدولة أو من إحدى هيئاتها العامة، و قد تكون هذه الخدمة عملا تتولاه أحد المرافق العامة لصالح الأفراد، كالفصل في المنازعات (رسوم قضائية) أو توثيق العقود و شهرها أو امتياز خاص يمنح للفرد كالحصول على رخصة قيادة أو جواز سفر أو براءة اختراع أو استعمال الفرد لبعض المرافق العمومية ، أو إشباع حاجاته كاستعمال الموانئ و المطارات (رسوم الموانئ)، و بعض الطرق العامة البرية و النهرية (رسوم الطرق).

4 – صفة النفع: تمثل هذه الصفة في الرسم أهمية خاصة نظرا لكونها تميزه عن أهم مصادر الإيرادات العامة و خاصة الضرائب.

فطالب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق منفعة خاصة تتعلق به وحده دون أن يشاركه فيها شخص آخر و إن كان بالإضافة إلى النفع الخاص، هناك نفع عام يعود على المجتمع و على الاقتصاد الوطني .

و يمكن توضيح ذلك بالمثال التالي، فرسوم تسجيل الملكية و إن كانت تعود بالنفع الخاص على طالب الخدمة إلا أنها في ذات الوقت تحقق نفعاً عاماً للمجتمع بأكمله تتمثل في استقرار المعاملات من الأفراد من جهة و عدم نشوب أي منازعات تتعلق بهذا الحق من جهة أخرى.<sup>10</sup>

#### ثالثاً : أهداف الضرائب و الرسوم

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض و أهداف معينة، يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتبارها مصدراً هاماً للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأهداف المالية و السياسية و الاقتصادية الأخرى، و قد تطورت هذه الأهداف بتطور دول الدولة و تشمل:

1-الأهداف المالية: تعتبر الضريبة من أهم الوسائل المستعملة في تحصيل نفقات الدولة المتزايدة فالهدف المالي يتمثل في:

- تغطية الأعباء العامة و يعني هذا أن تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع.

- تعتبر أفضل وسيلة لتوزيع عادل للدخل .

<sup>10</sup> - سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص103.

- تعتبر الضريبة في ظل الفكر المعاصر وسيلة من أنجح الوسائل التي تستخدمها الدولة في التأثير على مختلف التغيرات الاقتصادية كالتدخل و توجيهها بأفضل الطرق لتحقيق أهدافها المالية.

و تعد الأهداف المالية من الأهداف التقليدية للضرائب ولذا كانت الضريبة لدى الفكر التقليدي مسوغة بغايتها المالية.<sup>11</sup>

2- الأهداف الاقتصادية : إن الهدف الاقتصادي يمثل في الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي و أصبحت الضريبة من الناحية الاقتصادية في إطار الدولة الحديثة وسيلة للتأثير على الفعاليات الاقتصادية ( الاستثمار، الاستهلاك، الاستيراد، التصدير) و تحقيق الاستقرار الاقتصادي و ذلك من خلال التأثير على الدخل و الادخار و الإنتاج و هكذا نرى أن الضريبة كأداة مالية يمكن أن تلعب دورا هاما فيمايلي:

-تحقيق الاستقرار في مستويات الأسعار: تعتبر الضرائب إحدى الوسائل المهمة في تحقيق الاستقرار في مستوى الأسعار، فإن كل الاقتصاد يعمل عند مستوى التوظيف الكامل فإنه مع زيادة الطلب سيؤدي بالضرورة لرفع مستويات الأسعار، بالتالي تقوم بامتصاص فائض القدرة الشرائية و تخفيض الطلب و من ثم تحقيق التوازن و العكس في حالة التقليل من مقدار الضرائب .

-تحقيق التنمية الاقتصادية : يمكن للدولة تشجيع في مجالات معينة عن طريق الضرائب فإذا رغبت الدولة بتشجيع قطاع معين قامت بإعفائه من الضرائب بالنسبة للقطاعات المفروض عليها ضريبة بالتالي توجيه الاقتصاد للعمل في ذلك المجال، كذلك يمكن أن تفرض الضرائب للحد من الاستهلاك و تشجيع الإدخار خاصة في الدول النامية ، و بالتالي توجيه تلك المدخرات إلى الاستثمار عن طريق الضرائب، و يمكن للدولة أن تختار سياسة ضريبة حكيمة بتشجيع الإدخار و الإستثمار في المجالات التي تخدم الاقتصاد .

3-الأهداف الاجتماعية: يكون استعمالها لتحقيق أهداف ذات صبغة اجتماعية فيمكن استخدامها للتقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف الفئات و ذلك بإعادة توزيع الدخل القومي.<sup>12</sup>

إن التطور الاقتصادي و اتساع مجال دخل الدولة أدى إلى ظهور أهداف اجتماعية أخرى من ضمنها :

-حماية الصحة العمومية و ذلك بالتخفيض من استيراد و استهلاك المنتجات الضارة عن طريق فرض رسوم إنتاج مرتفعة ، مثل المشروبات الكحولية .

و كذلك منح تخفيضات جبائية لقطاعات أخرى قصد تطوير المجتمع مثل تمويل نفقات خدمات المساهمة في بناء المرافق و مشروعات الدولة كالمدارس .

-كما تساهم الضريبة في التحكم في النمو الديمغرافي من خلال تخفيض الضريبة المفروضة على الأجور و الرواتب و على الأفراد المتزوجين فقط عندما تسعى إلى تشجيع النمو الديمغرافي (الزواج) و العكس إذا أرادت تخفيض النمو الديمغرافي

13

<sup>11</sup> - غازي عناية ، "المالية و التشريع الضريبي " ، دار البيارق ، عمان ، 1998 ، ص97.

<sup>12</sup> - عادل فليح علي ، "المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي"، دار حامد ، عمان ، الأردن ، 2003 ، ص97.

4-الأهداف السياسية : تعتبر الضريبة الأداة المالية الرئيسية التي تستخدمها الحكومات لتنفيذ سياساتها العامة، و التي ينتج عنها آثار سياسية ، فلقد كان للضريبة أثر هام في التاريخ السياسي للمجتمعات و الشعوب .

و استخدمت الضريبة من قبل الطبقة الحاكمة لمواجهة الطبقات الأخرى و قد تستعمل للحد من دخول منتجات دول بعينها لاعتبارات سياسية أو العكس لتشجيع دخول منتجات دول أخرى.

و استخدمت الضريبة كوسيلة لبعض الشعوب في مقاومة المحتل، بامتناع الأفراد عن دفع الضرائب كما فعل الفلسطينيون في الإنتفاضة الأولى.<sup>14</sup>

### المطلب الثالث: تقنيات الضريبة وأنواعها

#### أولاً : تقنيات الضريبة

يجب على المشروع أولاً اختيار المادة الخاضعة للضريبة ، و طرق تحديد هذه المادة فإذا وصل إلى ذلك تثار أمامه مشكلة سعر الضريبة ، فإذا تم له ذلك تطلب الأمر منه كيفية تقديرها و تحصيلها و هي تكتمل دراسته للضريبة في جوانبها الفنية ، لا بد أن تتعرض لظاهرة التهرب منها و كيفية معالجتها .

تشتمل تقنيات الضريبة على العمليات التالية :

#### أ – وعاء الضريبة :

يقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة التي تفرض عليها الضريبة ، و وعاء الضريبة في العصر الحديث ، هو الثروة و من ثم يعرفه بعضهم بأنه الثروة التي تخضع للضريبة، و التي تقاس الضريبة بها.

و يختلف وعاء الضريبة عن مصدرها فمصدر الضريبة هو الثروة التي تسدد منها فعلاً أي التي تصيبها الضريبة و المصدر الأساسي للضرائب هو الدخل استناداً إلى أن الضريبة فريضة متجددة و من ثم يجب أن تستوفي من ثروة متجددة و قد تستوفي استناداً من رأس المال عن عدم كفاية الدخل ، و من هنا يبدو واضحاً الفرق بين مصدر الضريبة و وعائها فالضريبة على رأس المال وعائها هو رأس المال لكن مصدرها هو الدخل وعائها الدخل و الضرائب على رأس قد تدفع استثناءً من رأس المال ، و بذلك يكون وعائها رأس المال و مصدرها رأس المال أيضاً .

#### ب – سعر الضريبة :

بعد أن تم تحديد وعاء الضريبة لا بد من تحديد مقدار الضريبة أو بعبارة أخرى يتطلب الأمر تحديد ما يمكن استقطاعه من ذلك الوعاء بوصفه ضريبة و هو ما يعرف بسعر الضريبة و الذي يمكن تعريفه بأنه نسبة الضريبة إلى وعائها.

و قد مر سعر الضريبة بمرحلتين أساسيتين هما:

<sup>13</sup> - نفس المرجع ، ص 98.

<sup>14</sup> - عبد المجيد قدي ، "دراسات في علم الضرائب" ، دار جريب للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، عمان، الأردن ، 2011، ص 117

المرحلة الأولى : الضريبة التوزيعية و تؤدي هذه المرحلة بقيام المشرع الضريبي بتحديد مقدار الضريبة مقدما يتم فيها توزيعه جغرافيا حسب المحافظات و اقتصاديا حسب قدرة الأفراد على الدفع.<sup>15</sup>

المرحلة الثانية: هي مرحلة الضريبة القياسية و تتخذ هذه المرحلة ثلاث صور هي الضريبة النسبية و التصاعدية و التنزلية

إذا كان سعر الضريبة هو نسبة الضريبة إلى وعائها أو هو مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة فإن تلك العلاقة أو النسبة تتخذ صورتين أساسيتين هما.

-السعر القيمي: و يتمثل في صورة نسبة مئوية من قيمة الوعاء بعد تقديره بالنقود.

-السعر النوعي: و يتمثل في صورة مبلغ نقدي معين على كل وحدة كمية، من وعاء الضريبة و قد تكون هذه الوحدة وزنا أو حجما أو مساحة...الخ

و تطبيق الأسعار القيمية على الضرائب المباشرة غالبا كالضرائب على الدخل و رأس المال ، أما السعر النوعي فيطبق غالبا على الضرائب غير المباشرة كالضرائب الجمركية و ضرائب الاستهلاك.

ت -تقدير الضريبة:

بعد أن تم معالجة الوعاء و تحديد السعر الذي يطبق عليه، تبرز مشكلة تحديد المبلغ الذي يجب على المكلف دفعه، أي ما يعرف برابط الضريبة أي تحديد دين الضريبة ، و لكي يتم ذلك لابد من التأكد أولا أن الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت ثم تعتمد بعد ذلك إلى تقدير وعاء الضريبة ثانيا ، ثم وسائل تحليل دين الضريبة ثالثا، ثم لابد أن التعرف على واقعة التهرب من الضريبة و كيفية معالجتها .

-الواقعة المنشئة للضريبة:

يتولى القانون الذي يقرر فرض ضريبة معينة إلى تحديد القواعد العامة لها أي الشروط العامة اللازمة لتطبيق الضريبة ، و من ثم فإن دين الضريبة لا يتحقق بذمة شخص ما بمجرد صدور قانون الضريبة، وإنما يتطلب الأمر أن يتحقق بالنسبة له شرط الذي حدده قانون الضريبة و هو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة، و التي تتمثل بحصول الدخل في نهاية السنة المالية بالنسبة للضريبة على الدخل و تملك رأس المال الخاضع للضريبة بالنسبة للضريبة على رأس المال و عبور السلعة بالنسبة للحدود الجمركية.

تحديد لحظة نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف بالضريبة له أهمية بالغة من الجهة القانونية إذا تبدأ المواعيد القانونية في تلك اللحظة التي تبدأ فيها تحقق الواقعة المنشئة كما أن العبارة بالسعر السائد وقت تحققها و من ثم فإن سعرا جديدا لا يسير بأثر رجعي، و إنما تستمر الدولة بتخفيض دين الضريبة على أساس السعر الذي كان سائدا وقت تحقق الواقعة المنشئة.

<sup>15</sup> - خليل عواد أبو حشيش، "المحاسبة الضريبية"، دار حامد الطبعة الأولى، عمان ، الأردن، 2004، ص98.

كما أن التقدم الخاص بالضريبة يحتسب من لحظة نشوء دين الضريبة لتحقيق الواقعة المنشئة لها.

-طرق تقدير وعاء الضريبة :

يتم تقدير وعاء الضريبة إما عن طريق السلطة الضريبية أما عن طريق المكلف ذاته (الإقرار)

\*التقدير بواسطة السلطة الضريبية:

تلجأ الإدارة وهي بصدد تقدير وعاء الضريبة إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة :

➤ التقدير الإداري المباشر:

تقوم الإدارة في هذه الحالة بتقدير المادة المفروضة عليها الضريبة متبعة في ذلك الطرق كافية و أيا كانت هذه الطرق التي تمكنها من الوصول إلى الرقم الصحيح لوعاء الضريبة فلها أن تلجأ إلى المعاينة، و التحري و جمع المعلومات عن المادة الخاضعة للضريبة، و ثم تتمتع الإدارة عادة و هي تقوم بهذا التقدير بحرية واسعة لا يقيدتها إلا إمكان الطعن في تقديرها بطريقة أو بأخر.

➤ التقدير الإداري غير المباشر:

يكون ذلك عندما تقوم الإدارة بتقدير وعاء الضريبة مستعينة بعنصر خارجي و يتم التمييز في هذا الخصوص بين طريقة المظاهر الخارجية و طريقة التقدير الجزاف.<sup>16</sup>

➤ طريقة المظاهر الخارجية :

تقوم هذه الطريقة في تقدير القيمة الخاضعة للضريبة على مظاهر خاصة يعينها القانون فبدلاً من التقصي و البحث لمعرفة حقيقة وعاء الضريبة بالدخل تقوم الإدارة باستنتاج مقداره ببعض المظاهر الخارجية، التي تدل عليه مثل : اتخاذ عدد الخدم و عدد السيارات أو الخيول التي يملكها الممول دليلاً على دخله.

➤ طريقة التقدير الجزافي :

تقدر في هذه الطريقة قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقديراً جزافياً، و على أساس بعض القرائن التي يحددها المشرع الضريبي، و التي تعد دالة على الدخل و هنا نكون أمام ما يسمى بالجزاف القانوني، إلا أنه قد يحدد المشرع الضريبي الضرائب التي تلتزم السلطة الضريبية بوصفها أساساً لتقدير الضريبة، فيتم على أساس مناقشة الممول قم الاتفاق معه على قيم معينة تمثل دخله و تسمى هذه الطريقة بالجزاف الانفاقي.

\* التقدير عن طريق المكلف ذاته (الإقرار)

من أهم الانتقادات التي وجهت إلى طريقة التقدير الإداري غير المباشر هو عجزها عن الوصول إلى حقيقة دخل المكلف بالضريبة، و من ثم ابتعادها عن العدالة الضريبية و لذا فقد التزم القانون المكلف بالضريبة بتقدير إقرار عن داخله أو رأس ماله، لاتخاذها أساساً لتقدير الضريبة عند رقمه الصحيح و قد منح المشرع الضريبي الحق للإدارة الضريبة بفحص

<sup>16</sup> - خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص108.

الإقرار للتأكد من صحته و مطابقته الواقع خشية أن يقدم المكلف إقرارا يبتعد عن التعبير عن حقيقة وضعه المالي نظرا بمصلحته في تقليل قيمة المادة الخاضعة لضريبة.

و تتميز طريقة الإقرار بأنها تساعد على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا صحيحا يسمح بأن يأخذ بعين الاعتبار العناصر كافة التي تحقق الضريبة عن طريق التعرف على دخول المكلف و الأعباء المكلف بها.

#### \* التقدير بواسطة الآخرين:

قد يلزم المشرع أشخاصا آخرين غير المكلفين بالضريبة لتقديم إقرار يلزم لتحديد مقدار الضريبة المفروضة على المكلف، و من أمثلة ذلك إلزام صاحب العمل بتقديم إقرارات دورية عن المرتبات و الأجور التي يتقاضاها العاملون لديه، لغرض تقدير الضريبة على الأجور و المرتبات و غالبا ما يتم استقطاع هذه الضريبة عند المنبع و تتميز هذه الطريقة باقترابها من الحقيقة إلى حد بعيد إذ لا يتوقع أن يقدم الغير إقرارات مخالفة أو مغشوشة.<sup>17</sup>

#### د - تحصيل الضريبة:

يقصد بها انتقال المبالغ الضريبة من حيازة المكلف إلى الخزينة العمومية عن طريق قباضات الضرائب أين يدفع المكلف بالضريبة المبالغ الضريبية المقدرة في العملية السابقة و يصبح ممولا و تختلف عملية الدفع حسب الحالتين التاليتين :

الحالة الأولى : "الدفع من قبل الشخص غير المكلف" : و يتحقق ذلك عادة في الضرائب المباشرة أين يقوم المكلف شخصا بدفع المبلغ المستحق شخصيا المصلحة الضرائب بعد إشعاره من طرفها بالقيمة و إجراءات السداد و الموعد .

الحالة الثانية : "الدفع من قبل الشخص غير المكلف" كما هو الحال بالنسبة للضرائب على الاستهلاك أين يتولى المكلف القانون (التاجر أو المستورد) توريدها إلى الخزينة العمومية ليسترجعها فيما بعد من المكلف الحقيقي (المستهلك).<sup>18</sup>

#### ثانيا : أنواع الضرائب

تتعدد تصنيفات الضرائب في ظل المبادئ و القوانين الاقتصادية التي يجب مراعاتها في فرضها و تحصيلها إلى أنواع موجزة كالآتي:

#### 1- التصنيف الإداري:

يعتمد هذا التصنيف في المحاسبة العمومية و ينطلق من زاويتين:

-الزاوية الأولى: وهي الجهة الإدارية التي تعود إليها حصيلة الضرائب و وفقا لذلك يتم التمييز بين:

\*الضرائب العائدة للحكومة المركزية .

\*الضرائب العائدة للحكومات الإقليمية أو المحلية.

<sup>17</sup> - نفس المرجع، ص120.

<sup>18</sup> - حسن عوضا، عبد الرؤوف فطيش، "المالية العامة لموازنة الضرائب و الرسوم"، دار الخلود، الطبعة الأولى، مصر، 1995، ص371.

\*الضرائب العائدة للهيئات و الأدوات الاجتماعية.

- الضرائب العائدة للسلطات فوق الوطنية (في حالة وجود اتحاد اقتصادي كما هو جار في إطار الاتحاد الأوروبي).

يؤخذ على هذا التصنيف أنه يطرح مسائل ناجمة عن كون بعض الضرائب تعود في نفس الوقت لأكثر من مستوى حكومي أو إداري، مثل الرسم على القيمة المضافة في الجزائر الذي يعود جزء منه للحكومة المركزية، و جزء لميزانية الولاية و جزء آخر لصالح البلديات .

-الزاوية الثانية: وهي الجهة الإدارية القائمة بالتحصيل الضريبي و يتم التمييز بين:

\* الإدارة الضريبية التي تقوم بجباية الضرائب وفق قوائم اسمية في مواعيد دورية محددة على وضعيات تتميز بالديمومة و تسمى إدارة الضرائب المباشرة .

\*الإدارة الضريبية التي تقوم بتحصيل الضرائب على وقائع ( معاملات، تبادل) ذات طابع عرضي غير قابل للتوقع و تسمى بإدارة الضرائب غير المباشرة<sup>19</sup>

2 – التصنيف الاقتصادي: حسب هذا التصنيف نميز عدة معايير:

أ –المادة الخاضعة للضرائب: وفق هذا المعيار نجد:

\*الضرائب على الدخل: أي الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين (الضرائب على الدخل الإجمالي) و المعنويين (ضرائب على أرباح الشركات)

\*الضرائب على رأس المال أو الثروة: و تتمثل الضرائب على القيم المنقولة و القيم غير المنقولة.

\*الضرائب على الإنفاق : وهي الضرائب المفروضة بمناسبة استخدام الدخل .

ب- الأعراف الاقتصادية: وفق المعيار نجد:

\*الضرائب على العائلات: و تشمل مجموع الضرائب التي تتحمل عبئها العائلات كالرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الاستهلاك، الضرائب على الفعل...الخ

\*الضرائب على الشركات : و تشمل مجموع الضرائب المفروضة على شركات الأعمال كالضريبة على أرباح الشركات الرسم على النشاط المعني...الخ

\*الضرائب على المنتجات: وهي الضرائب المفروضة على المنتج بغض النظر عن طبيعة العون الاقتصادي الحائز له.

3-التصنيف التقني: يمكن أن يتم استخدام هذا التصنيف باعتماد أكثر من معيار أهمها:

أ – مدى استقرار العبء الضريبي لدى الممول : نميز في هذا المعيار:

<sup>19</sup> - عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص30.

\*الضرائب المباشرة: وهي التي تستقر لدى المكلف بها، بحيث لا يستطيع نقل عبئها إلى الغير فيكون المكلف القانوني هو نفسه المكلف الفعلي فلبا وسيط من المكلف وإدارة الضرائب.

\*وتتميز الضرائب المباشرة ب:

\*استقرار حصيلتها و انتظامها لأن أوعيتها ليست عرضة للتقلبات الشديدة، و بالتالي هي أكثر مقاومة لانخفاض مستوى النشاط الاقتصادي أثناء فترات الانكماش.

\*تستجيب بشكل أفضل للمبادئ مستوى النشاط الاقتصادي أثناء فترات الانكماش.

\*تستجيب بشكل أفضل للمبادئ الضريبية مثل مبدأ العدالة الملائمة في التحصيل.

\*تمكن الأفراد من الشعور بواجبهم الضريبي و من ثم مراقبة مدى سلامة التصرفات المالية للسلطات العمومية.

\*الضرائب غير المباشرة: وهي الضرائب التي يمكن للمكلف نقل عبئها إلى الغير بمعنى أنه يمكن أن يكون المكلف الفعلي بها غير المكلف القانوني.<sup>20</sup>

تتميز الضرائب غير المباشرة ب:

\*سهولة الدفع لكونها تدرج في سعر السلعة أو الخدمة

\*وفرة الحصيلة لكونها تفرض على سلع عديدة وخدمات كثيرة .

\*تناسب إلى حد كبير مع الهيكل الاقتصادي للدول النامية، نتيجة ضعف الدخل فيها .

ب-مدى مراعاة حالة المكلف بالضريبة عند فرضها: حسب هذا المعيار نميز:

\*الضرائب الشخصية :و هي الضرائب التي تأخذ بعين الاعتبار القدرة التكلفة للسهول اخذ بعين الاعتبار حالته الشخصية و أعبائه العائلية، و هناك اليوم اتجاه عام في معظم دول العالم إلى شخسه الضرائب كمرادف للعدالة الديمقراطية.

\*الضرائب العينية: و هي تلك الضرائب التي تفرض على عنصر اقتصادي دون اعتبار الحالة الشخصية للمالك مثل الضرائب العقارية، حقوق التسجيل....<sup>21</sup>

ج -التصنيف القائم على ظروف وضع الضريبة :

نميز حسب هذا التصنيف مايلي :

أولا : الضريبة التوزيعية و الضريبة القياسية :

<sup>20</sup> - عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص31.

<sup>21</sup> -عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص34.

### 1-الضريبة التوزيعية:

هي تلك التي لا يحدد المشرع معدلها مسبقا، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية و في مرحلة ثانية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على المكلفين بها.

بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة ، و حينئذ يمكن تحديد معدل الضريبة ثم يقوم المشرع بتوزيع هذا المبلغ على الجماعات المحلية بنسب معينة، ثم يتم توزيع المبلغ الخاص بكل جماعة محلية.

### 2-الضريبة القياسية:

هي تلك التي يحدد المشرع معدلها مسبقا دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطع تاركا أمر تحديدها الظروف الاجتماعية، و يتم تحديدها بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي الوعاء الضريبي أو تكون في صورة أو تكون في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة و بذلك فإن المكلف بها يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعها.<sup>22</sup>

ثانيا : الضريبة النسبية و الضريبة التصاعدية

#### 1 – الضريبة النسبية :

هي النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة و لا تتغير قيمتها مثل الضريبة على أرباح الشركات، و تزداد الحصيلة الضريبة في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.

#### 2-الضريبة التصاعدية:

تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف المادة الخاضعة لها و يراعي في هذه الضريبة مبادئ العدالة و الظروف الخاصة بالمكلف كما انها وسيلة فعالة لتقليل من التفاوت بين دخول الأفراد و رفع مستوى الفئات المحرومة.

المبحث الثاني: أهم ضرائب النظام الحقيقي

#### مفهوم النظام الحقيقي:

هو نظام يخضع له جميع الأشخاص الطبيعيون و المعنويون الذين يحققون رقم أعمال أكبر أو يساوي 30.000.000 إجباريا و كذلك الأشخاص الطبيعيون و المعنويون الذين لديهم رقم أعمال أقل من 30.000.000 اختياريا عن طريق طلب الخضوع إلى النظام الحقيقي و يفرض على المكلفين إمساك المحاسبة، دفتر اليومية، دفتر الكبير، دفتر الجرد، ميزان المراجعة و القوائم المالية

<sup>22</sup> - محمد عباس محرزى، مرجع سابق، ص79.

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

أولا : تعريفها:

يقصد بها الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المتحقق للمكلف بالضريبة من مصادر متعددة و يعرفها المشرع الجزائري وفقا للمادة 1: من قانون الضرائب المباشرة "يتم تأسيس ضريبة سنوية واحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تدعى بضريبة الدخل الإجمالي، تطبق هذه الضريبة على دخول و أرباح المكلف بالضريبة التي يحققها أو التي يحصل عليها كل سنة.<sup>23</sup>

ثانيا: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي حسب المادة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة

1-2 الأشخاص الخاضعون للضريبة:

يخضع للضريبة الدخل كل من :

\*الأشخاص الذين موطن تكليفهم في الجزائر

\*الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر و عائلاتهم من مصدر جزائري.

\*يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

-الأشخاص الذين تتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين أو منتفعين أو مستأجرين.

-الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم.

-الأشخاص الذين يمارسون نشاطا معيننا سواء كانوا إجراء أم لا.

\*الأشخاص التابعين للدولة كأعوان لها و الذين يمارسون وظائفهم و يكلفون بمهامهم في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخولهم.<sup>24</sup>

\*الأشخاص الغير مقيمين بالجزائر و الذين يحصلون على مداخيلهم من مصدر جزائري و الأشخاص من جنسيات جزائرية أو أجنبية و الذين يحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل فإنهم تفرض عليهم ضريبة في الجزائر.

\*الضريبة على الشركاء في الشركات.

\*شركات الأشخاص.

\*الشركات المدنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة الأعضاء.

\*الضريبة على الأعضاء في الشركات.

<sup>23</sup> - محمد عباس محرزى، المدخل إلى الجباية و الضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر 2010، ص75.

<sup>24</sup> - منصور بن اعمارة، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2010، ص55.

\*شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية و غير محدودة بالنسبة لديون.

\*المسيرين ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

\*مسيرو شركات التوصية بالنسبة لأرباح الأسهم و الأتعاب و النسب المئوية لأرباح و ذلك وفقا للمادة السابعة من قانون الضرائب المباشرة.

## 2-2 الأشخاص المعفيين من الضريبة على الدخل الإجمالي:

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي حسب المادة الخاصة من قانون الضرائب المباشرة:

1 - الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الصافي السنوي عن 120.000 دج

2-السفراء و الأعوان الدبلوماسيين القناصة من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات لأعوان و دبلوماسيون و قناصة الجزائر.<sup>25</sup>

ثالثا : تعريف الدخل الخاضع للضريبة : تنص المادة 9 من ق.ض.م:

تحقق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها.

يتكون الربح أو الدخل الخاضع للضريبة من قانون الناتج الإجمالي المحقق فعلا بما في ذلك قيمة الأرباح و الامتيازات العينية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة على النفقات المخصصة لكسب الدخل و الحفاظ عليه.

يحدد الدخل الصافي الإجمالي المعتمد أساسا لضريبة الدخل بجمع الأرباح أو الإيرادات الصناعية لكل المراحل مطروحا منها جميع النفقات و الأعباء المنصوص عليها قانونا.

رابعا: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

تحسب (IRG) وفق السلم الموضح في الجدول حسب المادة 104 للجريدة الرسمية رقم 82 الموافقة ليوم 31 ديسمبر 2007.<sup>26</sup>

### جدول رقم 1-1: السلم التصاعدي لمعدلات IRG

الضريبة	معدل الضريبة	الفارق	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	%0	0	لا يتعدى 120 000 دج
48 000	% 20	240 000	من 120 001 إلى 360 000 دج

<sup>25</sup> - نفس المرجع، ص.60.

<sup>26</sup> - المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016.

324 000	% 30	1 080 000	من 360 001 إلى 1 440 000 دج
	%35		أكثر من 1 440 000 دج

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2007.

#### خامسا : فئات الضريبة على الدخل الإجمالي

\*الأرباح الصناعية أو التجارية أو الحرفية.

\*الأرباح الغير تجارية.

\*الأجور و المرتبات و الرجوع العمرية.

\*عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

\*المداخل الفلاحية.

\*الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و الغير مبنية.

\*فوائض القيمة المترتبة عن التنازل لقاء عوض عن العقارات المبنية و غير المبنية.<sup>27</sup>

#### المطلب الثاني: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات IBS

##### أولا: تعريفها

تنص المادة 135 من ق.ض.م تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح في المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من ق.ض.م و الرسوم المماثلة و تسمى هذه الضريبة " الضريبة على أرباح الشركات " <sup>28</sup>

تنص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة على أنه يخضع لـ IBS مايلي:

##### 1-2 الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء مايلي:

\*شركات الأشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات .

\*الشركات المدنية التي لم تتكون على شركات أسهم باستثناء الشركات التي اختارت لـ IBS.

\*هيئات توقيف جماعي للقيم المنقولة المكونة و المعتمدة حسب أشكال و الشروط المنصوص عليها.

<sup>27</sup> - منصور بن اعمارة، اعمال موجهة في تقنيات الجباية، دار هومة، الجزائر، 2009، ص108.

<sup>28</sup> - المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2016.

2-2 المؤسسات و الهيئات العمومية ذات طابع صناعي و تجاري يخضعون إلى هذه الضريبة:

\*الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة في المادة 12 من ق.ض.م.

\*الشركات التعاونية و الاتحاديات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من ق.ض.م.<sup>29</sup>

رابعاً: نظام التسديدات التلقائية

يجب أن تحسب الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلف بالضريبة نفسه أي تدفع تلقائياً إلى صندوق قابض الضرائب المختلفة أو لصندوق محصر الضرائب بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لهذه المراكز ، دون إصدار مسبق لجدول الضرائب.

و يتضمن نظام التسديدات التلقائية مايلي :

-من جهة دفع ثلاث تسبيقات.

و من جهة أخرى رصيد تصفية الضرائب<sup>30</sup>

خامساً : حساب الضريبة على أرباح الشركات

1- يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي :

\* 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة.

\* 23% بالنسبة لبناء أشغال و كذا الأنشطة السياحية.

\* 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.<sup>31</sup>

2- تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي :

\* 10% بالنسبة لعوائد الديون و الودائع و الكفالات و يمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتماداً ضريبياً يخصم من فرض الضريبة النهائي .

\* 40% بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها و يكتسي هذا الاقتطاع طابعاً محرراً.

\* 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر يكتسي هذا الاقتطاع طابعاً محرراً.

\* 24% بالنسبة :

<sup>29</sup> - منصور بن اعمارة، الضرائب على أرباح الشركات، دارهومة، الجزائر، 2010، ص15.

<sup>30</sup> - منصور بن اعمارة ، الضرائب على أرباح الشركات، مرجع سابق، ص71.

<sup>31</sup> - المادة 150 من قانون ضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. 2016.

- للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت معينة دائما في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.
- للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.
- للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.
- \* 10 % بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عالية أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.<sup>32</sup>

### المطلب الثالث: ضرائب ورسوم أخرى

أ - الرسم على القيمة المضافة TVA

أولا : تعريف الرسم على القيمة المضافة

1 - مفهوم القيمة المضافة :

هي الفرق بين الإنتاج العام و الاستهلاك الوسيط للسلع و الخدمات بمعنى آخر فهي تقيس القيمة المحصل عليها من طرف المؤسسة للسلع و الخدمات الآتية من المتعاملين كما توضحه المعاملة:

الإنتاج = القيمة المضافة + الاستهلاك

1-1 مفهوم الرسم على القيمة المضافة :

يتمثل الرسم من الناحية الاقتصادية مساهمة المكلف بالضريبة لمزاولة نشاط اقتصادي و تعبر القيمة عن الفرق بين الإنتاج و الاستهلاك.

الإنتاج	الاستهلاك الوسيط في الإنتاج
- المبيعات من السلع	- السلع المستعملة في الإنتاج
- الإنتاج المباع، الإنتاج المخزن	- الموارد المستعملة في الإنتاج
- الاستهلاك الذاتي للمؤسسة	- الخدمات المستعملة في الإنتاج
- الخدمات المقدمة	

القيمة المضافة = الإنتاج - الاستهلاك الوسيط<sup>33</sup>

<sup>32</sup> - المادة 150 قانون الضرائب المباشرة، و الرسوم المماثلة لسنة 2016.

ثانيا : مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

بصفة عامة يخضع الرسم على القيمة المضافة :

1 - عمليات البيع: الأعمال العقارية من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة والتي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو حرا ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرفية و يطبق هذا الرسم أيا كان :

\*الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز العمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.  
\*شكل أو طبيعة هؤلاء الأشخاص.

2- عملية الاستيراد: إن تحليل مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يتطلب معرفة العناصر التالية:

\*العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

\*العمليات التي تقع خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

\*المجال الإقليمي للرسم على القيمة المضافة<sup>34</sup>

ثالثا: معدلات الرسم على القيمة المضافة

معدلات TVA كمايلي :

\*9% (معدل مخفض) يطبق على المنتجات و الخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي و الاجتماعي الثقافي.

\*19% (معدل عادي) يطبق على العمليات الإنتاجية و الخدمية غير الخاضعة للمعدل المخفض يحدد التعداد المفضل للأموال و الخدمات و العمليات في المواد 21-23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.<sup>35</sup>

ب - الرسم على النشاط المهني TAP :

أولا: تعريف

"يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق من خلال السنة<sup>36</sup>

يستحق الرسم بصدد:

<sup>33</sup> - بن اعمارة منصور، "أعمال موجهة في تقنيات الجباية، مرجع سابق، ص10.

<sup>34</sup> -المادتين 2-15 من قانون الرسوم على الأعمال لسنة 2016

<sup>35</sup> - المادتين 21-23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال معدلة في سنة 2017.

<sup>36</sup> - المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016.

\*الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا دائما و يمارسون نشاطا تخضع أرباحهم للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الغير التجارية، ما عدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة.

\*رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية و التجارية و الضريبة على أرباح الشركات.

\*بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية و البناء يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية و الجماعات المحلية.

لا تطبق أحكام الفقرة السابقة في حالة مؤسسات الأشغال التي تقوم أيضا بعمليات الترقية العقارية<sup>37</sup>

ثالثا: حساب الرسم على النشاط المهني كالتالي:

جدول رقم 1-2 : معدلات الرسم على النشاط المهني

الرسم على النشاط المهني	الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
المعدل العام	0.59 %	1.30 %	0.11 %	2 %

غير أن معدل الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3 % فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، يتم توزيع ناتج الرسم كما يأتي:<sup>38</sup>

الحصة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
0.88 %	1.96 %	0.16 %	3 %

تدفع نسبة 50% من حصة الرسم على النشاط المهني العائدة للبلديات التي تشكل دوائر حضرية تابعة لولاية الجزائر إلى هذه الأخيرة.<sup>39</sup>

رابعا: الأشخاص الخاضعون للرسم و مكان فرضه

<sup>37</sup> - المادة 217، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016.

<sup>38</sup> - المادة 222، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016.

<sup>39</sup> - المادة 222 مكرر، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016.

1 - يؤسس الرسم كمايلي :

\* باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الإقتضاء  
\* باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها.

2 - يؤسس الرسم في الشركات مهما كان شكلها على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة.<sup>40</sup>

المبحث الثالث: الالتزامات الجبائية للنظام الحقيقي

المطلب الأول: الالتزامات المتعلقة بإيداع التصريحات

تتقيد المؤسسة بالالتزامات تخص إيداع التصريحات وهذا على امتداد مدة ممارستها لنشاطها، فهناك التزامات عند بداية ممارسة النشاط و التزامات عند الانتهاء منه إضافة إلى التزامات سنوية وأخرى شهرية وثلاثية.

1 - تصريح الوجود

بموجب المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة فإنه على المؤسسة أن تقوم خلال ال 30 يوم الأولى لنشاطها بالتصريح بوجودها لدى إدارة الضرائب التابعة لها، ويمكن اعتبار التاريخ الذي قامت فيه المؤسسة بعمليات الشراء الأولى كتاريخ لبداية نشاطها، في حالة ما إذا كان للمؤسسة فروعا أو وحدات تابعة لها فإنها تدخل في التصريح العام.<sup>41</sup>

2 - التصريحات السنوية

المؤسسة ملزمة بإيداع تصريح سنوي في المطبوعات المتوفرة على مستوى إدارة الضرائب على نحو يسمح لأعوان الضرائب بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف ولكل دورة نشاط منقضية.<sup>42</sup>

يجب أن يصل التصريح السنوي إلى إدارة الضرائب المتواجدة في منطقة المقر الاجتماعي (المقر الرئيسي) للمؤسسة قبل الفاتح من أفريل الذي يلي تاريخ إقفال الحسابات.

بالإضافة إلى هذا فإن للتصريح يجب أن يتضمن العناصر أدناه:

- رقم التسجيل في السجل التجاري.

- رقم التعريف الإحصائي الجبائي.

<sup>40</sup> - المادة 223، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016.

<sup>41</sup> - calendrier fiscal ; ministère des finances, direction générale des impôts, direction des relations publiques et de la communication, alger, edition, 2015, p06.

<sup>42</sup> - المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2016.

- أسماء و عناوين كل التقنيين المكلفين بحاسبة المؤسسة و مراقبة نتائجها من محاسبين و خبراء محاسبين مع الإشارة إلى انتمائهم أو عدمه إلى موظفي المؤسسة.
- مبلغ رقم الأعمال.
- حسابات مستخرجة من العمليات المحاسبية للمؤسسة و خاصة ملخص لحسابات النتائج و نسخة من الميزانية و كشف عن المصاريف العامة حسب طبيعتها، الاهتلاك و المؤونات المكونة.
- النتائج التي تسمح بتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.
- الالتزام بإعادة الاستثمار إذا لزم الأمر.
- كشف حول المبالغ المدفوعة فيما يخص الرسم على النشاط المبي.
- كشف مفصل حول التسبيقات المدفوعة فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات.
- كما أن التصريح السنوي يجب أن يحتوي على الوثائق و المعلومات الموالية:
- السيارات السياحية: على المؤسسة أن ترفق تصريحها السنوي كسفا حول السيارات السياحية المشكلة لأصولها أو الداخلة في المصاريف التي تحملتها خلال الدورة.
- الأجور و المكافآت المدفوعة إلى الغير: يجب أن يرفق التصريح السنوي أيضا بكشف حول الأتعاب و حقوق الاختراع و عاملات التسجيل و مصاريف المساعدة التقنية و كل الأجور المدفوعة إلى أشخاص غير موظفين في المؤسسة و لا يملكون كشف راتب فيها، و يجب أن يتضمن هذا الكشف أسماء و عناوين المستفيدين من هذه الأجور و المبالغ المدفوعة لهم.
- معلومات تخص الشركاء و المساهمين: يمكن تقسيم هذه المعلومات إلى قسمين حسب الشكل القانوني للمؤسسة:
- \*بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة : إن مسيري المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة مطالبون بتقديم كشف يبين مايلي:
- \*أسماء و ألقاب و عناوين الشركاء.
- \*المبالغ المدفوعة لكل شريك خلال الدورة من رواتب و تعويضات و كل الأجور لهم من أجل وظائفهم في الشركة.
- \*المبالغ المدفوعة إلى شريك خلال السنة السابقة في شكل قسائم و فوائد و النواتج الأخرى الخاصة بحصصهم الاجتماعية و كذلك المبالغ الموضوعة تحت تصرفهم عن طريق شخص أو شركة على شكل تسبيقات أو سلفات أو دفعات على الحساب .
- \*بالنسبة للشركات الأخرى غير الشركات ذات المسؤولية المحدودة الشركات: التي تتمتع بالشخصية المعنوية غير الشركات ذات المسؤولية المحدودة و كل الشركات الخاضعة للضريبة على إرباح الشركات ملزمون بتقديم كشوفات تشير إلى المعلومات الموالية:

\* نسخ من مداولات مجالس الإدارة و المساهمين.

\* أسماء و ألقاب و عناوين أعضاء مجلس الإدارة بالإضافة إلى المبالغ المدفوعة على شكل قسائم و مكافآت حضور لكل واحد منهم خلال السنة السابقة.

\* المبالغ المدفوعة إلى كل شريك خلال السنة السابقة في شكل قسائم و فوائد أو نواتج أخرى، و كذلك المبالغ الموضوعة تحت تصرفهم خلال نفس السنة.

### 3-التصريحات الشهرية أو الثلاثية

على المؤسسات القيام بإيداع تصريح وحيد لكل من الرسم على النشاط المبي، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة، و الضريبة على الدخل الإجمالي، كل على حدا، هذا التصريح يجب أن يتم إيداعه لدى مديرية الضرائب خلال ال 20 يوم الأولى للشهر الذي يلي الشهر موضوع التصريح.<sup>43</sup>

### 4-التصريح بإيقاف النشاط

في حالة إيقاف نشاط المؤسسة ككل أو جزء منها أو لنشاطها التجاري أو غير التجاري فإنه يجب عليها أن تعلم مفتش الضرائب خلال 10 أيام بالتاريخ الذي تم أو سيتم فيه إيقاف نشاط المؤسسة، بالإضافة إلى أسماء و عناوين المالكين الجدد إذا أمكن.<sup>44</sup>

### المطلب الثاني: الالتزامات المتعلقة بتسديد الضريبة

تخص هذه الالتزامات تسديد الضريبة على أرباح الشركات، و الضريبة على الدخل الإجمالي، و الضريبة الجزافية الوحيدة، و الضرائب ذات الطابع المهني:

#### 1 - الضريبة على أرباح الشركات

تدفع هذه الضريبة على شكل دفعات على الحساب في التواريخ الآتية: من 20 فيفري إلى 20 مارس، و من 20 ماي إلى 20 جوان، و من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر للسنة التي تلي السنة التي فيها تحقيق الأرباح التي تعد قاعدة احتساب هذه الضريبة، و كل دفعة تساوي 30 % من الضريبة الإجمالية المتعلقة بأرباح الدورة الأخيرة، و إذا كان مبلغ الضريبة للسنة الماضية غير معروف فإن الدفعة الأولى تحسب على أساس ضريبة السنة التي تسبقها، و مبلغ الدفعة الأولى يتم تعديله عند دفع الدفعة الثانية. أما بالنسبة للمؤسسات الحديثة الإنشاء فإن الدفعة تساوي 30 % من الأرباح التي يتم تقديرها ب 5 % من رأس المال.<sup>45</sup>

#### 2 - الضريبة على الدخل الإجمالي

<sup>43</sup> -calendrier fiscal,op.cit,p14.

<sup>44</sup> -الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، الجزائر، 2015، ص73.

<sup>45</sup> - calendrier fiscal,op.cit,p14

تتوقف طريقة دفع هذه الضريبة على نوع الدخل الذي يحققه الشخص الطبيعي، حيث تدفع هذه الضريبة بالنسبة للأشخاص الخاضعين لنظام الحقيقي على شكل دفعات على الحساب في التواريخ الآتية: من 20 فيفري إلى 20 مارس، و من 20 ماي إلى 20 جوان، بالاعتماد على الضريبة المستحقة في الدورة المنتهية السابقة، بنسبة 30 % لكل تسبيق. كما يمكن أن تدفع وفق نظام الاقتطاع من المصدر بالنسبة للمداخيل الموضحة في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

### 3 – الضرائب ذات الطابع المهني

تختلف الالتزامات حسب اختلاف الرسم، و هذا على النحو الآتي:

#### - الرسم على النشاط المهني

يحسب هذا الرسم بتطبيق معدل 02 % على رقم أعمال المؤسسة الخاضع له، و يرفع إلى نسبة 03% فيما يخص برقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب. و تدفع خلال ال 20 يوما الأولى للشهر الذي يلي الشهر الذي تم تحقيق رقم الأعمال فيه.

#### - الرسم العقاري

تسديد هذا الرسم يكون وفق ما نص عليه القانون أي في يوم الأخير من الشهر الذي يلي تحصيل الكشوف<sup>46</sup>

### المطلب الثالث : الالتزامات الجبائية للمؤسسة كونها جامعا للضريبة

ويتعلق الأمر بالرسم على القيمة المضافة و الاقتطاعات من المصدر كما يلي:

#### 1 – فيما يخص الرسم على القيمة المضافة

يلتزم المكلفون الذين ينتمون إلى نظام حقيقي بما يلي:<sup>47</sup>

- إيداع تصريح شهري برقم أعمالهم و الرسم الواجب دفعه،

-مسك محاسبة منتظمة تتضمن دفاتر مرقمة و مؤشرة تسجل فيها يوميا بدون فراغات و لا تشطيبات المبالغ الخاصة بالعمليات المحققة سواء كانت خاضعة للضريبة أو خاضعة لها،

-وضع لوحات تعريفية في واجهات البنايات التي يمارسون فيها نشاطهم.

أما مؤسسات الأشغال فهم ملزمون بتثبيت لوحة تعريفية خارج موقع الأشغال، إظهار الرسم في الفواتير و وضعية الأشغال، و تقديم قائمة بالعمال و الموظفين.

#### 2 – فيما يخص الاقتطاعات من المصدر

<sup>46</sup> - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص82.

<sup>47</sup> - الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2015، ص47.

و تحتوي على عنصرين هما كالآتي:

## 2-1 الالتزامات الخاصة بالمؤسسات التي توظف إجراء

كل المؤسسات التي تدفع أجور منح، تعويضات و أتعاب دائمة تقع على عاتقها الالتزامات الموالية:

- القيام بحساب و تسديد الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضرائب على كل الأجور الخاضعة للضريبة،

- تسجيل الضريبة على الدخل الإجمالي على دفتر خاص بالأجور مرقم و مؤشر من طرف المحكمة،

- تقديم كشف الأجور عند دفعه،

- القيام بالتسديد الدوري للدفع الجزافي و الضريبة على الدخل الإجمالي،

- إيداع تصريح سنوي للأجور و المنح، هذا التصريح يجب أن يلخص جميع المبالغ المدفوعة للعمال و الموظفين (أجور،

علاوات، منح، تعويضات) خلال السنة، و يجب أن يتم إيداع هذا التصريح قبل الفاتح أفريل للسنة الموالية.<sup>48</sup>

2-2 الالتزامات الخاصة بالمؤسسات التي تدفع مبالغ خاضعة للضريبة لأشخاص لا ينتمون إليها يجب على هذه المؤسسات

القيام بما يلي :

- القيام باقتطاع من المصدر عند تسديدها لمبلغ خاضع للضريبة، و أن تقوم بتسديد هذا الاقتطاع إلى إدارة الضرائب

خلال ال20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي الاقتطاع.

- تقديم وصل مستخرج من دفتر للقوائم موجود على مستوى إدارة الضرائب .

- إظهار مبلغ الاقتطاعات من المصدر في التصريحات السنوية إلى جانب التسجيلات العادية

<sup>48</sup> - المادتين 75 و 76 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2016.

## خلاصة :

تعتبر الضريبة أداة هامة من أداة هامة من أدوات السياسة المالية للدولة، فهي تهدف أساسا إلى تمويل النفقات العمومية، لتستخدم في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، فبعد دفعها يكون المكلف حرا في أداء عمله و في ماله. كذلك تراعي الضريبة قدرات المكلف أي طبقا لدخله وإنفاقه و ثروته.

ولقد استعرضنا في هذا الفصل ماهية الجباية من حيث المفهوم و الخصائص و الأنواع كذلك التقنيات الضريبية، كما استعرضنا مختلف الضرائب التي تشكل النظام الجبائي الجزائري.

و عليه نظرا لأهمية هذا المورد في تحصيل الإيرادات و جب على الدولة المحافظة عليه، خاصة من التهرب في دفع، و هذا ما سندرجه في الفصل الموالي و كيف تسعى الدولة لمكافحته من خلال الرقابة الجبائية.

## الفصل الثاني:

تمهيد:

نظرا لما يخلفه التهرب الضريبي من آثار سلبية على المستوى المالي و الاقتصادي و الاجتماعي مما يؤدي حتما إلى الإضرار بالخزينة العمومية، نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، حيث تسعى الدولة جاهدة لمكافحة بمختلف الطرق و الأساليب و لبلوغ ذلك كان من الضروري على الدولة اتباع رقابة جبائية فعالة لأنها وسيلة هامة في يد الإدارة الجبائية باتخاذ عدة أشكال في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى احترام القوانين الجبائية، التي تمكنها التأكد من صحة و مصداقية المداخل و رقم الأعمال المصرح به و العمل التسوية و التحديد الصحيح لقاعدة الخضوع الضريبي:

و في ضوء ما تقدم سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول : الإطار النظري و الهيكلي للرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

المبحث الثالث: التحقيقات الجبائية و العقوبات المفروضة

## المبحث الأول : الإطار النظري و الهيكلي للرقابة الجبائية

لاكتشاف مصادر التهرب الضريبي التي عملت على ضياع مصالح الخزينة العمومية منع المشروع للإدارة الجبائية باعتبارها الهيئة المختصة في فرض الضرائب و تحصيلها سلطة الرقابة الجبائية و ذلك بالقيام بالتصحيحات الأتمة.

## المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها

لوقوف على الرقابة الجبائية رأينا من الضروري تحديد مفهوم الرقابة و أهدافها

## أولاً : مفهوم الرقابة الجبائية

تعريف 1: تعرف الرقابة الجبائية بأنها مجموعة العمليات المطبقة من قبل المختصين في الإدارة الجبائية هذا الأخير بإمكانها اتخاذ عدة أشكال في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى التأكد من احترام القوانين الجبائية بتجنب كما ينتج من مخالفات و تجاوزات.<sup>49</sup>

تعريف 2: هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية و هي عبارة على مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية.<sup>50</sup>

تعريف 3 : الرقابة الجبائية تخص كل انواع الضرائب و كل المكلفين و تسمح بتصحيح الأخطاء العفوية للمكلفين و كذلك كشف عمليا الغش الممارس من بعضهم و تعتبر ذات أهمية من حيث قيد هذه الضرائب<sup>51</sup>

تعريف 4 : الأداة القانونية المختصة على الوقوف على الأخطاء و تقويمها و بما أنها إحدى هذه السلطات فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقيق باعتبار المكلفين ملزمين بأداء واجباتهم الجبائية و تصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظاتها.<sup>52</sup>

و كتعريف شامل لرقابة الجبائية : هي مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد تحقق من صحة مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بفرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التخلص و التهرب من دفع الضريبة و تقويمها.

## ثانياً: أهداف الرقابة الجبائية

بناء على التعريفات السابقة للرقابة الجبائية نجد أن لها أهداف متعددة و لا تقتصر على هدف واحد معين و المتمثلة في :

53

<sup>49</sup> - سليمان حمد علي، سحيمات قيلات، الرقابة الإدارية المالية مع الاجهزة الحكومية، دراسة تحليلية و تطبيقية، دار الثقافة ، الأردن، 1992، ص10.

<sup>50</sup> -philipe corin ;la vitrification fiscale économique, paris,1997,p3

<sup>51</sup> -M.Coizian ; la fiscalité des entreprises, 3 eme édition ; paris,1998,p525.

<sup>52</sup> -claude laurent,contrôle fiscale ;la vérification personnelle,bayenaine,France,1995,p13.

<sup>53</sup> - http://www.ablamontada.com.20/06/2015المحاسبة كاداة للرقابة ا

- تماسك واستمرارية النظام الضريبي، فوجود هذا النظام معظم الاقطاعات الجبائية تؤسس على قواعد مصرح بها من قبل المكلفين، و الذي يتطلب وجود رقابة جبائية تثبت صحة هذه التصريحات من عدمها يقصد معاينة المكلفين من دفع الضريبة.

- تهدف الرقابة إلى ضمان المساواة بين الأفراد من جهة لان الرقابة تشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين و ضمان تحقيق منافسة شريفة بين المؤسسات من جهة أخرى، حتى لا تستفيد المؤسسة التي لا تدفع الضرائب أو تهرب منها مقارنة بالمؤسسات المنافسة التي تلتزم بدفع الضريبة.

- زيادة الفعالية و الكفاءة في الأداء الضريبية و بالتالي:

- تساعد الرقابة في تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء و منه الوصول إلى الأسباب المشكلة و تحليلها لاتخاذ القرارات المناسبة تساعد الرقابة الجبائية في إعداد الإحصائيات كسب التهرب الضريبي.

- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها.

- المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بفرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية و بالتالي زيادة إيرادات الخزينة العمومية مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

- التأكد من مدى مطابقة و مسايرة العمليات الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة.

**المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية**

**أولا : أشكال الرقابة الجبائية**

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين و اكتشاف الأخطاء و الانحرافات المتعلقة بها، و تختلف عملية المراجعة و فحص الإقرارات باختلاف أنواع و أشكال الرقابة الجبائية فيمكن أن تباشر بطريقة عامة و كما يمكن أن تكون معمقة و دقيقة.<sup>54</sup>

**1- الرقابة المختصرة**

سميت بالرقابة المختصرة لأنها تشكل مرحلة تمهيدية للرقابة و تتم بمكتب المراقبة على مستوى مديرية الضرائب و تنقسم إلى نوعين:

**1-1 الرقابة التشكيلية**

تتم هذه الرقابة على مستوى الضرائب في دائرة الاختصاص و الممتابعة لمكان الخاضع لضريبة و هي تهدف إلى مايلي :

- التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة

- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات

- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح و في الواقع إن هذا من الرقابة أحيانا و أحيانا كبيرة إلا ينجز و هذا يعود إلى الأسباب التالية:

- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة.

<sup>54</sup> - بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، تخصص: نقود مالية و بنوك، 2009-2010، ص118، 117.

- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عالي من الكفاءة.

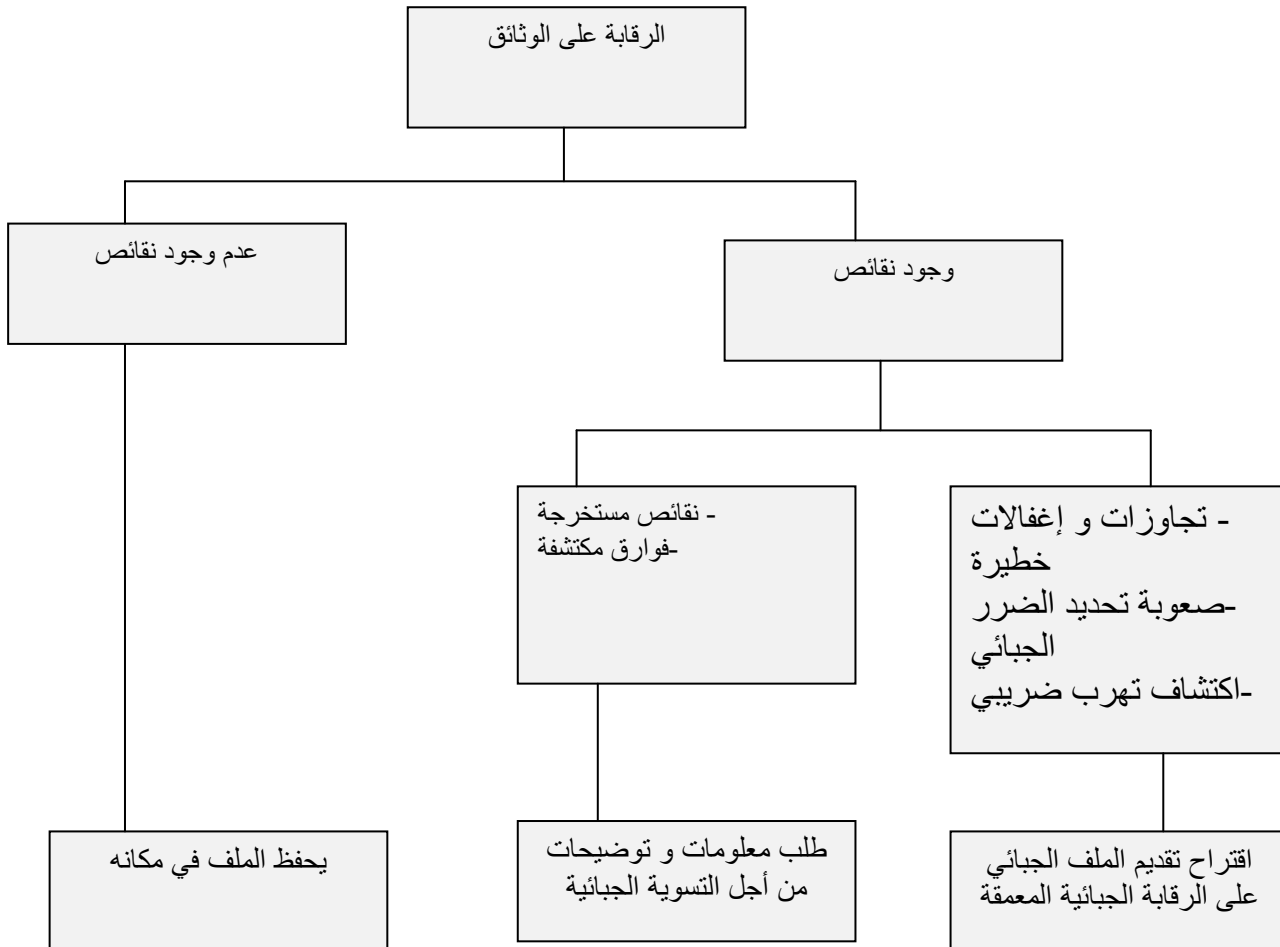
### 2-1 الرقابة على الوثائق

يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة حيث يقوم العون المكلف الذي يغترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية لتفحص هذه التصريحات و مقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب.

و ما يمكن إقراره حول هذا النوع لأنه جاء منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية تراقب الإدارة تصريحات الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم حيث يتعين على المؤسسات أو الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى :

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للربح
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى المفتشية للضرائب
- إعداد قائمة المكلفين

الشكل رقم 1-2 : مخطط الرقابة على الوثائق



Source : Guide de contrôle sur pièces, direction générale des impôts, Alger,2004,p7.

### 3 – الرقابة المعمقة

و تسمى أيضا بالرقابة في عين المكان أو الرقابة الخارجية و يعد هذا النوع تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بها بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية كما يمكن الأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية الاستغلال داخل مقرات العمل حسب مقارنة العناصر المعطيات و الوثائق المصرح بها و المسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان .

إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الضريبي و تعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة و التحقيق، كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى كمتابعة استعمال المخالفات الصناعية .

و يشمل هذا النوع من الرقابة ثلاثة أنواع من التحقيقات :

-التحقق المحاسبي: ويتم على مستوى المؤسسات

-التحقيق المصوب في المحاسبة : تم استحداثه مؤخرا كشكل من أشكال الرقابة الجبائية .

-التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية: للمكلف و يخص الأشخاص الطبيعيين و سنتطرق إلى هذه النقاط لاحقا.

### المطلب الثالث : الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية ميدانية أعلى أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة و التي بواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي، لذلك عمدت الدولة على اتخاذ إجراءات ردية تبث الخوف و التحفظ في كل من يسعى لارتكاب المخالفات لذلك أوجد المشرع الرقابة و التحقيق الجبائي من أجل إثباتات قانونية للتصريحات المقدمة للإدارة و السماح بالتوزيع للعبء الضريبي .

### أولا : الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل و الأجهزة المخولة لها قانونيا، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية.

### 1 – مديرية الأبحاث و المراجعات:

أنشأت هذه المديرية من خلال المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق ل 13/07/1998 معدلا و مكملا للمرسوم التنفيذي على رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان 1415 الموافق ل 15 فيفري 1995، حيث جاءت هذه

المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى و كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية الأخرى، و كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية الأخرى، و كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية الأبحاث و المراجعات في سبتمبر 1998.<sup>55</sup>

كما تستند المديرية البحث و المراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة محل التحقيق، إلا أن معدل و تم الأعمال يجب أن يعادل أو يساوي 150.000.000 دج.

- الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة

- تنفيذ برامج التحقيق و البحث و المتابعة و مراقبة الأشغال المتعلقة بها و تقييمها دوريا.

- دراسة الشكاوي الناجمة عن تحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي.<sup>56</sup>

- ضمان غدارة وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي و التي يتم إعدادها من طرف المديرية الفرعية للبرمجة سواء ما يتعلق بالرقابة المحاسبية أو VASFE أو رقابة التقييمات العقارية .

- مراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية البحث و المراجعات و إعداد الإحصائيات المتعلقة بها.

## 2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :

وفقا للمرسوم 1991/04/11 أسندت مهمة الرقابة إلى المديريات الفرعية للرقابة الجبائية و لهذا سنركز على هذه المديرية التي تضم أربعة مكاتب :

### 1-2 مكتب البطاقات : يكلف بالمهام التالية:

- إعداد البطاقات (بطاقة التعريف الجبائي)\* و تقديم مساعدات المفتشيات في تأسيس بطاقتها.

- تنظم استخدام جداول الزبائن و سندات التسليم و الوثائق الأخرى بطريقة تساعد في توزيع المعلومة بسرعة أكبر للاستفادة من عملية الرقابة الجبائية.

### 2-2 مكتب رقابة الأسعار و التقويمات

تتمثل مهامه في برمجة عمليات رقابة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات و الحقوق العقارية و المحلات التجارية إضافة للتقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

### 3-2 مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة:

<sup>55</sup> - زوار فاروق، الرقابة و دورها على محاربة التهريب الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم تجارية تخصص مالية، جامعة بومرداس، 2003-2004، ص 40.

<sup>56</sup> - زهرة محمد حيو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير علوم تجارية، تخصص مالية، 2003-2004، ص 60.

\* تتواجد هذه البطاقة في جهاز معلوماتي ممرکز centralisé تحتوي على جميع المعلومات الضريبية و الشخصية للمكلف الضريبي سواء كانت شخصية معنوية أو طبيعية .

تتلخص وظيفتها في إنشاء بطاقة خاصة بالإدارات و الجماعات المحلية و الأجهزة و المؤسسات و الأفراد الطبيعيين الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة و تحصيلها.

(القيام بجمع المعلومات من طرف فرق البحث)\*\* التي تساعد في عملية البرمجة و كنتيجة للأولى، يقوم المكتب بالتدخلات المباشرة من قبل المراقبين المختصين.

القيام بالتدخلات من أجل البحث عن مادة الجبائية و السهر على إجراء هذه التدخلات لأجل محددة.

#### 4-2 مكتب التحقيقات الجبائية

من أهم وظائفه إدارة بطاقات خاصة بالأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو رقابة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقرها الغدارة المركزية

- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية و متابعة تنفيذها في الأجل المحددة.

- السهر على احترام التشريعات و التنظيمات المعمول بها خصوصا ما يتعلق بحقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجزائية.<sup>57</sup>

#### 3- مفتشيات الضرائب

حسب ما جاء في المادة 12 من الأمر (60-91) المؤرخ في 23 فيفري 1991 تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث و جمع معلومات الجبائية و استثمارها و مراقبة التصريحات و إصدار الجداول الضريبية إلى كشوف العائدات و تنفيذ عمليات التسجيل.

#### 4 – القباضات

إن إعادة تنظيم القباضات هو عمل لتعدد مهام و اختصاصات الهياكل الأخرى للضرائب و لقد سمح هذا التنظيم لقباض الضرائب بمراقبة أكثر من أجل زيادة التحصيلات الضريبية و أصبحت هناك قباضات متخصصة في إدارة مالية البلديات فنجد في منطقة الوسط 65 قباضة و في منطقة الغرب 129 قباضة أما في منطقة الشرق 119 قباضة.

عملت الجزائر على إصلاح إدارتها و أولويتها أهمية كبيرة لتعزيز دورها الرقابي في مكافحة الغش و التهرب الضريبي فقد تم رصد غلاف مالي قدره 20 مليار لتحديث إدارة الضرائب في إطار برنامج دعم الإنعاش الاقتصادي و هذا بتجهيزها بأحدث الوسائل المادية و أكفأ الخبرات.

#### 5 – مديرية المؤسسات الكبرى:

\*\* يستوجب القانون أن تكون فرقة التحقيق رتبة مفتش وخيرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي كما يستطيع أن يقوم بمهمة أحد المحققين .

<sup>57</sup> -لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص29.

أنشأت مديرية كبيريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 (تم إلغاؤه) المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 2005/12/26 أما المكلفين بالضريبة و الخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات و الشركات بمختلف طبيعتها التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج، و من أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة و المتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية و التي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية.<sup>58</sup>

-إدارة و مراقبة جباية قطاع المحروقات و هذا يسمح بإدارة الملفات الجبائية للشركات البترولية و المنجمية و المؤسسات الأجنبية و مجمعات الشركات .

-تبسيط الإجراءات القانونية الجبائية من خلال تنظيم كل المصالح (الوعاء، تحصيل رقابة جبائية، منازعات، استقبال) في هيئة واحدة و ملف واحد.

-التحقيق في التنظيمات و معالجتها و ضمان متابعة المنازعات الإدارية و القضائية ،أما المهام المسندة لمديرية كبيريات المؤسسة في مجال اختصاصها على مستوى التراب الوطني نذكر منها:

-مسك و متابعة مستمرة و دقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها .

-البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها و تبويبها بغرض الاستغلال الأمثل.

-إعداد و إنجاز برامج التدخلات الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.

## 6-مركز الضرائب

هيكل إدارة مستقل بذاته غير مرتبط<sup>59</sup> بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي و لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة و يختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى تحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية و المنازعات في حدود صلاحيته، و نظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها :

-التسيير و التكفل الحسن لملفات المكلفين و مراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.

-في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التحقيق المعمق بهدف التطهير.

-القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية و المادة الضاغطة للضريبة و استغلالها بشكل أمثل.

-إعداد و إنجاز برامج التدخلات و الرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.

<sup>58</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار الوزاري 2009، قانون رقم (63-02) قانون المالية 2006، الجريدة الرسمية رقم 86، مادة 327، 2009، ص19.

<sup>59</sup> - لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص30.

كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المراكزية النموذجية إلى تعطل إنشائها بسبب المساحات غير المتوفرة بشكل لائق و كذا تسخير الوسائل المادية و المالية الضخمة لهذا الغرض ، و بالتالي عدد مراكز الضرائب عبر التراب الوطني بلغت 65 مركز.

### المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

#### المطلب الأول: حق الإدارة في القيام بالرقابة وفق القانون

من خلال ما ذكرناه سابقا يتضح أن الجزائر تملك أجهزة رقابية متعددة و مازالت إلى يومنا هذا تقوم بإصلاحات في النظام الجبائي و إدارتها بوجه خاص ، فتعزيزا لذلك فقد خول المشرع الجزائري للمسؤولين في هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات و الحقوق التي لا بد الاستناد عليها فالأداء مهمتهم الرقابية و تشمل صلاحيات الإدارة الجبائية فيما يلي:

#### أولاً: حق الإطلاع

حول المشرع للإدارة الضريبية حق الإطلاع، بالإستناد على نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية "يسمح للمراقب حق الإطلاع قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها"<sup>60</sup>

و حسب T.Lambert فإن حق الإطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات الموجودة في الملفات الضريبية، من خلال طلب المعلومات و ذلك من غير المساس بالسري المهني لدى:

-الإدارات و الهيئات العمومية و الجماعات المحلية بمختلف مستوياتها و حتى المؤسسات التربوية.

-مصالح الضمان الاجتماعي و المحافظات العقارية مع الجهات القضائية و حتى الموثقين و المحضرين.

-مختلف الهيئات و المؤسسات ذات الطابع المالي كالبنوك، مصالح البريد، الصناديق الخاصة.

-الإطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالملكف بالضريبة المعني<sup>61</sup>.

#### ثانياً: الحق في المعاينة

خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيادة الميدانية لمقررات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة و المتمثلة في المعاينة المادية، فيمكنهم التحرك بحرية في المقررات المهنية و بالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق، و مراقبة الصفقات التي تيرم المنتجين، و تكون هذه المراقبة عندما توجد قرائن تدل ممارسات تدليسية و يكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا يفوضه هذا الأخير، كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية، و تتم

<sup>60</sup> - المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، ص34.

<sup>61</sup> - بوقليعة مكي الدين، الرقابة الجبائية و دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة لنيل شهادة ماستر، علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013-2014، ص05.

المعاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة، حيث تكون هذه الزيادة حاضرا فيها ضابط شرطة قضائية يعينه وكيل الجمهورية و معه عونان من الإدارة الجبائية.

### ثالثا : حق الرقابة

إن الإدارة تتمتع بصلاحيات الرقابة التصريحات المكلفين بالضريبة و ذلك لكون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي بمعنى أن الضريبة تتأسس بعد إدراجها للعناصر الضرورية ضمن التصريحات المسلمة للإدارة الجبائية فانطلاقا من هذا المنطلق تحتفظ الإدارة بحق الرقابة من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة.<sup>62</sup>

إذن فطبقا لنص المادة 18 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة في المؤسسات و الهيئات التي سببت لها صفة التاجر أو التي تدفع أجور و الإتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، و بتعيين للمؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها و بالتالي تقوم المديرية بمراقبة جميع الوثائق أثناء التحقيق المحاسبي و هذه الوثائق تتمثل في المراقبة دفتر اليومية ، دفتر الجرد، دفتر الأجور و المرتبات إن وجدت، و فواتير الشراء و البيع و فواتير الأعباء و في إطار ممارسة حق الرقابة فإنه من الممكن للإدارة الجبائية توجيه ثلاثة أنواع من المطالب إلى المكلفين و التي يجب التفرقة فيما بينها، و يتعلق الأمر بالمطالب التالية:

#### 1 - طلب المعلومات

يمكن أن يتطلب<sup>63</sup> طلب المعلومات أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبه أو الملفات المقدمة أو يتمثل في توجيه استبيان على شكل أسئلة إلى المكلف المعني و الذي يجب عليه الرد على جميعها بصدق و وضوح و دقة .

#### 2- طلب الأدلة

يمكن طلب الوثائق من المكلف من أجل جمع المعلومات دقيقة يمكن استعمالها و عادة ما يكون هذا الطلب يتعلق بالضريبة على الدخل و يكون كذلك موجها إلى مسيري الشركات و يمكن أن يشمل طلب الأدلة ما يلي :

-الوضعية العامة للمكلف.

-تكاليف العائلة

-طلب الأدلة التي سمحت بالرفع من ثروته العقارية أو المنقولة

#### 3-طلب التوضيحات

<sup>62</sup> -ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014، ص14.

<sup>63</sup> - المادة 18، من الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، ص 17.

يمكن للإدارة طلب توضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام للمكلف ويمكن أيضا أن وجدت نقطة عدم تجانس أو اختلال كبير بين تصريحات سنة معينة وسنوات سابقة.

وأخيرا يمكن القول أن الفرق بين حق الإطلاع و حق الرقابة يكمن في أن الأول يهدف إلى طلب المعلومات فقط، في حين الثاني يهدف إلى طلب المعلومات ثم القيام بالتصحيحات المطلوبة على الأوعية المصرح بها من قبل المكلفين.

#### 4- حق استدراك الخطأ

يجوز إستدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضرائب أو مكان فرضها بالنسبة لأي من الضرائب و الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول .

و جاء في المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب، و من حق استدراك الأخطاء وسيلة ممنوحة للإدارة لإعادة النظر في اقتطاع الضريبة سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد.<sup>64</sup>

كما حدد المشرع الجبائي الأجل العام الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع 4 سنوات إلا وجود مناورات تدليسية، و كل إغفال أو خطأ أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إثر التدقيق ، أما الأجال الاستثنائية يمكن أن تخص العمليات و الأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة و لكن ذات تأثير مالية غير متقدمة، محل الرقابة و التسوية تكون بعنوان السنوات غير المتقدمة فقط.<sup>65</sup>

#### المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة

لتفادي العقوبات يجب على التكلف بالضريبة الالتزام بواجباتهم سواء ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي.

#### أولا : الالتزامات ذات الطابع المحاسبي

هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية :

#### 1 – دفتر اليومية :

تنص المادة 09 من القانون التجاري على مايلي : أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد يوم بيوم العمليات بشرط ان يكون دفتر اليومية موقع و مرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة للأشخاص الذين يقومون بأرباح تجارية و صناعية و يوقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطاتهم بالنسبة للأشخاص الذين يقومون بأرباح غير، أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العملية شهريا و يشترط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.

<sup>64</sup> - المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، ص23.

<sup>65</sup> - لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره ، ص35.

## 2- دفتر الجرد:

تنص المادة 09 من القانون التجاري على مايلي: يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جرد العناصر أصول و خصوم مقاولة و أن يقفل كافة حسابات بقصد إعداد الميزانية و الحسابات النتائج و تنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حساب النتائج في دفتر اليومية.

## 3- حفظ دفاتر المحاسبة و سندات المراسلة

طبقا لنص المادة 12 من القانون التجاري و التي تنص على مايلي: " يجب أن تحفظ الدفاتر و المستندات المشار إليها في المادتين 9-10 لمدة 10 سنوات كما يجب أن ترتب و تحفظ المراسلات الواردة و تسمح الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة

66,,

## 4 - وضع رقم التعريف الإحصائي:

تضمن قانون المالية لسنة 2002 : جملة من الإجراءات تهدف إلى محاربة التهرب الضريبي من أهمها: بالالتزام المكلفين بوضع رقم تعريف إحصائي يبرز في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم و الموجهة إلى الأشخاص أو الإدارات أو المصالح العمومية المتعامل معها<sup>67</sup> و يهدف إلى تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية و يؤدي عدم الالتزام بوضع هذا الرقم أو بمعلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من حقوق التالية:<sup>68</sup>

- تسليم شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة
- تسليم مستخرجات من جداول الضرائب
- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق و الرسوم

## المطلب الثالث: الضمانات المقدمة للمكلفين بالضريبة

نتيجة الالتزام بالواجبات السابقة الذكر منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو مكلف بإجراءات التحقيق و منها ما هو مكلف بإجراءات التحقيق و منها ما هو متعلق بإجراءات التقويم .

## أولا : الضمانات المتعلقة بالتحقيق

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق لذا وجب على المراقبين احترامها كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق و إلغاء النتائج المترتبة عنه و من أهم هذه الضمانات مايلي:<sup>69</sup>

<sup>66</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون تجاري، المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم 2009، الجريدة الرسمية رقم 75 المادة 9 و 10 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، ص12.

<sup>67</sup> - نفس المرجع السابق، ص19

<sup>68</sup> - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص84.

<sup>69</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص23.

## 1 - الإعلام المسبق:

يجب إعلام المكلف مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق برفق بهيئات المكلف بالضريبة و الذي ينص على حقوقه و واجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من عدة للتخضير قدرها 10 أيام بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

## 2- الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار

لكل مكلف بالضريبة الحق في الإستعانة بمستشار من اختياره خلال القيام بعمليات التحقيق من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم (اجتماع قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم (اجتماع قبل التبليغ النهائي) وكذا أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه التحكم من أول مسؤول المصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق.

يمكنه بالتالي مناقشة اقتراحات إعادة التقويمات و كذا الأسئلة المتعلقة بالواقع و القانون التي أوضح عدم توافقه مع مصلحة التحقيق أو المشاركة النقاش الحضورى و الشفوي الاختتامى لأشغال التحقيق في عين المكان ( طبقا للمواد 20-4-5 من قانون الإجراءات الجبائية).

## 2- عدم تجديد التحقيق المحاسبي

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة بضريبة ضري أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم و فيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو كاملة أثناء التحقيق فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس المادة (المادة 20-8 من قانون الإجراءات الجبائية)

تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية مثلا لو عبر المكلف صراحة عن قبوله نتائج التحقيق (طبقا للمادة 20-7 من قانون إجراءات الجبائية) أو امتنع عن الرد في اجل أقصاه أربعين يوما في حالة انعدام إعادة التقويمات ينتهي اثر إبلاغ المكلف بوضعيته.

إذا ما مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليه قانونا

## 2- تحديد مدة التحقيق بعين المكان بالتحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب بالمحاسبة

## 2-1 التحقيق المصوب في المحاسبة

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب للمحاسبة في عين المكان في الدفاتر او الوثائق أكثر من شهرين (2) و هذا طبقا لأحكام المادة 20 مكرر 4 من (قانون إجراءات جبائية).

## 3-1 التحقيق في المحاسبة

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبة أجالا محددة، هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا و طبيعة نشاط المؤسسة (طبقا للمادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية) هذه الأجال.

-ثلاثة أشهر فيما يخص: مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالنا لا يفوق 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها  
-كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها يتجاوز 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.  
- ستة (6) أشهر فيما يخص المؤسسات المذكورة أعلاه على الترتيب إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 5.000.000 دج  
لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للأولى و 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للثانية.  
-يجب أن لا يتعدى مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (9) أشهر.  
استثناء لما سبق ذكره فإن مدة التحقيق المبينة أعلاه لا تطبق في الحالات الآتية:  
-استعمال طرق تدليسية مثبتة أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة، أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير  
(طبقا للمادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية)

-فحص ملاحظات و طلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق (طبقا للمادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية)  
يتم تحديد مدة التحقيق في عين المكان سواء بالنسبة للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة ابتداء من  
تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق إلا في حالة تمديد مقبول قانونا لهذه المدة من طرف مصلحة  
التحقيق.

و عليه فإن مدة التحقيق في عين المكان المبينة أعلاه تمدد بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه، بموجب  
أحكام المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات  
التحويل غير المباشرة للأرباح بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (طبقا للمواد  
20-5 و 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية)

#### ثانيا : الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم

تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقويم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق الرد و الطعن .

#### 1 – التبليغ بإعادة التقويم

يتعين على الإدارة الجبائية أن تبلغ بنتائج التحقيق المعمق VASFE أو التحقيق المحاسبي VC بواسطة إشعار بإعادة  
التقويم، و هذا حتى في غاب إعادة تقييم أو في حالة رفض المؤسسة ، و يكون الإشعار المتعلق بإعادة التقويم مفصلا  
بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، إضافة إلى ذلك يكون مبررا بكيفية تسمح للمكلفين بإعادة تشكيل أسس  
فرض الضريبة.<sup>70</sup>

#### 2 – حق الرد

يحق لمكلف الرد على إعادة التقويم من خلال تقديم رأيه و ملاحظاته حول إعادة التقويم كما يمكن طلب توضيحات  
شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه 40 يوما من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله.<sup>71</sup>  
يمكنه كذلك بعد رد المكلف بالضريبة المحقق معه سماعه إذ تبين مجد أو إذا طلب هذا الأخير تفسيرات تكميلية(طبقا  
للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجزائية) و في نهاية أشغال نظرا لأهمية هذا التاريخ من اجل ابتعاد كل الشكوك  
يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه باستدعاء مكتوب توضح فيه التاريخ و الساعة بالحضور إلى اجتماع اختتام أشغال

<sup>70</sup> - زهرة حبو، مرجع سبق ذكره، ص44.78

<sup>71</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص26.

التحقيق يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره (طبقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية)

و في حالة عدم الرد في الآجال المحددة يعتبر القبول ضمنيا و يتم تأسيس الضريبة على الأساس الذي تم تبليغه و تصبح هذه الضريبة نهائية و لا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة.

### 3- حق الطعن

بعد حق الطعن من أهم الحقوق المكلفة بالضريبة و التي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع جورا لإعادة التقسيم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي و يمكن أن يتم على ثلاث مستويات:

1-3 الطعن الإداري يمكن للمكلف الذي لم يرض سواء بالقرار المتخذ بشأن حسب الحالة من طرف مدير الكبريات المؤسسة أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس البحث و المراجعات كل حسب اختصاصه للنظر فقي الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها و يقدر كل منهم دراسة الشكاوي في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكاوى.

يمكن للمشتكي أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية في نفس الأجل الموضوع أعلاه و يمكن استئناف في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية أما مجلس الدولة في أجل شهرين بالنسبة للأحكام التي تبنت في المضمون و في أجل (15) خمسة عشر يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية (المادة 950 ق.إ.م.إ.).

تسري هذه الآجال من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى المعني، و تسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذ صدر غيابيا تسري هذه الآجال في مواجهة طالب التبليغ.<sup>72</sup>

### 2-3 الطعن النزاعي

يعتبر هذا النوع من الطعن ضمنا لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة حيث يتمتع المكلف بأجل ينقضي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج جدول التسوية في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى طبقا للمادة 72 من ق.إ.ج. و يمكن للمكلف أن يلتمس وفق تحصيل الضريبة المتنازع فيها أو الدفع المؤجل و يتم تقسيم لجان الطعن حسب مبلغ الضريبة على ثلاث مستويات كما يلي:

لجنة الطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة على المستوى الدائرة و تكون مختصة عندما يقل مبلغ الضريبة عن 2000.000 دج أو يساويها.

لجنة الطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة على مستوى الولاية و تكون مختصة عندما يفوق مبلغ الضريبة (مليون) 2000.000 دج و تقل عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) أو تساويها.

لجنة الطعن المركزية في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة تختص عندما يتجاوز مبلغ الضريبة 2000.000 دج.

<sup>72</sup> - نوي نجا ، فعالية الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية نقود ، جامعة الجزائر ، 2004، 2003، ص 52 .

## 3-3 الطعن الولائي

يجوز للمكلفين بالضريبة حسن النية في حالة عوز أو ضيق الحال التي تصفهم في حالة عجز إبرام ذمتهم إزاء الخزينة أن يتسلموا الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية عن طريق طلبات أو شكاوي يلتمسون فيها الحصول على عطف الإدارة بصفة ولائية 1-92،93 و 3-173 من ق.إ.ج) يجب إرسال الشكاوي حسب الحالة إلى مدير كبريات المؤسسات مدير الضرائب بالولاية رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب وإرفاقها بإنذارو في حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوي.

تخول سلطة البحث في شكاوي المكلفين بالضرائب :

-لمدير الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية عندما لا يتجاوز المبلغ المطلوب للتخفيض 5000.000 دج.

-للمدير الجهوي المتخصص إقليميا بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الجهوي عندما لا يتجاوز المبلغ المطلوب للتخفيض 5000.000 دج.

- لمدير كبريات المؤسسات فيما يخص كل الطلبات المتعلقة بالطعن بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض إن كل الوسائل السابقة الذكر عبارة عن طرق للمكلف بالضريبة للتعبير عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده إلا أن المكلفين بالضريبة لازالوا يشكون من ضعف الحقوق الممنوحة لهم وخاصة فيما يتعلق بإجراءات المنازعات الضريبية والفصل في الطعون والتي تستفيد منها الإدارة الجبائية وخاصة في حالة رفض تأجيل دفع الحقوق والغرامات الناتجة عن عملية التحقيق إلى غاية الفصل في المنازعات الضريبية.

## المبحث الثالث: التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة

تختلف أشكال الرقابة باختلاف الطريق المستعملة في التحقيق و حسب الهدف المراد الوصول إليه، وفي هذا الصدد تقوم الإدارة الجبائية بعدة تحقيقات قد تنجم منها عقوبات وذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

## المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب في المحاسبة

تقوم الإدارة الجبائية بالتحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب في المحاسبة بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين و بالتالي يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي المكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب و يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي.<sup>73</sup>

## أولاً: التحقيق في المحاسبة VC

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته(مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا ) و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها (طبقا للمواد 1-20 و 3-20 من ق.إ.ج).

<sup>73</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره ،ص.13.

لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب ، بل يسمح كذلك بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية.

أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها و التي قد ترتكب أحيانا على حسابه في هذه الحالة، يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء و يطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

### ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة VP

بعد التحقيق تحقيا محاسبا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل فترة الغير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبة المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

و يتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من ق.م.ت لسنة 2008، و المقنن في المادة 20 مكرر من ق.إ.ج. هو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية، أكثر سرعة.

و ذو نطاق من التحقيق المحاسبي هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية و المحاسبة لبعض أنواع الضرائب و التي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبة.

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برامج أولوية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المصوب(طبقا للمادة 20 مكرر 6 من ق.إ.ج)

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي و المكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي و المفضلة أدناه غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير(طبقا للمادة 20 مكرر-3 من ق.إ.ج).

و عليه طبقا لأحكام (المادة 20-4 مكرر من ق.إ.ج)، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاترو الوثائق أكثر من شهرين (02) .

بالإضافة إلى ذلك يتمتع المكلف بالضريبة بموجب أحكام (المادة 20-5 مكررة من ق.إ.ج) بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقويم.

علاوة على ذلك ، لا ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط على طلب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق و الرسوم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب (طبقا للمادة 20 مكرر 1 من ق.إ.ج)

ثالثا : مراحل التحقيق :

كون التحقيق أمرهما فإنه يتم عبر المراحل التالية:

### 1 - إنجاز عمليات التحقيق

تسير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية، و التي توضح حقوق و واجبات المكلف بالضريبة.

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة وهذا من اجل خلق جو المناقشة بين المحقق و المكلف بالضريبة ( طبقا للمواد 1-20 و 3 من ق.إ.ج) إلا انه هناك استثناء لهذا الإجراء.

ففي حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة و يعد قبوله من طرف الإدارة أو في حالة قوة القاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتيم يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة (عدد الوثائق ، طبيعتها) طبقا للمواد 1-20 و 3 من ق.إ.ج).

### 1-1 الإشعار بالتحقيق

لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه واجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها (10) أيام (طبقا للمادة 20-4 من ق.إ.ج).

يرسل إشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار لا يمنع من إجراء التحقيق في هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا (طبقا للمادة 20-4 من ق.إ.ج).

يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية في هذه الحالة يسلم "الإشعار بالتحقيق" مع بداية عمليات المراقبة لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه سابقا.

في حالة تغيير المحققين أو أحدهم ، يعلم المكلف بهذا التغيير (طبقا للمادة 20-4 من ق.إ.ج).

### 2-1 الاستعانة بمستشار

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه (طبقا للمادة 20-4 من ق.إ.ج)

يمكن للمستشار الاستعانة به أو الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عمليات التحقيق لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها .

### 3-1 مدى التحقيق

يمكن للمحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبة، نسخ البرقيات، مستندات الإيرادات و المصاريف التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية.

يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة المستعملة لحفظ المعلومات (طبقا للمادة 20-3 من ق.إ.ج).

### 4-1 الامتناع عن تقديم المحاسبة

يثبت عدم تقديم المحاسبة أو الامتناع عند تقديمها في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع إلزام ذكر المحتمل وهذا بعد إشعاره بتقديم المحاسبة في اجل أقصاه ثمانية (8) أيام (طبقا للمادة 20-9 من ق.إ.ج).

### 5-1 نهاية أشغال التحقيق في عين المكان

ينبغي على العون المحقق بموجب أحكام المواد 20-5 و 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر، يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرة، و توضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير.

### رابعا : نتائج التحقيق

عندما تثبت الإدارة أن هناك نقائص، أخطاء، إغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة تقوم إما ب :

### 1 – إجراء الحضور

يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة بواسطة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام (20-6 من ق.إ.ج) ينبغي على المحقق كذلك إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج المراقبة بواسطة رسالة حتى في حالة انعدام التقييم (طبقا للمادة 42 من ق.إ.ج).

يكون الإشعار بإعادة التقييم (الإشعار الأولي) مفصلا بقدر كاف و معللا، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم و كذا الطريقة المتبعة في ذلك بصفة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها و ذلك في أجل أربعين (40) يوما سارية من تاريخ استلام إعادة التقييم (طبقا للمادة 20-6 من ق.إ.ج).

يجب تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن يشار في الإشعار بإعادة التقييم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها.

يطبق كذلك الإجراء الحضوري المبين في حالة رفض المحاسبة وفق الشروط المذكورة في المادة 43 من ق.إ.ج عقب التحقيق فيها.

و عليه فإن رفض المحاسبة يوجب الإدارة الجبائية بمايلي:

-إثبات الطابع الغير مقنع للمحاسبة .

- إشعار المكلف بالضريبة المحقق معه بالأسس الضريبية المتأتية (بنتائج التحقيق).

- و الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة المحقق معه.

في هذه المرحلة من سيرورة الإجراء، يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب في رده التحكم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالواقع أو بالقانون حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسة أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق أو المراجعات.

وعند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة فإنه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة و مبررة و إذا أبرزت هذه المراسلة سببا رئيسيا جديدا بإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي، فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته (طبقا لاحكام المادة 20-6 من ق.إ.ج)

هذا الإشعار بإعادة التقويم:

- يوقف التقادم حسب شروط معينة.

- يفتح أجل أربعين (40) يوما للمكلف بالضريبة لكي يفحص نتائج التقويم والإبلاغ عن إجابته.

- يبين للمكلف بالضريبة التعديلات على أسس الضريبة المزمع إجراءها.

- تمكن هذه الإجراءات للمكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات ويستطيع أن يطلب من الإدارة.

- توضيحات مفصلة تمكنه قبول التعديلات على دراية.

- مدى تأثير قبوله في ما يخص التزاماته الضريبية بصفة عامة.

في حالة القبول ، تدرج الجداول للتحصيل تخصم الحقوق الواجب خصمها تلقائيا دون طلب من المكلف بالضريبة.

في حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية و لبا يمكن الاعتراض من طرف الإدارة ما عدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتعرض عليها عن طريق الطعن (طبقا للمادة 20-7 من ق.إ.ج).

## 2 - التصحيح التلقائي:

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:<sup>74</sup>

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات و المعاينة من قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.

- عندما لا يصحح، في الأجال المحددة قانونيا بالمداخيل (الريح الصناعي التجاري و غير التجاري) ، و التصريحات الخاصة بالضرائب على ربح الشركات أو التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76 من ق.ر.ر.أ بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته.

- عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة ثمانية (8) أيام من إنذاره المنصوص عليها في المادة 20-9 من ق.أ.ج ، إلا في حالة حدوث قوة قاهرة.

- في حالة ما تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة و المعروفة و مداخيله العينية على المجموع المعفى لم يقدم تصريحا بذلك أو يكون دخله المصرح به بعد خصم الأعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغلفة أو العائدات العينية.

- كل مكلف بالضريبة امتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب و المحقق بخصوص التوضيحات و الإثباتات الواجب تقديمها (طبقا للمادة 19 من ق.إ.ج)

- كل شركة أو مؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر، و تكون خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، امتنعت على الطلب مصلحة الضرائب التي تطلب منها فيه تعيين ممثل لها في الجزائر.

- عدم مسك محاسبة قانونية أو سجل الخاص المنصوص عليه في المواد 66، 67، 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.

- كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه و يزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمواد 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة على المجموع المعفى من الضريبة .

استحداث ما يعرف بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و ذلك مساهمة للإصلاحات الجبائية فالتحقيق المعمق يعتبر امتدادا منطقيا للتحقيق المحاسبي.

أولا : مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

<sup>74</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 20.

يقصد بال ت.م.م.و.ج مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة و الدخل المصرح به أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة و غير المبينة).

ثانيا : مراحل التحقيق<sup>75</sup>

يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أمكلا المكلف، حالة خزينته و كذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.

و هكذا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشروعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه (طبقا للمادة 2-21 من ق.إ.ج).

و يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر نمط المعيشية لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة (للمادة 1-21 من ق.إ.ج).

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل (طبقا للمادة 2-21 من ق.إ.ج)

يمكن برمجة ال ت.م.م.ج إثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة، أو الرؤساء و الشركات الأساسيين للشركة أو مكل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله.

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين الدخل المصرح من طرف المكلف من جهة و عناصر نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى (طبقا للمادة 1-21 من ق.إ.ج) .

تقدم الإدارة على طلب التبريرات و التوضيحات التي تراها أساسية مما قد يحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي، و هذا عن طريق التصحيح الحضوري أو التصحيح التلقائي.

#### 1 - الضمانات المعمقة للمكلف بالضريبة في حالة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية

يمكن برمجة معمقة في مجمل الوضعية الجبائية إثر تحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي لمؤسسة أو رؤساء الشركات الأساسيين للشركة ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف من جهة و نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى تقدم الإدارة طلب التبريرات و التوضيحات التي تراها مما تحملها على إعادة تقويم الوعاء الضريبي و هذا عن طريق التصحيح الحضوري أو التصحيح التلقائي.

<sup>75</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ن، مرجع سبق ذكره، ص31.

يعتبر هذا الطلب إجراء عادي لتحقيق من التصريحات على الدخل الإجمالي.

### 1-1 طلب التبريرات

تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات الآتية:

فيما يتعلق بالوضعية الجبائية و ما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها و عليه تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار لكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات التدليس.

### 1 – التوضيحات

تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن غموض في التصريحات، و تخص أي نقطة واردة في التصريح

### 1-2-1 الإجراء الحضوري

طبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقا حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول و لا سيما و فيما يخص إشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقييمات، تبرير إعادة التقييمات المقترحة و منح أجل رد إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة في حالة إشعار بإعادة التقييم المصحح، المناقشة الشفوية و الحضورية و حق طلب التحكيم من المسؤول الأول لمصلحة التحقيق (المادة 5-21 من ق.إ.ج).

### 2-2-1 التصحيح التلقائي

هو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة إذا لم يكتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الإجمالي في الأجال المحددة قانونا أو لم يسوي وضعيته الجبائية إذا لم يستجب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة و عليه فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة إن القواعد المحددة من طرف الإدارة يجب أن تقترب قدر المستطاع من الحقيقة. تبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضوري سارية المفعول عند التصحيح التلقائي.

### المطلب الثالث : الغرامات و العقوبات

تتوقف فعالية الرقابة على مدى أهمية العقوبات و الغرامات المحددة إلا أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون أثر عكسي في هذا المجال قرض المشرع الضريبي الجزائري عدة إجراءات عقابية على كل من يخالف أحكام القانون الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة و زيادة مردوديتها، و في هذا الإطار يوجد نوعين من العقوبات هما :

أولاً : الغرامات الجبائية<sup>76</sup>

تتمثل الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني، و يختلف حجم الزيادات حسب طبيعة المخالفة، و يتضح كمايلي :

## 1 - الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي

حسب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإنه تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما يسدد الضريبة على الدخل و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%.

## 2- الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي

و هو ما توضحه الفقرة من (المادة 192 ق.ض.م) : "يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الاجال المحددة أو عند إثبات تصريحه الوثائق و المعلومات المطلوبة بموجب (المواد 152 و 153 و 180 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة) دفع غرامة جبائية قدرها 1000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل 30 يوما ابتداءا من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع الإشعار بالالتزام تفرض ضريبة تلقائيا و يضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25%.

حسب الفقرة الأولى للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامة مالية قيمتها تختلف حسب حجم المبلغ المتلاعب بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كمايلي:

10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه .

15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 5000 دج و يقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه.

25 إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 200000 دج.

ثانيا : العقوبات بموجب التشريع الجبائي لجريمة الغش و التهرب الضريبي

إن العقوبات المنصوص عليها في القانون الضريبي المختلفة التي يسمح لنا لتبيان هذه العقوبات من خلال هذا قمنا بتقسيم هذه العقوبات إلى عقوبات أصلية أما العقوبات الأخرى شبيهة.

## 1 - العقوبات الأصلية لجريمة الغش و التهرب الضريبيين

لدراسة هذه العقوبات في مختلف القوانين الضريبية التي جاء بها قانون المالية لسنة 2012 التي تتمثل في :<sup>77</sup>

<sup>76</sup> - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للمديرية العامة للضرائب، 2016.98.101.

## 1-1 في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال

العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من ق.ض.م المعدلة بموجب المادة 13 من قانون رقم 11-16 المؤرخ في 20-12-2011 المتعلق بقانون المالية لسنة 2012 و عليها تستند اغلب الشكاوى في مجال الغش و التهرب الجبائي.

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر و غرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج ، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج و لا يتجاوز 1000.000 دج.

- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين (02) و غرامة مالية من 500.000 دج و لا يتجاوز 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبات ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج .

- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المتملص منها 5.000.000 دج و لا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من خمسة (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج إضافة إلى أن المخالفات المنصوص عليها في المواد : 134،176،407 من ق.ص.م و المواد 118، 117 ، 116 من ق.ر.ر.أ يعاقب عليها بنفس العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 أعلاه باعتبار أن هذا المواد تحمل العقوبة إلى المادة 303 ق.ض.م<sup>78</sup>

## 2- في مجال الضرائب غير المباشرة

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 532 ق.ض.غ.م التي تنص : "يعاقب كل من يستعمل طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموعة أو جزء من وعاء الضريبة التعسفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة 50.000 دج إلى 200.000 دج و بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط "

## 1-3 في مجال حقوق التسجيل

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 119 منه التي تنص " فعلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية بغرامة تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج و حبس من سنة إلى خمس سنوات، أو بإحدى العقوبتين فقط".

من كل هذه العقوبات نصل إلى النتائج التالية:

<sup>77</sup> - أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار هومة للنشر و التوزيع، الطبعة 17، الجزائر، 2014، ص485.

<sup>78</sup> - قانون رقم 16/11، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ص15.

في كل الأحوال يجوز للقاضي تعيين خبير لتحديد مبلغ الضريبة المتملص منه و تبعاً لذلك فإذا كان المتهم متابعاً لتملصه من الضريبة خلال 03 سنوات فإن العقوبة لا تكون على أساس مجموع المبالغ المتملص منها خلال سنوات الثلاث وإنما تكون العقوبة على أساس قيمة المبلغ الأكبر المتملص منه خلال السنوات الثلاث .

كما أجمعت النصوص الضريبية على أن تضاعف العقوبات في حالة العود و حددت مدة العود بخمس (05) سنوات مثلما تجده في قانون العقوبات و ذلك بالنسبة للجنح.

إجازات بالمقابل إفادة المتهم بالظروف المخففة وفقاً لاحكام المادة 53 ق.ع.ج متى توافرت شروط تطبيقها على أن ينصرف أثر الظروف المخففة إلى العقوبات الجبائية التي لا يجوز تخفيضها.<sup>79</sup>

الجدول الموالي يلخص العقوبات الجزائية المنصوص عليها ضمن مختلف القوانين الجبائية

الجدول رقم 1-2 : العقوبات الأصلية لجريمة الغش و التهرب الضريبي

نوع الضرائب و الرسوم		قيمة المبلغ المتملص منه		الغرامة الجزائية		الحبس	
الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى
0	100.000	50.000	100.000	/	/		
100.000	1.000.000	100.000	500.000	06 أشهر	شهرين		
1.000.000	5.000.000	500.000	2.000.000	02 سنتين	06 أشهر		
5.000.000	10.000.000	2.000.000	5.000.000	05 سنوات	02 سنتين		
أكثر من 10.000.000	أكثر من 10.000.000	5.000.000	10.000.000	05 سنوات	10 سنوات		
حقوق الطابع المادة 34		50.000 دج	200.000	سنة	5 سنوات		
		مهما كان المبلغ غير انه في صورة الإخفاء يشترط تطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو المبلغ 10.000 دج					

<sup>79</sup> - أحسن بوسقيعة، مرجع سبق ذكره، ص487، 486.

الضرائب غير المباشرة	المادة 530	مهما كان المبلغ	/	/	06 أشهر	06 أيام
	المادة 531	مهما كان الإخفاء	العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات			
	المادة 532	مهما كان المبلغ غير انه في صورة الإخفاء يشترط تطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو المبلغ 10.000 دج	50.000 دج	200.000 دج	05 سنوات	سنة

المصدر: أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة 17، الجزء الاول، الجزائر 2014، ص485.

### ثانيا : العقوبات التكميلية و التبعية لجريمة الغش الضريبي:

1 – من بين العقوبات التكميلية التي نص عليها المشرع الجزائري تتمثل في نشر الحكم و تحليفه، و بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها و بتعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه حسب المادة 303 ق.ض.م و المادة 550 ق.غ.م و المادة 6/120 ق.ت.

و تكون عدة العقوبات الرامية في حالة العودة لتسبب المواد 03/303 ق.ص.م و المادة 546 ق.ض.غ و المادة 120/ق.ت.

2 - كما نجد نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 544 بخصوص رجال الأعمال و الخبراء و المحاسبين على أنه في حالة العودة سواء بحكم واحد أو بعدة و أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات منه مزاوله ممن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب و لو بصفة مسير أو مستخدم، و تطبيق عليهم أيضا عند الاقتضاء عقوبة غلق المؤسسة.

3 – منع الأشخاص من الذين تم إدانتهم بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري و حددت فترة المنع لمدة لا تتجاوز 10 سنوات لما أجازت الأمر بالنفذ المعجل و هذا ما منعت عليه المادة 29 من قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28/12/2003 المتضمن قانون مالية لسنة 2004.

بعد أن قمنا بتحليل العقوبات الجزائية التي تحلف المكلف بالضريبة عند ارتكاب جريمة الغش الضريبي مما عليه عقوبات جبائية و أن شدة العقوبات تختلف من نص إلى اخر مضمونا و مقدارا و ذلك حسب مايلي:

1-3 في قانون الضرائب المباشرة في حالة الحقوق المتملص منها الغرامة الجبائية بثلاثة أصناف تلك الحقوق دون أن تقل (5.000 دج) أما عقوبة المصادرة التي تنصب على أشياء و وسائل التزوير المحددة كما تصادر أجهزة أو أجزاء الأجهزة المختصة أو لا تكون حيازتها غير شرعية وهذا حسب (المادة 525 ق.ص.غ.م)

2-3 أما في القانون الضرائب يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

- غرامة ثابتة قيمتها (5.000 دج و 25000 دج) وهذا ما نصت عليه (المادة 532 ق.ص.غ.م)

- وأخرى نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن (50.000 دج) وهذا حسب المادة 524 فقرة 2(أ) تطبق كلا عن المتهم في حالة ارتكابه جنحة الغش الضريبي.

كما نجد في قانون الرسم على رقم الأعمال و ذلك في حالة استعمال طرق يحدد منع هذه الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 وهذا ما تنص عليه (المادة 2/114 ق.ر.ر.<sup>80</sup>)

3-3 أما العقوبات المفروضة على الشخص المعنوي فقد كرس النصوص الضريبية عليها المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي وهذا ما نصت عليه المادة 09/303 ض.م عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي اخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس ضد المتصرفين و الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة:

و أضافت نفس المادة في شطرها الثاني "و يصدر الحكم بالغرامات الجزائية ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بالتطبيق الغرامات الجبائية عليه".

و نفس الشيء ما نجده في قانون الضرائب غير المباشرة (المادة 554 منه) و نفس الحكم الذي تكرر في نص (المادة 138 ق.ر.ر.) و في القانون الطابع و ذلك في (المادة 36 فقرة 04) منه، و نفس الشيء نجده في (المادة 121 فقرة 04) من قانون التسجيل.

ما نلاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة و ذلك لأن المشرع الجزائري ستبعد كل من الدولة و الجماعات المحلية و كذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري أما فيما يخص الهيئات العمومية الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية فإنها تكون محل مسائلة جزائية في حالة إركابها جنحة الغش الضريبي .

<sup>80</sup> - القانون رقم 16/11 المتضمن قانون المالية 2012، مرجع سبق ذكره، ص43.

خلاصة :

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية و التحقق من مدى شرعية و صحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة و مطابقتها مع الدخل الحقيقية، و ما تم التحصل عليه من معلومات من مصادر أخرى، و العمل على اكتشاف الأخطاء و الانحرافات و القيام بتصحيحها.

# الفصل الثالث:

تمهيد:

بعد دراستنا للجانب النظري في الفصول السابقة، و عرضنا المختصر للضريبة و أهميتها في كل الميادين خاصة في الدول النامية تبيان مدى تأثيرها على اقتصاديات الوطنية.

وبما أن الدراسة النظرية لا يمكن أن تحقق الهدف المرجو إذ لم تكن مرفقة بدراسة تطبيقية مأخوذة من الواقع فإننا التحقنا بمركز الضرائب لمستغانم و يعد هذا الترخيص استكمالاً للبرنامج الدراسي المقرر للحصول على شهادة الدراسات التطبيقية الجامعية في المحاسبة و المالية، وذلك من اجل تجسيد المفاهيم النظرية تطبيقياً.

و من خلال هذه التجربة الميدانية في مركز الضرائب سنتعرف على سير العمل داخل المركز.

## المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب

في هذا المبحث سنتعرف على تنظيم و مهام الضرائب لولاية مستغانم، و ذلك من خلال الاطلاع على هيكلها الإداري و التنظيمي ، إضافة إلى عرض تنظيم و الخصائص و المهام المخولة لمركز الضرائب.

## المطلب الأول: تعريف و مهام مركز الضرائب

## 1 - تعريف مركز الضرائب:

مركز الضرائب هو مركز التسيير موحد يجمع تحت إشراف المركز كل مهام التسيير و التحصيل و المراقبة و المنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات و القباضات و المديريات الضرائب الولائية.

هذا الصدد ، يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم :

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي و النظام المبسط
- المهنة الحرة
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات
- 

## 2 - مهام مركز الضرائب:

ينشط مركز الضرائب في المجالات الرئيسية الآتية :

## في مجال الوعاء:

-يمسك و يسير الملفات الجبائية للشركات و غيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

-مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح الصناعية و التجارية و الأرباح غير التجاري.

-إصدار و معاينة و المصادقة على الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض.

## في مجال التحصيل:

-التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى

-التكفل بالعمليات المادية للدفع و التحصيل و تقدير الأموال النقدية.

-ضبط الكتابات و الحسابات و مركزة تسليم القيم

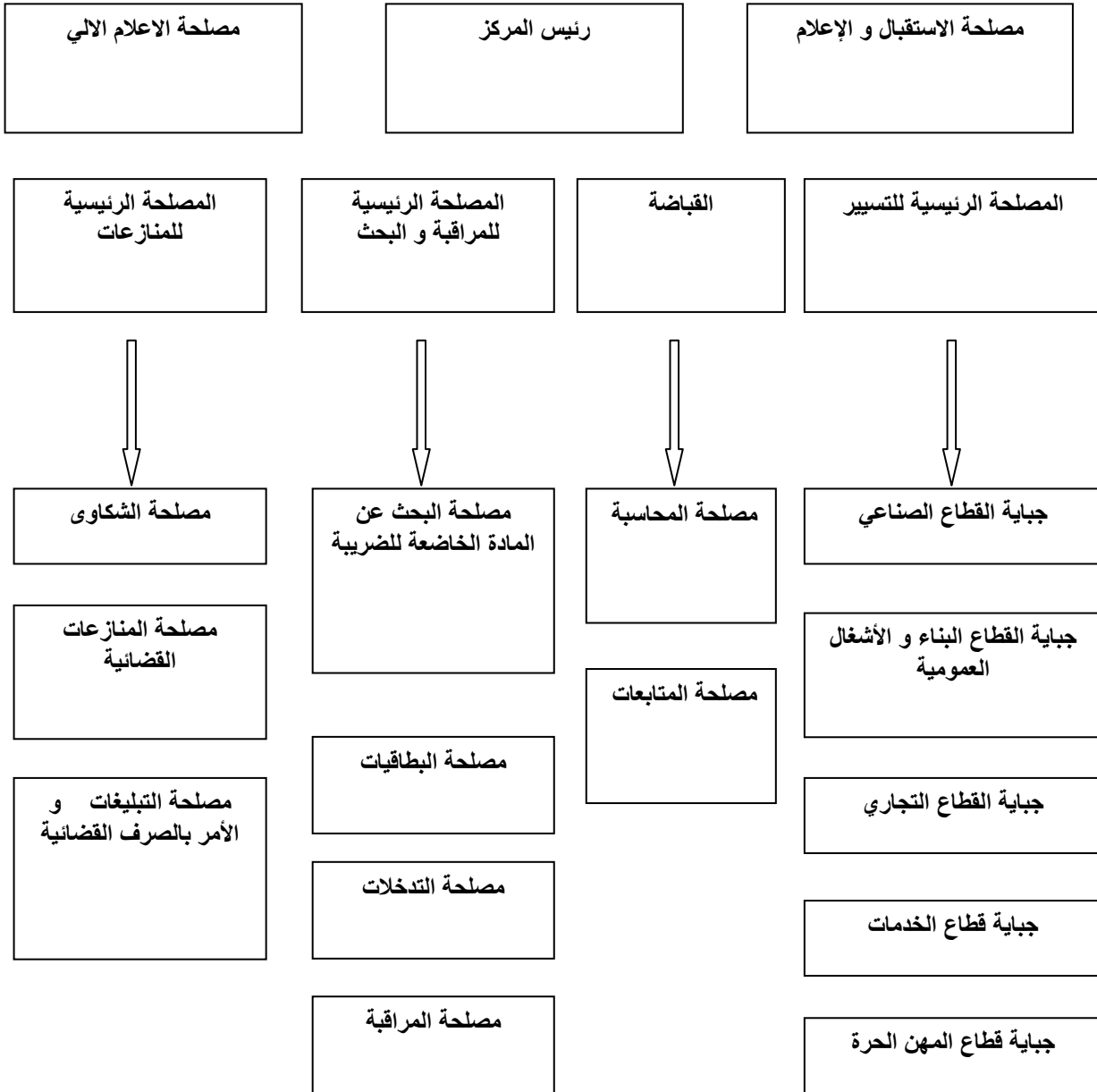
## في مجال الرقابة:

-دراسة و معالجة الشكاوى

- متابعة المنازعات الإدارية و القضائية
- تسديد قروض و الرسوم
- في مجال الاستقبال و الإعلام:
- ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل قوانينها الأساسية
- تنظيم و تسيير المواعيد
- نشر المعلومات و الأراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب
- المطلب الثاني : تنظيم مركز الضرائب
- يسير مركز الضرائب رئيس مركز، و هو يتشكل من :
- 1-ثلاث مصالح رئيسية:
- 1-المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات
- 2-المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث
- 3- المصلحة الرئيسية للمنازعات
- 2- مصلحتين:
- 1-مصلحة الإستقبال و الإعلام
- 2-مصلحة الإعلام و الوسائل

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

الشكل رقم 1-3 : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: مركز الضرائب ولاية مستغانم

المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي

المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

أولا : تقديم عام للشركة :

#### 1 – تعريف بالشركة:

هي عبارة عن شركة ذات مسؤولية محدودة «SARL» بدأت نشاطها بتاريخ 2002/04/05 الكائن مقرها بولاية مستغانم يتمثل موضوع نشاطها في الاستيراد والتصدير "مواد التجميل" و المسجلة في السجل التجاري تحت رقم 02-0523646-4 حيث يقدر رأس مالها ب:3000.000 دج مقسمة إلى 300 حصة و لها خمسة شركاء الحصص مقسمة بالتساوي على الشركاء ويقوم بتسيير شؤونها أحد الشركاء.

#### 2 – الوضعية الجبائية :

تخضع هذه الشركة لنظام الحقيقي و يسير ملفها الجبائي مركز الضرائب Cdi لولاية مستغانم

#### 1-2 الضرائب الواجب دفعها:

بالنسبة لهذا النوع فإن الشركة تخضع للضريبة على الأرباح إضافة إلى الرسم على النشاط المهني و الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء و الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء.

#### 2-2 تخفيضات و استرجاعات :

للشركة الحق في التخفيض 30% في الرسم على النشاط المهني و استرجاعات في الرسم على القيمة المضافة التي تحملتها المشتريات.

#### ثانيا : إجراءات التحقيق :

تم إدراج الشركة لتحقيق في المحاسبة ضمن برنامج (سنة 2018).

#### 1 – سحب الملف الجبائي:

يتم سحب الملف الجبائي للشركة من مصلحة التسيير إلى مصلحة المراقبة لمركز الضرائب و التأكد من المعلومات العامة للشركة حول الملف الجبائي متعلقة بالمكلف.

#### 2 – إشعار بالتخفيض :

قبل البدء في عملية التحقيق في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك عن طريق تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالاستلام. و قد تم إشعار بالتحقيق في المحاسبة يوم 2018/06/05 تحت رقم 2018/98. مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة، مع إعداد محضر معاينة للعناصر المادية خاصة بالاستغلال.

يحتوي هذا الإشعار على الضرائب التي ستم مراقبتها و هي : IRG/s , IRG/a ,TVA , TAP, IBS و ذلك على مدار الأربع سنوات (2014،2015،2016،2017) بموجب هذا الإشعار يمنح للمكلف اجل أدناه 10 أيام من أجل تحضير الوثائق و الدفاتر المحاسبية.

### 3 - التحضير لإجراء التحقيق :

#### 1-3 فحص الملف الجبائي:

تم فحص الملف الجبائي الخاص بالشركة بهدف إجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف من أجل التأكد من مدة التزام هذه الشركة لواجباتها الجبائية فيما يخص التصريحات المقدمة .

#### 2-3 إعداد كشف المقارنة للميزانيات:

بناء على الميزانيات الأربعة للسنوات قيد التحقيق 2014،2015،2016،2017 قامت الإدارة الجبائية بإعداد وثيقة كشف المقارنة للميزانيات تحتوي أصول، خصوم بهدف توضيح ممتلكات و ديون الشركة.

#### 3-3 إعداد كشف المحاسبية:

دفعاً للجداول المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و المتعلقة بحساب النتيجة بالسنوات الأربعة التي تتم التحقيق فيها تم إعداد كشف المحاسبية من قبل الإدارة الذي هو عبارة عن ملخص للنتيجة المالية لهذه الشركة لمدة أربع سنوات.

#### 4-3 إعداد كشف الضرائب:

وفقاً للتصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة للسنوات الأربعة التي يتم تحقيق فيها يتم إعداد كشف للضرائب المحصلة و المصحح بها ، و هو عبارة عن ملخص للضرائب لهذه الشركة لمدة أربع سنوات.

### المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي

تتمثل عملية التحقيق الجبائي على المحاسبية في فحص كل الدفاتر و المستندات الخاصة بالشركة و تكون كالتالي:

#### أولاً: مراقبة المحاسبية من حيث الشكل:

تتم عن طريق التدخل الأولي الذي يأتي بعد انتهاء مدة 10 أيام منذ استلام الإشعار لتحضير الوثائق المحاسبية و تتم عن طريق إعداد محضر معاينة .

تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية :

دفتر اليومية: مصادق و موقع عليه من طرف رئيس المحكمة و يكون مرقم.

دفتر الجرد: مصادق و موقع عليه من طرف رئيس المحكمة و يكون مرقم.

الدفاتر المساعدة : هذه الدفاتر تكون ممسوكة بطريقة الإعلام الآلي و تتمثل في : دفتر المشتريات، دفتر المبيعات، دفتر البنك، دفتر الصندوق، و دفتر عمليات المختلفة.

بما أن الشركة تحترم أحكام المادتين 10.09 من القانون التجاري و كذلك أحكام النظام المحاسبي الجديد فإن محاسبتها مقبولة:

ثانيا : مراقبة المحاسبة من حيث المضمون

1 - مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية:

بما أن الشركة تعمل في مجال الاستيراد و التصدير و للتأكد من صحة المشتريات بهدف تأسيسها تم القيام بدراسة فواتير الشراء (d3) و مقارنتها بما هو موجود في الحساب البنكي للشركة، و كذلك الأمر بالنسبة للمبيعات.

1-1 تأسيس المشتريات

مراقبة المشتريات بالنسبة لسنة 2014:

الجدول رقم 1-3: جدول يوضح المشتريات الخاصة بسنة 2014

الوحدة : دج

رقم D3	التاريخ	ثمن الشراء	حقوق الجمارك	مصاريف ملحقة	TVA (17%)	المبلغ خارج الرسم
52 268	2014/10/25	2 788 422	418 263	154 456	571 395	3 361 144
المجموع		2 788 422	418 263	154 456	571 395	3 361 144

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للشركة، مصلحة المراقبة CDI 2017.

في سنة 2014 قامت الشركة بعملية استيراد واحدة.

المبلغ خارج الرسم = ثمن شراء + حقوق الجمارك + مصاريف ملحقة

مبلغ TVA = (ثمن شراء + حقوق الجمارك + مصاريف ملحقة) x 17 %

الجدول رقم 2-3: يوضح المشتريات المصرح بها من قبل المكلف و المشتريات المستخرجة لسنة 2014

3 361 144	المشتريات الخاصة
3 361 144	المشتريات المصرح بها
-	الفارق

بما أنه لا يوجد فارق في المشتريات الخاصة بسنة 2014 فإنه لا يوجد زيارة أو تخفيض بهدف التهرب من دفع الضرائب.

- مراقبة المشتريات بالنسبة لسنة 2015:

الجدول رقم 3-3 : يوضح المشتريات الخاصة بسنة 2015:

الوحدة: دج

رقم	التاريخ	ثمن الشراء	حقوق الجمارك	المصاريف الملحقه	TVA (17%)	المبلغ خارج الرسم
7532	2015/6/9	5 103 647	765 547	196 651	1 031 194	6 065 845
7781	2015/6/15	3 173 791	476 069	100 041	637 483	3 749 901
7783	2015/6/15	3 001 167	450 175	104 161	604 436	3 555 503
7986	2015/6/20	7 464 220	1 119 633	107 907	1 477 599	8 691 760
8431	2015/6/28	8 367 428	1 255 114	136 636	1 659 060	9 759 178
10 687	2015/8/12	10 270 139	1 540 521	217 442	2 044 777	12 028 102
12 517	2015/9/19	11 831 142	1 774 671	338 804	2 370 585	13 944 617
14 995	2015/11/18	3 305 514	495 827	203 298	680 789	4 004 639
	المجموع	52 517 048	7 877 557	1 404 940	10 505 923	61 545 799

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للشركة، مركز الضرائب ولاية مستغانم 2017

4- : يوضح المشتريات المصرح بها و المشتريات المستخرجة لسنة 2015الجدول رقم

61 799 545	المشتريات المستخرجة
61 799 545	المشتريات المصرح بها
-	الفارق

عدم وجود فارق بين المشتريات المستخرجة و المشتريات المصرح بها على عدم وجود لنية التهرب من دفع الضريبة من قبل المكلف.

مراقبة المشتريات بالنسبة لسنة 2016 :

الجدول رقم 3-5: المشتريات الخاصة بسنة 2016

الوحدة دج

رقم	التاريخ	الثمن الشراء	حقوق الجمارك	المصاريف الملحقة	TVA (17%)	المبلغ خارج الرسم
1168	2016/1/25	4 154 271	623 141	215 188	848 742	4 992 600
16 044	2016/11/9	2 993 203	448 980	90 518	600 559	3 532 701
9549	2016/7/10	7 009 745	1 051 462	177 877	1 400 466	8 239 084
13 846	2016/9/27	6 287 332	943 100	144 821	1 253 793	7 375 253
13 852	2016/9/27	5 504 570	825 685	143 850	1 100 598	6 474 105
13 854	2016/9/27	3 592 526	538 879	72 549	714 672	4 203 954
15 848	2016/2/11	7 998 471	1 199 771	165 879	1 591 901	9 364 121
16 215	2016/11/11	6 852 946	1 027 942	153 939	1 365 921	8 034 827
16 216	2016/11/11	3 589 624	538 444	79 374	715 265	4 207 442
13 079	2016/9/14	4 209 028	631 354	79 788	836 429	4 920 170
2885	2016/3/4	2 389 427	358 414	108 539	485 585	2 856 380
1592	2016/2/3	6 974 844	1 045 777	250 237	1 405 536	8 267 858
2939	2016/3/6	6 204 179	930 627	462 864	1 291 604	7 597 670
7548	2016/6/1	6 756 179	1 013 427	276 520	1 367 841	8 046 126
12 420	2016/9/4	3 146 107	471 916	92 239	630 745	3 710 262
12 422	2016/9/4	3 252 153	487 823	110 464	654 575	3 850 440
10 438	2016/7/26	4 007 247	601 087	73 758	795 956	4 682 092
9933	2016/7/17	4 734 766	710 215	234 200	956 461	5 679 181
9931	2016/7/17	4 602 914	690 437	241 121	940 860	5 534 472
2752	2016/3/2	9 284 770	1 392 715	329 089	1 871 118	11 006 574
15 977	2016/11/8	3 488 210	523 232	87 902	696 888	4 099 344
16 045	2016/11/9	8 224 972	1 233 746	157 509	1 634 759	9 616 227
14 223	2016/10/4	3 629 744	544 462	82 218	723 592	4 256 424
13 256	2016/9/18	3 618 318	542 748	86 355	722 062	4 247 421
14 140	2016/10/3	4 206 183	630 927	204 804	857 125	5 041 914
9550	2016/7/10	12 830 736	1 924 610	264 279	2 553 336	15 019 625
9548	2016/7/10	16 595 204	2 489 280	331 261	3 300 677	19 415 745
13 851	2016/9/27	8 479 053	1 271 857	136 004	1 680 775	9 886 914
	المجموع	164 613 722	24 692 058	4 853 146	33 006 841	194 121 926

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للشركة مركز الضرائب لولاية مستغانم 2017

الجدول رقم 3-6: المشتريات المصروح بها و المشتريات المستخرجة لسنة 2016

الوحدة : دج

194 121 926	المشتريات المستخرجة
194 121 926	المشتريات المصروح بها
-	الفارق

نفس الشيء بالنسبة لسنة 2016 لا يوجد هناك فارق بين المشتريات المصرح بها و المشتريات المستخرجة. مراقبة المشتريات بالنسبة لسنة 2017:

الجدول رقم 3-7: المشتريات الخاصة بسنة 2017

الوحدة : دج

رقم	التاريخ	ثمن الشراء	حقوق الجمارك	المصاريف الملحقة	TVA (17%)	المبلغ خارج الرسم
1501	2017/1/25	12 856 914	1 928 537	174 196	2 842 333	14 959 647
1502	2017/1/25	12 753 458	1 913 019	183 789	2 821 551	14 850 266
3810	2017/3/5	7 440 228	1 116 034	123 439	1 649 144	8 679 701
6668	2017/4/19	14 122 816	2 118 422	241 168	13 131 657	16 482 406
7438	2017/5/2	5 283 430	792 515	85 134	1 170 605	6 161 079
7431	2017/5/2	4 502 819	675 423	70 078	9 371 81	5 248 320
7993	2017/5/9	3 362 351	504 353	72 100	7 483 73	3 938 804
11 070	2017/6/27	12 226 323	1 833 948	228 141	7 714 798	14 288 412
4620	2017/3/16	8 583 737	1 287 561	114 377	27 147 798	9 985 675
المجموع						94 594 310

المصدر وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للشركة، مركز الضرائب ولاية مستغانم 2017

8- المشتريات المستخرجة و المشتريات المصرح بها لسنة 2017 الجدول رقم

الوحدة : دج

94 594 310	المشتريات المستخرجة
94 594 310	المشتريات المصرح بها
-	الفارق

لا يوجد فارق بين المشتريات المستخرجة و المشتريات المصرح بها لسنة 2017، وبالتالي لا يوجد تلاعب يؤدي إلى التهرب من دفع الضرائب.

2-1 تأسيس أرقام الأعمال:

بالنسبة لسنة 2014:

الجدول رقم 9-3: المبيعات المستخرجة و المصحح بها الخاصة بسنة 2014

الوحدة دج

2014	السنة	البيان
3 697 259		رقم الأعمال المستخرج
3 697 259		رقم الأعمال المصحح به
-		الفارق

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للشركة مركز الضرائب ولاية مستغانم 2017.

بالنسبة لسنة 2015 :

الجدول رقم 10-3 : المبيعات المستخرجة و المصحح بها الخاصة بسنة 2015

الوحدة دج

2015	السنة	البيان
64 511 826		رقم الأعمال المستخرج
64 511 826		رقم الأعمال المصحح به
-		الفارق

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، مركز الضرائب ولاية مستغانم 2017.

بالنسبة لسنة 2016:

الجدول رقم 11-3: المبيعات المستخرجة و المصحح بها لسنة 2016

الوحدة : دج

2016	السنة	البيان
209 237 632		رقم الأعمال المستخرج
209 237 632		رقم الأعمال المصحح به
		الفارق

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، مركز الضرائب ولاية مستغانم 2017

بالنسبة لسنة 2017 :

الجدول رقم 3-12: المبيعات المستخرجة و المبيعات المصحح بها لسنة 2017

الوحدة : دج

السنة	البيان
2017	
100 269 967	رقم الأعمال المستخرج
100 269 267	رقم الأعمال المصحح به
-	الفارق

2 - مراقبة حسابات الميزانية:

بناء على معلومات الواردة في كشف المحاسبة الخاص بالشركة و المعلومات المقدمة من طرف أعوان مركز الضرائب ولاية مستغانم فإن رأس مال الشركة لم يتغير طوال سنوات التحقيق.

3 - مراقبة حسابات التسيير:

تمت مراقبة الأعباء فقط كالتالي:

- بالنسبة لسنة 2014 : عدم وجود أعباء مرفوضة.

بالنسبة لسنة 2015 :

جدول رقم 3-13: الأعباء المرفوضة لسنة 2015

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	سبب الرفض
62	الخدمات الخارجية الأخرى	420 978	غياب الفواتير
	المجموع	420 978	

المصدر: وثائق التبليغ لنتائج التدقيق الجبائي للشركة، مركز الضرائب ولاية مستغانم 2017

بالنسبة لسنة 2016:

الجدول رقم 3-14: الأعباء المرفوضة لسنة 2016

الوحدة دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	سبب الرفض
62	الخدمات الخارجية الأخرى	1 056 460	فواتير متكررة
5161	الصيانة و التصليلات	290 000	غياب الفواتير
6310	أجور المستخدمين	160 000	غياب الفواتير
المجموع		1 506 460	

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للشركة، مركز الضرائب ولاية مستغانم

بالنسبة لسنة 2017 :

الجدول رقم 3-15: الأعباء المرفوضة لسنة 2017

الوحدة : دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	سبب الرفض
6310	أجور المستخدمين	160 000	عدم وجود مبرر
المجموع		160 000	

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للشركة، مركز الضرائب ولاية مستغانم 2017.

- تجميع الأعباء:

الجدول رقم 3-16 : إجمالي الأعباء المرفوضة لكل سنة

الوحدة: دج

السنوات	2014	2015	2016	2017
البيان				
الأعباء المرفوضة	-	420 978	1 506 460	160 000

ثالثا : نتائج التحقيق

من خلال الفحص الدقيق و الدفاتر المحاسبية و سير عملية التدقيق الجبائي تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تأسيس الأرباح :

- نتائج التحقيق بالنسبة لسنة 2014 :

الجدول رقم 3-17: تأسيس الأرباح لسنة 2014

الوحدة : دج

البيان	السنة	2014
الفارق في رقم الأعمال		-
الربح المصرح به		226 941
الأعباء المرفوضة		-
الربح المستخرج		226 941
الضريبة المستخرجة		52 197
الضريبة المصرح بها		52 197
الفارق		-
نسبة العقوبة		-
العقوبة		-
المجموع		-

المصدر: وثائق التبليغ لنتائج التدقيق الجبائي، مركز الضرائب ولاية مستغانم 2017

الضريبة المستخرجة = الربح الجبائي المستخرج x 23 %

معدل العقوبة يتحدد وفق مايلي :

إذا كان مبلغ الفارق محصور ما بين 0 و 5 مليون ← 10 %

إذا كان مبلغ الفارق محصور ما بين 5 ملايين و 20 مليون ← 15 %

إذا كان مبلغ الفارق أكبر من 20 مليون ← 25 %

نتائج التحقيق بالنسبة لسنة 2015 :

قدم المكلف بتبريرات حول الأعباء التي تم رفضها في هذه السنة و المقدرة ب 420 978 دج و بعد دراسة و فحص

هذه التبريرات تم قبولها قبل انتهاء الفترة المحددة له و هي 40 يوم.

الجدول رقم 3-18: تأسيس الأرباح لسنة 2015

الوحدة: دج

البيان	السنة	2015
الفارق في رقم الأعمال		-
الربح المصرح به		1 183 780
الأعباء المرفوضة		-
الربح المستخرج		1 183 780
الضريبة المستخرجة		307 782
الضريبة المصرح بها		307 782
الفارق		-
نسبة العقوبة		-
العقوبة		-
المجموع		-

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي، مركز الضرائب ولاية مستغانم 2017

الضريبة المستخرجة = الربح الجبائي المستخرج x 26 %

نتائج التحقيق بالنسبة لسنة 2016 :

الجدول رقم 3-19: تأسيس الأرباح لسنة 2016

الوحدة: دج

البيان	السنة	2016
الفارق في رقم الأعمال		-
الربح المصرح به		5 861 701
الأعباء المرفوضة		1 506 460
الربح المستخرج		7 368 161
الضريبة المستخرجة		1 915 721
الضريبة المصرح بها		1 524 042
الفارق		391 679
نسبة العقوبة		25 %
العقوبة		979 20
مجموع الضرائب الواجب دفعها		489 599

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي، مركز الضرائب لمستغانم 2017.

عقوبة = خزينة مستخرجة

نسبة العقوبة

ضريبة المستخرجة = أعباء مرفوضة x 26%

نتائج التحقيق بالنسبة لسنة 2017 :

الجدول رقم 3-20: تأسيس الأرباح لسنة 2017

الوحدة : دج

البيان	السنة	2017
الفارق في رقم الأعمال		-
الربح المصرح به		2 195 810
الأعباء المرفوضة		160 000
الربح المستخرج		2 355 810
الضريبة المستخرجة		612 510
الضريبة المصرح بها		570 910
الفارق		41 600
نسبة العقوبة		10%
العقوبة		4160
مجموع الضرائب الواجب دفعها		45 760

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي ، مركز الضرائب لمستغانم .

ضريبة المستخرجة = أعباء مرفوضة x 26%

العقوبة = ضريبة المستخرجة x نسبة العقوبة

الجدول رقم 3-21: إجمالي الضرائب الواجبة الدفع خلال كل سنة

الوحدة : دج

السنوات	2014	2015	2016	2017
البيان				
الضرائب على أرباح	-	-	489 599	45 760

المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق التبليغ الأولى.

بعد عملية الفحص الدقيق للتصريحات الشهرية و السنوية تبين أن الشركة قامت بتوزيع أرباحها خلال جوان

IRG/AS 2017

## الجدول رقم 3-22: الربح الموزع

الوحدة دج

2017	السنة	البيان
4 283 405		أرباح الموزعة المصوح بها
4 283 405		الأرباح الموزعة المستخرجة
-		الفارق

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التحقيق الجبائي مركز الضرائب لولاية مستغانم.

لا يوجد فرق بين الأرباح الموزعة المستخرجة و المصوح بها .

لا يوجد تهرب بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG/AS.

## خلاصة :

تم التطرق في هذا شركة ذات شخص وحيد تعرضت للتحقيق في المحاسبة نحو الضريبة على أرباح الشركات خلال السنوات 2014، 2015، 2016، 2017 وكذلك الاقتطاع من المصدر لمداخيل رؤوس الأموال المنقولة باعتبار أنه تم توزيع الأرباح خلال جوان 2012.

و خلال عملية التدقيق تم قبول محاسبة الشركة من حيث الشكل ليتم فحصها من حيث المضمون، وقد تم التركيز على تأسيس المشتريات و أرقام الأعمال وكذا الأعباء المرفوضة، بهدف إيجاد الفارق في الربح غير المصرح به الذي على أساسه يتم حساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات بالإضافة إلى مبلغ العقوبة المتأتية من ذلك ، للحصول في الأخير على المبلغ الواجب الدفع في كل سنة بالإضافة إلى مبلغ IRCM الذي يجب دفعه في سنة 2017.

خاتمة

## خاتمة:

من خلال دراستنا للموضوع يتضح لنا الدور الفعال الذي تلعبه الضرائب في دفع عجلة الاقتصاد نحو التقدم و الرقي كونها من المصادر المالية فهي تلعب دورا رياديا في تنفيذ السياسة المالية التي تمكنها من التدخل لتوجيه النشاط الاقتصادي بإعادة توزيع الدخل و الثروات على مختلف فئات المجتمع بهدف الحد من الفروقات الاجتماعية وإرساء مبادئ العدالة باعتبار النظام الضريبي أحد المقومات الأساسية المالية، تم إنشاء ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات التنمية الاقتصادية وتحقيقها لأهدافها الأخرى.

إن إلزامية فرض الضريبة و تعددها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج أحد المسلكين التهرب المشروع بتجنب المكلف الخضوع للضريبة دون ارتكاب أية مخالفة للأحكام و الأنظمة الضريبية و كذا التهرب غير المشروع الذي يتمثل بنجاح المكلف في الإفلات من تأدية الضريبة المستحقة عليه عبر ممارسة الغش و التزوير و مخالفة القوانين الضريبية المعتمدة، و لقد انتشرت هذه الظاهرة بصورة كبيرة لتعدد الأسباب فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي الذي يتسم بغموضه و عدم استقراره، ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية لتعدد إجراءاتها بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية و الاجتماعية المحيطة بالمكلف. و بالتالي محاولة القضاء عليه ليس بالأمر الهين لذلك تسعى الحكومة جاهدة بكل الطرق الممكنة بالتخفيف من حدة هذه الظاهرة نظرا للأهمية التي تكتسبها الرقابة الجبائية من خلال السعي لمكافحة هذه الظاهرة فقد منح لها المشرع إطارا قانونيا يتجسد في الحقوق الممنوحة لها إضافة إلى الأشكال و الأجهزة المخولة لها و بذلك يعتبر التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب و كذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من أهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية، و من خلال الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها يتم تقييم فعالية الرقابة الجبائية.

## 1- اختبار الفرضيات :

فرضية 1: تعتبر إجراءات الرقابة غير معقدة ما عدا وسائل الاتصال عبر البريد بحيث أن المكلف لا يستلم الإشعار و الوثائق المسلمة إليه في الوقت المحدد.

فرضية 2: أن النظام الحقيقي يساعد على الرقابة الجبائية لأن المكلف مجبر بتسجيل جمع التعاملات الاقتصادية عن طريق المحاسبة .

فرضية 3: إن الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المكلف كافية بالقيام بالرقابة الجبائية الصحيحة بحيث أن الإدارة المكلفة بالرقابة تبحث عن معلومات من مصادر أخرى لتدعيم وثائق المحاسبة

## 2 – نتائج الدراسة :

و من خلال دراستنا للموضوع و تعمقنا في جوانبه توصلنا على مجموعة من النتائج التي تمثلها أعليها فيمايلي:

-للضريبة أهمية كبرى ليست لكونها مورد مالي يمول نفقات الدولة فحسب بل تعدد هذا لكونها أداة تؤثر في الأوضاع الاقتصادية تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

- يعاني النظام الضريبي من الغموض و عدم الاستقرار إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية ورغم الإصلاحات التي تم إدخالها إلا أنه مازال بعيد كل البعد عن الطموحات و الأهداف المسطرة و التي كان محورها الأساسي محاربة الغش و التهرب الضريبي.

- إن ظاهرة الغش و التهرب الضريبي تعد من أهم الأخطار التي تتسبب في تسرب أموال الدولة فقد تكون بطريقة قانونية عن طريق اختراق الثغرات القانونية و التي تسمح بالتهرب الضريبي و إما بطريقة تدليسية و غير قانونية و تسمى الغش الضريبي.

- يخلف التهرب الضريبي آثار سلبية على المستوى المالي و الاقتصادي و الاجتماعي حيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من مواردها المالية مما يؤدي كذلك إلى إخلال المنافسة الاقتصادية و انتشار التفاوت بين الطبقات الاجتماعية و لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي عادة ما تلجأ الإدارة الضريبية إلى الرقابة الجبائية للتقليل من هذه الأفة الخطيرة.

- من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي و ذلك لطبيعته السرية من جهة، و من جهة أخرى للتطور طرقه و تعدد أنواعه.

- تم تطوير الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية و استحداث الأجهزة الجديدة، و لذلك من اجل التقرب أكثر من المكلف بالضريبة، كما تم إنشاء ، مصلحة تحريات الجبائية على المستوى المركزي، تدعيما للهياكل المركزية و الجهوية في مكافحة التهرب الضريبي.

- يختص التحقيق المعمق بدخول أشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة دخل إجمالي، و يتم من خلال مقارنة الدخول المصرح بها مع المداخل و الممتلكات الموجودة فعل لدى المكلف، كما تتم مراقبة مسار حياته و ممتلكاته الشخصية و تمتد إلى أفراد عائلته.

- تنخفض مبالغ الحقوق و الغرامات المسترجعة من خلال التحقيق المعمق و ذلك لأنها تحتاج للمزيد من الإجراءات القانونية و العمالية التي توضح مسار هذا التحقيق إضافة إلى زيادة إمكانية البشرية لرفع عدد الملفات الخاضعة للضريبة.

- تعتمد الإدارة الضريبية في الرقابة الجبائية ميدانيا بالدرجة الأولى على التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب و كذا التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الذي ظهر بعد الإصلاح الضريبي إلى أن تنتهي بالغرامات و العقوبات و تمر التحقيقات الجبائية في الميدان التطبيقي بالمراحل التالية:

- الإجراءات الأولية للتحقيق.

- برمجة الشركة ضمن البرنامج السنوي.

- المعاينة الميدانية إلى مركز النشاط من أجل التحقيق من بينها فحص المحاسبة من حيث الشكل و من حيث المضمون.

- إعادة تأسيس الأوعية المختلفة للضرائب و الرسوم التي تخضع لها المؤسسة المعنية بالأمر.

- إبلاغ نتائج التحقيق من خلال التبليغ الأولي و النهائي.

و في الأخير نستخلص أنه من الصعب أن نجد حلاً يقضي على ظاهرة التهرب الضريبي بصورة نهائية، لكن بالإمكان التقليل منه بشكل كبير.

#### 4 – التوصيات و الاقتراحات:

من خلال النتائج و باستغلالنا المعلومات التي تلقيناها من خلال دراستنا للحالة التطبيقية بمركز الضرائب لولاية مستغانم سنحاول اقتراح بعض التوصيات التي توجزها فيما يلي:

- إدخال المزيد من الإصلاحات على النظام الضريبي من خلال تبسيط مكوناته و توضيحه يجعله أكثر استقراراً.

- تبسيط مكونات الجبائية العادية من خلال دمج مجموعة من الضرائب في ضريبة واحدة بمعدلات منخفضة للرفع من حصيلتها و بالتالي يمكن جعلها بديلاً للجبائية البترولية بهدف حماية الاقتصاد الوطني من مخاطر الاعتماد الكلي على المداخل البترولية.

- إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي و محاولة إيجاد إطار قانوني ينظمها و ضرورة إيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق و الأساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في مجال التهرب الضريبي.

- الاهتمام بموظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع مستواهم العلمي و المهني عن طريق التكوين و التدريب المستمر بالإطلاع على كافة المستجدات و التعديلات تطراً من حين لآخر.

- إعادة النظر في أجور مراقبي الإدارة الجبائية لإبعادهم عن إغراءات المكلفين بالضريبة و القضاء على الرشوة و المحاباة التي تنتشر لدى أصحاب النفوس الضعيفة و عديمي الضمير المهني.

- إنشاء مقرات عمل جديدة و تقريبا من المكلف و تزويدها بمختلف التجهيزات الإدارية.

- تطوير العمل بالإدارة الجبائية من خلال تعميم استعمال الإعلام الآلي في كافة التعاملات الإدارية الجبائية مع المكلف بالضريبة و ربطها بشبكة معلوماتية مع كافة الإدارات ذات صلة لا سيما السجل التجاري و مديرية التجارة و كذا إدارة الجمارك، بالإضافة إلى إنشاء هياكل تنظيمية و قانونية للرقابة التجارية و الجمركية لتدعيم الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الآفة.

- تحسين أساليب التعامل مع المكلفين وذلك من خلال تدعيم الإدارات الجبائية بمكاتب العلاقات العامة وتعزيز اللقاءات و المنتقيات مع الجمعيات و الاتحادات المهنية لكسب ثقة المكلفين بالضريبة، و لما لا الوصول إلى الحالة المثلى للمكلف التي اختصرها القاضي الأمريكي holms في قوله : " احب دفع ضرائبي لأنها ثمن الحياة المتحضرة".
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف و يتم ذلك من خلال عقد اتفاقيات دولية و هذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية.
- إعداد نظام عقوبات صارم على من ثبت عليه مخالفة القانون سواء المكلف بالضريبة أو المحققين.
- تخفيض رقم أعمال النظام الحقيقي من 30.000.000 إلى 10.000.000 من أجل مراقبة جيدة و تحصيل جيد و كذلك الحفاظ على مهنة المحاسبة التي تساهم بشكل كبير في مداخيل الجبائية.

#### 5 – افاق البحث

- من خلال تعرضنا في بحثنا هذا لكل من النظام الحقيقي و الرقابة الجبائية، يقوم بفسح و ترك آفاق تكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل.
- جباية الضرائب و إشكالية التهرب الضريبي.
  - تقسيم الأموال المسترجعة من التهرب الضريبي في ميزانية الدولة.
  - ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الوقاية من التهرب الضريبي.

# قائمة المراجع و

# المصادر

الكتب:

- 1-أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار هومة للنشر و التوزيع، الطبعة 17، الجزائر، 2014.
- 2-أحمد زهيري و عبد الناصر نور، "الضرائب و محاسبتها" دار المسيرة، الطبعة الثانية، الأردن، 2008.
- 3-جميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 4-حسن عواضة، عبد الرؤوف فطيش، "المالية العامة لموازنة الضرائب و الرسوم"، دار الخلود، الطبعة الأولى، مصر، 1995.
- 5-خليل عواد أبو حشيش، "المحاسبة الضريبية"، دار حامد الطبعة الأولى، عمان ، الأردن، 2004.
- 6-رفعت المحجوب، "المالية العامة"، دار النهضة، بيروت.
- 7-سليمان حمد علي، سحيمات قيلات، الرقابة الإدارية المالية مع الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية و تطبيقية، دار الثقافة ، الأردن، 1992.
- 8-سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الأردن، 2000.
- عادل فليح علي ، "المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي"، دار حامد ، عمان، الأردن ، 2003.
- 9-عبد المجيد قدي ، "دراسات في علم الضرائب"، دار جرير للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، عمان، الأردن ، 2011.
- 10-عليان الشريف و عبد الناصر نور ، "الضرائب و محاسبتها" دار المسيرة، الطبعة الثانية، الأردن، 2008.
- 11-غازي عناية ، "المالية و التشريع الضريبي " ، دار البيارق ، عمان، 1998.
- 12-محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية و الضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر 2010.
- 13-محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، دار هومة للنشر و التوزيع، بوزريعة، الجزائر، 2004.
- 14-منصور بن اعمارة، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، دار هومة، الجزائر، 2009.
- 15-منصور بن اعمارة، الضرائب على أرباح الشركات، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 16-منصور بن اعمارة، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2010.
- 17-وليد زكريا همام و آخرون ، "الضرائب و محاسبتها"، دار المسيرة، دمشق، 1997.
- 18-حامد عبد المجيد دواز، مبادئ الاقتصاد العام"، دار وائل، الأردن، 1998.
- 19- M.Cozian ; la fiscalité des entreprises, 3 eme édition ; paris,1998
- 20- Claude -laurent ,bayenaine, France, 1995 personnelle, vérification contrôle fiscale ; la ,
- 21- philipe corin ;la vitrification fiscale économique, paris,1997

الرسائل الجامعية:

- 1-بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، تخصص: نقود مالية و بنوك، 2009-2010.
- 2-بوقليعة محي الدين، الرقابة الجبائية و دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة لنيل شهادة ماستر، علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013-2014.
- 3-زهرة محمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير علوم تجارية، تخصص مالية، 2003-2004.
- 4-زوار فاروق، الرقابة و ورها على محاربة التهرب الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم تجارية تخصص مالية، جامعة بومرداس، 2003-2004.
- 5-لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011.
- 6-نوي نجاة ، فعالية الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية نقود ، جامعة الجزائر، 2004، 2003.

– الأوراق البحثية:

- 1-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار الوزاري 2009، قانون رقم (02-63) قانون المالية 2006، الجريدة الرسمية رقم 86، مادة 2009.
  - 2-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون تجاري، المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم 2009، الجريدة الرسمية رقم 75 المادة 9 و 10 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975.
  - 3-الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2015.
  - 4-الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، الجزائر، 2015.
  - 5-ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014.
- direction des relations impôts, 6-Calendarier fiscal; ministère des finances, direction générale des édition, 2015, p06. Alger, ,publiques et de la communication

– القوانين و المراسيم:

- 1-قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للمديرية العامة للضرائب، 101، 98، 2016.
- 2-المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016.
- 3-المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2016.

- 4-المادة 150 قانون الضرائب المباشرة، و الرسوم المماثلة لسنة 2016.
- 5-المادة 150 من قانون ضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،2016.
- 6-المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،2016.
- 7-المادة 217، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016.
- 8-المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016.
- 9-المادة 222 مكرر، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016.
- 10-المادة 222، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016.
- 11-المادة 223، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016.
- 12-المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 13-المادتين 21-23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال معدلة في سنة 2017.
- 14-المادتين 75 و 76 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2016.
- 15-المادتين 2-15 من قانون الرسوم على الأعمال لسنة 2016
- 16-قانون رقم 16/11، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

– مواقع الأنترنت :

المحاسبة كأداة للرقابة 20/06/2015 [http //www.Ablamontada .com](http://www.Ablamontada.com)

المطابق

المديرية العامة للضرائب  
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
 مديرية .....  
 DIRECTION BBA  
 مفتشية الضرائب  
 INSPECTION DES IMPOTS DE  
 KASBOUED  
 قبضة الضرائب  
 RECETTE DES IMPOTS KASBOUED  
 بلدية  
 COMMUNE DE TIXTER  
 NIS: 196 934 987 654 321  
 NIF: 196 934 123 456 789  
 Article d'imposition 34 123 456 789

Année : 2018  
 Mois :  
 Trimestre :  
 للتكوير اجباريا  
 A RAPPELER  
 OBLIGATOIREMENT  
 F.J.

الضرائب و الرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر  
 تصريح يقوم مقام حافظه اشعار بالتسديد  
 IMPOTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE  
 RETENUE A LA SOURCE  
 DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT

IMPORTANT!  
 هذا التصريح يجب أن يتم الى قبضة  
 الضرائب خلال العشرين يوم الأولى من  
 الشهر  
 La présente déclaration Doit  
 être déposée à la recette des  
 impôts dans Les VINGT  
 PREMIERS JOURS DU MOIS.

M. السيد (ة)  
 (nom et prénom-raison sociale)  
 Activité/Profession: النشاط أو المهنة:  
 Adresse: العنوان:

رمز النشاط  
 CODE ACTIVITE  
 Série G.N° 50

الرسم على النشاط المهني بمعدل 1% Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 1%

Code	Opérations imposables	المعاملات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires brut	Chiffre d'affaires imposable recettes professionnelles imposables	Montant à payer (en D.A.)
C 1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50 %				
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30 %				
C 1 A 13	Affaires sans réfaction				
C 1 A 14	Affaires exonérées				
C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)				
1	Présiser la taxe de réfaction le cas échéant				
TOTAL					

Code	Acompte IBS	التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات IBS	Montant à payer (en D.A.)
E 1 M 10	Acompte provisionnel	Détermination des acomptes provisionnels	
2	TOTAL		

Code	Catégories des revenus soumis à une retenue à la source I.R.G ou I.B.S	IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS	الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر والإقتطاعات الأخرى من المصدر ض. د. / ض. أ. ش. IRG / IBS	Taux	Montant à payer (en D.A.)
E 1 L 20	IRG/Traitements, salaires, pensions et rentes viagères			Barème	
E 1 L 30	IRG/Revenus des Créances, dépôt et Cautionnements			10%	
E 1 L 40	IRG/Bénéfices distribués par les Sociétés de capitaux, libératoire			15%	
E 1 L 60	IRG/Revenus des bons de caisse anonymes			50%	
E 1 L 80	IRG/Autres retenues à la source				
E 1 M 30	IBS/Revenus des Entreprises Étrangères non Installées en Algérie (Prestations de services) (1)			24%	
E 1 M 40	IBS/Autres retenues à la source				
3	TOTAL				

(1) joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.



**حق الطابع على الدولة**

Code	العمليات الخاضعة للضريبة	العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant à payer (en D.A.)
E 2 E 00			-	1%	-
<b>4</b>			<b>TOTAL</b>		-

**Impôts et taxes non repris ci-dessus**

Code	العمليات الخاضعة للضريبة	العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant à payer (en D.A.)
<b>5</b>			<b>TOTAL</b>		-

رأب (دج)		التدبير	ملاحظات
1- TAP	C/500 026/A	يشهد بصحة وصدق محتوى هذا التصريح و تطلبه مع الوثائق المحاسبية	Declaracion enregistrée le : .....
2- AP/BSS	C/201 001/M1	Certifié sincère et vérifiable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables.	Observations éventuelles : .....
3-1 - IRG/Salaires	C/201 001/100	A ..... TXXTER le 04/03/2019	
3-2 - IRG/Autres Rel.source	C/201 001/M2 et 3	Cache, signature	
3-3 - IBS/Revenues à la source	C/201 003/303/A/B		
TIC	C/201 002/201		
6 - Droit de timbre	C/		
7 - Autres	C/500 020/A		
8 - TVA			
MONTANT TOTAL A PAYER			

**B/ PROCEDURE DE VERIFICATION**

(2001) (Pièces à joindre)

الملحق (2): 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

## الملخص :

من خلال دراستنا لموضوع الرقابة الجبائية في النظام الحقيقي، يتضح لنا الدور الفعال الذي تلعبه الضرائب في دفع عجلة الاقتصاد نحو التقدم و الرقي، كونها تلعب دورا رياديا في السياسة المالية للدولة. و كذلك إلى أهمية النظام الحقيقي، و مختلف الضرائب الخاضعة له، كيفية تصريحها و تحصيلها، و التزامات مكلف بالضريبة .

و منه يتجلى دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي ، و الهيئات الخاصة بها، و أنواع الرقابة المتبعة في النظام الحقيقي، و كيفية جمع المعلومات سواء من طرف المصدر الداخل أو الخارجي من أجل فعالية الرقابة الجبائية، توضيح إجراءات التبليغ للمكلف و العقوبات المفروضة عليه. مدى أهمية مخرجات النظام المحاسبي للمراقب الجبائي، و اتباع مراحل إجراءات الرقابة الجبائية ، منه يجب للمراقب الجبائي المعرفة الجيدة لقانون الضرائب و نظام المحاسبي المالي.

## الكلمات المفتاحية :

الضرائب – النظام الحقيقي – الرقابة الجبائية – النظام المحاسبي المالي.

## Abstract :

*Through our study of the subject of fiscal control in the real system, it is clear to us the effective role played by taxes in driving the economy towards progress and advancement, as it plays a leading role in the state's fiscal policy. The importance of the real system, the various taxes subject to it, how it is authorized and collected, and tax obligations. This includes the role of tax control in the fight against fraud and tax evasion, the specialized bodies, the types of supervision used in the real system, and how to collect information either by the source internally or externally for the effectiveness of the fiscal control, to clarify the notification procedures of the taxpayer and the penalties imposed on him. The importance of the outputs of the accounting system of the tax controller, and follow the stages of fiscal control procedures, from which the Financial Controller.*

## Keywords :

*Taxes - the real system - tax control - the Financial accounting system*