



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة ب مديرية الضرائب لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

د / نبيل قطاف

إعداد الطالب:

عبد الجليل لخداري

رقم التسجيل:	2014/.....
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2013-2014

قسم العلوم التجارية

وَمَا أُرِيدُ أَنْ أُخَالِفَكُمْ إِلَىٰ مَا أَنْهَكُمْ عَنْهُ إِنِّي مَأْمُورٌ بِالْمَعْرُوفِ وَالنَّهْيِ وَالْإِسْلَامُ ظَنَائِمُ الْوَعْدِ وَالْوَعْدُ حَقٌّ وَمَا أُرِيدُ إِلَّا الصَّالِحَ مَا اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ

وَمَا أُرِيدُ أَنْ أُخَالِفَكُمْ إِلَىٰ مَا أَنْهَكُمْ عَنْهُ إِنِّي مَأْمُورٌ بِالْمَعْرُوفِ وَالنَّهْيِ وَالْإِسْلَامُ ظَنَائِمُ الْوَعْدِ وَالْوَعْدُ حَقٌّ وَمَا أُرِيدُ إِلَّا الصَّالِحَ مَا اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ

وَإِلَيْهِ أُنِيبُ ﴿٨٨﴾

وَمَا أُرِيدُ إِلَّا الصَّالِحَ مَا اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ

الآية : 88 من سورة هود.

الإهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى:

روح أبي الطاهرة

منبع الحنان أُمي

أخي إسماعيل

إلى كل أساتذتي وأصدقائي وزملائي.

شكر وتقدير

الشكر والتقدير أولاً وأخيراً لله عز وجل ممهد السبل

وموفق المساعي ومرشد من يضل .

كما وأتقدم بالشكر والتقدير لكل من مد يد العون لي وساعدني

في إنجاز هذا الجهد المتواضع.

وأخص بالشكر والتقدير مشرفي الفاضل...

الدكتور : قطاف نبيل

على ما بذله من جهد طيب من خلال إشرافه على هذه الدراسة

والذي لم يبخل علي بوقته وعلمه لإتمام هذا الجهد .

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى...

رئيس مكتب التحقيقات (أ) بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

فجزى الله تعالى الجميع عني خيراً الجزاء ، وجعل ذلك في

موازين حسناتهم يوم القيامة.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تبيان دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة وبالتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وتحليل نتائج التحقيق، وقد اتضح من هذه النتيجة أن هناك تهرب ضريبي، هذا الأخير يخلف آثارا سلبية على المستوى المالي، ويؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، وخاصة أن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة، لذلك على الهيئة المعنية إتخاذ بعض الإجراءات والتدابير لتدعيم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية:

النظام الضريبي الجزائري، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، الخزينة العمومية.

Abstract:

The objective of this study is to determinate THE FISCALE CORTOLE role, and it impact on the FISCAL EVASION, In order to achieve the study objectives; we did a field reasearch in Biskra fiscal administration, specifically in the Sub-Directorate of control fiscal and we analysed the result, this one shown that there are a fiscal fraude, and shown that it has negative financial influences too.

After all we realized that THE FISCALE CORTOLE can not eliminate this phenomenon alone, this way we ask the gouvernement to take certain actions against FISCAL EVASION.

Keywords:

Algerian tax system, fiscal evasion, fiscal control.

فهرس |محتويات

الصفحة	المحتوى
I	شكر وتقدير
II	الاهداء
III	ملخص البحث
IV	فهرس المحتويات
VI	فهرس الجداول
IX	فهرس الاشكال
X	فهرس الملاحق
XI	قائمة الاختصارات
أ - هـ	مقدمة
49-1	الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة
3	المطلب الأول: ماهية الضريبة
10	المطلب الثاني: تصنيف الضرائب
14	المطلب الثالث : التنظيم الفني للضريبة
18	المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري
18	المطلب الأول: مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري
19	المطلب الثاني: دوافع الإصلاح الضريبي في الجزائر
21	المطلب الثالث : أهم جوانب الإصلاح الضريبي
37	المبحث الثالث: التهرب الضريبي
37	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي وأشكاله
45	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
47	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
49	خلاصة الفصل الأول
102-50	الفصل الثاني: الرقابة الجبائية
51	تمهيد
52	المبحث الأول: مدخل عام للرقابة الجبائية

52	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
60	المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
67	المطلب الثالث: الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية
77	المبحث الثاني: الإجراءات الأولية ومباشرة عملية التحقيق
77	المطلب الأول: الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المحاسبي
80	المطلب الثاني: الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية
92	المبحث الثالث: تقييم المحاسبة وإفقال إجراءات التحقيق
92	المطلب الأول: تقييم محاسبة المكلف
91	المطلب الثاني: إجراءات التعديلات و العقوبات المفروضة
96	المطلب الثالث: إعادة تأسيس فرض الضريبة و تبليغ النتائج
102	خلاصة الفصل الثاني
138-103	الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
104	تمهيد
105	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة
105	المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة
105	المطلب الثاني: الدور الجبائي لمديرية الضرائب الولائية
107	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
110	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة
110	المطلب الأول: خطوات وإجراءات عملية التحقيق
112	المطلب الثاني: النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف
116	المطلب الثالث: تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي وتبليغ النتائج
138	خلاصة الفصل الثالث
139	الخاتمة
143	قائمة المراجع
149	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	مزايا وعيوب الضريبة الوحيدة	10
2-1	مزايا وعيوب الضرائب المتعددة	11
3-1	مزايا وعيوب الضريبة المباشرة والضريبة الغير مباشرة	13
4-1	بعض التعديلات الضريبية خلال الفترة: 1962-1991	18
5-1	مدة الأنشطة المعفاة مؤقتا وشروطها من (I.R.G)	24
6-1	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	28
7-1	مدة الأنشطة المعفاة مؤقتا من (I.B.S) وشروطها	30
8-1	معدلات الاقتطاع من المصدر	32
9-1	تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة	35
1-2	آجال فترة الرقابة المحاسبية في عين المكان	63
2-2	المعاملات الضريبية المستعملة في الإهلاك المتناقص	88
3-2	العقوبات الجزائية للمتهربين	94
1-3	فواتير مصاريف كراء صهريج لنقل المازوت سنة 2011	114
2-3	فواتير شراء العجلات المطاطية خاصة باستثمارات غير مقيدة في أصول المؤسسة لسنة 2011	114
4-3	فواتير شراء العجلات المطاطية خاصة باستثمارات غير مقيدة في أصول المؤسسة لسنة 2012	116
5-3	رقم الاعمال الوارد من مديرية الضرائب لولاية الطارف والمصرح به	116
6-3	رقم الاعمال المفوتر الخاص بالمقاوله	117
7-3	رقم الاعمال المفوتر بتأدية الخدمات (كراء المعدات)	117
8-3	رقم الاعمال المقبوض الخاص بالمقاوله	117
9-3	رقم الاعمال المقبوض المحقق الخاص بتأدية الخدمات (كراء المعدات)	118
10-3	رقم الاعمال المفوتر الإجمالي	118

119	العناصر التي تم إضافتها لربح المكلف	11-3
120	المصاريف التي تم إضافتها لربح المكلف	12-3
121	قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني لرقم الاعمال المحقق بولاية بسكرة	13-3
121	قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني لرقم الاعمال المحقق ببلدية بوتلجة ولاية الطارف	14-3
121	قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة	15-3
122	قواعد وأسس فرض الضريبة على أرباح الشركات	16-3
123	القاعدة الخاضعة للضريبة على المداخل الموزعة على الشركاء	17-3
123	الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني	18-3
124	الحقوق والغرامات للرسم على القيمة المضافة	19-3
125	الرسوم على القيمة المضافة الغير القابلة للحسم التي قام المكلف بحسمها	20-3
126	الحقوق والغرامات للضريبة على أرباح الشركات	21-3
127	الحقوق والغرامات للضريبة على المداخل الموزعة والمقتطعة من المصدر	22-3
128	مجموع الحقوق والغرامات	23-3
129	رقم الاعمال الوارد من مديرية الضرائب لولاية الطارف والمصرح به	24-3
130	ارقام الفواتير التي طلب المكلف الغائها والتي تخص كراء الصهاريج	25-3
130	ارقام الفواتير التي طلب المكلف الغائها والتي تخص كراء السيارات السياحية	26-3
130	ارقام الفواتير التي طلب المكلف الغائها والتي تخص شراء العجلات	27-3
132	رقم الأعمال المفوتر المحقق	28-3
132	رقم الأعمال المفوتر الخاص بتأدية الخدمات (كراء المعدات)	29-3
132	تحديد رقم الأعمال المقبوض	30-3
132	رقم الأعمال المفوتر	31-3
133	تحديد الريج	32-3
133	قواعد وأسس فرض الرسم حسب بلدية	33-3
134	قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة	34-3
134	الفرق في رقم الأعمال المقبوض الخاضع للرسم على القيمة المضافة	35-3

لسنة 2012		
134	قواعد وأسس فرض الضريبة على أرباح الشركات	36-3
135	قواعد وأسس الضريبة على المداخل الموزعة على الشركاء	37-3
135	الحقوق والغرامات الرسم على النشاط المهني	38-3
136	الحقوق والغرامات الرسم على القيمة المضافة	39-3
136	الحقوق والغرامات للضريبة على أرباح الشركات	40-3
137	الحقوق والغرامات للضريبة على المداخل الموزعة والمقتطعة من المصدر	41-3
137	مجموع الحقوق والغرامات	42-3

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
57	المخطط العام لمراقبة الوثائق	1-2
69	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و المراجعات	2-2
72	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	3-2
78	إجراءات برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية	4-2

قائمة إملأق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
02	الاشعار بالتحقيق
03	كشف حالة المقارنة للميزانيات للمكلف
04	كشف المحاسبة الخاص بالمكلف
05	جدول الإخضاع (الورد الفردي)

قائمة الاختصارات

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الفرنسية	تفسير الاختصار باللغة العربية
I.R.G	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
I.B.S	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
T.V.A	Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
T.A.P	Taxe sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني
DGI	Direction Générale des Impôts	المديرية العامة للضرائب
DRV	Direction des Recherches et Vérification	مديرية البحث و المراجعات
SRV	Service des Recherches et Vérification	مصالح البحث والمراجعات
DGE	Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
ق.ض.م	Code des Impôts Directs et Taxes Assimilees	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
ق.ر.ر.أ	Code Des Taxes Sur le Chiffre D' affaire	قانون الرسوم على رقم الاعمال
ق.إ.ج	Code Des Procédures Fiscales	قانون الإجراءات الجبائية

مقدمة

مقدمة

لقد شهدت الجزائر تغيرات عديدة في سياساتها الاقتصادية، وذلك من أجل تحسين مستوى النمو وكذا تمويل خزينتها ومحاولة الوصول الى ركب الدول المتقدمة، ومن هذه التغيرات هي الدخول إلى اقتصاد السوق الذي يفرض عليها إعادة النظر في إصلاحاتها الاقتصادية و سيرورة الاقتصاد الوطني وفق المعايير الدولية، وذلك من خلال الاحتفاظ بمواردها و ثرواتها و البحث عن مصادر مالية جديدة بعيدة عن الموارد البترولية و الجمركية.

إن فشل الاقتصاد الوطني في خلق موارد مالية جديدة لأجل تمويل التنمية الاقتصادية، الشيء الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني وخاصة مع انهيار أسعار البترول، وجدت الدولة نفسها مضطرة إلى التوجه نحو سياسات بديلة عن تلك التي اعتادت عليها من قبل و ذلك لمواجهة أي تغيرات في أسعار النفط .

ونظرا للدور الهام التي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي إذ تعتبر احد المصادر الرئيسية لتمويل خزينة الدولة، من أجل إنفاقها للمصالح العام لتحقيق الرفاهية لمواطنيها، لذلك تسعى الدولة لعمل كل ما في وسعها من سن القوانين والتشريعات التي تنظم عملية فرض وتحصيل الضرائب بما يحافظ على وفرة الجباية لخزينة الدولة مع تحقيق العدالة وعدم زيادة العبء الضريبي على المكلفين.

و في ظل التغيرات الجديدة للاقتصاد الوطني، عمدت الدولة الى اجراء إصلاحات اقتصادية و جبائية كمحاولة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية، هذا لكون النظام الجبائي قبل 1992 لم يحقق الأهداف المرجوة منه وبسبب غموض تشريعاته وكثرة التعديلات والثغرات القانونية، مما أدى الى ظهور ما يسمى بالتهرب الضريبي، هذا الأخير اصبح ظاهرة جديرة بالدراسة، نتيجة لما يسببه من معوقات في اعداد برامج التنمية الاقتصادية.

وبالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة إلا أنها قد تفتشت وتعددت صورها عبر الزمن سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة، لتشهد في الآونة الأخيرة ابعاد خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولا على فترة زمنية معينة، بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب حيثما وجدة هذه الأخيرة، لذلك تسعى معظم الدول لمحاربتنا بشتى الطرق والوسائل.

طرح الإشكالية:

يعد التهرب من دفع الضريبة من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة، والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي الى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة. وأصبحت بذلك من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة سواء على المستوى المحلي أو الدولي، إذ استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي الى مكافحة هذا الوباء بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي، والمتجسدة في انشاء مديريات خاصة بالرقابة الجبائية الولائية منها والجهوية، لذلك يمكن التساؤل عن دور هذه الاجهزة في مكافحة التهرب الضريبي من خلال طرح الإشكالية التالية:

"ما هو دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي"؟

ومن خلال هذه الإشكالية الرئيسية تتبثق أسئلة فرعية:

- ماهي اهم الاصلاحات في النظام الجبائي الجزائري؟
- ماهي أبعاد التهرب الضريبي؟
- ماهي الرقابة الجبائية؟ وماهي اشكالها ووسائلها؟
- ماهي طرق و أساليب الرقابة الجبائية المتبعة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

فرضيات الدراسة:

- تعتبر الضرائب من اهم واقدام مصادر تمويل الخزينة العمومية.
- الرقابة الجبائية تساهم في الحد من التهرب الضريبي.
- محاربة التهرب الضريبي تتطلب تضامناً وتظافراً بين الإدارة الضريبية والإدارة العمومية الأخرى (الجمارك، الهيئات العمومية، البنوك)

أهداف الدراسة :

- معرفة اهم مكونات إصلاح النظام الضريبي.
- تشخيص ظاهرة التهرب كمسببة للرقابة الجبائية.
- إبراز دور الرقابة الجبائية كأهم الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كون ان الضرائب أصبحت احد البدائل التي تساعد الدولة في تحقيق التنمية الاقتصادية بخلاف الإيرادات البترولية، التي قد ترتبط بمتغيرات خارجية لا يمكن التحكم فيها، حيث أن استفحال ظاهرة التهرب الضريبي حال دون تحقيق المراد الحقيقي من الضرائب، مما استوجب تشخيص هذه الظاهرة ومحاولة وضع أجهزة فعالة لهذه للحد من اثار هذه الأخيرة.

أسباب اختيار الموضوع :

- الرغبة في معرفة اسباب التهرب الضريبي .
- الرغبة في التعرف على آليات الرقابة الجبائية في الجزائر.
- ارتباط الموضوع بمقياس الجباية والذي هو من ضمن التخصص.

حدود الدراسة:

- الحدود الزمانية: تم انجاز هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2014/2013.
- الحدود المكانية: تم إجراء الجانب التطبيقي للدراسة بولاية بسكرة، وبالتحديد في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

المنهج المستخدم:

المنهج الوصفي التحليلي: تم الاستعانة به من أجل توظيف التعاريف وسرد الأفكار، إضافة إلى تحليل أسباب ظاهرة التهرب الضريبي.

دراسة الحالة: وتم الاعتماد عليه في جانب الدراسة الميدانية باختيار مديرية الضرائب لولاية بسكرة للدراسة

الدراسات السابقة:

تم الإطلاع على دراسات تتعلق بالموضوع او بأجزاء منه، وهي تتجلى في:

- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، ورقلة، الجزائر، 2006-2007، وجاءت الإشكالية كما يلي: إلى أي مدى يمكننا ان نشخص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية الوادي؟

مقدمة

وقد خلص الباحث الى أن: أغلبية مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يستخدمون مختلف الطرق سواء كانت قانونية أو غير قانونية قصد تفادي دفع الضريبة، وانهم غير مقتنعين بوجود عدالة ضريبية وعدم وجود منافع اجتماعية تنجر عن تسديدهم للضرائب، كل هذا وذاك جعلهم يجتهدون في ممارسة أساليب التهرب الضريبي.

- قحموش سمية، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، ورقلة، الجزائر، 2011-2012، وجاءت الإشكالية كما يلي: ما هو

دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية؟

وقد خلصت الباحثة الى أن: الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري تجعل من المكلف يصرح بحسب قدرته التكلفة وفي الوقت الملائم، لذلك وجب العمل على ترشيده للوصول إلى تصريحات ذات مصداقية وصحيحة وهذا ما يرتبط بالوعي الجبائي وثقافة المكلف والعلاقة بين المكلف والمصالح الجبائية وكيفية التواصل بينهما، وأن التحفيزات المقدمة للمراجعين وأعاون الإدارة الضريبية سواء ماديا أو معنويا أن ترفع من مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم وتحيزهم إزاء الممولين.

وتتمثل أوجه الشبه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة في:

- تطرقت الدراسة الأولى إلى ظاهرة التهرب الضريبي من الجانب النظري.

- تطرقت الدراسة الثانية إلى الرقابة الجبائية من الجانب النظري.

أما بالنسبة لأوجه الاختلاف فتتمثل في:

- الحدود الزمانية.

- الحدود المكانية.

- عدم التركيز على دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على معلومات دقيقة حول التهرب الضريبي لحساسية هذه الظاهرة.

- قلة المراجع الاكاديمية حول موضوع الرقابة الجبائية.

- صعوبة الحصول على ملفات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.

- تتطلب مثل هذه المواضيع أو الدراسات وقتا كافيا للخروج بالنتائج، حيث يجب أن تكون الفترة طويلة

نوعا ما .

مقدمة

هيكل الدراسة:

الفصل الأول: سنتناول في هذا الفصل مفاهيم عامة حول الضريبية وذلك من خلال تعريفها، قواعدها تصنيفها والتنظيم الفني لها، حيث سنخرج على النظام الضريبي الجزائري بداية بأهم مراحل تطوره، خاصتنا منها فترة الإصلاح، بالإضافة التطرق الى أهم ما جاء في هذا الإصلاح، أما فيما يخص ظاهرة التهرب الضريبي فسنحاول تشخيص هذه الظاهرة من خلال تقديم تعريف وأنواع هذه الظاهرة، وماهي الأسباب التي أدت الى انتشارها، وماهي الاثار الناتجة عن هذا الانتشار.

الفصل الثاني: سنحاول في هذا الفصل الالمام بموضع الرقابة الجبائية من خلال الاطار النظري والقانوني والتنظيمي، بالإضافة إلى التطرق لأهم مراحل وإجراءات سير عملية التحقيق.

الفصل الثالث: فقد خصص لاستعراض دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال دراسة حالة مكلف خضع للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بولاية بسكرة، وذلك بعد المرور بكامل الإجراءات القانونية بدايتا من اشعار بالتحقيق الى التبليغ النهائي.

الفصل الأول

النظام الضريبي

الجزائري

واشكالية التمريب

الضريبي

تمهيد:

لقد وجدت الضرائب خلال مراحل طويلة وكانت محور الدراسات المالية، باعتبارها أهم إيرادات الدولة، وذلك لما لها من أهمية في تحقيق السياسة المالية للدولة.

وفي ظل التغيرات والتحولات الجذرية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي اجتاحت العالم في الآونة الأخيرة، والتي تهدف في مجملها إلى تحقيق جملة من الأهداف والمتمثلة أهمها في تحقيق التنمية الاقتصادية، والجزائر كغيرها من الدول قامت بعدد من الإصلاحات الضريبية، وخاصة منها تلك التي تجسدت في مطلع التسعينيات بغية تكيف نظامها الضريبي مع النظرة الاقتصادية الجديدة، وذلك بإدخال تعديلات على نظامها الضريبي وترشيده من خلال إنشاء ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات التنمية وتحقيقاً للأهداف الأخرى.

ولكن هذه الإصلاحات اصطدمت بوجود فئة من المكلفين تعتمد إلى إتباع مختلف الطرق الممكنة سواء كانت شرعية أو غير شرعية من أجل التخلص من الأعباء الملقاة على عاتقهم، وهنا تظهر مختلف حالات التهرب الضريبي، ولا يستثنى في ذلك صنف من المكلفين دون آخرين فيمكن أن يكونوا محليين أو يكونوا أجنب، وعليه سنستعرض في هذا الفصل في سبيل الإمام بجوانب الموضوع المختلفة، المباحث التالية:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة.

المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري.

المبحث الثالث: التهرب الضريبي.

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة

تعد الضرائب أحد مصادر التمويل لخزينة الدولة من أجل إنفاقها للمصالح العام لتحقيق الرفاهية لمواطنيها، لذلك تسعى الدولة لعمل كل ما في وسعها من سن القوانين والتشريعات التي تنظم عملية جباية وتحصيل الضرائب بما يحافظ على وفرة الجباية لخزينة الدولة مع تحقيق العدالة

المطلب الأول: ماهية الضريبة

تحتل الضرائب مكان الصدارة بين مصادر الإيرادات العامة، ليس فقط باعتبار ما يمكن أن تقدمه من موارد مالية، ولكن لأهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية، وما يترتب عليها من آثار اقتصادية واجتماعية.

أولاً: السياق (التطور) التاريخي للضريبة:

قبل المضي في مفهوم الضريبة والتفاصيل المتعلقة بها، وجب علينا التطرق للسياق التاريخي للضريبة من أجل معرفة المكانة التي كانت تحتلها في العصور الماضية، حيث اقترن وجود الضريبة بوجود السلطة العامة في المجتمع، وتطورت مع تطور الأهداف السياسية والاقتصادية للدولة، لذا تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الجوهري في الأعمال والدراسات العلمية المالية.

يظهر تاريخ الضريبة ارتباط طرق وأساليب فرضها وتحصيلها بشكل الاقتصاد، الذي كان سائداً في المجتمع، بل كذلك بالتنظيم الاجتماعي، وبطبيعة الخدمات المقدمة من جانب الدولة.

فمنذ العصور الأولى عرف الإنسان الضريبة، بحيث تدل الدراسات أن الحضارة المصرية و الحضارة الفينيقية كانت نظمها المالية تعتمد على الرسوم التي تفرض على ملكية الأرض، كما عرفت الإمبراطورية الرومانية نظاماً ضريبياً محكماً كانت فيه الضريبة تمثل عنصر من عناصر السيادة جراء قيامها بالتزامات الخدمة العامة و الدفاع¹.

أما في العصور الوسطى كان تسديد الضرائب من طرف الأفراد يتم في شكل ساعات عمل (السخرة) أو عينا مثل أعمال تعبيد الطرقات، أو التموين بالحبوب والمواد الزراعية وهذا لضمان الحصول على الخدمات التي توفرها السلطة العمومية والمتمثلة أساساً في ضمان الأمن من الاعتداءات الخارجية، وكانت

¹ قحطان اليوسفي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار طلاس، دمشق، سوريا، 1989، ص: 15.

مقتصرة على عامة الشعب دون الطبقات الأخرى.

في العهد الإسلامي عندما هاجر الرسول (ص) إلى المدينة المنورة تكونت الدولة الإسلامية في القرن السادس ميلادي، إذ تم فرض الزكاة في السنة الثانية للهجرة، وهي ثالث ركن في الإسلام، وتعني كلمة الزكاة (البركة، الطهارة، النماء)، وهي عبارة عن قدر معين من المال يأخذ بشروط معينة كبلوغ النصاب و الحول وعليه فان الشريعة الإسلامية تناولت شؤون المال بنظرة مختلفة عما هو عليه الحال في النظم المالية.¹ إلى جانب الزكاة كانت الدولة الإسلامية تفرض الخراج والمتمثل في الاقتطاع النقدي أو العيني والمحدد بحسب المساحة المزروعة، إضافة إلى فرض الجزية التي يدفعها غير المسلمين كمقابل الحماية التي توفرها لهم الدولة الإسلامية، كما كانت تفرض ضرائب على البضائع التي تدخل وتمر بأرض الإسلام، يطلق عليها اسم العشور.

ثانيا: تعريف الضريبة:

اختلف الفقهاء والمفكرون الاقتصاديون في تعريفهم للضريبة وذلك بسبب تطور الفكر الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وقد حاولوا تفسيرهم لفرض الضريبة من قبل الدولة على المواطنين بالرجوع إلى فكرة المنفعة التي تعود إلى الأفراد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة كالتعليم والصحة وغيرها وتعتبر الضريبة من أهم مصادر إيرادات الدولة، هذه الاختلافات أدت إلى ظهور عدة تعاريف مختلفة نذكر منها:

التعريف الأول: تعرف الضريبة على أنها "اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل تفرضه الدولة بواسطة هيئاتها المتخصصة على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بمقتضى التدابير التشريعية والتنظيمية".²

التعريف الثاني: وتعرف أيضا على أنها "فريضة مالية نقدية تسأديها الدولة جبرا من الافراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية".³

التعريف الثالث: "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو إلى إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".⁴

التعريف الرابع: "اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق اهداف هامة".⁵

من التعاريف السابقة نستنتج خصائص الضريبة:

¹ صالح الرويلي، "اقتصاديات المالية العامة"، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982، ص:98.

² سعيد عبد العزيز عثمان، "شكري رجب العشماوي"، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2006، ص 3.

³ عادل فليح العلي، "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 9.

⁴ سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، الدار الجامعية للنشر، القاهرة، مصر، 2000، ص: 11.

⁵ حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص:8.

- الضريبة ذات شكل نقدي: في العصر الحديث تفرض الضريبة في شكل نقدي خلافا للنظم الاقتصادية حيث كانت الضريبة تفرض وتحصل في صورة عينية، نظرا لأن الظروف الاقتصادية السائدة آنذاك كانت تقوم على أساس التعامل بالصور العينية.
 - الطابع الاجباري والإلزامي للضريبة: ان الضريبة شكل من اشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة، فهي توضع ثم بعد ذلك تحصل عن طريق السلطة او الاجبار، فالضريبة تفرض بطريقة أحادية (صادرة عن الدولة) وتحصل باستعمال الجبر، أي انها تدفع بصفة إلزامية واجبارية من قبل الافراد وذلك لانفراد الدولة عن طريق القانون الجبائي بتحديد طرق الربط والتحصيل وإجراءات المتابعات والمنازعات.
 - تدفع الضريبة بصفة نهائية: أي انها غير قابلة للاسترداد فهي ليست امانة او وديعة يستردها صاحبها فيما بعد.
 - تدفع الضريبة بدون مقابل: أي ان دافع الضريبة لا يعرف مقدار ولا طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة.
 - تجبى الضريبة لتحقيق منفعة عامة: فهي لا تحصل لغرض الانفاق على شيء معين بذاته، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة، فمنفعتها عامة.¹
 - التفرقة بين الضريبة والرسم:
- لم تعد التسمية هي التفرقة بينهما، بحيث يطلق مصطلح الرسم على العديد من الضرائب كالرسوم على رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة، الرسوم الجمركية التي هي في الواقع ضرائب.
- حيث يعرف الرسم على أنه " مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة جبرا من المكلف مقابل تقديم خدمة معينة له بهدف تغطية نفقات الدولة مثل: رسوم المهن، رسوم القضاء، رسوم ترخيص المركبات ".²
- ويعرف أيضا "مبلغ مالي إلزامي يدفعه المستفيدون إلى الدولة أو الولاية أو البلدية مقابل خدمة معينة ذات نفع عام أو خاص".³
- يتداخل الرسم والضريبة في بعض الخصائص التي قد تبعث على الخلط بينهما، ويرجع ذلك لكون كل منهما فريضة نقدية تدفع بصفة نهائية للدولة، التي تستقل بوضع النظام القانوني لهما، كما أن الدولة تتمتع بالنسبة لكل منهما بإمتياز على أموال الدائنين.

¹ محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، ط4، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص:14.

² عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة، "المحاسبة الضريبية"، دار وائل للنشر، الاردن، 2008، ص: 5.

³ منصور بن أعمار، "الضرائب على الدخل"، منشورات باجي مختار، الجزائر، 2010، ص: 17.

وعموماً يتشابه الرسم والضريبة في عنصر الإجبار فكلاهما يفرض بشكل جبري، فالضريبة ملزمة للمكلف بالدفع كذلك الرسم ملزم بالدفع لمن يطلب الخدمة.

أما أوجه الاختلاف فتتمثل في ما يلي:¹

- أن الضرائب تفرض بدون مقابل حيث تعتبر مساهمة من الشخص في تغطية جزء من النفقات العامة، ولا يجوز للمكلف المطالبة بنفع خاص مقابل دفع الضريبة، بينما الرسم يفرض مقابل خدمة معينة يطلبها الشخص ويحصل من خلالها على نفع خاص بالإضافة إلى النفع العام الذي يعود على المجتمع.
- تحديد مقدار الضريبة يتم على أساس المقدرة التكاليفية للمكلف للضريبة، بينما تحديد قيمة الرسم يتم عادة على أساس قيمة الخدمة التي يحصل عليها الفرد مثل رسم التطهير.
- الضريبة تدفع بشكل نهائي فلا يجوز للمكلف المطالبة باسترجاعها بينما الرسم يمكن استرجاعه أو جزء منه عند العدول عن طلب الخدمة مثل رسوم جوازات السفر.
- الضريبة لا تفرض إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية نظراً لحساسية هذا المصدر التمويلي أما الرسم فإنه يفرض بناء على قانون في صورة قرارات إدارية.

ثالثاً: قواعد الضريبة

يقصد بالقواعد الضريبية مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة، وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة، فهي تحقق مصلحة المكلف من جهة ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى، أي مراعاة مصالح المواطن والدولة.²

1- قاعدة العدالة:

يقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد، ولقد تطور مفهوم العدالة بتطور المجتمع، ويقصد بالعدالة عند آدم سميث مثلاً بأن يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة حسب مقدرتهم النسبية، أي تكون مساهماتهم متناسبة مع دخولهم.³

¹ نبيل قطاف، "دور الضرائب و الرسوم في تمويل البلديات"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، بسكرة، الجزائر، 2007-2008، ص: 33.

² حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 9.

³ عبد الفتاح العامري، "النظرية الضريبية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص: 25.

2- قاعدة اليقين:

تعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة تحديدا واضحا دون أي غموض فمن الأهمية أن يعلم المكلف مدى التزامه بالضريبة وقيمتها، كيفية و مواعيد دفعها، وجزاء التخلف عن دفعها، وذلك حتى يعلم المكلف بالضريبة بواجباته الضريبية و من ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب إدارة الضرائب.

3- قاعدة الاقتصاد في النفقات:

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق والتي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيله الضريبة ذاتها، و مراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه.¹

4- قاعدة الملاءمة في الدفع:

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها وتسهيل دفعها وخاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل و طريقتة وإجراءاته، وتهدف هذه القاعدة في حقيقة الأمر إلى تجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصيل. تطبيقا لهذه القاعدة نتجت تقنية الإقطاع من المنبع، الخاصة بالضريبة على الدخل باعتبار أن الإقطاع عند المنبع أكثر ملائمة وسهولة بالنسبة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في نفس الوقت.²

5- قاعدة الثبات:

ويقصد بها ان لا تتغير حصيله الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرا على الحياة الاقتصادية، وخصوصا في أوقات الكساد وذلك أن حصيله الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج بينما نجد أن حصيله الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات.

6- قاعدة المرونة:

ويقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدرة الإمكان بتغير في الحصيله الضريبية وفي نفس الاتجاه، وبمعنى آخر فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم انخفاض حصيلتها.³

¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 26.

² المرجع السابق، ص: 29.

³ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 11.

رابعاً: أهداف الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف، يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتبارها مصدراً هاماً للإيرادات العامة، بالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور وظيفة ودور الدولة.

1- الأهداف المالية:

فالهدف المالي يتمثل في تغطية الأعباء العامة، ويعني هذا ان تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزامها اتجاه الإنفاق علي الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع ، أي تمويل الإنفاق علي الخدمات العامة، وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق ... الخ).

2- الأهداف الاقتصادية:

تعتبر الضريبة أداة لتدخل الدولة في المجال الإقتصادي للتأثير على الواقع الاقتصادي، قصد تحقيق أهداف السياسة الإقتصادية من خلال التخصيص الأمثل للموارد الإقتصادية و معالجة بعض المشاكل و تكمن الأهداف الاقتصادية للضريبة في:¹

- محاربة التضخم: التضخم هو ارتفاع في المستوى العام للأسعار الناتج عن وجود فجوة بين السلع الحاضرة وحجم المداخل المتاحة للإنفاق، وللتخفيض من نسب التضخم تلجأ الدولة إلى رفع معدلات الضرائب المباشرة بصفة تصاعدية.
- محاربة الإنكماش: تسعى الدولة للقضاء على الإنكماش الإقتصادي بتخفيض نسب الضرائب و زيادة الإعفاءات الضريبية، مما ينتج ادخارا إضافيا و بهذا يكون للضريبة أهمية لعلاج مساوئ الدورة الاقتصادية .
- محاربة الإستهلاك المفرط: إن التفاوت الكبير في توزيع المداخل في الدول النامية، سمح بارتفاع خيالي في معدل الإستهلاك و الإنفاق عل حساب الإستثمارات، لذلك عملت هذه الدول على التخفيض من معدلات هذا الإستهلاك بفرض ضرائب تمتص القدرة الشرائية الموجهة للإستهلاك وإعادة توجيهها نحو الإستثمار.
- تشجيع الصناعات المحلية و حمايتها من المنافسة الخارجية: تلجأ الدولة لحماية بعض الصناعات المحلية التي قد لا تكون قادرة على منافسة الصناعات المستوردة عن طريق فرض ضرائب على السلع المستوردة

¹ منصور بن اعمار، مرجع سابق، ص: 21.

وهذا بدوره يعمل على رفع أسعار هذه السلع، ويؤدي بالتالي إلى خلق ظروف مناسبة أفضل للسلع المصنعة محلياً.¹

- توجيه الاستثمارات المحلية إلى بعض القطاعات المرغوب فيها: إذا إرتأت الدولة إلى ضرورة تشجيع قطاع معين فإنها تلجأ إلى إعفائه كلياً من الضريبة، أو تخفيض نسبة الضريبة المقررة عليه، و هذا بدوره يعمل على تشجيع الإستثمار.

3- الأهداف الاجتماعية:

لقد حاولت الدول في عصرنا الراهن استخدام الضريبة كوسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية ومن أهمها:²

- منع تكديس الثروات: تعمل بعض الدول على عدم استحواذ فئة قليلة من المجتمع على الثروة، وذلك بفرض ضرائب ومعدلات مرتفعة على الثروات، وذلك عن طريق المعدل المتصاعد.

- توجيه سياسة النسل في الدولة: فالدولة التي ترغب بتشجيع النسل كبلدان أوروبا، تستعمل الضريبة كأداة للإكثار من عدد السكان، وذلك بتخفيض معدلات الضريبة، وفي بعض الأحياء إتباع مبدأ الإعفاء على بعض الدخول الناشئة عن العمل من الضريبة، وبالمقابل الدول الراغبة بتحديد النسل تقوم برفع معدل الضرائب على الدخول والمعدل يزداد بإزدياد عدد أفراد الأسرة.

- معالجة أزمة السكن: فقد تستخدم الضريبة كأداة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في قطاع البناء من الضرائب لفترة زمنية محددة.

- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة: هناك بعض السلع المضرة بصحة المواطن وتلحق به أضراراً جسيمة وخطيرة تؤدي به أحيانا إلى الموت، كالسجائر والكحول، فتعتمد الدولة إلى فرض ضرائب بمعدلات مرتفعة على صنعها وبيعها.

4- الأهداف السياسية:

أي الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة حيث اصبح للضريبة عدة أهداف سياسية تتمثل أحيانا بفرض رسوم جمركية عالية على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى، يكون الهدف منها حماية السلع المحلية من المنافسة الدولية، كما تستعمل الضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين مختلف الدول خاصة بين الدول المتقدمة وقد

¹ عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة، مرجع سابق، ص: 8.

² سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، مرجع سابق، ص: 18.

تستعمل الضريبة من أجل محاربة فئة معينة من المجتمع برفع معدل الضريبة على مداخيلها، كما قد تستخدم كوسيلة لمساعدة بعض الفئات ماديا، وذلك من خلال إعفاء دخولها من الضريبة أو تخفيضها مثل الإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها المجاهدين الجزائريين.¹

المطلب الثاني : تصنيف الضرائب

تضم الضرائب في الوقت الحاضر أنواعا عديدة تتفاوت في أهميتها وكذلك في آثارها الاقتصادية والاجتماعية، إذ أن الأنظمة الضريبية الحديثة لا تقتصر على نوع واحد من أنواع الضرائب، إنما تختار مزيجا متكاملا من الضرائب المتنوعة تصاغ في شكل صور تنظيمية وفنية تتلاءم مع الأهداف التي تسعى السياسة الضريبية إلى تحقيقها، ويمكن تصنيف الضرائب بالاستناد إلى عدة معايير وهي:

1- معيار وعاء الضريبة:

1-1- الضريبة الوحيدة:

يقصد بها أن فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر، بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، وبعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخل المختلفة على أنها وعاء واحد.

- مزايا وعيوب الضريبة الوحيدة:

جدول رقم (1-1): يوضح مزايا وعيوب الضريبة الوحيدة

عيوب الضريبة الوحيدة	مزايا الضريبة الوحيدة
- لا تصيب الا جزءا من الثروة أو مظهرا من مظاهر النشاط الاقتصادي.	- سهولة تحصيلها وقلة نفقات جبايتها.
- الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين، حيث تؤدي إلى إرهاق وعاء الضريبة وتجعلهم يتهربون من دفعها.	- تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف وكذا مختلف اعبائه.
	- تمتاز بالوضوح.

المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 18.

ولهذه الأسباب وأسباب أخرى، فالضريبة الوحيدة لم تطبق في بلد ما وأغلب الدول لجأت إلى نظام الضرائب المتعددة التي تفرض على عدد لا حصر له من النشاطات الاقتصادية في المجتمع.²

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 13.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص: 162

1-2- الضرائب المتعددة:

يعني نظام الضرائب المتعددة إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب، أي أن لم تعد دول العالم تعمل بنظام الضريبة الوحيدة، نظرا لعيوبه التي ذكرت سابقا و بالمقابل تبنت نظام الضرائب المتعددة الذي يحقق توزيع العبء الضريبي على الأفراد و بالتالي التخفيف من التهرب الضريبي.¹

وبالرغم من ذلك فنظام الضرائب المتعددة، وإن كان أكثر تماشيا مع التطور الاقتصادي، إلا أن الإفراط في التعدد قد يؤدي إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها وإدارة الضرائب على السواء.

و يوضح الجدول الموالي مزايا و عيوب الضرائب المتعددة:

جدول رقم (1-2): يوضح مزايا و عيوب الضرائب المتعددة

مزايا الضرائب المتعددة	عيوب الضرائب المتعددة
<ul style="list-style-type: none"> - يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث انه إذ افلح الممول من التهرب بالضريبة الوحيدة، ولم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة، فانه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب. - يقلل العبء الضريبي على المكلفين، إذ لا يؤدي إلى ارهاق الممول. 	<ul style="list-style-type: none"> - إن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي.

المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص:20.

2- معيار الواقعة المنشئة للضريبة:

1-2- الضرائب على رأس المال:

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال، حيث يعرف رأس المال على أنه "مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لأي دخل في لحظة معينة"²، إذ تفرض هذه الضريبة على رأس المال وتدفع من الدخل المحقق منه وتتميز بأنها تتخذ رأس المال نفسه وعاء للضريبة.

¹ حسين مصطفى حسين، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص:53.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص98.

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

2-2- الضرائب على الدخل:

والتي تتولد عن واقعة تحقق الدخل، ويعرف الدخل على أنه كل "ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها"، أو الخدمة التي يقدمها، وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي: العمل، رأس المال، العمل ورأس المال معاً، وللعمل عائد هو الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجر، بينما عائد رأس المال هي الفوائد تفرض عليها الضريبة على الدخل، ويدر العمل ورأس المال معاً ربحاً تفرض عليه على الأرباح.

2-3- الضرائب على الإستهلاك:

هذه الضرائب هي ناتجة عن واقعة الإستهلاك، ويقصد بالضرائب على الإستهلاك "هي الضرائب التي تفرض على المكلف عند قيامه بإستهلاك السلع والخدمات"¹، وخير مثال الرسم على القيمة المضافة T.V.A.

3- معيار تحمل العبء الضريبي:²

لقد تم اعتماد عدة معايير للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وقد ظل المعيار القائم على أساس وجود قواعد قانونية مميزة لكل منهما هو الأساس المعمول به عند الكثير من المختصين، حيث يتم تسديد الضرائب المباشرة بناء على جداول فردية لكل مكلف بها تتضمن أساس الضريبة، مقدارها وتاريخ تسديدها، في حين أن الضرائب غير المباشرة تستند فقط على الحدث المنشئ للضريبة من أجل تأسيسها وتحصيلها .

3-1- الضرائب المباشرة:

هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال، فمثلاً ضريبة الدخل سواء كانت الدخل الإجمالي IRG، أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات IBS، يتحملونها دون نقل العبء إلى غيرهم.

3-2- الضرائب غير المباشرة:

وهي عكس الضريبة المباشرة، أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل الحقوق والرسوم الجمركية التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار.

¹ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص: 135.

² حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 21.

جدول رقم (1-3): يوضح مزايا وعيوب الضريبة المباشرة والضريبة الغير مباشرة

المزايا	العيوب
<ul style="list-style-type: none"> - سهولة التحصيل. - ثابتة المرودية نسبيا. - مرئية ومعروفة القيمة من طرف المكلف بالضريبة. - سهولة المراقبة نسبيا. 	<ul style="list-style-type: none"> - طول مدة التحصيل. - مرونة اقتصادية ضعيفة. - مقبولة بشكل سيئ من طرف المكلفين بالضريبة.
<ul style="list-style-type: none"> - مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف بالضريبة . - جد منتجة. - مرونة اقتصادية قوية. - سريعة التحصيل. 	<ul style="list-style-type: none"> - ثقيلة المراقبة. - غير مستقرة المرودية. - تحصيل ناقص (غش ضريبي).

المصدر: محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب، ط4، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص:71.

4- معيار معدل أو سعر الضريبة:

يعرف سعر الضريبة هو نسبة الضريبة إلى وعائها¹، ويتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على إحتياجاتها من تغطية أعبائها.

4-1- الضريبة النسبية:

وهي تلك الضرائب التي تحسب على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضع للضريبة، ومن الأمثلة الضريبة على أرباح الشركات والتي تفرض بمعدل 25% على الأنشطة التجارية والخدمية.²

4-2- الضريبة التصاعدية:

وتعني ارتفاع المعدل مع تزايد المادة الخاضعة للضريبة، وقد برر الماليون المعاصرون الأخذ بالضريبة التصاعدية كونها تراعي مبادئ العدالة و الظروف الشخصية لكل مكلف بالضريبة، كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد ورفع مستوى الفئات المحرومة، وتستخدم الضرائب التصاعدية لمعالجة الأزمات الاقتصادية وخاصة في فترات الانكماش.³

4-3- الضريبة التصاعدية الإجمالية:

وفق هذه الطريقة يتم تقسيم دخول الممولين إلى عدة طبقات، وترتب هذه الأخيرة تصاعديا، ثم تفرض الضريبة بمعدل متزايد كلما انتقلنا من طبقة أكبر. ويعاب على هذا الشكل أن معدل الضريبة يعرف قفزة

¹ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص: 106.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 83.

فجائية قاسية بمجرد ازدياد مقدار الوعاء الضريبي زيادة ضعيفة، مما قد يجعل المكلف يضطر إلى عدم التصريح بالزيادة في دخله.

4-4- الضريبة التصاعدية بالشرائح:

تجنباً لعيوب الضريبة التصاعدية الاجمالية، قد وجد نمط التصاعدية بالشرائح ويتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة، أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية، وفي هذا الأسلوب لا ينظر إلى إجمالي الدخل بل يقسم إلى شرائح وكل شريحة تعامل معاملة خاصة ويطبق عليها معدل مختلف وفي النهاية يخضع الدخل لعدة معدلات وفقاً لما يحتويه من شرائح، ومثال على ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي المطبقة في النظام الضريبي الجزائري.

المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة

التنظيم الفني للضريبة يتناول كيفية قياس المادة الخاضعة للضريبة وربط وتحصيل الضريبة.

أولاً: وعاء الضريبة

1- تعريف وعاء الضريبة:

لقد اختلف أغلب المؤلفين في تحديد مفهوم الوعاء، منهم من اعتبره ذلك الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أي المادة التي تفرض عليها الضريبة، ومن ثم كان هناك استبعاد للمقدرة التكلفة، وهناك فريق آخر نجده قد ركز على المقدرة التكلفة، بحيث يجب الأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف المالية وهذا ما يدل على أن وعاء الضريبة هو ذلك الجزء الذي يخضع للضريبة، ويتأثر الوعاء الضريبي بدرجة التطور والنمو الاقتصادي.

2- طرق تقدير وعاء الضريبة:

يتم تقدير وعاء الضريبة إما عن طريق السلطة الضريبة وإما عن طريق المكلف ذاته، لأن حجم الحصيلة الضريبة يتوقف على الطريقة المتبعة في تحديد الوعاء الضريبي والتي تراعي المقدرة التكلفة للممول وتطبيق مبدأ العدالة أكثر من أي شيء حيث يمكن الاعتماد على أكثر من طريقة.

2-1- التقدير غير المباشر:¹

2-1-1- طريقة التقدير بواسطة المظاهر الخارجية:

حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة بالاعتماد على بعض المظاهر الخارجية التي يسهل

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 31.

معرفتها مثل عدد العمال أو الآلات المستخدمة، عدد السيارات التي يمتلكها ... الخ، تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق والتقليل من حالات الغش والتهرب من دفع الضريبة، وخصوصا إذ أحسن اختيار المظاهر الخارجية.

وما يعاب على هذه الطريقة انها لا تحقق العدالة الضريبية، حيث أنه من الممكن أن تساوي المظاهر الخارجية بالنسبة للمولين بالرغم من اختلاف مستوى دخولهم، كما أن هذه الأخيرة قد ترتفع دون أن تتغير المظاهر الخارجية مما يقلل من حصيلة الضرائب الممكن الحصول عليها نتيجة ارتفاع مستوى الدخل.

2-1-2- طريقة التقدير الجزافي:

حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة تقديرا جزافيا على أساس بعض القرائن مثل القيمة الإيجارية إذ تعد قرينة لتحديد دخل صاحب العقار، رقم الأعمال لتحديد ربح التاجر، ساعات عمل المحامي لتحديد دخله.

هنالك عدة أسس لهذه الطريقة كأن تحدد هذه القرائن قانونيا ويطلق عليها بالجزاف القانوني وإما أن تحدد بصورة اتفاقية بين إدارة الضرائب والمكلف وغالبا ما يتم الاتفاق على رقم معين يمثل مقدار دخله، وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الإتفاقي او (الجزاف الإداري).
إن عيوب هذه الطريقة هي نفسها عيوب الطريقة الأولى أي انهما لا تستندان على أسس دقيقة في تقدير وعاء الضريبة يعني ذلك انهما لا تطبقان مبدأ العدالة.

2-2- التقدير المباشر:

2-1-2- التقدير بواسطة المكلف:

حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته في موعد يحدده القانون.

وما يعاب على هذه الطريقة عجزها على تحديد الوعاء الحقيقي، جراء لجوء الممول للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة من خلال إخفاء بعض العمليات، وبذلك يستطيع أن يتهرب جزئيا من الضريبة، لذلك يمنح القانون الضريبي الجزائري الحق لأعوان الإدارة الضريبية في " مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته".¹

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية".

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

2-2-2- التصريح المقدم من الغير:

قد يلزم المشرع شخص آخر غير المكلف بتقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبية ويشترط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف والشخص الغير، كصاحب العمل الذي يقدم إقرار إلى الإدارة المالية بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على الأجور والمرتببات.

لذلك نجد أن القانون الضريبي الجزائري " وفيما يخص العمليات المنجزة حسب شروط البيع بالجملة كما هو محدد أدناه، يجب دعم التصريح بجدول بما في ذلك سند الإعلام الآلي المتضمن المعلومات التالية عن كل زبون: رقم التعريف الجبائي. رقم المادة الخاضعة للضريبة. الإسم واللقب (الألقاب) أو العنوان التجاري. العنوان الصحيح للزبون. مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية. رقم التسجيل في السجل التجاري. مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوترة".¹

ثانيا: تحصيل الضريبة

تعد مرحلة تحصيل الضريبة المرحلة النهائية وأهم مرحلة وأخطر مرحلة حيث ان أخفاق الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة، ناهيك عما قد يترتب على ذلك من ارتباك في تنفيذ خطط الموازنة العامة للدولة.

1- مفهوم تحصيل الضريبة:

ونعني به " مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار".²

2- طرق تحصيل الضريبة:

يجب على الإدارة الضريبة ان تتبع طرق مختلفة لتحصيل الضريبة بحيث تختار طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كل من الاقتصاد في النفقات الجبائية و الملاءمة في تحديد مواعيد.

2-1- طريق التوريد المباشر:

بعد قيام مصلحة الضرائب بتحديد دين الضريبة تخطر الممول بمقدار الضريبة ومواعيد الوفاء بهذا الدين ومقر الإدارة الضريبية، يقوم الممول بتوريد الضريبة في الأوقات المحددة بقباضات الضرائب المختلفة

2-2- طريقة الأقساط المقدمة:

تمتاز هذه الطريقة بتوفير موارد متجددة للخبزينة، مما يساعدها في تلبية احتياجات الإنفاق، فطريقة

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 244 من "قانون الإجراءات الجبائية".

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 156.

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

الأقساط المقدمة تجعل العبء الضريبي موزع على عدة أقساط مما يجعله أخف نسبيا على الممول. وخير مثال على ذلك في النظام الضريبي الجزائري حيث نجد انه " يترتب عن الضريبة على أرباح الشركات أداء ثلاثة تسبيقات من 20 فبراير إلى 20 مارس، و من 20 مايو إلى 20 يونيو، ومن 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر"¹

2-2-3- طريقة الحجز من المنبع:

في هذه الطريقة يتطلب وسيطا ثالثا بين الفرد والإدارة الضريبية فيقوم بخصم هذه الضريبة ودفعها للخزينة العمومية، ولعل هذه الطريقة من أهم طرق التحصيل حيث تنعدم فرصة التهرب الجبائي من قبل الممول إذ أن هذه الأخير يحصل على الدخل الصافي بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 356 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري

تبنت الجزائر منذ استقلالها نظاما ضريبيا مستمدا من النظام الفرنسي بكل ما يحمله من عدم المساواة بين المكلفين، هذا النظام لم يوفر موارد مالية تضمن لها استقرارا اقتصاديا كافيا، إذ توجب على الجزائر الاتجاه نحو اصلاح نظامها الضريبي بما يتوافق مع البيئة الاقتصادية.

المطلب الأول: مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري

لقد مر النظام الضريبي على عدة مراحل امتازت بكثرة التغيرات، وذلك من فترة الحكم العثماني إلى فترة الاحتلال الفرنسي، الا اننا سنحاول التركيز فقط على فترة الاستقلال الممتدة بين 1962 إلى 1991. وما ميز هذه الاخيرة هو الفراغ الإداري الناتج عن هجرة الإطارات التي كانت تشغل مختلف المناصب بالمصالح الضريبية خاصة، مما أدى إلى تفاقم الوضع، وكذلك تقلص الإيراد الضريبي الناتج عن الركود الاقتصادي في ذلك الوقت، والذي يشمل على الخصوص:¹

- الضرائب على الدخل وتضم:
 - الضرائب على المرتبات والأجور.
 - الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية.
 - الرسم على النشاط المهني والتجاري.
 - الضرائب على الأجور العالية .
 - الضرائب على زيادة القيم.
- والضرائب على الاستهلاك وتضم:
 - الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج.
 - الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات .

فعند بداية عام 1976 قامت الدولة ببعض التعديلات كإعفاء الأرباح الناتجة من القطاع الزراعي عام 1976 وذلك عقب صدور قانون الثورة الزراعية عام 1971 ، ثم أعيد فرض هذه الضريبة عام 1984 حيث المعدل المطبق هو 4%، إذن فإن تغير النظام الضريبي تجسد في تطور المعدلات الضريبية بالإضافة إلى إلغاء بعض الضرائب وإنشاء ضرائب أخرى جديدة، والجدول التالي يوضح أهم التعديلات الضريبية.²

¹ محمود جمام، "النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، قسنطينة، الجزائر، 2009-2010، ص: 104، 105.

² ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003"، منشورات بغدادية، الجزائر، بدون تاريخ النشر، ص: 24.

جدول رقم (1-4): التعديلات الضريبية خلال الفترة: 1962-1991

1963	✓ إلغاء نظام الإعفاء للرسم الإجمالي على الإنتاج الخاص بالعمليات القائمة بين المنتجين وتعويضه بنظام المدفوعات بالإقساط.
1965	✓ إدخال نظام الإقسط من المصدر للضرائب على الأجور.
1969	✓ إعفاء عدة قطاعات من الرسم الإجمالي على الإنتاج والمتمثلة فيما يلي: القطاع السياحي والقطاع السينمائي وقطاع الري.
1970	✓ تغيير في مدة نقل الخسائر حيث أصبحت لا تتجاوز 3 سنوات بدل 5 سنوات.
1971	✓ إحداث تقنية جديدة للرقابة الضريبية على الأرباح غير التجارية، إلا أن هذه التقنية ألغيت سنة 1972 لعدم فعاليتها.
1976	✓ تنظيم النظام الضريبي الجزائري في شكل خمس قوانين ضريبية.
1979	✓ وضع جدول جديد للضريبة على الرواتب والأجور
1982 إلى 1986	✓ تقرير عدة إعفاءات ضريبية بهدف تشجيع الصادرات خارج المحروقات وتحقيق التوازن الجهوي. ✓ تخفيض معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية من 60 إلى 50، وقد تم وضع معدل مخفض للأرباح المعاد استثمارها. ✓ وضع عدة رسوم خاصة.
1988	✓ إعفاء الضرائب على الربح لمدة 3 سنوات من تاريخ الشروع في العمل لوحدات الصيانة والترميم الصناعي. ✓ إعفاء المكلفين الممارسين لأعمال حرة ولا يتجاوز ربحهم 14400 من الضريبة على الدخل.
1989	✓ تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 55 إلى 50. ✓ تمكين المؤسسات من اعتماد أشكال جديدة للإهلاك: التنازلي والتصاعدي.
1991	✓ إعفاء بعض المؤسسات لمدة تتراوح بين 3 سنوات إلى 10 سنوات. ✓ تعديل جدول الإقسط بالنسبة للضريبة على الدخل الإضافي.

المصدر: ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003"، منشورات بغدادية، الجزائر، بدون تاريخ النشر، ص، ص: 24-27.

المطلب الثاني: دوافع الإصلاح الضريبي في الجزائر

لم يحقق النظام الضريبي الجزائري إلا نتائج محدودة في ظل جميع الإصلاحات المتتالية لتلك الفترة خاصة و قد شهد العالم عدة تحولات اقتصادية عميقة وشاملة وسريعة، كانت لها تأثيراتها المتعددة الجوانب على الاقتصاد الجزائري، و قبل التطرق إلى دوافع الإصلاح و جب علينا إستعراض ولو بإختصار التحولات التي عرفتھا الساحة الدولية والمتمثلة في:¹

- فشل النظام الإشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية، والذي يتحكم في إدارة

¹ ناصر مراد، "الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة الباحث، ع3، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، ورقلة، الجزائر، 2003، ص:

الاقتصاد العالمي والسياسة الدولية، وذلك بالإستعانة بالمؤسسات المالية كصندوق النقد الدولي ومؤسسات التجارة العالمية.

- إعادة هيكلة الإقتصاد العالمي نتيجة للثورة العلمية التكنولوجية بما أفرزته من تحولات جديدة في سياق ظاهرة العولمة.

- الإتجاه المتزايد نحو التكتل الإقتصادي بين الدول المتقدمة والذي يتطلب تنسيق الآليات الإقتصادية لهذه الدول، وتدعيم لقدراتها التفاوضية في مجال التجارة العالمية.

- إستمرار أزمة التنمية في دول العالم الثالث نتيجة أزمة المديونية، وهذا ما جعلها تخضع لضغوطات فيما يتعلق بتعدد شروط الإقتراض في الأسواق المالية الدولية، وبنمو أعباء الديون.

و يمكن تلخيص دوافع الإصلاح الجبائي في النقاط التالية:¹

1- تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي:

ويتضح ذلك جليا من خلال إعادة قراءة عرض أهم الضرائب والرسوم للفترة ما قبل 1991، إذ نجد الضرائب على الدخل متنوعة تنوعا شديدا، سواء تعلق الأمر بتحديد وعائها أو معدلاتها أو مواقيت تحصيلها وهو ما رتب صعوبات جمة أرهقت كاهل المكلفين بالضريبة وفي مقدمتهم المؤسسة الاقتصادية، أو على عاتق أعوان الإدارة الضريبية، ومما زاد في هذا التعقيد كثرة التغييرات والتعديلات من سنة إلى أخرى.

2- إنعدام المرونة وضعف الفعالية في الوعاء والتحصيل:

وهي خصائص كان ينبغي أن تكون العكس في حالة الاقتصاد الجزائري، الذي ينتمي إلى البلدان النامية ومدى حاجته الماسة للتمويل، لذلك كان ينبغي أن يكون مرنا وفعالاً في توسيع الأوعية الجبائية، وفي تحقيق أكبر تحصيل ممكن، غير أن التقرير النهائي للجنة الوطنية للإصلاح الجبائي يؤكد أن فرض ضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والرسم على النشاط الصناعي، على كل الوحدات المشكلة للشركة الأم وحتى على التعاملات فيما بين الوحدات التابعة لنفس الشركة، قد أدى إلى نقل الوضعية المالية لهذه المؤسسات من حالة الربح إلى العجز والخسارة.²

3- ضعف الإدارة الجبائية:

إن الإدارة الضريبية الفعالة تساهم في إنجاح النظام الضريبي بحيث تشكل تلك الإدارة همزة وصل بين

¹ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، مرجع سابق، ص: 23.

² العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص: 79.

- المكلفين بالضريبة و النظام الجبائي. فمن بين الأسباب التي أدت إلى فشل النظام الضريبي السابق يرجع إلى ضعف الإدارة الجبائية، وذلك راجع لعدة أسباب هي كما يلي:¹
- الفراغ الذي عرفته الإدارة الجبائية بعد رحيل الإدارة الاستعمارية.
 - النظام الجبائي المعقد صعب من مهمة موظفي الضرائب.
 - افتقار الإدارة الضريبية لوسائل العمل.
 - سوء تنظيم الإدارة الجبائية.

4- عرقلة الاستثمار وانتشار الغش والتهرب الضريبيين:

وهي خاصية مرتبطة بالأسباب السابقة، لأن تغيير التشريعات الموروثة عن الاستعمار، وتكيفها مع التحولات التي شهدتها البلاد، لم يكن عملا سهلا فقد ظهرت الآثار السلبية لكثير من التعديلات، وكذلك انحرافها عن أهدافها الأساسية التي هي أهداف كل نظام جبائي، والمتمثلة في تحفيز وتشجيع الاستثمار من جهة ومحاربة الغش والتهرب الجبائيين من جهة أخرى، لكن غياب آليات الترشيح، وتعقد النظام الجبائي وضعف الإدارة الضريبية، قد ساهم بشكل واسع في هذا الجانب، خاصة بعد تشتت جهود الإدارة الجبائية وغياب التنسيق بين مصالحها المباشرة وغير المباشرة، فضلا عن القطاعات الأخرى، إضافة إلى التغييرات العديدة في التشريع الجبائي، وعدم التحكم في الوعاء الجبائي، أو في طرق التحصيل، يساهم بشكل أكثر في زيادة الغش والتهرب الجبائيين.

المطلب الثالث : أهم جوانب الإصلاح الضريبي

يرتكز مضمون الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على تأسيس ثلاثة ضرائب جديدة هي: الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G)

لقد أدخلت عدة تعديلات فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، أين وحدت الضريبة على دخل الأفراد لتحل محل مختلف الضرائب المفروضة على المداخيل والتي كانت تحمل تسمية نوعية.

إن الهدف من إحداث هذه الضريبة هو تجسيد مبدأ شمولية الجباية من جهة ومحاربة الغش الجبائي من جهة أخرى، وهذا نظرا لتنوع المداخيل التي يمكن أن يحصل عليها الفرد الواحد.

¹ ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003"، مرجع سابق، ص: 238.

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

1- مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي خصائصها:

- تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، و تتسم هذه الضريبة بالخصائص التالية:¹
- ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة على الدخل المحقق في سنة.
 - ضريبة وحيدة: بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة واحدة في السنة، وبالتالي فهي تعوض جميع الضرائب النوعية السابقة (قبل 1991).
 - ضريبة مباشرة: أي أن المكلف بها لا يمكنه نقل عبئها إلى الغير.
 - تفرض على الدخل الصافي الإجمالي: وهذا ما يدل على أن هذه الضريبة تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية وهي خصم الأعباء التي ساهمت في تحقيق هذا الدخل وفق ما حدده القانون.

2- مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:

2-1- الأشخاص الخاضعون للضريبة:

تنص المادة الثالثة من (ق.ض.م) على إخضاع دخول الأشخاص الطبيعيين للضريبة على الدخل الإجمالي الصافي²، حيث يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

- يعتبر الأشخاص الذين لهم مقر جبائي في الجزائر بالنسبة إلى:
- الأشخاص الذين لديهم مسكن باعتبارهم مالكين له، أو منتفعين به، أو قاموا بتأجيرهم، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد أتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.
- الأشخاص الذين لديهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية.
- الأشخاص الذين يزاولون نشاطاتهم مهنيا سواء أكانوا أجراء أم لا.
- كذلك يعتبر موطن تكليفهم الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 01 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 03 -1 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

- يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.
- بالإضافة للأشخاص المذكورين أعلاه الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي هناك أشخاص آخرون يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبيا مع حقوقهم فيها:¹
 - الشركاء في شركات الأشخاص.
 - شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
 - أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات بإسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.
 - أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.
- ويعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص:²
 - السفراء والمبعوثين الدبلوماسيين والقناصل ووكلاء القنصلية من جنسية أجنبية، عندما كانت البلاد التي تمثلونها تمنح مزايا مماثلة للموظفين الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.
- ملاحظة:
 - تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالتهم*، و يمكن للمكلف بالضريبة أن يطالب بفرض ضرائب متميزة على أولاده وفق الشروط المحددة حسب المادة السادسة من (ق.ض.م).
 - يستفيد الزوجان اللذان يختاران نظام فرض الضريبة المشترك من تخفيض بنسبة 10 % يطبق على دخلهما الإجمالي الخاضع للضريبة.

* لتفصيل أكثر حول الأشخاص وشروط اعتبارهم تحت كفالة المكلف، انظر الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 06 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 07 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم .

² République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "le système fiscal Algérien", Alger, édition 2014, p 07.

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

2-2- المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

تخضع لهذه الضريبة كل المداخيل والأرباح المحققة من طرف المكلف بالضريبة خلال سنة، حيث يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية:

2-2-2- الأرباح الصناعية و التجارية:

أ- تعريف الأرباح الصناعية والتجارية: "تعتبر أرباحا صناعية وتجارية، لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها".¹

ب- المداخيل الخاضعة للضريبة: تعتبر أرباحا تجارية، صناعية وحرفية الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون من الأنشطة التالية، و نذكر منها باختصار:

- عمليات الوساطة في شراء أو بيع العقارات.
 - تأجير مؤسسة تجارية أو صناعية بعقارها.
 - يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الإمتياز ومستأجر الحقوق البلدية.
 - نشاط تربية الدواجن عندما يتخذ طابعا صناعيا.
 - نشاط الصيد البحري.
- ج- المداخيل المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية والتجارية:
- تعفى اعفاء دائم الأنشطة التالية من الضريبة على الدخل الإجمالي :
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.
 - مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.
 - المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- كما تعفى مؤقتا الأنشطة التالية:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 11 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

جدول رقم (1-5): يوضح مدة الأنشطة المعفاة مؤقتا وشروطها من (I.R.G)

مدة الاعفاء	الأنشطة المعفاة
(10) عشرة سنوات	الحرفيون التقليديون و كذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني
(3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال	لأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستفيد من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"
(6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها	
وتمدد هذه الفترة بسنتين(2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة	
تمدد إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، إذا تواجدت الأنشطة في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 13 من (ق.ض.م)

د- التخفيضات:

- تخفيض نسبة 35% من الربح المحقق من نشاط المخبزة.
- تخفيض نسبة 25% من الربح المحقق من طرف الأشخاص الذين يملكون صفة عضو في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، وذلك في السنتين الأوليتين من بداية ممارسة النشاط، إلا أن هذا التخفيض لا يطبق على المكلفين بالضريبة الذين يقدر ربهم تقديرا جرافيا.
- تخفيض نسبة 30% على الأرباح المعاد استثمارها، لكن وفق شروط محددة.*

2-2-3- أرباح المهن غير التجارية:

- أ- تعريف الأرباح الخاضعة للضريبة: "تعتبر صادرة عن ممارسة مهنة غير تجارية وكماخيل مماثلة للأرباح غير التجارية، أرباح المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر والمستثمرات المدرة للأرباح، والتي هي مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح أو المداخيل".¹
- ب- المداخيل الخاضعة للضريبة:

- ريع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون، وورثتهم و الموصى لهم بحقوقهم.

¹ لتفصيل أكثر حول شروط التخفيض من نسبة الأرباح المعاد استثمارها، انظر المادة 21 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"، الفقرة 3. ¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 22 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

- الريوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ أو التنازل عنها.

2-2-4- الإيرادات الفلاحية:

أ- تعريف الإيرادات الفلاحية: " تعتبر إيرادات فلاحية، الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي".¹

ب- المداخل الخاضعة للضريبة: تتمثل المداخل الخافية في الأنشطة التالية:²

• النشاط الزراعي:

- استغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض.

- المداخل الناتجة عن استغلال الممتلكات الريفية، وكذلك استغلال المنتجات الغابية.

• أنشطة تربية الحيوانات:

- المداخل الناتجة من تربية الحيوانات من جميع الأنواع، بما في ذلك الأغنام والأبقار والماعز والإبل، والخيول.

* ملاحظة:

- وتعتبر كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن، والنحل والمحار، وبلح البحر، والأرانب.

غير أنه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرانب إيرادات فلاحية إلا إذا:

- كانت ممارسة من طرف مزارع في مزرعة.

- وكانت لا تكتسي طابعا صناعيا.

ج- المداخل المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي فئة المداخل الفلاحية:

- تعفى اءاء دائم الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور، وكذلك المداخل المحققة في النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

- كما تعفى مؤقتا لمدة عشرة (10) سنوات، الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 35 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

² République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "dépliant relatif aux l'impôt sur le revenu global", IRG- Revenus Agricoles, 2014.

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

2-2-5- المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية:

"تدرج المداخل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها، وكذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعقارها، إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية وكذا تلك الناتجة عن عقد العارية في تحديد الدخل الإجمالي المعتمد كأساس في تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف المداخل العقارية"¹، وتدرج كذلك في صنف الربوع العقارية الإيرادات الناتجة عن إيجار أملاك غير المبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية. - ويعفى الإيجار الذي يتم لفائدة الطلبة من الضريبة على الدخل الإجمالي.

* ملاحظة:

- لا يجب ان تكون الإيرادات مدرجة ضمن أرباح فئة التجارية والصناعية أو غير تجارية أو الفلاحية.²
- يوزع حاصل الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الربوع العقارية كما يلي: 50 % لفائدة ميزانية الدولة، و 50 % لفائدة البلديات.

2-2-6- ربوع رؤوس الأموال المنقولة:

أ- ربوع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها:

تعتبر المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي الناتج عن ربوع الأسهم والإيرادات التي توزعها³: شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركة المدنية المتخذة شكل شركة أسهم، شركات الأشخاص وشركات بالمساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال.*

ب- إيرادات الديون والودائع والكفالات:

تعد كمداخيل من الديون والودائع والكفالات، الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى : الديون الرهنية الممتازة منها والعادية و كذا الديون الممثلة بالأسهم والسندات العامة وسندات القرض الأخرى القابلة للتداول باستثناء كل عملية تجارية لا تكتسى الطابع القانوني للقرض، الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد، مهما كان المودع ومهما كان تخصيص الوديعة، الكفالات نقدا، الحسابات الجارية، سندات الصندوق.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 42 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

² République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "dépliant relatif aux l'impôt sur le revenu global", IRG- Revenus Fonciers, 2014

³ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "dépliant relatif aux l'impôt sur le revenu global", IRG- Revenus des Capitaux Mobiliers, 2014.

* لتفصيل أكثر حول شروط اعتبار المداخل على انها موزعة وطرق تقديرها، انظر المواد 46-53 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

ج- المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية:

حيث تخضع هذه المداخل للضريبة على الدخل الإجمالي - الاقتطاع من المصدر:¹

- المكافآت الرئيسية: الأجور، الرواتب، المنح.

- المكافآت الملحقة: علاوات المردودية، الاكراميات، الزيادة في السعر مقابل الخدمة .

- الأجور والرواتب المماثلة.

• ويعفى من الضريبة:

- الأشخاص من الجنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة مجانية (بدون مقابل) منصوص عليها في اتفاق دولي.

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين التي أنشأ نظامها الجمركي بمقتضى قانون الجمارك .

- الأجور و المكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم .

- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو سمعيا الذين يقل أجرهم أو معاشاتهم عن 20.000 دج شهريا حسب قانون المالية 2008 .

- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي.

- منح البطالة و التعويضات و المنح المدفوعة في شكل كانت من طرف الدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين و المراسم الخاصة بالمساعدة و التأمين .

- معاشات المجاهدين و الأرمال و الأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية.

3- الأساس الخاضع للضريبة:

3-1- تحديد الدخل الصافي الإجمالي:

يتكون الدخل الصافي الإجمالي الخاضع من مجموع المداخل الصافية المذكورة سلفا وذلك بعد خصم التكاليف المذكورة أدناه:²

- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها والتي هي على عاتق المكلف بالضريبة.

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances DGI, "dépliant relatif aux l'impôt sur le revenu global", IRG- Salaires, 2014.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 85 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" .

- إشتراكات منح الشيخوخة والضمان الإجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية.
- نفقات الإطعام.
- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

3-2- معدلات الضريبة:

تهدف جميع التعديلات التي خضع لها جدول الضريبة على الدخل منذ تأسيسه سنة 1991 إلى غاية آخر تعديل في سنة 2008¹، إلى تخفيف العبء الضريبي على المكلفين، و تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي الآتي:

جدول رقم (1-6): الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج)
0 %	لا يتجاوز 120.000
20%	من 120.001 إلى 360.000
30%	من 360.001 إلى 1.440.000
35%	أكثر من 1.440.000

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 104 من قانون (ق.ض.م)

• ملاحظة:

تستفيد المداخل المتأتية من الأنشطة الممارسة من قبل أشخاص طبيعيين في ولايات إليزي، تندوف، أدرار وتمنراست والذين يوجد مقرهم الجبائي في هذه الولايات ويستقرون فيها بصفة دائمة، من تخفيض بنسبة 50% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، لفترة مؤقتة مدتها خمس (05) سنوات اعتبارا من أول جانفي 2010، حيث لا يمس هذا التخفيض المداخل الأشخاص الذين ينشطون في مجال المحروقات، باستثناء أنشطة توزيع وتسويق المنتوجات النفطية والغازية.²

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات:

إن الضريبة على أرباح الشركات جاءت لإلغاء ازدواجية النظام الضريبي عن طريق إدماج المؤسسات

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 05 من قانون رقم 12 - 07 مؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1428 الموافق لـ 30 ديسمبر سنة 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

² République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "le système fiscal Algérien", édition 2014, p10.

الوطنية والأجنبية في مجال تطبيقها وحيث كانت تخضع المؤسسات الوطنية للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 50% في حين كانت المؤسسات الأجنبية تخضع إما للضريبة على مداخيل مؤسسات البناء بمعدل 8% أو اقتطاع الضريبة على الأرباح غير التجارية من المصدر بالنسبة للمؤسسات الخدمية بمعدل 25% وهكذا عن طريق الضريبة على الأرباح الشركات يتم توحيد الضريبة المطبقة على المؤسسات الوطنية والمؤسسات الأجنبية، والذي يسير في إطار مبدأ شمولية القواعد الجبائية ومن ثمّ الدخل في اقتصاد السوق.

1- مفهوم الضريبة على ارباح الشركات:

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على انه: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من نفس القانون، وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات".¹

و تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص نجلها فيما يأتي:²

- ضريبة وحيدة: تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة: كونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها.
- ضريبة سنوية: تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.
- ضريبة نسبية: يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.
- ضريبة تصريحية: يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لأرباحه جميعها.

2- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

2-1- الشركات الخاضعة اجباريا للضريبة على أرباح الشركات:³

- شركات الأسهم.
- شركات التوصية بالأسهم.
- شركات ذات المسؤولية المحدودة.
- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 135 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

² ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25 ، العدد الثاني، 2009، ص 185.

³ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "dépliant relatif aux l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés", 2014.

2-2- الشركات الخاضعة اختيارا للضريبة على أرباح الشركات:

توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن المشرع سمح لها الاختيار في حالة أرادت الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة رقم 151 من قانون الضرائب المباشرة لدى مفتشية الضرائب المعنية، ويعتبر هذا الاختيار نهائي لا رجعة في ونذكر منها:

- شركات تضامن.
- شركات التوصية البسيطة.
- جمعيات المساهمة.

2-3- الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات:

لقد وضع المشرع بعض الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات لغرض تشجيع المؤسسات الاستثمارية في نشاطات معينة، وفق السياسة العامة للاقتصاد، وكذا الجانب الاجتماعي لبعض الفئات وقد حددت مجمل الإعفاءات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات في المادة 138 من (ق.ض.م) على مايلي:¹

- تستفيد الأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات وذلك حسب الشروط التالية:

جدول رقم (1-7): يوضح مدة الأنشطة المعفاة مؤقتا من (I.B.S) وشروطها

مدة الاعفاء	الأنشطة المعفاة
(10) عشرة سنوات	الحرفيون التقليديون و كذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني
(3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال	لأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستفيد من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"
(6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها	
وتمدد هذه الفترة بستين(2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة	
تمدد إلى عشر(10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، إذا تواجدت الأنشطة في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب" ²	

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 138 من (ق.ض.م).

- تعفى التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات.

¹ ناصر مراد، الإصلاح الجبائي في الجزائر للفترة 1992-2003، مرجع سابق، ص73.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 138 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذا الهياكل التي تتبعها .
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق و الأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي .
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط .
- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تنظمها.
- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا إتحاداتها المعتمدة.
- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- تنفيذ من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثه من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي.
- تنفيذ من الإعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة .
- تنفيذ من إعفاء دائم العمليات المدرة للعملة الصعبة ولا سيما عمليات البيع الموجهة للتصدير، وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

3- الأساس الخاضع للضريبة¹:

الربح الصافي الناتج بين:

- النتائج المحققة من طرف المؤسسة (مبيعات، عائدات استثنائية).
 - و ذلك بعد خصم الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهلاكات ضرائب و رسوم مهنية.....).
- معدلات فرض الضريبة على أرباح الشركات هي 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد و البناء و الأشغال العمومية و كذا الأنشطة السياحية وأنشطة وكالات السياحة والأسفار الناشطة في مجالي السياحة الوطنية والسياحة الإستقبالية²، و يطبق هذا المعدل أيضا على الأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة سابقا يساوي 50% من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "le système fiscal Algérien", Alger edition 2014, p13.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" .

الفصل الأول:

النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

و25% بالنسبة للأنشطة التجارية و الخدمات، ويطبق أيضا هذا المعدل 25% بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة و الخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم.

جدول رقم (1-8): معدلات الاقتطاع من المصدر

10%	مدا خيل الديون و الودائع و الكفالات
50%	الإيرادات المتأتية من سندات الصندوق غير الاسمية
20%	الارادات العامة المحصلة في إطار عقد إدارة الأعمال
24%	مدا خيل المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت دائمة في الجزائر و المحققة في إطار صفقات متعلقة بتقديم الخدمات
24%	المبالغ المدفوعة مقابل خدمات أو من أي نوع كانت مقدمة أو مسلمة بالجزائر.
24%	العائدات الممنوحة لمخترعين موجودين بالخارج، مقابل منح رخصة استغلال براءة اختراعهم و بيع أو التنازل عن علامة صنع أو طرق أو صيغ.
10%	مدا خيل المؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري، عندما تخضع بلدانهم المؤسسات الجزائرية العاملة في مجال النقل البحري للضريبة، يتم تطبيق قاعدة المعاملة بالمثل، عندما تقوم هذه بتطبيق معدل يزيد أو يقل عن النسبة الطبقة بالجزائر.
15%	الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركتها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشأة مهنية اخرى بالمفهوم الجبائي
20%	الحواصل و فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم و الأوراق المماثلة المحققة في إطار عملية الدخول إلى البورصة

Source: République Algérienne Démocratique et Populaire. Ministère des finances DGI. "le système fiscal Algérien". edition 2014. p14.

● ملاحظة:

- تستفيد المداخل المتأتية من الأنشطة الممارسة من قبل الشركات في ولايات إليزي، تندوف تمنراست و أدرار والتي يتواجد مقرها الجبائي في هذه الولايات ويستقر فيها بصفة دائمة، من تخفيض بنسبة 50% من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لفترة مؤقتة مدتها خمس(05) سنوات، اعتبارا من أول جانفي 2010 ولا يمس هذا التخفيض مداخل الشركات العاملة في قطاع المحروقات، باستثناء أنشطة توزيع وتسويق المنتجات النفطية والغازية¹.

لقد جاء في الباب الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة (أحكام مشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات)، التكاليف المقبول خصمها والمقبول خصمها في حدود عند

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "le système fiscal Algérien", edition 2014, p18.

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

- حساب الربح الجبائي، والعديد من الالتزامات الواجب على المكلفين أخذها بعين الاعتبار مثل طرق الإهلاك المقبولة، ومدة التي منحها المشرع للإدماج الفائض الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات ومخصصات الإهلاك نتيجة بداية سريان النظام المحاسبي المالي.

ثالثا: الرسم على القيمة المضافة:

لقد تم تعويض الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات بالرسم على القيمة المضافة، إن هذا الإصلاح الجبائي الذي يمس الضرائب غير المباشرة الهدف منه هو تبسيط الجباية غير المباشرة وذلك عن طريق إلغاء النظام الذي كان سائدا للرسم على رقم الأعمال، الذي يعتبر معارضا مع النظام الاقتصادي الحديث، كما أن الرسم على القيمة المضافة لا يمس الإنتاج ولكن القيمة المضافة فقط أي يفرض على الثروة الجديدة المكونة فعلا.

1- مجال تطبيق:

يتمثل مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة في جميع المؤسسات و الاشخاص الخاضعين لهذا الرسم سواء كانوا خاضعين اجباريا أو اختياريا.

1-1- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

يجب التفريق بين نوعين من العمليات الخاضعة لهذا الرسم، منها تلك الاجبارية حسب ما تم تحديده بوضوح من طرف قانون الرسم على القيمة المضافة وتلك التي أصبحت إجبارية بعد عملية الاختيار من طرف الأشخاص المنجزين لهذه العمليات، و المتفحص لنص المادة 01 من قانون الرسوم على رقم الأعمال يجد أنها ميزت نوعين من العمليات، فمنها ما يخضع للرسم وجوبا و منها ما يخضع اختيارا.

1-1-1- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا:¹

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم
- العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين.
- العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر.
- المبيعات الخاصة بالخمور أو الكحول و مشروبات أخرى مماثلة لها.
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية.
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة.

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "le système fiscal Algérien", édition 2014, p 24.

- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى و نشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي تقوم بها المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجرافية الوحيدة.
- عمليات الإيجار، و ادعاء الخدمات و أشغال الخدمات و البحث و جميع العمليات من غير المبيعات و الأشغال العقارية.
- الحفلات الفنية و الألعاب و التسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص.

1-1-2- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريا:

- العمليات الموجهة التصدير.
 - العمليات المحققة لفائدة:
 - الشركات البترولية.
 - مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.
- ### 1-2- الأشخاص أو الشركات الخاضعون:

- المنتجون .

- البائعون بالتجزئة .

- المستوردون .

1-3- الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة:¹

عمليات البيع الخاصة ب:

- المنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة.
- أسلحة الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم.
- مصنوعات الذهب، والفضة والبلاطين الخاضعة لرسم الضمان.
- العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن مبلغ 100.000 دج أو يساويه، بالنسبة لمؤدي الخدمات وعن مبلغ 130.000 دج، بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة.
- عمليات البيع الخاصة بالخبز و الدقيق المستعمل في صنع هذا الخبز، و الحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق، و كذا العمليات الخاصة بالسמיד.

عمليات البيع الخاصة ب:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 08 من "قانون الرسوم على رقم الاعمال".

- الحليب و زبدة الحليب غير المركزين و غير الممزوجين بالسكر أو المعلبين بمواد أخرى:
- الحليب و زبدة الحليب المركزين و الممزوجين بالسكر أو المعلبين بمواد أخرى، بما فيها حليب الأطفال.
- عمليات البيع الخاصة بالمواد الصيدلانية في المدونة الوطنية للأدوية.
- العمليات المحققة في إطار خدمة هدفها تنظيم مطاعم لتقديم الخدمة بالمجان أو بأسعار معتدلة مخصصة للمحتاجين و الطلبة، بشرط أن لا يحقق استغلال هذه المطاعم أي ربح.

2- الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة:

يتكون رقم الاعمال الخاضع للرسم من سعر السلع، أو الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته.

وتتمثل المصاريف الواجب إضافتها في الأساس الخاضع للرسم في:¹

- مصاريف النقل إذا كانت على عاتق البائع.
- مصاريف التغليف في حالة بيع السلع بأغلفة غير قابلة للاسترجاع.
- أما العناصر التي تخصم من الأساس الخاضع للرسم فتتمثل في :
- الحسميات، والتنزيلات و المرتجعات، حقوق الطابع الجبائية.
- المبلغ المودع بالأمانة على الأغلفة الواجب اعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ.
- المصروفات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضاعة الخاضعة للرسم.

3- المعدلات:

جدول رقم (1-9): يوضح تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة

قانون المالية لسنة 2001	قانون المالية لسنة 1997	قانون المالية لسنة 1995	قانون المالية لسنة 1992	
7 %	7 %	7 %	7 %	المعدل الخاص بالمخفض
	14 %	13 %	13 %	المعدل المخفض
17 %	21 %	21 %	21 %	المعدل العادي
			40 %	المعدل المترفع

المصدر: حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص113.

- المعدل العادي 17 % و يمثل النسبة العادية (العامة) لـ الرسم على القيمة المضافة.
- المعدل المخفض 07 % و يطبق على المنتوجات والخدمات المبينة في المادة 23 من (ق.ر.أ).

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 107.

المبحث الثالث: التهرب الضريبي

لقد أصبح التهرب الضريبي من أكثر المشاكل المعقدة بالنسبة للاقتصاد، حيث بلغ مستويات غير مسبوقة وضل في ازدياد مستمر بالرغم من سياسة الإصلاح الضريبي المنتهجة منذ أوائل التسعينات، وتعاضم خطره في ظل التحولات المتسارعة للاقتصاد العالم، وخصوصا ما تعلق منها بمختلف أوجه المعاملات الإلكترونية حيث أصبحت هذه الظاهرة تقلص أهمية النظام الضريبي، وتهدد وجوده لذلك عنيت باهتمام من المشرع ومن هذا المنطلق أصبح من الضروري تحليل ودراسة هذه الظاهرة من حيث المفهوم والآثار.

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي وأشكاله

أولاً: ماهية التهرب:

لم يقدم مختلف الفقهاء والأكاديميين الاقتصاديين وحتى التشريعات الضريبية السابقة أو المعاصرة تعريفاً شاملاً ودقيقاً للتهرب الضريبي، وإنما اقتصروا على تعداد صورته وأشكاله، وذلك لأن أي تعريف لا يمكن أن يشمل أساليب التهرب كافة، إلا ان بعضهم أجمع على أنه " تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة و يضع عليها حقها"¹. إن النظرة السلبية للضريبة على أنها عبارة عن عبء، تدفع بالمكلف على مقاومتها من خلال التخلص منها، ومن أجل ذلك يتخذ المكلف عدة طرق واساليب قد تكون مشروعة او غير مشروعة، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين شكلين للتهرب الضريبي كما يلي:

- تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.
- تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي.
- اما من الناحية الإقليمية يمكن التمييز بين شكلين للتهرب الضريبي، فيوجد المحلي و الدولي.

ثانياً: أشكال التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي أشكال عدة هي:

1- التجنب الضريبي:

التعريف الأول: "سعي المكلف إلى تخفيض أو التخلص من مستحقاته الجبائية باللجوء إلى وسائل تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية"².

¹ خالد الخطيب، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 16، ع2، جامعة دمشق، سوريا، 2000، ص: 160.

² سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الدولي وآثاره على اقتصاديات الدول النامية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1994، ص: 25.

التعريف الثاني: "هو إجراء يتخذه الممول في تنظيم شؤونه بغرض تخفيض أعبائه الضريبية شريطة أن يقع ذلك ضمن نطاق القانون و دون مخالفة نصوصه"¹.

التعريف الثالث: "تخلص المكلف من دفع الضريبة دون مخالفة احكام التشريع القائم"، وفي هذا الحالة يمكن التمييز بين ثلاثة حالات لذلك التهرب هي:²

أ- تهرب ناتج عن تغير سلوك المكلف:

وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل:

- الامتناع من استهلاك او انتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
 - ترك نشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.
- نلاحظ أن هذا التهرب يرتكز على إرادة المكلف الذي يجب ان يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

ب- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي:

يستند هذا التهرب كون ان الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف - مالية، اقتصادية و اجتماعية- لذلك ينظم المشرع هذا النوع لتحقيق اهداف معينة مثل: التخفيضات الممنوحة بمناسبة تحقيق فوائض القيم الخاصة بالتنازل عن الأصول الثابتة ونبين ذلك في:³

- ✓ إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة.
- ✓ إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة، في هذا المثال إن التهرب المشروع يتم من هذا المنظور عن طريق لجوء المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة جزئياً، و ذلك بالاحتفاظ بالعناصر المكتسبة في أصول المؤسسة مدة تتجاوز ثلاث سنوات حتى يستفيد من تخفيض الوعاء الضريبي قدره 65% بدلا من أن يتنازل عليه في مدة لا تتعدى ثلاث لسنوات أين معدل التخفيض مقدر ب 35% وبهذا يكون المكلف قد تهرب من دفع ما قيمته 40% على خزينة الدولة كتحويل ضريبي كان من المفروض أن يتحقق.

ج- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي:

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، وهو ناتج عن إهمال المشرع وفي هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي، ومن اجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لإكتشاف تلك الثغرات.

¹ محمد سعيد فرهود، "مبادئ المالية العامة"، مطبوعات جامعة حلب، سوريا، 1990، ص: 287.

² ناصر مراد، "التهرب الضريبي والغش الضريبي في الجزائر"، ط2، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص: 8.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 173-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- الغش الضريبي:

التعريف الأول: "يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكيات و الممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة".¹

التعريف الثاني: "وهو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيايل للتخلص من دفع الضريبة".²

التعريف الثالث: "يقصد بالتهرب الجبائي الغير المشروع التخلص من أداء الضريبة بمخالفة صريحة للقوانين الجبائية كما يصطلح عليه بالغش الجبائي".³

التعريف الرابع: تطرق التشريع الجزائري أيضا للتهرب الضريبي وذلك في: المادة 117 من (ق ض م) "يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها".⁴

التعريف السادس: "هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه لعدم دفع الضرائب المستحقة عليهم وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة".⁵

وتوجد عدة مظاهر للغش الضريبي نذكر منها:

- عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة، معتمدا في ذلك على عدم وجود مقرا لنشاطه.
- إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية.
- تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل، كأن يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي.

¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 170.

² خالد الخطيب، مرجع سابق، ص: 163.

³ بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة ، ملتقى حول إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، المسيلة، الجزائر، 15-16 نوفمبر 2011، ص: 3.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 117 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

⁵ حميد بوزيد، مرجع سابق ص: 40.

وبهذا يهدف هذا التهرب إلى تخفيف أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانوني، ولتحقيقه يتوفر شرطان هما: العنصر المادي والعنصر المعنوي (النية السيئة أو القصد).

- **العنصر المادي:** يتمثل في تخفيف أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملئها عليه المشرع.

- **العنصر المعنوي:** يتمثل هذا الركن في عنصر القصد (النية) للغش الضريبي، وذلك بمخالفة قوانين واضحة وصريحة، غير أن إثبات هذه النية تبقى صعبة بالنسبة للإدارة الجبائية لأنها تفترض توفر النية الحسنة لدى أغلب المكلفين بالضريبة، ولقد أوجب المشرع في هذا الركن توفر نوعين من القصد:

- **القصد العام:** ويفترض في القصد العام علم المكلف فعلا بارتكابه الاحتيال قصد التخلص من الضريبة.

- **القصد الخاص:** ويفترض فيه أن يتجه المكلف إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها.¹

3- التهرب الضريبي المحلي:

يحدث التهرب الضريبي المحلي داخل حدود الدولة، بحيث عمليات الغش والتدليس لا تتجاوز إقليم الدولة، ويواجه المكلف المعني سلطة جبائية وحيدة تبعا للدولة محل التهرب بغض النظر عن جنسية المكلف، فالعبارة ليست الجنسية بل ما يترتب من خسارة في موارد الدولة، حيث سنتطرق في البداية إلى ميادين التهرب الضريبي في الجزائر ومن ثما طرق التهرب الضريبي.

3-1- ميادين التهرب الضريبي في الجزائر:

3-1-1- قطاع النشاط التجاري:

و يتكون من تجار الجملة، والمستوردين والمصدرين، وتجار التجزئة، و يستحوذ على النسبة الكبيرة في الجزائر بين القطاعات الأخرى، حيث وصلت 38.7% بالنسبة للأشخاص المعنويين (9.80%)، 22.40%، 6.50%) على التوالي، وذلك حسب احصائيات المركز الوطني للسجل التجاري بتاريخ 2013/30/09²، ونسبة 45.5% بالنسبة للأشخاص الطبيعيين بنفس التاريخ.³

¹ عجلان العياشي، ولهي بوعلام، "التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي"، ع 08، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، المسيلة، الجزائر، 08، لسنة 2008، ص-ص: 148-149.

² توزيع الشركات الموجودة حسب قطاع النشاط إلى غاية 30/09/2013، موقع المركز الوطني للسجل التجاري، اطلع عليه 2014/02/24. www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques_neuf_premier_mois_2013/stats_2013_9MOIS_lien02.html

³ توزيع التجار المسجلين (اشخاص طبيعيين) حسب قطاع النشاط إلى غاية 30/09/2013، موقع المركز الوطني للسجل التجاري 2014/02/24. www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques_neuf_premier_mois_2013/stats_2013_9MOIS_lien01.html

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

3-1-2- قطاع الخدمات:

لقد بينت إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري نهاية أوت 2013 قطاع الخدمات يحتل نسبة 31.2% من إجمالي الأنشطة الممارسة في الجزائر بالنسبة للأشخاص المعنويين، ما جعله يحتل المرتبة الثانية حيث أصبح هذا القطاع أكثر استقطابا لرجال الأعمال والشركات الأجنبية وبالخصوص في مجال الاتصالات، ولذلك قد يشكل هذا القطاع مصدرا للتهرب الضريبي إذ لم تتدارك أجهزة الرقابة هذا الأمر.

3-1-3- قطاع المهن الحرة:

إن قطاع المهن الحرة يشمل بصفة خاصة الأطباء، المحامين، الموثقين، المحضرين القضائيين المستشارين، المحاسبين، مكاتب الدراسات، مكاتب الخبرة...، إن التهرب الضريبي في هذا القطاع يكون لأسباب منها:

- بعض من منتسب هذا القطاع لا يصرحون بحقيقة أرقام أعمالهم.
- عدم مسك البعض منهم للدفاتر والسجلات القانونية.
- عدم استقرار أحكام القانون الضريبي من سنة لأخرى بخصوص هذه الفئة.

3-1-4- قطاع الأشغال العمومية:

إن هذا القطاع يعرف هو الآخر تهربا ضريبيا، نظرا لكونه مرتبط بالبناء بكل أصنافه، إضافة إلى تعدد الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف المنتم إلى هذا القطاع، و يتضح التهرب أساسا في:

- البيع الغير شرعي لمواد البناء
- استخدام فواتير شراء وهمية مزورة قصد الاستفادة من الرسوم المحملة على المشتريات.

3-1-5- قطاع المعاملات العقارية:

يشهد هذا القطاع تهربا ضريبيا يتزايد من سنة لأخرى خصوصا المتعلق بحقوق التسجيل والضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك نظرا لارتباطه بفئة واسعة من الجمهور من جهة، وضعف إمكانيات الإدارة الجبائية في المتابعة والمراقبة من جهة أخرى.

3-2- أشكال التهرب الضريبي:¹

لقد تضمن العدد 2013/68 - التلبس الجبائي- من رسائل المديرية العامة على حالات التلبس والمتمثلة في :

- ممارسة نشاط ما دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية.

¹ DGI, la lettre de la DGI N° 68/2013, "LA FLAGRANCE FISCALE- Pour un contrôle fiscal plus efficace", p 7

- إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلا.
 - ارتكاب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير، وهذا مهما كان مكان امتلاكها و ايداعها.
 - تقديم وثائق و مستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الاثباتية وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش.
 - ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل.
 - تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة.
- ويمكن تصنيف طرق التهرب الضريبي على المستوى المحلي ضمن ثلاث أشكال هي:¹

3-2-1- التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية:

يتمثل في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكافئين بالاستفادة من مزايا ضريبية ليست لهم الحق فيها، وذلك من خلال إيجاد وضعية قانونية صورية محل وضعية قانونية حقيقية، مثل إظهار وضعية إعادة استثمار الأرباح دون ان يتم ذلك فعلا، قصد تخفيض معدل الضريبة.

3-2-2- التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية:

يتم عن طريق إخفاء النشاط كليا، بحيث لا يتم التصريح به لدى إدارة الضرائب، وبالتالي لا يدفع المكلف أي ضريبة، مثل مكاتب الخدمات والمحلات التجارية التي تنشط دون سجل تجاري ودون التعامل بالفواتير.

3-2-3- التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية:

يتم عن طريق عمليات تدليسية في المحاسبة الممسوكة من طرف المكلف، بحيث تبدو هذه المحاسبة قانونية إلا أنها تتضمن احتيال قصد التهرب من الضريبة، ويمكن تصنيف هذه العمليات إلى ثلاث أصناف :

- التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات: وذلك من خلال عدم تسجيل جزء من إيرادات المؤسسة في الدفاتر المحاسبية قصد تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، وتتمثل هذه الإيرادات في المبيعات، الفوائد الممنوحة، المكافآت وعمولات لصالح المؤسسة.

- التهرب الضريبي عن طريق زيادة الأعباء: وذلك تسجيل نفقات ليس لها صلة مع نشاط المؤسسة أو تسجيل نفقات وهمية أي لا وجود لها إلا على الوثائق المحاسبية، أو تضخيم النفقات في الدفاتر المحاسبية، قصد تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي التهرب من الضريبة.
- التهرب عن طريق التلاعب بحسابات الميزانية: يسعى المكلف إلى التهرب من الضريبة عن طريق زيادة الخصوم وتخفيض الأصول، قصد تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، وذلك من خلال تكوين احتياطات

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 11.

وهمية، تخفيض قيمة المخزونات، بالإضافة إلى تضخيم الحقوق المشكوك فيها.

3-2-4- التهرب الضريبي الدولي:

إن التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخل والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته. لهذا فالمكلف يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرائق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعه أو إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة، وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له من الدول المضيفة خصوصاً مع انتشار الآن ما يسمى بدول الجناز الضريبية التي توفر المناخ المناسب والملائم لنشاط الشركات متعددة الجنسيات، حيث تقوم الشركة الام بإنشاء فروع لها للاستفادة بأكبر قدر ممكن من المزايا التي يقرها النظام الضريبي للأنشطة الممارسة في تلك الدولة، وكذلك في ظل العولمة نلاحظ ان هذه الظاهرة قد انتشرت مع زيادة حجم الاستثمارات والتجارة الدولية¹، وسمحت بظهور فرص جديدة للتهرب نتيجة للأهمية التي تكتسبها في المجتمع.

أ- التهرب الضريبي عبر الشركات متعددة الجنسيات:

تسبب المعاملات التجارية داخل الشركات متعددة الجنسيات مشكلات لسلطات الضرائب الوطنية، بسبب إمكانية إساءة استخدام أسعار التحويل من طرف هذه الشركات بما في ذلك القروض المتبادلة فيما بينها، وتحديد قيمة العلامات التجارية وبراءات الاختراع، في هذا المجال تتلاعب بعض المؤسسات في لأسعار وذلك بنقل الأرباح من أوعية عالية الضريبة إلى أوعية أخرى منخفضة الضريبة.

ب- التسوق من الخارج:

في ظل العولمة نلاحظ زيادة السفر إلى الخارج قصد التسوق من أماكن تنخفض فيها الضرائب على المبيعات، مثل الأفراد الذين يعبرون الحدود قصد شراء السلع كالسيارات من بلدان تكون فيها الضرائب أقل في هذا المجال تلجأ الدول الصغيرة إلى تخفيض الضرائب غير المباشرة لجذب المشتريين الأجانب، وذلك يدي إلى التقليل من مستوى الحرية المتاحة للدول لفرض الضرائب غير المباشرة على المنتجات التي يسهل نقلها.

¹ زهرة حبو، الياس نجمة، "التهرب الضريبي الدولي"، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، ع01، جامعة دمشق، سوريا، 2011، ص:

ج- التهرب الضريبي عبر التجارة الإلكترونية:

في التجارة الإلكترونية لا يمكن تعيين مكان وزمان المتعاملين، وكذلك الكمية ونوعية السلع، و إنما نجدها منشورة عبر الانترنت لمن يريد ان يشتري، والبائع والمشتري يحددان المكان والزمان لهذه الصفقة. لذا تعرف التجارة الإلكترونية: ان المنظمة العالمية للتجارة عرفتھا على انها (إنتاج، ترويج، بيع، توزيع) للمنتجات خلال شبكة الاتصالات¹.

• المشاكل الضريبية للتجارة الإلكترونية:

عادة لا تخلف المعاملات التجارية في عالم التجارة الإلكترونية والناشئة عبر شبكة الانترنت أي دليل أو أثر مادي يثبتها، مما يسمح للأشخاص وباستخدامهم لتكنولوجيا الانترنت من تحقيق معاملات وصفقات تجارية بعيدة عن سلطة وعين الإدارة الضريبية، خاصة المعاملات الخاصة التي تتم عبر شبكة الانترنت ويتم تسليمها إلكترونياً، حيث لا تخضع عملية التسليم لنقطة جمركية حاكمة، وامام تطور أسلوب الدفع الإلكتروني².

الأمر الذي يصعب على جهاز الضرائب فرض رقابة على البضائع أو حتى على أطراف الصفقة الذين يقومون بهذه الاعمال، انما تعتمد الإدارة على ما يقر به المتعامل من تصريحات، بدون معاينة مكانية، وربما قد تكون الصفقة خارج حدود الوطن، أو ربما تكون في أيام العطل لديهم، وبالتالي من الصعب السيطرة على هذه التجارة الإلكترونية، إذ نجد كلما توسعت التجارة الإلكترونية توسعت معها ظاهرة التهرب الضريبي.

د- التهرب الضريبي عبر الجنات الضريبية:

كل دولة وسعيها منها لتحقيق أهدافها المسطرة تقوم بوضع أنظمة ضريبية جذابة، تقدم من خلالها جملة من الحوافز والامتيازات، هذه الحوافز و الامتيازات ذات المعدلات الضريبية المنخفضة جدا تارة و المنعدمة تارة أخرى التي تمنح لغرض جلب الاستثمار تسمى بالجنات الضريبية، والتي يمكن تعريفها بأنها "دول ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا و الإعفاءات الضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية، مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لها بالمقارنة مع الدول الأخرى³.

¹ حراق مصباح، "المعالجة الجبائية للتجارة الإلكترونية"، الملتقى الدولي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في الجزائر وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر-عرض تجارب دولية، المركز الجامعي خميس مليانة، عين الدفلى، الجزائر، 26-27 أبريل 2011، ص:3.

² فارس فضيل، حمزة ضويفي، "الابعاد القانونية والضريبية للتجارة الإلكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة"، الملتقى الدولي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في الجزائر وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر-عرض تجارب دولية، المركز الجامعي خميس مليانة، عين الدفلى، الجزائر، 26-27 أبريل 2011، ص: 2.

³ سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الدولي وأثاره على اقتصاديات الدول النامية"، مرجع سابق، ص:129.

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

إن سبب استفحال ظاهرة التهرب الضريبي يرجع إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لنمو واتساع هذه الظاهرة، لذلك يعتبر وجود هذه الأخيرة نتيجة لعدة أسباب نذكر منها:

أولاً: الأسباب المتعلقة بالمكلف:¹

غالباً ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته، والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية و مالية.

1- ضعف المستوى الخلقي:

والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

2- ضعف الوعي الضريبي:

يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الافراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لقانون المرور.
- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

ونشير أن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة وعادلة أقل عبئاً عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقد أنها ظلماً وتعسفاً، نجدها تشكل عبئاً ثقيلاً عليه لذلك يرفضها ويسعى إلى التهرب منها.

3- الوضعية المالية السيئة للمكلف:

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.

¹ ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص: 17.

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

ثانيا: الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الضريبي

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الجبائي ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي ، حيث نذكر منها:

1- تعقد النظام الضريبي:

وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب من جهة، ومن جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة وبوسائل بدائية.

2- عدم استقرار التشريع الضريبي:

إن عدم الاستقرار هذا راجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوعا من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الضريبية.

ثالثا: الأسباب السياسية

إن سياسة الإنفاق العام في الدولة تؤدي دورا أساسيا في التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة، إذن إن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم، كما أن عدم الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي للدولة يؤدي إلى التهرب من الضرائب¹.

رابعا: الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة

من المسلم به أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة دخول المكلفين في أي اقتصاد يجعل إمكانية التهرب الجبائي قليلة جدا، الشيء الذي يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين بسهولة ، غير أنه إذا تأملنا وضعية الاقتصاد الوطني المتسم بانتشار الاقتصاد الموازي ، الذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات، إضافة إلى عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد، هذه الخصوصية قد ساهمت في زيادة حجم التهرب الجبائي بشكل واضح.

خامسا: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

إن قوة الإدارة الضريبية أو ضعفها تترتب عليه مجموعة من الآثار المهمة والمتمثلة إما في إحكام الرقابة على المكلفين وتحصيل إيرادات الدولة كاملة، أو الخلل في الأداء وبالتالي ضياع الكثير من حقوق

¹ خالد الخطيب، مرجع سابق، ص: 167.

الدولة وإفلات المكلفين من التزاماتهم الضريبية.¹

إن فتميز الإدارة الضريبية بضعف الكفاءة و النزاهة كانت سببا من أسباب التهرب الضريبي، ويعود هذا الضعف إلى محدودية الموارد البشرية والمادية داخل هذه الإدارة.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

لاشك في أن للتهرب آثار سلبية قد تمتد إلى آمام بعيدة، ذلك لأن الضرائب تشكل رافدا أساسيا لميزانيات الدول ومكون رئيسي من مكونات عملية التنمية الاقتصادية، وعنصرا فعالا لا يمكن الاستغناء عنه عند التخطيط للمشاريع المستقبلية.

1- الآثار المالية للتهرب الضريبي:

أمام أهمية الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية باعتبارها المورد الأساسي، يأتي التهرب الضريبي للحد من ذلك، فالتهرب الأثر المباشر على الخزينة العمومية بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، و يترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل وخلق مناصب شغل جديدة، حيث إن نقص الأموال في الخزينة العمومية يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة والتي تساهم في خلق مناصب شغل جديدة، فالدولة في مسارها التنموي في حاجة إلى مداخيل و موارد لتغطية نفقاتها، فنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع اختلال مالي ومنه العجز في الميزانية العمومية و التي تشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها، خاصة أمام لجوء الكثير من الدول النامية بدرجة كبيرة للاعتماد على الضرائب غير المباشرة و المتعلقة بالاستهلاك و الإنفاق و التي لا يمكن التحكم فيها باعتبارها غير عادلة فالفجوات التي تسجلها الميزانية العامة للدولة تعود في اغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن التهرب.²

2- الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:³

يؤدي التهرب الضريبي إلى اضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها، أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي إلى لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة .

¹ ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص: 113.

² بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، مرجع سابق، ص: 9.

³ ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص: 22.

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي

لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

3- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي إحداث اعوجاج بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي:

3-1- إعاقة المنافسة الاقتصادية:

إن المؤسسة التي تتلخص من دفع الضرائب تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية، أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل وبذلك تبيع منتوجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيراتها، أي المؤسسات الأخرى التي تسعى إلى تحسين وضعيتها الاقتصادية والمالية عن طريق الزيادة في الإنتاجية أو تحسين مستوى الإنتاج.

3-2- إعاقة التقدم الاقتصادي:

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة و الذي يترتب عليها التهرب الضريبي، يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي.

3-3- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية و تزيد القيمة المضافة والدخل الوطني وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح سببا في الركود والتخلف.

3-4- ظهور أزمة رؤوس الأموال:

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في اغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم اعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتمال، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن، ويهربون رؤوس الأموال إليها. الشيء الذي يؤدي إلى انقاص إيرادات الدولة، و إضعاف الموجودات الاقتصادية، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الإيداعات العمومية وبالتالي إضعاف الإستثمار و التقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير، مدارس، مستشفيات...¹.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص، ص: 51، 52.

خلاصة الفصل :

لقد قمنا في هذا الفصل بتقديم النظام الضريبي الجزائري، وقد تم ذلك من خلال تتبع مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري وخاصة فترة ما قبل الإصلاحات، وقد عرجنا أيضا على اهم دوافع هذه الإصلاحات وبالإضافة إلى أهم جوانب الإصلاحات، ناهيك عن العوامل أدت إلى كبح عمل هذا النظام نتيجة تطور طرق التهرب الضريبي نتيجة التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وحتميات تفرضها العولمة الاقتصادية، مما زاد من صعوبة وضع إطار مفاهيمي لهذه الظاهرة، حيث حولنا أيضا تشخيص هذه الظاهرة من خلال محاولة الوصول إلى أسبابها الجوهرية، خلصنا إلى أنها تعود لعدة أسباب متداخلة ومتراطة فيما بينها، تتعلق أساسا بتفكير المكلف ، وبطبيعة الظرف الاقتصادي، وكذا الجانب الإداري لمصلحة الضرائب.

غير أنه مهما كانت الاسباب وراء التهرب الضريبي فإن النتيجة واحدة، وتتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على عدة مستويات: المالية، والاقتصادية، والاجتماعية والسياسية، ونتيجة لهذه الآثار السيئة التي خلفتها ظاهرة التهرب الضريبي، استوجب على الدولة وضع كيان رادع ووقائي لهذا النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني و يفوت عليه فرصة الإستفادة من موارد مالية هامة، هذا الكيان بكل مكوناته وهياكله وأدواته سنحاول معرفته في الفصل القادم.

الفصل الثاني

الرقابة

الحياتية

تمهيد:

تلجأ الدولة إلى إتخاذ اجراءات ردعية كفيلة بإيقاف المتهربين عن دفع الدين الضريبي، وهذا في حالة قصور الإجراءات الوقائية عن تأدية الدور المنوط بها، فمن هذا المنطلق يعتبر التهرب الضريبي جنحة في نظام ضريبي يقوم في أساسه بشأن تحديد مبالغ الإقتطاعات الواجب دفعها من طرف المكلفين على تصريحاتهم، كما هو الحال بالنسبة للنظام الضريبي الجزائي فإن الوسيلة الأولى للحد من التهرب الضريبي هي الرقابة الجبائية.

ونظرا لألوية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، فإن القانون الضريبي حصر الرقابة الجبائية في إطار تشريعي وتنظيمي دقيق ومعين وواضح لينظم ويسير مختلف خطواتها وأطوارها، فضلا عن التحكم في آليات تطبيقها بدءا بالرقابة الداخلية، ووصولاً إلى الرقابة الخارجية بمختلف أشكالها، وعليه سنستعرض في هذا الفصل من أجل الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة، المباحث التالية:

- المبحث الأول: مدخل عام للرقابة الجبائية.
- المبحث الثاني: الإجراءات الأولية ومباشرة عملية التحقيق.
- المبحث الثالث: تقييم المحاسبة وإفقال إجراءات التحقيق

المبحث الأول: مدخل عام للرقابة الجبائية

إن أغلب المؤسسات التي تسعى إلى تعظيم الربح، تنتهج نظام رقابة كفاء وفعال، حيث يعمل هذا الأخير للحفاظ على ممتلكات المؤسسة من الاختلاس والاستعمال السيئ، وكذلك مقارنة النتائج المتوصل إليها مع الأهداف الموضوعية، لذا لا تختلف الرقابة الجبائية في مفهومها العام عن الأنواع الأخرى من الرقابة داخل المؤسسة، إلا أن الرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، حيث يمنح الحرية الكاملة للمكلفين بالضريبة في تقديم التصريح بمداخلهم، لذا تعد الرقابة على هذه التصريحات لازمة، لأنها قد تكون غير صحيحة و خاطئة سواء عن حسن النية أو سوء النية بهدف التهرب من دفع الضريبة.

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

للقوف على مفهوم الرقابة الجبائية، من الضروري الوقوف لتحديد مفهوم الرقابة بشكل عام ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة.

فقد عرفها فايول: "الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها"¹.

وتعتبر الرقابة الوظيفة الأساسية لقياس الأداء للتأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط، وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، فالرقابة الحقيقية تلك الرقابة التي تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه إلى الانحرافات قبل وقوعها، وليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقررة.

التعريف الأول: "أنها فحص لتصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"².

التعريف الثاني: "هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها حسب الاقتصادي Claude Laurent تمثل

¹ نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004، ص:35.

² سهام كردودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص: 47.

الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة".¹

التعريف الثالث: أما التشريع الجزائري فقد عرفها "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو اتاوة، كما يمكنها أن تمارس الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو اتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها".²

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها تلك العمليات المنتظمة التي تقوم بها الإدارة الجبائية، قصد التحقق من مدى مصداقية مختلف التصريحات وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة واكتشاف العمليات التدلسية التي ترمي إلى التهرب من تسديد الدين الضريبي المستحق للخرينة العمومية، وتتم هذه العمليات باستعمال هياكل تقنية وقانونية منحها لها المشرع.

ثانيا: الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية

من التعاريف السابقة نرى انه يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين:

- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية من أجل تحديد الوعاء الضريبي.
- الرقابة الجبائية كوسيلة لإكتشاف العمليات التدلسية.

ملاحظة:

يجدر بنا الإشارة إلى أنه هناك نوعين من الرقابة الجبائية لكي لا يختلط علينا الأمر.

النوع الأول:

وهي المراجعة التي تقوم بها مصلحة الضرائب، وهدفها الأساسي هو تشجيع الالتزام الضريبي الطوعي للقوانين الضريبية، وضمان تحقيق أعلى معدلات الالتزام الضريبي في إطار النظام الضريبي المبني على التصريح.

النوع الثاني:

وهي المراجعة التي تقوم بها المؤسسة بنفسها، فتعمل هذه الأخيرة على تكليف إما جهة خارجية (المراجع

¹ لياس ذبيح قلاب، "مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، بسكرة، الجزائر، 2011-2012، ص: 19.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18-1 من "قانون الإجراءات الجبائية".

الجبائي) أو جهة داخلية (خلية المراجعة الداخلية)، بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي حيث يعرف هذا الأخير على أنه " آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي"¹.

حيث يهدف هذا النوع إلى:²

- تحقيق الامن الجبائي في المؤسسة من خلال احترام القواعد الجبائية من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية.
- البحث عن الفعالية الجبائية وذلك من خلال مراقبة تجسيد المؤسسة للمخطط الجبائي من أجل الحذر من الأخطاء وسوء الإختيار.
- خدمة استراتيجية المؤسسة وذلك من خلال ادماج المتغير الجبائي في القرار التسييرية.

ثالثا: أهداف الرقابة الجبائية

ومما سبق يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة³:

1- الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف تصرفات المكلفين المالية للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية عن المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2- الهدف الإداري:

إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورًا هامًا للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على إتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

¹ صابر عباسي، "أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، ورقلة، الجزائر، 2011-2012، ص:7.

² المرجع السابق، ص، ص: 14، 15.

³ نجاة نوي، مرجع سابق، ص: 36.

3- الهدف المالي والاقتصادي:

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية .

4- الهدف الاجتماعي:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

رابعاً: أشكال الرقابة الجبائية:

نظراً للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين والخاضعين للرقابة الجبائية، تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها بإستعمال نوعين من الرقابة الجبائية، الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية حيث يقصد بـ¹:

1- الرقابة الداخلية:

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دورياً ولأهداف مسطرة مسبقاً ويمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

1-1 الرقابة الشكلية:

تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضاً عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50A) و(G50) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وذلك وفق الإجراءات التالية:

¹ مصطفى عوادي، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص: 12.

– المكلف: يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.

– النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

– الأخطاء المادية: التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وان كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.

• عيوب الرقابة الشكلية:

من العيوب التي تواجه لهذا النوع من الرقابة، أنه لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية بالمكلف، ومحاسبية أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين¹.

1-2- الرقابة على الوثائق:

على العكس من الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على المستندات يجب أن تكون شاملة و هذا ما يتطلب الفحص الإنتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي و مقارنتها بالمستندات الملحقة للتصريح و كذا المعلومات و البيانات التي في حوزة المصلحة و بصفة عامة فإن هذه الرقابة تتم على الملف و داخل المكتب حيث تتركز أهداف الرقابة على الوثائق²:

– فحص جميع الاعمال التي تتم على مستوى المكتب.

– قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبة والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

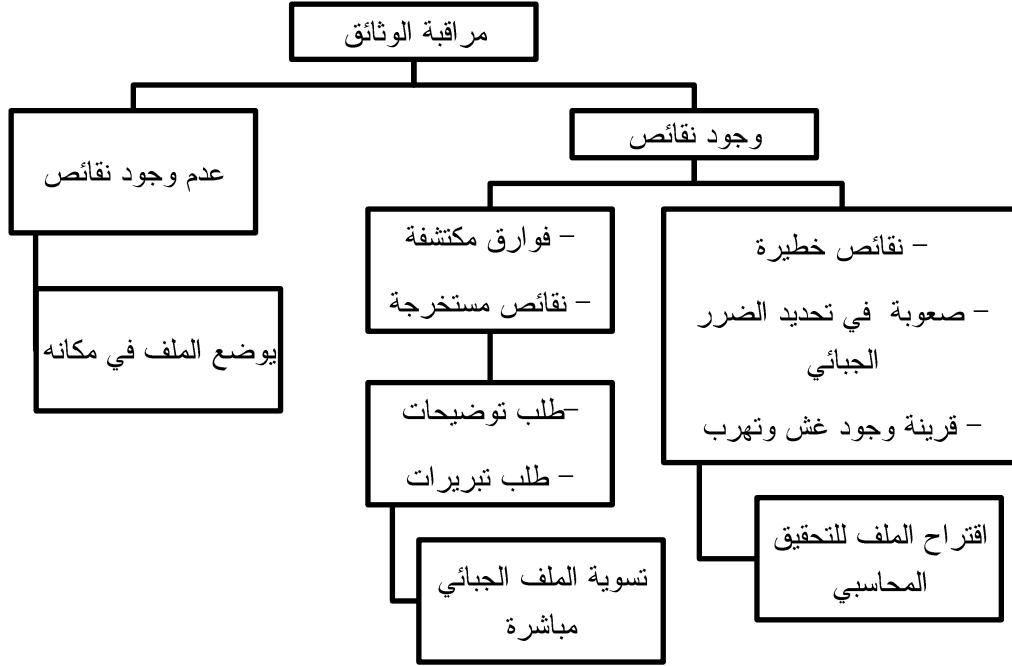
– تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور ذمة المالية لكل مكلف .

¹ سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، بسكرة، الجزائر، 2011-2012، ص: 124.

² كردودي سهام، مرجع سابق، ص: 51.

- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، او تبريرات وتوضيحات، فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية.

الشكل رقم (1-2): المخطط العام لمراقبة الوثائق



المصدر: سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، بدون تاريخ، ص: 47.

2- الرقابة الخارجية:

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالاته للتهرب، وكذلك بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، ويمكن ان تأخذ الصور التالية: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

1-2- التحقيق المحاسبي:

تنص المادة 1-20 من قانون الإجراءات الجبائية على ان التحقيق الجبائي هو عبارة عن مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة¹. ويهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب بل يسمح كذلك بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية، ويُطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه. في هذه الحالة، يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

• سير التحقيق المحاسبي:

سيتم التطرق اليه بأكثر تفصيل في المبحثين القادمين.

2-2- التحقيق المصوب في المحاسبة:

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

• سير التحقيق المصوب:

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير².

3-2- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يعتبر التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية امتدادا للتحقيق المحاسبي، كما يمكن أن يكون مستقلا عن هذا الأخير إذا تعلق الأمر بمكلف لا يملك ملف جبائيا، تم نصه لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992 مساندة لحركة الإصلاحات التي عرفتتها السياسة الجبائية في الجزائر، وقد عرفه المشرع الجبائي على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة"³.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 1-20 من "قانون الإجراءات الجبائية".

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، 2013، ص: 31.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 1-21 من "قانون الإجراءات الجبائية".

إن يهدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلى:

- التحقق من صحة المداخل المصرح بها بالنسبة للضريبة على الدخل.
- مراقبة تجانس هذا المدخول مع الذمة المالية، وضعية الخزينة، وعناصر الثراء.
- سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:
- التحضير لعملية التحقيق:

إن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب لسنة 2000 يهدف إلى تحقيق نسبة 5% من الملفات المعروضة، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات والإمكانات المتاحة للمصالح الضريبية، إضافة إلى أن الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يجب اختيارهم عن طريق ومؤشرات معايير موضوعية وهادفة منها:¹

- ✓ الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخل المكتتبه في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.
- ✓ لما تبعاً للتحقيق المعمق من قبل المفتشية للملف الذي بحوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.
- ✓ الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة.
- ✓ لما في خلال عملية التحقيق المحاسبي استغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء الأرباح الموزعة...)، تظهر منها فوارق بين الدخول المصرحة بها والدخول الحقيقية المحققة.
- الانطلاق في عملية التحقيق:

بعد الانتهاء من مرحلة التخضير تأتي مرحلة انطلاق أعمال التحقيق المحاسبي بدءاً بعملية إشعار المكلف بذلك، ومروراً بالقيام بعملية البحث عن المعلومات المتعلقة بالمكلف قيد التحقيق، و مع الأخذ بعين الاعتبار فترة التحقيق المبرمجة لذلك، حيث يحصل المراقب على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات يقوم بفحصها وتحليلها ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة. أما بالنسبة لإعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة فإن إعادة تكوين المداخل المحققة من قبل المكلف هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة.

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI , Circulaire N° 135/MF/DGI , du 15/02/2000.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

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

أولاً: سلطات الإدارة الجبائية

يسمح القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية في الحقيقة تتمثل في حقوق وصلاحيات تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها وهذا عن طريق العناصر الخاضعة للضريبة وبالتالي تحديد مبلغ الضريبة مع ضمان تحصيلها.

1- حق الرقابة:

هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر¹، قد وتمتد أيضا حق الرقابة إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.

2- حق الإطلاع:

لقد منح المشرع الجبائي وسيلة قانونية لأعوان الإدارة الجبائية تعطيهم لهم الحق في الاطلاع على الوثائق والمستندات والملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة وذلك بجمع المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات، والهيئات والمؤسسات العمومية، والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الإطلاع، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذين نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم، هؤلاء الأشخاص هم: الإدارات العمومية، المؤسسات الخاصة المؤسسات المالية والغير، والسلطة القضائية.²

1-2- حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية:

2-2-1- المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي:

تتمتع الإدارة الجبائية بحق الإطلاع التلقائي تجاه مصالح الضمان الاجتماعي، ويتعين على هذه الأخيرة

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية".

² مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص: 20.

موافاة مصالح الإدارة الجبائية سنويًا، بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان، أو قابلة أو مساعد طبي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له ويجب أن تصل الكشوف المعدة، قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير الضرائب بالولاية قبل 1 أفريل من السنة الموالية.

2-2-2- المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية:

يمكن للإدارة الجبائية الإطلاع على المعلومات التي بحوزة السلطة القضائية أثناء الدعاوى المدنية والجزائية، إذ يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها، والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة.

2-2- حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

يمارس حق الإطلاع على المؤسسات الخاصة، وذلك مهما كان نظام الضريبة الخاضعة له، وهذا ما يبينه قانون الإجراءات الجبائية في المادة 46 مكرر¹.

2-3- حق الإطلاع لدى الهيئات المالية:

لقد خول القانون الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية من (بنوك ومؤسسات التأمين) وعلى هذه الأخيرة أن لا ترفض طلبات الأعوان المراقبين بحجة السر المهني، بل عليها تزويدهم بمختلف الوثائق والمستندات الضرورية ككشوفات الحسابات البنكية للمكلف، عقود التأمين... ومنه يتجلى لنا أن الغاية والهدف من حق الإطلاع هو السماح لأعوان الرقابة الجبائية بإثراء المادة المتوفرة لديهم والمتعلقة بالإثباتات التي تمنح مصداقية وشرعية أكبر لحكمهم النهائي تجاه المكلف المعني بالرقابة². ولتمكين أعوان الرقابة الجبائية من أداء عملية الإطلاع على أحسن وجه، فرض المشرع جزاءات على كل من يعرقل عمل الإدارة الضريبية لحق الإطلاع سواء بالامتناع أو إتلاف الأوراق والمستندات التجارية وذلك بمعاقبته بغرامة مالية قيمتها تتراوح بين 1000 دج و 10000 دج³.

3- حق المعاينة والحجز:

عندما يكون هناك أدلة أو قرائن تدل على ممارسات تدليسية، رخص القانون تحت بعض الشروط على أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث، وجمع وحجز كل الوثائق أو المستندات

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 46 مكرر 1 من "قانون الإجراءات الجبائية".

² نوي نجاة، مرجع سابق، ص: 49.

³ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص: 49.

اللازمة لإثبات ممارسة التهرب الضريبي، وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض مفوض من قبله، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، بحيث تبررها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:¹

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها.
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

4- حق إجراء البحث:

ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحاً إلى 20 مساءً في المحلات ذات الاستعمال المهني، ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة، و يسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.²

5- حق التقادم:

نصت عليه المادة 39 من (ق.إ.ج) التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدودة بـ أربع (04) سنوات، إلا في وجود مناورات تدليسية لما يلي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- القيام بأعمال الرقابة.
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

ثانياً: حقوق المكلف الخاضع للرقابة

منح المشرع الضريبي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة ليحميهم من تعسف الإدارة الجبائية وكذلك من أجل خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف بالضريبة والعون المحقق.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 35 من "قانون الإجراءات الجبائية".

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 33 من "قانون الإجراءات الجبائية".

1- الإعلام المسبق وأجل التحضير:

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه ويجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك ويستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير، قبل قيام عملية المراقبة وفق ما يلي:

– التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب في المحاسبة: مدة التحضير للمكلف عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار¹.

– التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يتم منحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ الاستلام².

2- الاستعانة بمستشار:

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي) كما يمكن لهذا المستشار الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عمليات التحقيق، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجأة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها³.

3- عدم إعادة الرقابة:

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة وتكون الرقابة الجبائية نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات أو في حالة عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم⁴.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20-4 من "قانون الإجراءات الجبائية".

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 21-3 من "قانون الإجراءات الجبائية".

³ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، 2013، ص: 16.

⁴ مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص: 23.

4- محدودية فترة الرقابة في عين المكان:

تختلف مدة إجراء التحقيق باختلاف نمطية الرقابة الجبائية المعمول بها وكذلك بحسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به:
أ- التحقيق المحاسبي:

جدول رقم (1-2): يوضح آجال فترة الرقابة المحاسبية في عين المكان الوحدة: دج

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الاعمال محقق فكل سنة (دج)	مدة الرقابة
مؤدي الخدمات	> 1000000 دج	3 أشهر
	> 500000 دج < رقم الأعمال > 5000000 دج	6 أشهر
	< 500000 دج	9 أشهر
كل المؤسسات الأخرى	> 200000 دج	3 أشهر
	> 200000 دج < رقم الأعمال > 1000000 دج	6 أشهر
	< 1000000 دج	9 أشهر

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب المادة 20-5 من "قانون الإجراءات الجبائية".

ب- التحقيق المصوب:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، أكثر من شهرين (02)¹.

ج- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة (01) اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق².

• أوقات المعاينة اليومية:

لا يمكن لأعوان الضرائب الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار والمكلفين بالضريبة الآخرين، من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة، إلا خلال النهار وفي الساعات التالية³:

- من 01 أكتوبر إلى غاية 31 مارس، من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة السادسة مساء.

- من 01 أبريل إلى غاية 30 سبتمبر، من الساعة الخامسة صباحا إلى غاية الثامنة مساء.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20 مكرر 4 من "قانون الإجراءات الجبائية".

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 21-4 من "قانون الإجراءات الجبائية".

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 23 من "قانون الإجراءات الجبائية".

5- الإجراء الإعتراضي (حق الرد):

إن الإجراء الإعتراضي هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية، وهذا بدوره يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة، وهذا ما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل¹.

6- السر المهني:

تبعاً لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الإلتزام بالسر المهني حيث تنص المادة 65 منه يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالأنواع المختلفة الضريبية².

7- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي:

إن تصرفات وسلوكات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائماً مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، على كل حال يوجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى (مديرية الولاية) واستئناف الإجراءات الاعتراضية، وطرق الاستئناف هي³:

– اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.

– اللجوء الودي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي ويستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المفروضة.

ثالثاً: إلتزامات المكلف الخاضع للضريبة

لكي يتمتع المكلفين بالضريبة بمجمل الحقوق والضمانات، عليهم أن يراعوا الواجبات التي يضعها القانون على عاتقهم ولا سيما اكتتاب التصريحات في الآجال المحددة قانوناً⁴، ولتفادي العقوبات أيضاً فرض القانون التجاري والجبائي على المكلف مجموعة من الإلتزامات تتمثل في:

¹ عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص: 21.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 65 من "قانون الإجراءات الجبائية".

³ مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص: 25.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، 2013، ص:

1- الالتزامات المحاسبية للمكلف:

تتمثل الالتزامات ذات الطابع المحاسبي الواجب مسكها من قبل المكلفين في¹:

- تطبيق محاسبة تتماشى ومحتوى النظام المحاسبي الساري العمل به
- مسك الدفاتر المحاسبية التي أمر القانون التجاري بمسكها، وعلى رأسها دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد، والذان يجب أن يمسا بالكيفية المنصوص عنها قانونا.

يمسك دفتر الجرد ودفتر اليومية بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، وترقم الصفحات ويقع عليهم من قاضي المحكمة، كما يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات².

2- الالتزامات الجبائية للمكلف (الالتزامات التصريحية):

على المكلفين أن يكتتبوا في الآجال المحددة عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي:

1-2- التصريح بالوجود :

يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة³، والنموذج المستعمل لهذا التصريح يدعى "سلسلة رقم 08" (Série G n°8) بحيث يجب يتم اكتتاب التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوما من بدء النشاط، حيث يتم التصريح به لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتضمن المعلومات التالية⁴:

- الاسم واللقب.

- العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين وخارج الجزائر بالنسبة للأجانب.

2-2- التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم:

ألزم القانون المكلفين أن يقدموا تصريحا شهريا أو فصليا بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو

¹ سليمان عتير، مرجع سابق، ص: 115.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 11 و 12 من القانون التجاري.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, "Guide pratique du contribuable", édition 2014, p54.

عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم 20 الموالية للشهر أو الفصل المهني في النموذج الذي تحدده الإدارة.

2-3- التصريح السنوي:

على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يكتبوا قبل أول ماي تصريحا ببقية الأرباح المحققة خلال السنة الفارطة، أما الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح صناعية وتجارية فقد ألزمهم القانون بالإيداع قبل أول ماي من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، والنموذج يقدم مجانا من الإدارة الجبائية ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية، حرفية، فلاحية أو المهن غير تجارية كذلك هم ملزمون بإكتتاب تصريح خاص في إطار مداخيلهم الصنفية¹.

2-4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط المكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في اجل 10 أيام ما يلي:

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها ضريبة.

- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

ملاحظة:

هذه التصريحات يجب أن تودع في اجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، وفي حالة الوفاة لمستغل خاضع للنظام الحقيقي فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفي خلال 6 أشهر التي تلي تاريخ الوفاة².

المطلب الثالث: الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية

يعتمد تنفيذ مختلف تشريعات وقوانين وإجراءات الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا القيام بذلك، حتى تمارس بطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى تحقيق أهدافها المنشودة المرتكزة أساسا على مكافحة الغش والتهرب الضريبيين وتعزيزا لذلك فقد حول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية .

¹ مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص: 27.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 195 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

أولاً: أجهزة الرقابة الجبائية

1- على المستوى المركزي:¹

تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن المعلومة الجبائية، حيث أنشأت هذه المديرية وتم تنظيمها ضمن المديرية المركزية التابعة لوزارة المالية، وقد جاء تنظيم هذه المديرية متجاوباً بشكل فعال لمحاربة التهرب والغش الضريبيين، حيث تتكون مديرية البحث والمراجعات من ثلاث (03) مصالح جهوية، وأربعة مديريات فرعية.

– نيابة مديرية البرمجة .

– نيابة مديرية الرقابة الجبائية .

– نيابة مديرية الإجراءات الجبائية .

– نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية .

حيث تهتم هذه المديريات بـ:

– التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع , استغلال , الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية .

– برمجة وتحقيق على المستوى الوطني لكل تحقيق أو بحث متعلقة بالتحقيقات الجبائية .

– توجيه، تعاون، وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية و الجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

مهام مديرية الأبحاث والمراجعات:

طبقاً لتعليمية رقم 268/وم/م ع ض المؤرخة في 15/09/1998 يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولاً، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات كما تم تحديد مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة، والتي هي محل التحقيق بأن يفوق أو يساوي 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، وبـ 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى، حتى تسند مهمة تحقيق هاته المؤسسات إلى مديرية البحث والمراجعات .

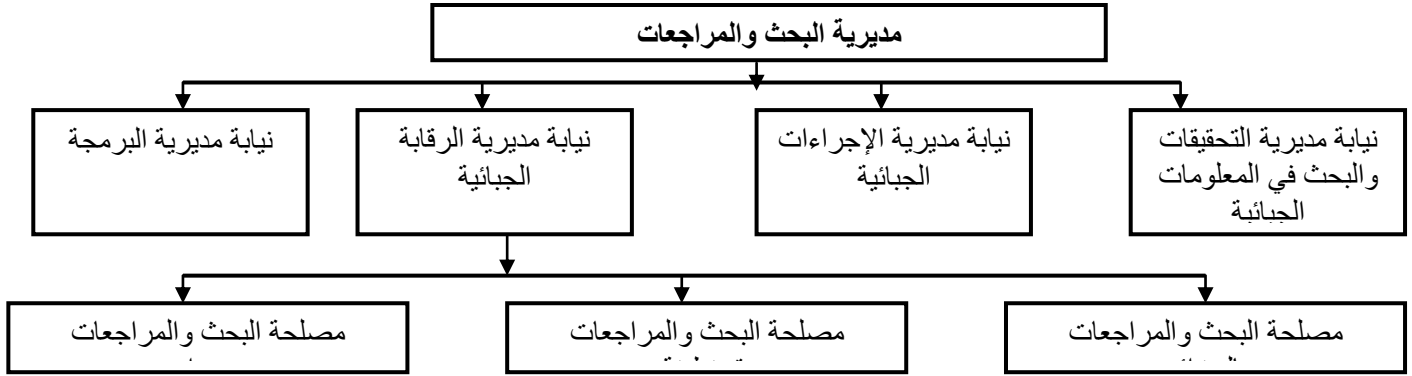
واعتماداً على صلاحيات (DRV) في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بـ:

– الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.

¹ نوي نجاة، مرجع سابق، ص:40.

- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين المردودية الجبائية العامة.

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات



المصدر: نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص: 40.

2- على المستوى الجهوي:

2-1- المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات:

متواجدة حاليا بالجزائر، وهران وقسنطينة، وتتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم، حيث تنظم هذه المصلحة في ثلاثة (03) أقسام¹:

أ- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم:

يعمل في شكل فرق، ويكلف بتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك، وتنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والداخل، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريات، وتنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية².

ب- قسم المساعدة على الرقابة:

ويكلف لاسيما بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية³.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 42 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/09/21، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريد الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 43 من القرار وزاري مشترك المؤرخ في 2009/09/21، نفس المرجع.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 44 من القرار وزاري مشترك المؤرخ في 2009/09/21، نفس المرجع.

ج- قسم الوسائل:

ويكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها، وتسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين والمكلفين بالضريبة، وتصنيف ملفات المراجعة وحفظها¹.

2-2- المديرية الجهوية للضرائب:

تتواجد مديريات الضرائب الجهوية في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف شلف، ورقلة، بشار، هذه المديريات هي امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وفي هذا الإطار، فهي مكلفة بالإنعاش والتوجيه ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها².

وتنظم مديرية الضرائب الجهوية إلى أربع مديريات فرعية³، من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات، التي تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات، حيث تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة مكاتب:

- مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم.
- مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات.
- مكتب متابعة المنازعات.

3- على المستوى الولائي:

1-2- المديرية الولائية للضرائب:

تنظم هذه المديرية في خمس (05) مديريات فرعية⁴:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 45 من القرار وزاري مشترك المؤرخ في 2009/09/21، نفس المرجع.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 25 من القرار وزاري مشترك المؤرخ في 2009/09/21، مرجع سابق.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 59 من القرار وزاري مشترك المؤرخ في 2009/09/21، مرجع سابق.

وهذه الأخير مكلفة بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها، وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب:

– مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.

– مكتب البطاقيات والمقارنات.

– مكتب المراجعات الجبائية.

– مكتب مراقبة التقييمات.

حيث سيتم التطرق إلى مهام كل مكتب بتفصيل أكثر في الفصل التطبيقي.

2-2- مفتشيات الضرائب:

وضعت هذه المفتشيات أساسا لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين، وقمع ظاهرة الغش الجبائي من خلال مهامها، حيث تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل، حيث تتكون من وتتكون من مصلحة جبائية المؤسسات والمهن الحرة، مصلحة جبائية مداخل الأشخاص الطبيعيين، ومصلحة الجباية العقارية، ومصلحة التدخلات واعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات شهرية، سنوية، خاصة)، وفي حال وجود خطأ أو النسيان أو نقائص ملحوظة تجرى مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.

2-3- قباضات الضرائب:

تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجداول الضرائب وتحصيل الضريبة، وتنقسم إلى:

قباضة تحصيل الضرائب، و قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية¹.

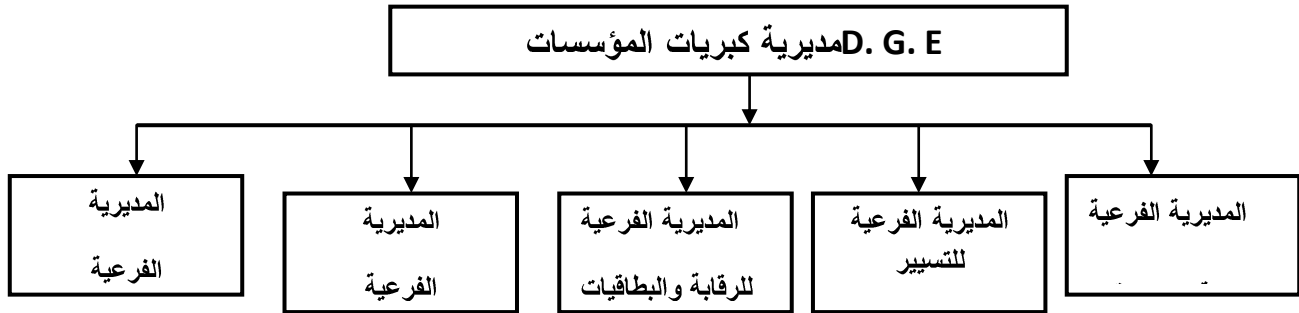
4- الهياكل الجديدة المستحدثة للرقابة الجبائية:

تعززا لهياكل الرقابة الجبائية من اجل تحسين فعاليتها، قامت المديرية العامة للضرائب باستحداث جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات وهذا بموجب المرسوم التنفيذي في رقم 303/202 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، تنظم مديرية كبريات المؤسسات في خمس (05)

¹ عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص:39.

مديريات فرعية، حيث تتمثل مهامها فيما يخص المكلفين التابعين لمجالها في¹:
التسيير الثابت للملفات الجبائية، رقابة جبائية محكمة، دراسة سريعة وفعالة للمنازعات، التحصيل، الاستقبال.

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: لياس ذبيح قلاب، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص: 91.

ثانيا: الوسائل البشرية

من أجل تحقيق الأغراض التي تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيقها، فإنه ينبغي وجود جهاز من الموظفين ذوي خبرة عالية ويزاولون نشاطهم على مستوى رفيع من الجودة، كما ينبغي أن يكون المراجع الجبائي على أتم الوعي والاستعداد لتحقيق المراجعة.

1- الأعدان المكلفين بالرقابة

نائب المدير: هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضرية لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

رئيس فرقة البحث والتحقيق: إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي.

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, la lettre de la DGI N° 65/2013, LA DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES: **Une structure tournée vers la performance**, p8.

ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولاً عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضاً مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقته، ويتدخل أحياناً عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين .

المحققين: حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين:

- الأقل له رتبة مراقب وهذا التزاماً بالتشريع.
 - الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.
 - بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.
- المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق مراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، واقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات، مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقار المكلفين باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية¹.

2- معايير المراجع الجبائي.

يعد العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الجبائية، فيجب على المراجع الجبائي أن يكون ملماً بالمعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والمراجعة، وتقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية، وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي، لذلك تتطلب إجراءات عملية الرقابة الجبائية ضمان مجموعة من المعايير والآليات التي يجب توفرها في المراجع والمتمثلة في²:

- التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملية): يجب أن يقوم بالمراجعة شخص، أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم، والكفاية اللازمة في المراجعة الجبائية، حيث يفضل أن يمتلك المراجع الجبائي التأهيل العلمي، والكفاءة المهنية الملائمة من أجل إتمام عملية المراجعة الجبائية، كما يحتاج أن يكون على صلة بعلوم، مثل: المحاسبة والإحصاء، والقانون والاقتصاد لذلك على الإدارة الضريبية أن تضمن برنامج تكوين متخصص في هذا المجال للمراجعين الجبائيين.

¹ كردودي سهام، مرجع سابق، ص: 56، 57.

² بساس أحمد، رنان مختار، "أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف"، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق في ظل الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، الأغواط، الجزائر، أيام 20-21 نوفمبر 2013، ص: 13.

- الاستقلال (الحياد): على المراجع الجبائي أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت و بمستوى المهمة المنوطة له. حيث تشير الدراسات إلى أن استقلال المراجعين الجبائيين يتطلب استقلال في الحقيقة والمظهر، أي أنه يجب أن يكون مستقلا ظاهريا، وموضوعيا، فليس من الضروري أن يحافظ المراجع على اتجاه الاستقلال في الاضطلاع بمسؤولياته فقط، وإنما من المهم أيضا أن تثق الإدارة الضريبية والمكلفون في توافر ذلك الاستقلال، ويحدث الاستقلال فعلا عندما يتمكن المراجع من الحفاظ على اتجاه غير متحيز عند أداء المراجعة الجبائية في كافة مراحلها.
- العناية الواجبة (الحذر المهني المعقول): على المراجع الجبائي أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة، ووضع التقرير النهائي، وهذه العناية تفرض اكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة الإثبات وموضوعية تقرير المراجعة كما يجب أن يتجنب المراجع كمهني الإهمال لأنه يكون مسؤولا أمام الإدارة الضريبية عن هذا الإهمال، وسوء النية، وعدم الأمانة، وعن أية خسائر تنتج عن خطئه في عملية التقدير الضريبي.
- السر المهني: إن طبيعة عمل المراجع تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية، فلا يمكنه تخطي القاعدة التي ينطوي تحتها كل من لديهم أسرار مهنية و يلزم بالسر المهني.
- كما تتطلب العناية المهنية إمام المراجع بكل جوانب القانون الضريبي الذي يحكم عملية المراجعة الجبائية، وعليه أن يعرف وعاء الضريبة، ونسبتها، وكيفية احتساب الربح الضريبي، بالإضافة إلى الإعفاءات، والخصومات على كل شريحة ضريبية، وعليه أن يوضح للمكلفين الغرامات التي تفرض عليهم في حالة التهرب الضريبي.

3- مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي¹:

3-1- المسؤولية المدنية:

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى 129 من القانون المدني الجزائري، ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسئولا شخصيا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأوامر من رئيسه الإداري.

¹ لياس ذبيح قلاب، مرجع سابق، ص، ص:32، 33.

2-3- المسؤولية الجنائية:

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

3-3- المسؤولية التأديبية:

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب، والمصنفة بأربعة درجات مختلفة، وهذا بحسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ،، إلى غاية التسريح.

4- العوامل المؤثرة في قرارات المراجع:

قد تختلف مردودية المراجع من فترة وذلك نتيجة لعدة عوامل منها:¹

1-4- العوامل المرتبطة بالإدارة الضريبية:

وهذه العوامل تتمثل في رغبة الإدارة في زيادة التحصيلات الضريبية من أجل تحسين صورتها أمام الإدارة العامة وذلك بالضغط على المراجع الجبائي، مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالأهداف الاجتماعية والاقتصادية، والمالية لعملية المراجعة الجبائية، حيث إن ضغط الإدارة على المراجع الجبائي من أجل زيادة التحصيلات الضريبية، الأمر الذي يعد جوراً بحق المراجع الجبائي الذي يلتزم بزيادة التحصيلات الضريبية مع استمرار الظروف على ما هي عليه، وبالتالي فإن كثرة المهام المفروضة من الإدارة على المراجع الجبائي تؤدي إلى قرارات متسرفة من قبله وتكون بعيدة عن الموضوعية في أغلب الأحيان.

2-4- العوامل المرتبطة بالمراجع الجبائي:

وتشمل رغبة المراجع في إنجاز أكبر عدد من الملفات في سبيل إرضاء الإدارة، الأمر الذي يدفعه لإنجاز العدد المطلوب، ولكن بقرارات متسرفة وبعيدة عن الموضوعية المطلوبة وقد يؤثر مدى إلمام المراجع بمواد التشريع الضريبي على قراره، فالمراجع الذي يلم ببنود القوانين المختلفة يستطيع إيجاد الحلول، والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التقدير التي قد تواجهه، كما يمكن أن يؤثر التأهيل الفني والمحاسبي على قرار المراجع الجبائي، فمن الضروري أن يكون المراجع مؤهلاً علمياً وعملياً وعلى معرفة

¹ بساس أحمد، رنان مختار، مرجع سابق، ص: 12.

كافية في مجال المحاسبة، وقد تؤثر الخبرة الشخصية للمراجع في قراراته، إذ أن توفر الخبرة للمراجع ضرورية من أجل الإحاطة بالأساليب التي قد يلجأ المكفون إليها للتهرب من دفع الضريبة وبالتالي التركيز عليها عند فحص حساباتهم، كما قد يؤثر روتين العمل المتكرر على قرار المراجع الجبائي الذي يقوم بنفس الأعمال بشكل يومي مما يصيبه شعور بالملل، وبالتالي قد يؤثر ذلك على قراراته.

3-4- العوامل المرتبطة بالمكلفين:

وتتمثل في رغبة بعض المكلفين بعدم التعاون مع المراجع، وذلك من خلال إحساسهم بأن المراجع الجبائي جاء ليأخذ أموالهم، فمنهم من يعمل كل جهده لعدم دفع الضريبة المترتبة عليه مما يؤدي إلى عدم الثقة بين المكلف والمراجع الجبائي، كما تؤثر طبيعة نشاطات المكلف، وتنوعها على قرار المراجع الجبائي، فكلما زادت هذه النشاطات وتداخلت فيما بينها أصبح عمل المراجع أصعب في تحديد الوعاء الضريبي الصحيح.

المبحث الثاني: الإجراءات الأولية ومباشرة عملية التحقيق.

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة و رئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها .

المطلب الأول: الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المحاسبي

أولاً: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

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

1- برمجة التحقيق المحاسبي

إن عملية برمجة المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق المحاسبي تخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، وإعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديريات الجهوية للضرائب.

1-1- إجراءات إعداد برنامج التحقيق المحاسبي:

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق تتم من طرف المديرية الولائية للضرائب، حيث يكلف رؤساء المفتشيات نهاية كل سنة بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها، ويحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الإعتبار معايير الانتقاء وتوجهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة.

وبعد فحص وتحليل مختلف إقتراحات التسجيل في برنامج التحقيق المحاسبي التحقيق المعمق، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والمراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالرقابة، كما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في عملية التحقيق المحاسبي أو التحقيق في للوضعية الشخصية خارج البرنامج، بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله إلى المصالح المعنية، ويمكن تلخيص برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية¹:

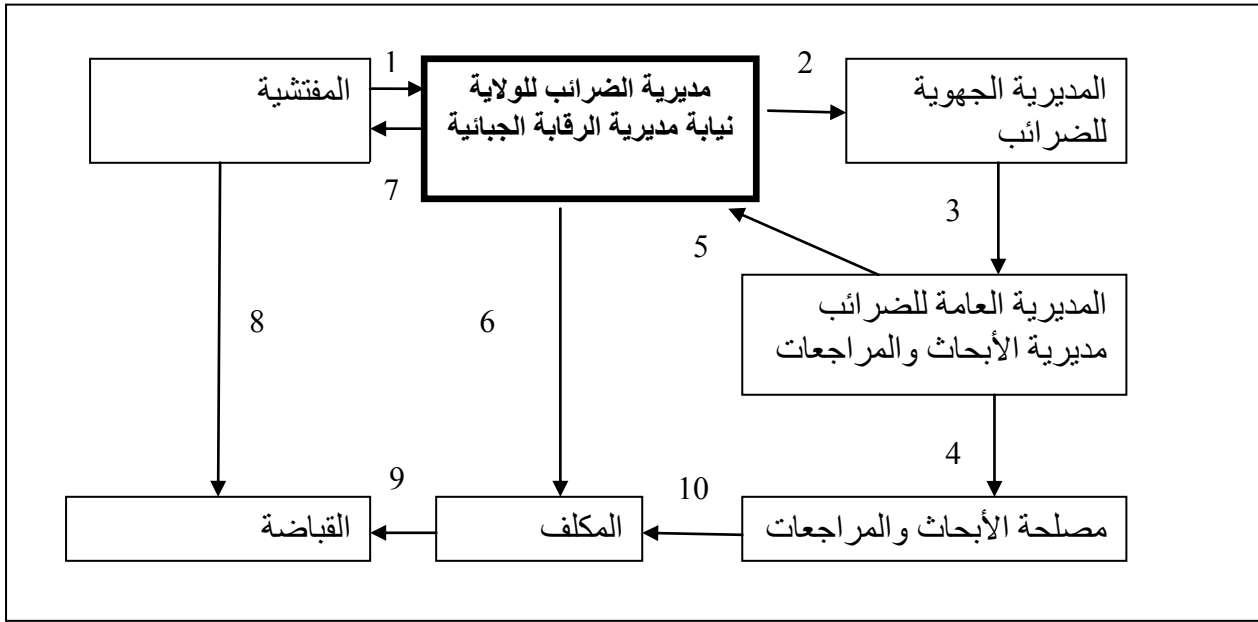
(1) اقتراح ملفات المكلفين الخاضعين للرقابة في المفتشية ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب.

(2) إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب .

¹ مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص: 81.

- (3) إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الأبحاث والمراجعات من أجل الموافقة.
- (4) تنفيذ برنامج مراقبة عن طريق مصلحة الأبحاث والمراجعات.
- (5) تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق المديرية الولائية المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .
- (6) تنفيذ المراقبة لدى المكلفين عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية .
- (7) إعداد الجداول (rôles) بعد تقرير المراقبة .
- (8) إرسال الجداول للقباضة للحصول .
- (9) تسديد الحقوق والعقوبات من طرف المكلفين .
- (10) تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.

الشكل رقم (2-4): إجراءات برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية



المصدر: مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار، الجزائر، ط1، 2009، ص: 82.

2-1- معايير انتقاء المكلفين¹:

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

- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة و/أو فرص غش مرتفعة (المهن الحرة، مؤدي الخدمات، نشاطات البيع بالجملة...الخ).

¹ مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص-ص: 54-55.

- الأنشطة المحكّرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.
- تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية.
- تقسيم عادل يمس مجمل الأنشطة والمهن.
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة الداخلية.

2- التحضير لإجراء التحقيق:

يقوم المحقق بمنح اجل لمكلف حتى يحضر محاسبته، بينما يقوم هو بدراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة، ودراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف وهي:¹

- دراسة الملف الجبائي للمكلف.
- دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف.

2-1- سحب وفحص الملفات الجبائية:

- يقوم المحقق بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهني غير التجارية.
- الملف الشخصي IRG للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.

2-2- دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني:

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

2-3- إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات:

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول - الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم فضلا عن السنة الخامسة الحالية، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهلاكات، المؤونات، حركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", Alger, mise à jour 8/01/2003, p 29.

4-2- إعداد كشف المحاسبة:

يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات غير الساقطة بالتقادم حيث يسمح هذا الفحص بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

2-5- كشف مفصل عن المصاريف العامة:

يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء بحسب طبيعتها والتأكد من أن كل المصاريف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المُبالغ فيها، وهل هي قابلة للخصم فعلا.

المطلب الثاني: الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية

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

- الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.
 - تاريخ وساعة البدء في التدخل بعين المكان.
 - إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.
 - مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.
 - السنوات المعنية، وهي السنوات غير المتقادمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول.
- ويجب أن يحتوي الإشعار على ختم المصلحة التي تباشره، وممضي من طرف المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبهم.

ملاحظة:

أتاح القانون الجبائي للمحقق أن يجري مراقبة مفاجئة لمعاينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة، وتبقى هذه الرقابة وسيلة إستثنائية لمكافحة الغش الضريبي، ويحرر المحقق محضر نهاية عمليات المراقبة ويمنح للمكلف أو ممثله.

أولا: التدخل في عين المكان:

إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة، ويكون بإجراء محادثات مع المكلف الخاضع للرقابة حول التنظيم العام للمؤسسة و وسائلها، ويضع المحقق مجموعة من الأسئلة لمعرفة الإطار

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:35.

القانوني للمؤسسة، كشوفات الربط الداخلية كسجل الإنتاج، محاسبة المواد، الاستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج، المحلات المسجلة في أصول الميزانية هل هي مؤجرة أو مملوكة.

ثانيا: فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل:

حتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على علاا الشروط التالية:

1- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة:

يجب على محاسبة المكلف أن تحتوي دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا ودفتر جرد المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي حيث تتلخص هذه الدفاتر فيما يلي¹:

- دفتر اليومية: تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان (المؤسسة). وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد).

- الدفتر الكبير: يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية.

- دفتر الجرد: تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالكيان (المؤسسة)

بالإضافة إلى الوثائق التبريرية لجل الوثائق والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعليا، لاسيما المتعلقة بالمشتريات والمبيعات، البنك، الصندوق، الخدمات المختلفة، وغيرها...، والتأكد من أنها خالية من كل أشكال التزوير.

2- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:

يجب على العون المحقق التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية، فضلا على التحقق من أن مجاميع هذه الأخيرة مساوية لمجموع جانبي المدين والدائن لدفتر الأستاذ بناء على التحقيق من الأرصدة الدائنة والمدينة لميزان المراجعة قبل الجرد وبعده. وفي هذا الصدد، إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة، وإذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20 من القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25/11/2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة ب: 2007/11/25.

3- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:

تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية¹، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد.

ثالثا: فحص المحاسبة من حيث المضمون

يهدف هذا الفحص إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، ومراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المكلف المحقق معه من أجل اكتشاف العمليات التي تتضمن إغفالات.

1- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية:

تتمثل في مراقبة العون المحقق لمختلف عمليات المؤسسة والتي تساهم أساسا في تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة وهي:

1-1- مراقبة المشتريات²:

إن عدم الإنتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفه إلى:

- ✓ تضخيم قيمة المشتريات: يهدف إلى تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة، وبالتالي تخفيض مقدار الضريبة المفروضة وذلك من خلال:
- التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو التسجيل المزدوج الاستخدام بواسطة الفاتورة الأصلية، وكذا كشف نسخة ثانية من هذه الفاتورة.
- التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير المبررة محاسبيا بفاتورة الشراء.
- التسجيل المحاسبي لفاتورة قد استعملت منذ فترة طويلة، وذلك بتغيير التاريخ، أو تسجيل فاتورة وهمية لا تتعلق بأية عملية.
- تسجيل نفس فاتورة الشراء في دفترين مساعدين مختلفين مثل: دفتر الشراء ودفتر العمليات المختلفة.
- التقييد المحاسبي في حساب المدين لحساب المشتريات لعمليات الحيازة على عقارات، وآلات ومعدات، وأدوات، ومصاريف الصيانة، التي تم تسجيلها في حساب الأعباء العامة، والمصاريف الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء.

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:54.

² Guide de vérificateur de comptabilité, op.cit, p:57

- ✓ تخفيض المشتريات: إن عملية تخفيض المشتريات يترافق غالبا مع إخفاء مماثل للإيرادات، وهذا النوع من الغش الضريبي يمكن ان يظهر تحت عدة أشكال:
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب تكلفة آخر.
- مشتريات دون فواتير.
- أخطاء مادية عمدية، خطأ في المجاميع.
- مشتريات تمت بالتجزئة.

وعن طريق الفحص الدقيق للفواتير يمكن أن يكتشف الغش في المشتريات المفوترة، ولكن من الصعب إكتشاف إذا كانت هذه السلع مشتراه دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة فقط، لذلك على المحقق أن يجري مراقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء ووصولات الطلب أو الاستلام¹.

2-1- مراقبة المخزونات

إن العناصر المكونة للمخزون هي البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة، قد يكون موضوع تلاعب المكلف وعلى المحقق أن يراقبها بدقة، ويمثل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون، وهذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخلل:

- الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون، ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي (تخفيض قيمة المخزون).

- الجرد لا يظهر إلا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزون).

3-1- مراقبة أشغال قيد التنفيذ:

هي الأشغال غير المنتهية في نهاية السنة، والتي يجب أن تظهر في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية أي بدون تخفيض أو مؤونة ودمج الأعباء الملحقة عند القيام بعملية الجرد، وكما هو الحال بالنسبة للمخزونات فإن المؤسسة تستطيع تخفيض الأشغال قيد التنفيذ وهذا من أجل تخفيض مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة، وهذا التخفيض: يكون غالبا ضمن الشروط الآتية:

- التخفيض كمي (إغفال أحد أو بعض الأشغال قيد التنفيذ).

- التخفيض قيميا (تحديد سعر التكلفة بمبلغ أقل من قيمته الحقيقية لأحد أو بعض العناصر المكونة له).

الخطأ بين قيمة أشغال قيد التنفيذ والحقوق المستحقة، هذه الأخيرة مقيدة محاسبيا بسعر التكلفة عوضا عن سعر البيع، ومراقبة هذه الأشغال من طرف العون المحقق يتم عن طريق فحص حسابات الأشغال، والبحث عن مكان تنفيذ الأشغال، فضلا عن فحص الفواتير الصادرة في بداية السنة المقبلة.

¹ مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص: 65.

4-1- مراقبة المبيعات:

إن أهم المخالفات المحاسبية التي تحدث على مستوى المبيعات البيع بدون فاتورة، فضلا عن المخالفات الأخرى والتي يتمثل أهمها فيما يلي:¹

- بيع بدون فواتير .
- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.
- نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التمويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهمات.
- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.
- عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية.

2- مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير

تتمثل مراقبة حسابات الميزانية في فحص أصولها وخصومها في حين أن مراقبة حسابات التسيير تتضمن حسابات التكاليف، وحسابات الإيرادات، وكذا حسابات النتائج.

2-1- مراقبة حسابات الميزانية:

حيث تعرف الميزانية على انها: "هي جدول ذو جانبين يعد بتاريخ معين ويظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة وبالجانب الأيسر خصومها (أو الأموال الخاصة للمؤسسة وكذا التزاماتها نحو الغير)"² ، حيث يقوم العون المحقق بفحص حسابات الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة في فترة زمنية محددة، وذلك بفحص أصول وخصوم الميزانية.

❖ فحص أصول الميزانية:

الأصول هي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (مثل المباني والمعدات والبضاعة والنقديات والمحل التجاري) والأصول تظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركاء أو المساهمين (رأس المال) أو من الغير (أي القروض بمختلف أنواعها) لذا فإن الأصول تعرف أيضا بالاستعمالات لأنها تبين كيف استعملت المؤسسة الأموال التي حصلت عليها.

▪ التثبيات (الصف 2):

وهي عبارة عن التثبيات المعنوية والمادية والمالية الواقعة تحت رقابة المؤسسة حتى ولو لم تكن مالكة لها كما في حالة التجهيزات المحصلة بواسطة إيجار تمويلي.

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:67

² عبد الرحمن عطية، "المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي"، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص: 10.

بداية نلاحظ أن (ن.م.م) قد استبعد العديد من المصاريف الإعدادية أو التمهيدية التي وردت في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وهذا تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية .

حيث كانت تسجل محاسبيا حسب المخطط المحاسبي الوطني ضمن الإستثمارات و يتم إطفائها بعد ذلك في مدة أقصاها خمس (5) سنوات، أما الآن حسب النظام المحاسبي المالي فقد تم إغاؤها من صنف الاستثمارات ليتم الإعتراف بها كأعباء، أي أن كل مؤسسة كانت تمتلك مصاريف تمهيدية في 2009/12/31 ليس لها الحق في وضعها في الميزانية الإفتتاحية لسنة 2010 أي في 2010/01/01 (لأنها ليست أصول)، وذلك حسب الفقرة 3 من المادة 169 من (ق.ض.م) "تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الإمتصاص الأصلي"¹.

وتتم العملية بقيام المحقق بمراقبة جل الوثائق المرتبطة باستثمارات المؤسسة سواء المشتراة منها أو المنشأة وذلك حسب التسلسل المحدد من طرف النظام المحاسبي بالإضافة إلى التركيز على النقاط التالية²:

- مراقبة الوجود المادي للاستثمارات بواسطة فحص بطاقات تقييم الاستثمارات سواء المنجزة من طرف المؤسسة، أو المبالغ المضخمة للاستثمارات التي تسمح بتحقيق هوامش اهتلاك كبيرة.
- مراقبة ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات، وذلك بفحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو إنشاء العقارات وكذلك فحص وثائق تسديد حقوق التسجيل، وان الاستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الاكتتاب أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة.
- مراقبة نظام الإهتلاكات في الوقت الذي يتم فيه فحص حسابات الاستثمارات، باعتبار أن أقساط الإهتلاك هي أعباء قابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة ، إذا توافرت الشروط التالية:
 - ✓ أن يصنف الأصل المهتك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم منع مرور الزمن.
 - ✓ أن يكون الأصل المهتك مع علاقة مباشرة مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة.
 - ✓ أن يكون أصل الاستثمار الخاضع للإهتلاك مسجل حسابيا بوثائق ثبوتية.
 - ✓ أن لا تتجاوز مجموع الإهتلاكات قيمة الأصل المهتك.

لكن المكلف يقوم بمخالفة هذه الشروط بهدف تعظيم قيمة التكاليف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة حيث أن استعمال تقنية الإهتلاك في عملية الغش الضريبي تعتبر من التقنيات التي يصعب على

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 8 من الامر 09-01 المؤرخ في 2009/09/22 ، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 44 الصادرة بـ: 2009/09/26 .

² République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI , "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:60

العون المحقق اكتشافها وهذا لمحدودية أو عمومية القدرات التقنية لدى المحققين في هذا المجال والذي يجب أن تكون فيه القدرات التقنية جيدة وأكثر خصوصية وهذا ما يصعب إيجاده لدى محققي الجباية². وتتمثل عملية الغش الضريبي في مجال الإهلاك في عدة طرق نذكر منها:

- ✓ إدراج عناصر غير قابلة للإهلاك في العناصر القابلة لهذا الأخير، أو ليس لها علاقة بالنشاط العادي.
- ✓ تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة عن تلك المسموح بها قانونياً.
- ✓ تطبيق الإهلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضافاً إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، وذلك لتضخيم القيمة الأصلية التي على أساسها تحسب الأقساط السنوية للإهلاك.
- المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ(الصنف 3):

حيث عرفها النظام المالي المحاسبي على أنها¹ "تمثل المخزونات أصولاً يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي هي قيد الإنتاج بقصد مماثل، هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات، تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب النواتج المناسبة لها، ويتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أو ضمن التثبيات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعاً لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان".

وتتم عملية مراقبة المخزونات بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنته مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقيق بعين المكان، وهذا بمعرفة مدخلات ومخرجات السلع في المخزن، وعلى المحقق أن يقوم بتحليل حركة المخزونات بالمعادلة التالية:

$$\text{مخزون أول مدة} + \text{مدخلات} = \text{مخزون نهائي} + \text{مخرجات}$$

وعليه التأكد من²:

- التقييم الصحيح للمواد وللمنتجات في المخزن.
- صحة بطاقة الجرد والحسابات (الكميات، سعر الوحدة).
- صحة ما إذا نقصت قيم المخزون.

¹ عبد الرحمن عطية، "المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي"، مرجع سابق، ص:49.

² République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:64

▪ حسابات الغير (الصنف 4):

- الديون التي اكتسبتها المؤسسة من تعاملها مع الغير والتي لم تحصل بعد (عملاء، أوراق قبض...).
 - الالتزامات أو الديون المستحقة الدفع إلى الغير (موردون ، أوراق دفع، ضرائب...).
- حيث يمكن القول انه تسجل في هذه المجموعة معاملات المؤسسة مع أشخاص قد يكونون من داخل الشركاء أو العمال وقد يكونون خارجا عنها كالهيئات العمومية والخاصة والأطراف الأكثر تعاملًا مع المؤسسة كالموردين والزبائن، حيث يجب على العون المحقق التأكد من:
- ✓ متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها، خاصة إذا كانت نقدا.
 - ✓ التحقق من التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير،
 - ✓ الفحص المادي الحقيقي لفواتير الاستلام.
 - ✓ التأكد من صحة حساب المورد في الجانب الدائن بمقارنته مع يومية المشتريات.
 - ✓ استغلال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات الموجودة في ملف المكلف الخاضع للرقابة.
- ### ▪ الحسابات المالية (الصنف 5):

- أولا يجدر الإشارة إلى أن هذا الصنف يمثل كل ما هو حساب مالي في شكله الجامد أي ليس شخصا طبيعيا ولا هيئة يتعامل معها وإنما بوصفه مكان ملموس أو معنوي يحتفظ فيه بالأموال أو الأموال في حد ذاتها كوسيلة للتعامل سواء كانت في صندوق أو لدى هيئة مالية هذه الهيئة لا ينظر لها نظرة المتعامل وإنما ينظر للحساب لديها وكأنه مستقل عنها، إذ يجدر بالمحقق ان يتأكد من:
- مراجعة حساب الصندوق من حيث مجموع المقبوضات نقدا، وأن التحصيلات مفوترة من قبل العملاء وأن رصيد حساب الصندوق موجب.
 - و على المحقق أن يجري مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات (صندوق بنك...)، من أجل ضمان مطابقة الأرصدة من ناحية، والقيام بكشوفات الربط لدى العملاء من أجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من ناحية أخرى.
 - أن يتأكد من حساب البنك وانسجامه مع الكشف البنكي للمكلف ومتابعة علاقته بحساب المبيعات والمعلومات الموجودة في الملف الجبائي¹.

¹ مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص: 70.

❖ فحص خصوم الميزانية:

إن الخصوم تبين مصادر التمويل للمؤسسة وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها.

▪ حسابات رؤوس الأموال (الصف 1):

ونعني به المبلغ الذي قدمه المساهمون للشركة وقت التأسيس، إضافة إلى الجزء الذي اكتسبته الشركة نتيجة ممارستها لنشاطها في فترات سابقة، هذا ما يتعلق بحقوق المساهمين أما ما يتعلق بالالتزامات فهي كل الديون التي على عاتق المؤسسة وتستثمر في زيادة القدرة الكسبية للشركة.

حيث تتلخص أهم عمليات التحقيق لحسابات (الصف 1):

التحقق من حساب رأس المال وهذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة على الدخل الإجمالي، أما في حالة التنازل على الأسهم أو الحصص على العون المحقق أن يضمن بأن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليها الضريبة المستحقة، وفي حالة رأس المال الشخصي يجب التأكد من وجود إثباتات عن كل المسحوبات والإضافات التي يقوم بها المستغل.

– التحقق من حساب الاحتياطي وتعديلاته بالاعتماد على محاضر مداوات مجالس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين بالتزامن مع محتوى نصوص القانون الأساسي للشركة.

– التحقق من حساب الأرباح الخاضعة لمعدل مخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب ومدى مطابقته شكلا و مضمونا للشروط المطلوبة لهذه الأرباح.

– التحقق من أن الإعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية، ولا تدرج ضمن نتيجة الدورة الجارية في تاريخ دفعها، وعلى العون التأكد من أن الإعانات ترحل بشكل دفعات لنتيجة الدورة عن طريق حساب الإيرادات الإستثنائية مع مراعاة الاستثمارات الخاضعة للإهلاك.

– التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد، وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة.

– فحص مؤونة الأعباء والخسائر بواسطة التأكد من أنها تستجيب للشروط الشكلية و الموضوعية.

– أما فيما يخص القروض البنكية وقروض الاستثمار لا توجد مشكلة لأنه عموما تمنح من مؤسسات وهيئات ما لية، أما القروض الأخرى يجب أن تحلل بشكل معمق وعلى المحقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى يتأكد أن هذه القروض ليست وهمية، وفيما يخص دفعات التسديد للقروض يجب التأكد من أنها لم تدمج ضمن تكاليف المؤسسة¹.

¹ لياس ذبيح قلاب، مرجع سابق، ص، ص: 72، 73.

2-2- مراقبة حسابات التسيير:

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

❖ مراقبة التكاليف (الصنف 6):

تعرف التكاليف على أنها "المبالغ المالية التي سددتها أو ستسدها المؤسسة خلال السنة المالية مقابل المواد والمنتجات والخدمات التي استهلكتها في عمليات الإنتاج والاستغلال أو بدون مقابل مباشر، مثل بعض الضرائب والرسوم المسددة إلى الدولة وإلى الجماعات المحلية ومن الأعباء ما هي غير نقدية"¹. مثل الإهلاكات و المؤونات إن حسابات المجموعة السادسة هي حسابات تسيير تظهر بحساب النتيجة .

- إستهلاكات السلع والمواد الأولية:

لمراقبة هذا الحساب على المحقق أن يقارن بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها، والتي يجب أن تتساوى مع سعر الشراء بالإضافة إلى مصاريف الشراء مع تخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين، حيث أن مصاريف لا يجب أن تدرج في حسابات التكاليف بحسب طبيعتها بل في حسابات المخزونات².

▪ الخدمات والمصاريف العامة:

هذه التكاليف ترتبط أساسا بموضوع و نشاط المؤسسة، على المحقق مراقبة خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائيا بالإضافة إلى حدوثها فعليا .

▪ مصاريف المستخدمين:

فحص هذا الحساب يتمثل في مراقبة تطابق مبلغ مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور ومقارنته مع المبلغ المصرح به في التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي (مرتبات أجور) كما على المحقق التأكد بأن هذه الأجور تتعلق بمستخدمي المؤسسة، وليست وهمية.

¹ عبد الرحمن عطية، "المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي، مرجع سابق"، ص: 81.

² République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI , "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:90.

▪ الضرائب والرسوم:

يجب على المحقق التأكد من أن عقوبات التأخير والزيادات ليست مسجلة في هذا الحساب لأنها غير قابلة للخصم، بالإضافة إلى التأكد من أن الضرائب والرسوم قد سددت فعلا.

▪ المصاريف المالية:

التحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا عن القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.

▪ الإهلاكات:

يعرف الإهلاك "هو الانخفاض في قيمة الإستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم"¹.

أما الشروط التي وضعها المشرع الجزائري من أجل قبول الإهلاك كعبء يطرح من الربح الخاضع للضريبة فتتمثل في:

أن يكون العنصر المهتك من الأصول الثابتة للمؤسسة، و يتعرض لتناقص في قيمته.

✓ أن يكون العنصر القابل للإهلاك مقيد محاسبيا.

✓ يجب أن يحسب الإهلاك على أساس قاعدة الإهلاك، و التي تتمثل في تمن شراء الأصل، أو تكلفة إنتاجه، و يحسب أساس الإهلاك خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين الخاضعين لهذا الرسم أن يكون الإهلاك متضمنا لكل الرسوم إذا كان المكلفين غير خاضعين لهذا الرسم.

فيما يخص الشرط الأخير، فإن هناك حالة إستثنائية، هي حالة السيارات السياحية، والتي حدد المشرع الجبائي قاعدة إهلاكها بـ 1 000.000 دج².

ملاحظة: يجد الإشارة إلى أنه توجد ثلاثة طرق مقبولة جبائيا هي كما يلي:

الإهلاك الخطي: يجب على المحقق أن يتأكد من أن الإهلاكات قد تم طرحها من الربح الخام، وذلك من خلال تناقص عناصر الاستثمارات نتيجة الاستعمال أو التقادم، والتأكد من اختيار الطريقة المناسبة للإهلاك وذلك حسب المادة 174 من (ق.ض.م) والتي تنص على أن "يطبق بقوة القانون نظام الإهلاك المالي الخطي على كل التثبيات"³ أي ان طريقة الإهلاك الخطي هي المقبولة عموما.

طريقة الإهلاك المتناقص: حسب هذه الطريقة يتم إسترجاع قيمة الإستثمار بوتيرة أسرع من الطريقة الأولى

¹ عبد الرحمن عطية، "المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي المحاسبي"، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2011، ص13.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 141 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 174-1 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

ويحسب قسط الإهلاك من القيمة الباقية للإستثمار في كل دورة و الجدول التالي يوضح المعاملات الضريبية المستعملة في الإهلاك المتناقص:

جدول رقم (2-2): يوضح المعاملات الضريبية المستعملة في الإهلاك المتناقص

المدة العادية للاستعمال	3 أو 4 سنوات	5 أو 6 سنوات	أكثر من 6 سنوات
المعامل الضريبي للإهلاك	1.5	2	2.5

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 174 من (ق.ض.م) محدث إلى 2014.

طريقة الإهلاك التصاعدي: يتيح النظام الضريبي للمؤسسة استعمال هذه الطريقة من الإهلاك دون قيد أو شرط يذكر فيما يخص التثبيتات التي يمكن أن يطبق عليها هذا الإهلاك, إلا أنه يجب على المؤسسة تقديم طلب إلى الإدارة الجبائية مرفق بالتصريح السنوي بالأرباح.

❖ مراقبة الإيرادات (الصنف 7):

النواتج هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل، مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة إلى الغير أو بدون مقابل مثل الإعانات المستلمة، كما تشمل هذه المجموعة على حسابات تكاليف الإنتاج (حـ/72 و73) وحساب استرجاع عن خسائر القيمة و المؤونات (حساب78) وهذه الحسابات الأخيرة لا تمثل مقبوضات نقدية¹.

▪ مبيعات السلع:

بالنسبة لنشاطات الشراء وإعادة البيع على المحقق أن يتأكد من تحقق المعادلة التالية²:

الكمية المباعة = المخزون الأولى + المشتريات - المخزون النهائي.

▪ الإيرادات المالية:

يقصد بها نواتج الأسهم و السندات و الخصومات المحصل عليها ، وفوائد سعر الصرف، وعلى المحقق أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية الخاضعة للضريبة، إن تكون ضمن وعاء الضريبة.

▪ الإيرادات الأخرى:

على المحقق أن يأخذ بعين الإعتبار قد تنتج من مبيعات الفضلات و المهملات و الأغلفة المتداولة وعمليات أخرى.

▪ الإيرادات الاستثنائية:

هذا الحساب يتطلب تركيزا خاصا من جانب المحقق من أجل الكشف عن الأرباح التي لم تكن محل التصريح، ويتم الكشف عن طريق مراقبة معمقة للملف الجبائي.

¹ عبد الرحمن عطية، "المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي"، مرجع سابق، ص: 93.

² Guide de vérificateur de comptabilité, op.cit, p:91

المبحث الثالث: تقييم المحاسبة وإفقال إجراءات التحقيق

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

المطلب الأول: تقييم محاسبة المكلف

بالإعتماد على النصوص التشريعية والتنظيمية (النظام المالي والمحاسبي، القانون التجاري، والقوانين الجبائية) يعطي العون تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

أولا: قبول المحاسبة:

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

1- قبول صريح:

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

2- قبول نسبي:

عندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود لبعض الإنحرافات البسيطة، والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد للتهرب من دفع الضريبة، يتم اخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم الثنائي من خلال الاتفاق بين المحقق والمكلف مع مراعاة التزام بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية.

ثانيا: رفض المحاسبة:

نظرا لجسامة الآثار التي قد تنجم نتيجة رفض المحاسبة، لهذا قام المشرع بتقنين إجراءات المراجعة الجبائية من أجل تجنب الأخطاء التي قد تنتج أثناء هاته المراجعة، وتنص المادة 43 من ق إ ج " لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما¹:

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابقة لأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 43 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

المطلب الثاني: إجراءات التعديلات و العقوبات المفروضة

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

أولاً: إجراءات التعديلات

1- الإجراءات الاعتراضية:

وهي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الالتزامات الجبائية والمحاسبية، وقد تجري محادثة اعتراضية بين المكلف والإدارة حول النتائج المبلغه، و التبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار استلام، وتسلم للمكلف شخصياً، بحيث يجب أن يكون مفصلاً حتى يتمكن المكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته، وعندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب أن يبلغه عن طريق مراسلة أيضاً.

وتنص المادة 20-7 من (ق.إ.ج) على أنه " في حالة قبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف"¹.

2- الإجراءات الأحادية الجانب:

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية²:

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.
- عندما لا يصرح في الآجال المحددة قانونياً بالمدخيل (الربح الصناعي التجاري وغير التجاري) والتصريحات الخاصة بالضرائب على أرباح الشركات أو التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد (76) و(77) من (ق.ر.ر.أ) بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته.
- لم تقدم الدفاتر الحسابية أو تم رفض هذه الأخيرة للأسباب محددة قانوناً.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20-7 من "قانون الإجراءات الجبائية".

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

ويتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى، وذلك عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة بسبب فعله أو فعل الغير.

ثانيا: العقوبات المفروضة:

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

1- العقوبات الجبائية:

1-1- عقوبات عدم التصريح أو تأخره:

تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%¹، تخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% إذا لم تتعد مدة التأخير شهرا، أو عند خلاف ذلك على الترتيب.

و يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والتصريحات التي تكتتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات الآتية²:

– 2.500 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا.

– 5.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين.

– 10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين.

ملاحظة:

إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موسى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35%.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 192-1 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 322 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

ويترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج، وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها و في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موسى عليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25%¹.

يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثون (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موسى عليه مع إشعار بالاستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 500.000 دج .

إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25 % من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، وذلك بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة².

1-2- عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش:

تنص المادة 193-1 من (ق.ض.م) على أنه "عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة:

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

– 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 دج يقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه.

– 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج³.

عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، بأن توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، ولا يمكن أن

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 192-2، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 192-3، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 193-1، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "

تقل هذه الزيادة عن 50%، وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100%، وتطبق نسبة 100 % كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر¹.

2- العقوبات الجزائية:

يمكن أن يتعرض المكلف الذي يقوم بأعمال الغش إلى عقوبات جزائية وذلك حسب نص المادة 303 من (ق.ض.م) "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، ويعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته، كليا أو جزئيا" بما يأتي²:

جدول رقم (2-3): يوضح العقوبات الجزائية للمتهربين

الحبس المؤقت	الغرامة (دج)	مبلغ الحقوق المتملص منها (دج)
-	100.000 – 50.000	لا يتجاوز 100.000
02 شهر – 06 شهر	500.000 – 100.000	1000.000 – 100.000
06 شهر – 02 سنة	2.000.000 – 500.000	5000.000 – 1000.000
02 سنة – 05 سنة	5.000.000 – 2.000.000	10.000.000 – 5000.000
05 سنة – 10 سنة	10.000.000 – 5.000.000	يتجاوز 10.000.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 303 من (ق.ض.م).

ملاحظة: تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم.

المطلب الثالث: إعادة تأسيس فرض الضريبة و تبليغ النتائج.

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق المحاسبي المتعلقة بالفحص الشكلي والضمني لنشاط المكلف،

تأتي مرحلة إعادة تكوين أسس الضريبة وكذا تبليغ النتائج في الأخير

أولا: إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة

تختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، وطرق إعادة تأسيس فرض الضريبة الأكثر إستعمالا³:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 193-2، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI , "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:122.

1- إعادة تأسيس بناء على العناصر الكمية (المواد):

تتسم هذه الطريقة بسهولتها و تتلاءم مع معظم الأنشطة الإنتاجية ماعدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية، والمؤسسات الكبيرة التي لها سلسلة جد متنوعة من المنتجات والتي تتحدد بسرعة حيث يتم إعادة تأسيس حساب المواد بالنسبة لمؤسسة خلال سنة واحدة كما يلي:

« مؤسسة إنتاجية

« بالنسبة مؤسسة تجارية

المخزون الأولي للمواد الأولية

(+) مشتريات المادة الأولية .

(-) المخزون النهائي للمواد الأولية .

(=) الإستهلاكات الخام للمواد الأولية .

(-) الضياع (النسبة المئوية)

(=) الإستهلاكات الصافية للمواد الأولية .

(+) المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية

(=) الإستهلاكات المؤسسة للمواد الأولية.

(-) الإستهلاكات المصرح بها.

(=) الفرق أو الإغفال.

مخزون أول المدة

(+) المشتريات

(-) مخزون آخر المدة

(=) الإستهلاكات المقدره

(-) الإستهلاكات المصرح بها

(=) الفرق (خسارة أو إخفاء)

إن نسبة الإغفالات تحسب بناء على رقم الأعمال المصرح به من أجل تحديد التعديلات كما يلي:

نسبة الاغفال = [(مبلغ الإغفالات)/(الإستهلاك المصرح بها) x 100]

رقم الاعمال الغير مصرح به = رقم الاعمال المصرح به x نسبة الاغفال

رقم الأعمال المعاد تأسيسه = رقم الاعمال المصرح به + رقم الاعمال الغير مصرح به

2- إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات و الفوترة

2-1- إعادة التأسيس بناء على الإيرادات :

من أجل تحديد الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق، يتعين فتح حساب مالي والذي يشمل مجموع الأرصدة المدينة للصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، مع أخذ بعين الاعتبار تسبيقات العملاء وأرصدة بداية ونهاية السنة، كما يلي¹:

الصندوق (مجموع الطرف المدين)
(+) الحسابات البنكية (مجموع المدين لحساب المؤسسة أو مجموع الدائن عند البنك)
(=) مجموع تحصيلات الدورة .
(+) تسبيقات العملاء في 1 جانفي
(-) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر .
(-) رصيد حـ/ عملاء في 1 جانفي
(+) رصيد حـ/ عملاء في 31 ديسمبر
(=) رقم الأعمال المؤسس

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

2-2- إعادة التأسيس بناء على الفوترة :

تعد الفوترة في مؤسسات الأشغال العمومية أساس فرض الضريبة في مجال الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط في التحقق من الأرصدة وتسبيقات الزبائن، وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها وإعادة تأسيس رقم الأعمال المفوتر لمؤسسة أشغال عمومية تتمثل فيما يلي:

المقبوضات المصرح بها
(-) رصيد حـ/ الزبائن في 01/01
(+) تسبيقات للزبائن في 01/01
(+) رصيد الزبائن في 31/12
(-) تسبيقات الزبائن في 31/12
(=) الفوترة المقدر
(-) الفوترة المصرح بها
= الفرق الناتج

¹République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:124.

وهذا الفرق يمثل التصريحات الغير مصرح بها الخاضعة لرسم على القيمة المضافة.

3- إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على تكاليف الإنتاج

يمكن للمحقق أن يقوم ببناء على بعض التكاليف بإعادة تأسيس الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق، ومن بين هذه التكاليف الأجور المدفوعة للعمال، حيث تعتبر وسيلة فعالة لتحديد رقم الأعمال المحقق، و يتم ذلك عن طريق مقارنة الأجور المدفوعة برقم الأعمال المصرح به، ومن ناحية أخرى، المقارنة بين إنتاج المؤسسة مع إستهلاكات الطاقة الكهربائية.

4- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة النسب

تتمثل في مقارنة العلاقات التي توجد بين بعض العناصر المكونة لسعر التكلفة بالكمية و القيمة على المعطيات المستخرجة من المحاسبة، و يكفي تحديد رقم الأعمال المحقق بضرب كميات المواد الأولية (بالأخذ في الحسبان الكمية الحقيقية) في سعر البيع الوحدوي، ونقارنها مع تلك المستخرجة من الوسائل التبريرية.

5- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار

إن دراسة السعر تهدف إلى ضمان صحة معامل الهامش الإجمال المصرح به من قبل المكلف، هذا المعامل يحدد بالعلاقة التالية:

$$\text{المعامل} = \frac{\text{سعر البيع المرجح للوحدة}}{\text{رقم الاعمال} / (\text{الكمية المباعة})}$$

$$\text{سعر شراء المتوسط المرجح للوحدة} = \frac{\text{مخزون أولي} + \text{مشتريات الفترة} \text{ بالقيمة}}{\text{مخزون أولي} + \text{مشتريات الفترة} \text{ بالكمية}}$$

هذا المعامل يدل على وجود خلل عندما يكون أكبر من المعدل المصرح به، لكن عندما يكون الفرق كبيرا متكررا خلال 4 سنوات الخاضعة للرقابة، الذي يمكن أن يؤدي إلى رفض المحاسبة .

6- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى:

يمكن للمحقق عدة مؤشرات أخرى، والتي من الممكن أن يعتمد عليها من أجل إعادة تكوين الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق منها¹:

- مشتريات المشروبات الغازية و الكحولية من أجل إعادة تأسيس الإيرادات المحققة من قبل أصحاب المطاعم.
- سجل أسماء مرتادي الفنادق.

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:126.

ثانيا: تبليغ النتائج

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

1- التبليغ الاولي:

يكون الإشعار بإعادة التقويم (الإشعار الأولي) مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو اعلان قبوله لها وذلك في أجل أربعين (40) يوما سارية من تاريخ استلام إعادة التقويم² بالإضافة يجب الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها. وبعد انتهاء مدة التبليغ الأولي يواجه العون المحقق خالتين:

– المكلف يرد على الإشعار في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة.

– المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولا ضمنا من قبل المكلف.

2- التبليغ النهائي

في حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة، ماعدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق، كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتعرض عليها عن طريق الطعن³.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 42 من "قانون الإجراءات الجبائية".

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

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20-7 من "قانون الإجراءات الجبائية".

إذن فإن التبليغ النهائي للتعديلات يكون بعد انقضاء جميع الإجراءات، بحيث يجب أن تكون والتعديلات المبررة بشكل كافي ومع الادلة، ولا يوجد تاريخ محدد من أجل التبليغ النهائي، لكن يجب أن يكون في أجل معقول.

ثالثا: إقفال التحقيق:¹

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

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

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

ملاحظة:

✓ وعند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة، وإذا 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.

✓ تعطي التبليغ الاولي عدة ميزات للمكلف منها:

- يوقف التقادم حسب شروط معينة.
- يفتح أجل أربعين (40) يوما للمكلف بالضريبة لكي يفحص نتائج تقويم والإبلاغ عن إجابته.
- يبين للمكلف بالضريبة التعديلات على أسس الضريبة المزمع إجرائها.
- 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.

¹ كردودي سهام، مرجع سابق، ص 92.

خلاصة الفصل :

خلصنا في هذا الفصل إلى أن المشرع عمل من أجل تحقيق أهداف الرقابة الجبائية على تأسيس الإطار القانوني لها، من خلال تنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بدءاً بالسلطات المخولة لإدارة الضرائب ووصولاً إلى حقوق والتزامات المكلف، من أجل السير الحسن لها، كما عمل المشرع أيضاً على توفير الإطار التنظيمي لها من خلال تقسيم المهام بين مصالح الإدارة الضريبية.

أما فيما يخص أشكال الرقابة الجبائية فقد تم تقسيمها إلى قسمين: رقابة داخلية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، ورقابة خارجية التي تنقسم بدورها إلى: التحقيق المحاسبي خاصة بفحص محاسبة المكلفين المعنويين، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المنوطة بالتحقيق في الوضعية المالية الإجمالية للمكلفين الطبيعيين، بالإضافة إلى تدعيم هذين النوعين بنوع جديد يدعى التحقيق المصوب في المحاسبة.

الفصل الثالث

دور المراقبة الجبائية

في مكافحة

التعريب الضريبي

تمهيد:

سيتم التطرق من خلال هذا الفصل لدراسة حالة خاصة بالرقابة الجبائية بعين المكان والمتمثلة في التحقيق المحاسبي، بإعتبار هذا الأخير وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي، وقد ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية نظرا لتطرقنا للجانب النظري والقانوني لعملية التحقيق المحاسبي سابقا.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين وهي كالتالي:

- المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة.
- المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية، كما تقوم المديرية بتنفيذ مختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب، وإحصاء المكلفين بالضريبة و إجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكليف جبائي بتلك الولاية .

المطلب الأول: تعريف مديرية لولاية بسكرة

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، اذ تكسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول.

المطلب الثاني: الدور الجبائي لمديرية الضرائب الولائية

تضمن المديرية الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب، وبهذه الصفة تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقي الأهداف المحددة لها. وتتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص ما يلي:

أولاً: في مجال الوعاء

- تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية .
- تصدر الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- تحلل وتقوم دورياً عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وتعد تلخيصاً عن ذلك وتقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

ثانياً: في مجال التحصيل

- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- تراقب التكفل والتصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب قباضة وتتابع تسوية ذلك.
- تتابع تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- تضمن الرقابة القبلية وتصفي حسابات تسيير القابضين.

ثالثا: في مجال الرقابة

- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها.
- تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.

رابعا: في مجال المنازعات

- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

خامسا: في مجال الوسائل

- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية، وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تنقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- تكون رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية وتسيره وتضمن توزيعه وتعميمه.
- تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.

سادسا: في مجال الاستقبال والإعلام

- تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- تنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمس (05) مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تضم مكاتب وفيما يلي مهام كل مكتب لكل مديرية فرعية¹:

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

1- مكتب الجداول:

من مهامه المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي، إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها، تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وإيلاغها.

2- مكتب الإحصائيات:

من مهامه جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها.

3- مكتب التنظيم والتشطيب والعلاقات العامة:

من مهامه توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائين، متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات والوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية، استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه، وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع وتنظيم الجبائين.

4- مكتب التسجيل والطابع:

من مهامه، تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المفتشيات، والإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وبكل الإعلانات واقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع.

ثانياً: المديرية الفرعية للتحويل

1- مكتب مراقبة التحويل:

ومن مهامه. متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية، واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدّهم والتدابير الإلزامية للتنمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة، مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

¹ انظر الملحق رقم 01.

2- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية والمحلية:

ومن مهامه. مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا قابضات الضرائب الموجودة في الولاية ومراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

3- مكتب التصفية:

من مهامه. مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية، تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب، وتقوم بتجميعها ماديا وتضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، ولأن القوانين الجبائية كلها تنص على أنه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكاية في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، وهذا ما يسمى بالطعن الإداري. والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذ لم يقدمه أمام المدير الولائي، وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي: مكتب النزاعات القضائية ولجان الطعن، مكتب الشكايات، مكتب التبليغات والأمر بالصرف.

رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تتلخص مهامها الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية وضمان حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتتكون هذه المديرية من (03) مكاتب هي:

1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:

ومن مهامه، برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختصة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الأجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

2- مكتب البطاقات ومصادر المعلومات:

ومن مهامه تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب و المصالح، المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصفيتها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.

3- مكتب التدقيقات أو المراجعات الجبائية:

ومن مهامه برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية، ومتابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة، والسهر على إجراء هذه الفرق والتدخلات على احترام التشريع والتنظيم المعمول به، وكذا حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة، والمحافظة على مصالح الخزينة، السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل

1- مكتب الموظفين والتكوين:

ومن مهامه تسيير المستخدمين ومتابعة مسارهم المهني، تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها، المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم.

2- مكتب عمليات الميزانية:

يتكفل هذا المكتب بدفع الرواتب وأجور المستخدمين، وكذا تسديد نفقات الإدارة (الهاتف، البنزين...).

3- مكتب الوسائل:

يتكفل بجرد العتاد والوسائل (شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية).

4- مكتب متابعة المطبوعات:

من مهامه ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقابضات المعنية وتقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

تقوم مفتشية الضرائب بإرسال قائمة بأسماء المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق الى المديرية الولائية للضرائب و التي بدورها ترسلها للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة أعمال الرقابة و المراجعة وفق برنامج مصادق عليه.

المطلب الأول: خطوات وإجراءات عملية التحقيق

أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هذه المهمة لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات أ) المتكونة من (4) أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، و تمت دراسة الملف الجبائي للمكلف مع العلم أن قطاع المكلف (المقاولات) يمتاز بكثرة التهرب الضريبي، كما تم التعرف على نشاط المؤسسة و الضرائب بمختلف أنواعها.

أولاً: ارسال الاشعار والإجراءات الأولية لعملية التحقيق

1- ارسال الاشعار بالتحقيق¹:

بتاريخ 2013/05/05 قام أعوان الإدارة الجبائية بتسليم الإشعار بالتحقيق رقم 378/ م و ض/ م ف رج / م ت ج / ف أ / 2013 إلى المكلف المعني بالرقابة، حيث ارفق هذا الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة، و منح للمكلف مهلة 10 أيام لتحضير وثائقه وأيضاً تم اخباره بأنه يمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي من اختياره وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار:

- اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق: الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة (س) مؤسسة الأشغال العمومية والري والبناء في كل مراحلها وكراء معدات نقل ومعدات الأشغال العمومية، بسكرة (EURL).

- تاريخ إرسال الإشعار: 2013/05/05.

- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق: 2009 - 2010 - 2011 - 2012.

- الضرائب التي يمسه التحقيق:

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 25 %، 19 %.
- الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك بمعدل 17 % أو 7 % وذلك حسب كل عملية.
- الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 2 %.
- الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر (خاصة بالأرباح الموزعة) بمعدل 10 %.

¹ انظر الملحق رقم 02 .

2- الإجراءات التمهيدية

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، وتجسدت هذه الإجراءات فيما يلي:

2-1- سحب و دراسة الملف الجبائي:

وهذا من مفتشية الضرائب المعنية بتسيير ملف المؤسسة مقابل وصل استلام، وهذا بعد تحرير طلب السحب.

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

ومن خلالها يركز المحقق على مواعيد الاكتتاب التصريحات السنوية المعنية بعملية التحقيق.

2-3- تحضير استمارات التحقيق:

فاستنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة قام العون المحقق بملأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استسلامها، وأهمية رأس مال الشركة، وتطوراته، وجميع الإمكانات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في:

2-3-1- إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات¹:

تُظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول - الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم فضلا عن السنة الخامسة الحالية، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهلاكات، المؤنات، حركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

2-3-2- إعداد كشف المحاسبة²:

وقد قام المحقق بملء هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، والتي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

ثانيا: المرحلة الميدانية لعملية التحقيق

بعد انقضاء المدة قامت فرقة التحقيقات بإجراء أول تدخل في عين المكان، وذلك من خلال زيارة مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق، من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية والهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي قد تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في :

¹ انظر الملحق رقم 03.

² انظر الملحق رقم 04.

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل غير المنقولة، المنقولة، وكذا الوسائل البشرية) .
 - معاينة مادية للمخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل).
 - معاينة وجود الوثائق المحاسبية، ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها.
 - جرد قيم الصندوق .
 - كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.
- ونظرا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التحقيق داخل المؤسسة، ولأنه قانونيا لا يسمح للأعوان بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، قام المكلف بتقديم طلب موقع ومقدم لمديرية الضرائب، ففي هذه الحالة قام المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية، وإرجاعها بعد عملية فحصها.
- وتجسدت عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة وذلك عبر مرحلتين:
- الأولى:** الفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها.
- الثانية:** فحص هذه الوثائق من ناحية المضمون وهذا بما تحويه من تسجيلات.
- فبعد فحص محاسبة المكلف تم استخلاص بعض الملاحظات أهمها:
- وجود دفتر اليومية العامة مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا.
 - وجود دفتر الجرد مرقم ومؤشر عليه من طرف المحكمة المختصة إقليميا.
 - وجود التصريحات الشهرية وهي مودعة في آجالها القانونية.
 - وجود التصريحات السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية.
 - وجود اليوميات المساعدة للمشتريات، المبيعات، الصندوق، البنك، العمليات المختلفة.
 - وجود الميزانيات الجبائية الخاصة بالسنوات محل التحقيق مودعة في آجالها القانونية.
 - وجود دفتر الأجور.
 - عدم إظهار الجدول التفصيلي للاستثمارات و المخزونات في دفتر الجرد و ذلك في جميع السنوات محل التحقيق.
 - غياب بعض الفواتير المتعلقة بالأعباء.

المطلب الثاني: النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف

قامت الفرقة (أ) بالاستعانة بالمعلومات الواردة من الاطراف الخارجية، ومن خلال الإطلاع على حسابات المؤسسة في البنوك وما هو مثبت في الدفاتر، وبالإطلاع على بعض الأعباء و الإيرادات وجدت عدة نقائص وإغفالات من قبل المكلف تخص بعض التكاليف و الإيرادات، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1. وجود فاتورة مقيدة لمرتين ضمن (ح/613) - مصاريف الايجار لسنة 2010 موضحة كما يلي:
 - فاتورة بتاريخ: 2010/01/12 رقم 2010/16 .
 - اسم الممون : بودربالة محمد الهادي .
 - مبلغ : 330.000,00 دج خارج الرسم، مبلغ الرسم 56.100,00 دج.
 - مصدر العملية: اليومية المساعدة للعمليات المختلفة.
 2. عدم التصريح بالمبلغ المقبوض الظاهر بالجانب الدائن للحساب الجاري للشركة المفتوح لدى بنك التنمية المحلية (BDL) وكالة بسكرة، ضمن رقم أعمال المقبوض لسنة 2010 موضح كما يلي:
 - تاريخ العملية: 2010/08/04.
 - بيان العملية: Avis sort cheque .
 - المبلغ بكل الرسوم: 1.500.000,00 دج.
 3. غياب الوثائق التبريرية (فاتورة الشراء) المقيدة بالمحاسبة ضمن (ح/381) لسنة 2010، والموضحة كما يلي:
 - الفاتورة بتاريخ: 2010/02/25 رقم .../..
 - اسم الممون: EURL SIMMA.
 - المبلغ: 670.510,11 دج خارج، مبلغ الرسم: 113.986,7187 دج .
 - مصدر العملية: اليومية المساعدة للمشتريات.
- ملاحظة:** لم يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفاتورة المشار إليها في الجدول أعلاه الى غاية الإقرار الشهري لشهر ديسمبر 2012.
4. المبالغة في المصاريف المتعلقة بكراء سيارات سياحية من نوع TOYOTA 4X4 وكذا مصاريف كراء صهريج لنقل المازوت وهذا خلال مقارنة تواريخ فواتير المصاريف ومدة كراء المعدات (سيارات سياحية وصهريج نقل البنزين) ومدة انجاز المشاريع بأنه:
 - أغلبية المشاريع المنجزة مع زبون واحد، الا وهو مؤسسة مناني (ETUHP) الكائن مقرها ببسكرة والتي تغطي مدة الإنجاز سنة كاملة وتحتاج لتغطية حاجيات ومتطلبات الشركة سواء بالنقل بالسيارة السياحية أو التموين بالمازوت.
 - المشاريع المنجزة مع الزبون SAAD MOHAMED انتهت مدة إنجازها بتاريخ 2011/07/15 وبهذا لا تحتاج الشركة الى كراء سيارة سياحية أو صهريج بعد هذا التاريخ والموجه لهذا المشروع.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

- عدم التصريح بعدد عمال يكفي لسياقة جميع المركبات (آلات ميكانيكية للحفر وسيارة سياحية) وهذا ما تبين بعد الإطلاع على دفتر الأجور والذي يفيد بان عدد العمال من شهر جانفي إلى شهر نوفمبر قد بلغ 4 فقط.

استنادا إلى ما سبق توضيحه فان المصلحة قررت إعادة إدماج مصاريف كراء السيارات السياحية وكذا مصاريف نقل و كراء صهريج التموين بالمازوت حسب الجدول الآتي:

جدول رقم (3-1): فواتير مصاريف كراء صهريج لنقل المازوت سنة 2011

الوحدة: دج

الزبون	مدة المشروع	رقم الفواتير المدمجة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	مبلغ الرسم	عدد الايام
مؤسسة مناني ETUHP	سنة كاملة	2011/10	2011/08/16	1.830.000,00	311.100,00	122
SAADI Mohamed	الى غاية 2011/07/15	2011/03	2011/01/15	600.000,00	102.000,00	60

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014. ملاحظة 1: ان مصاريف كراء الصهريج لنقل المازوت المبررة بالفاتورة رقم 2011/10 المؤرخة في 2011/08/16 مرفوضة لان الفترة (122 يوم) مغطاة وفقا للفاتورة رقم 2011/12 و المؤرخة في 2011/08/02.

ملاحظة 2: ان مصاريف كراء الصهريج لنقل المازوت المبررة بالفاتورة رقم 2011/03 المؤرخة في 2011/11/15 مرفوضة لان الفترة مغطاة بكراء الصهريج لمدة مبررة بالفاتورة رقم 2011/05 المؤرخة في 2011/12/15.

جدول رقم (3-2): فواتير مصاريف كراء السيارة السياحية لسنة 2011

الوحدة: دج

الزبون	مدة المشروع	رقم الفواتير المدمجة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	مبلغ الرسم	عدد السيارات
مؤسسة مناني ETUHP	خلال سنة 2011	2011/36	2011/10/23	85,000,00	14.450,00	02 سيارة
		2011/33	2011/10/10	85,000,00	14.450,00	"
		2011/32	2011/10/02	85,000,00	14.450,00	"
		2011/25	2011/09/18	85,000,00	14.450,00	"
		2011/29	2011/09/14	85,000,00	14.450,00	"
		2011/10	2011/08/16	920,000,00	156.400,00	"

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

	239.700,00	1.410,000,00	2011/01/15	2011/03	الى غاية 2011/07/15	SAADI MOHA MED
	468.350,00	2.755,000,00	المجموع			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.
ملاحظة 1: ان مصاريف كراء السيارة للفترة 2011/09/08 الى غاية 2011/11/15 مرفوضة لان هذه الفترة تمت تغطيتها بفواتير كراء السيارات و المتمثلة في الفاتورة رقم 2011/05 بتاريخ 2011/12/15 ومدتها 150 يوم أي ابتداء من 2011/10/15 الى 2011/12/15 و الفاتورة رقم 2011/33 المؤرخة في 2011/10/16 .

ملاحظة 2: ان مصاريف كراء السيارة السياحية و المتعلقة بالفاتورة رقم 2011/10 المؤرخة في 2011/08/16 مرفوضة كون الفترة من 2011/03/16 الى 2011/08/16 مغطاة بكراء سيارات سياحية وفقا للفاتورة رقم 2011/12 لمدة 06 اشهر و عدد السيارات 02 .

5. وجود فواتير شراء العجلات المطاطية خاصة باستثمارات (معدات نقل) غير مقيدة (ظاهرة) في أصول المؤسسة (ميزانية المؤسسة) لسنتي 2011 و 2012 كما يلي :

جدول رقم (3-3): شراء العجلات المطاطية خاصة باستثمارات غير مقيدة في أصول المؤسسة لسنة

الوحدة: دج

2011

التاريخ	رقم الفاتورة	اسم المورد	خارج الرسم	الرسم	الملاحظة
2011/12/29	000056/2011	SARL TALEB ETKAHIA COMMERCE GENERALE CITE 42 LOGTS PARTICIPATIF AIN LAHDJER SETIF	1.111.370,74	188.933,03	فواتير لقطع غيار عجلات مطاطية لإستثمارات غير مقيدة بالمحاسبة
2011/03/31	000139/2011	EURL ATTIA IMPORT EXPORT - CITE GOUADJLIA ROUTE DE BATNA- AIN M'LILA	1.025.868,97	174.397,72	"
2011/10/01	000337/2011	//	1.284.920,66	218.436,51	"
			3.422.160,37	581.767,26	المبلغ الإجمالي للمشتريات قطع غيار معدات مطاطية للاستثمارات غير مقيدة بأصول المؤسسة (ميزانية المؤسسة)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

جدول رقم (3-4): فواتير شراء العجلات المطاطية خاصة باستثمارات غير مقيدة في أصول المؤسسة

الوحدة: دج لسنة 2012:

التاريخ	رقم الفاتورة	اسم المورد	المبالغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	الملاحظة
2012/10/28	00584	SARL NASSIM ESSABKHA Z.A AIN LAHDJAR SETIF	40.176,48	6.830,00	فاتورة قطع غيار . والعجلات لمطاطية لاستثمارات غير مقيدة بالمحاسبة
المبلغ الاجمالي للمشتريات قطع غيار عجلات مطاطية للاستثمارات غير مقيدة بأصول المؤسسة (ميزانية المؤسسة)			40.176,48	6.830,00	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.
ملاحظة: لم يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 548 / 2012 المشار إليها في الجدول اعلاه الى غاية الاقرار الشهري لشهر ديسمبر 2012.

6. عدم التصريح بجزء من رقم الأعمال المحقق بولاية الطارف بلدية بوتلجة خلال سنة 2012 وهذا بمبلغ خارج الرسم قدره 4.253.840,00 دج وهذا ما تم معاينه من خلال وثيقة الربط المرسله من طرف مفتشية الضرائب بولاية الطارف وهي موضحة كما يلي:

جدول رقم (3-5): تحديد رقم الاعمال الوارد من مديرية الضرائب لولاية الطارف والمصرح المصرح به

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2012
المبلغ الوارد إلى المصلحة حسب بطاقة المعلومات إلينا من مديرية الضرائب لولاية الطارف.		6.153.840,00
مبلغ فاتورة الخدمات رقم (2012/02) المصرح بها بالمحاسبة بتاريخ 2012/08/18		1.900,000,00
مبلغ الفرق في رقم الأعمال المنجز الغير مصرح به المتعلق بالمحاسبة		4.253.840,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

المطلب الثالث: تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي وتبليغ النتائج

أولاً: تحديد الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الاولى

بعد اجراء عملية التدخل الأولي و دراسة الدفاتر والوثائق المحاسبية و التصريحات الشهرية و السنوية اتضح لنا بعض النقائص (السالفة الذكر)، وبالرغم من هذه النقائص فان محاسبة المكلف تبقى مقبولة، حيث انتقل بعدها المحقق الى عملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية و تبليغ النتائج الأولى، و عليه فان الطريقة المتبعة في التعریم هي الطريقة التحوارية.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

1. جداول تحديد رقم الأعمال

1-1- تحديد رقم الاعمال المفوتر:

جدول رقم (3-6): تحديد رقم الاعمال المفوتر الخاص بالمقاوله الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
رقم الأعمال المحقق		24.336.796,00	31.686.548,00	47.507.643,00	3.417.209,00
رقم الأعمال المصرح		24.336.796,00	31.686.548,00	47.507.643,00	3.417.209,00
الزيادات		لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014. من الجدول نستنتج أنه تم الاحتفاظ برقم أعمال المكلف المفوتر المصرح و المحدد من خلال فواتير ووضعيات الأشغال المقدمة من طرفه، و هذا لكل السنوات محل التحقيق 2009-2010-2011 و 2012 .

جدول رقم (3-7): تحديد رقم الاعمال المفوتر بتأدية الخدمات (كراء المعدات) الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
رقم الأعمال المحقق		2.716.866,00	9.861.437,00	7.990.460,00	9.315.640,00
رقم الأعمال المصرح		2.716.866,00	9.861.437,00	7.990.460,00	5.061.800,00
الزيادات		لا شيء	لا شيء	لا شيء	4.253.840,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014. من الجدول أعلاه نستنتج انه تم الاحتفاظ برقم أعمال المكلف المفوتر المصرح و المحدد من خلال الفواتير المقدمة من طرفه، وهذا للسنوات 2009-2010 و 2011، أما سنة 2012 فقد تم إضافة مبلغ 4.253.840,00 د ج -والذي يمثل في رقم الأعمال المحقق ببلدية بوتلجة ولاية الطارف، وهذا حسب وثيقة الربط الواردة إلى مصالح الضرائب لولاية بسكرة من مفتشية الضرائب بوتلجة بولاية الطارف تحت رقم 5167/ 2013- إلى رقم أعمال المكلف المصرح به لهذه السنة (2012).

1-2- تحديد رقم الأعمال المقبوض:

جدول رقم (3-8): تحديد رقم الاعمال المقبوض الخاص بالمقاوله الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
رقم الأعمال المقبوض المصرح		12.820.512,00	15.395.170,00	53.462.923,00	3.339.452,00
مقبوضات غير مصرح بها		لا شيء	1.282.051,00	لا شيء	لا شيء
رقم الأعمال المقبوض المحقق		12.820.512,00	16.677.221,00	53.462.923,00	3.339.452,00
رقم الأعمال المصرح		12.820.512,00	15.395.170,00	53.462.923,00	3.339.452,00
الزيادات		لا شيء	1.282.051,00	لا شيء	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

من الجدول أعلاه نستنتج أنه تم الاحتفاظ برقم أعمال المكلف المقبوض المصرح، والمحدد من خلال الجانب الدائن لحساب المكلف الجاري المفتوح لدى بنك التنمية المحلية وكالة بسكرة (BDL)، وهذا للسنوات (2009 - 2011 و 2012)، مع اضافة المبلغ المقبوض غير المصرح الظاهر بالجانب الدائن للحساب الجاري المفتوح لدى نفس الوكالة، وذلك بمبلغ خارج الرسم 1.282.051,28 دج الى رقم أعماله المقبوض والمصرح به خلال سنة 2010 وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (3-9): تحديد رقم الاعمال المقبوض المحقق الخاص بتأدية الخدمات (كراء المعدات)

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
رقم الأعمال المقبوض المحقق		2.716.865,00	9.139.642,00	7.990.460,00	6.153.840,00
رقم الأعمال المقبوض المصرح		2.716.865,00	9.139.642,00	7.990.460,00	1.900.000,00
الزيادات		لا شيء	لا شيء	لا شيء	4.253.840,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014. من الجدول أعلاه نستنتج انه أيضا قد تم الاحتفاظ برقم أعمال المكلف المصرح به وهذا للسنوات 2009-2010-2011، مع إضافة الفرق في رقم الأعمال غير المصرح به بمبلغ 4.253.840,00 دج والمحقق ببلدية بوتلجة خلال سنة 2012.

ومما سبق يمكن تحديد جدول رقم الأعمال المفوتر الإجمالي:

جدول رقم (3-10): تحديد رقم الاعمال المفوتر الإجمالي

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
رقم الأعمال المفوتر الخاص بالمقاوله المحقق		24.336.796,00	31.686.548,00	47.507.643,00	3.417.209,00
رقم الأعمال المفوتر الخاص بتأدية الخدمات (كراء المعدات) المحقق		2.716.866,00	9.861.437,00	7.990.460,00	9.315.640,00
رقم الأعمال المفوتر الإجمالي المحقق		27.053.662,00	41.547.985,00	55.498.103,00	12.732.849,00
رقم الأعمال المفوتر الإجمالي المصرح		27.053.662,00	41.547.985,00	55.498.103,00	8.479.009,00
الزيادات		لا شيء	لا شيء	لا شيء	4.253.840,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

1-3- تحديد جدول الربح

جدول رقم (3-11): تحديد العناصر التي تم إضافتها لربح المكلف

الوحدة: دج

2012	2011	2010	2009	التعيين / السنوات
(18.300.917,00)	2.722.725,00	4.508.922,00	2.284.855,00	الربح أو النتيجة (المصرحة)
4.253.840,00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادة في رقم الأعمال المفوتر
لا شيء	لا شيء	330,000,00	لا شيء	دمج فاتورة المصاريف غير قانونية
لا شيء	لا شيء	670.510,00	لا شيء	دمج فاتورة مشتريات غير مبررة (حـ/381)
لا شيء	5.185,000,00	لا شيء	لا شيء	دمج مصاريف كراء معدات مبالغ فيها
40.176,00	3.422.160,00	لا شيء	لا شيء	دمج مبلغ فواتير شراء عجلات مطاطية خاصة باستثمارات غير ظاهرة بأصول المؤسسة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	761.618,00	دمج الضريبة على أرباح الشركات
لا شيء	لا شيء	25.643,00	لا شيء	حسم الرسم على النشاط المهني الناتج عن رقم الأعمال
-14,006.901,00)	11.329.885,0	5.483.789,00	3.046.473,00	الربح أو الخسارة المحققة
(0			
-18.300.917,00)	2.722.725,00	4.508.922,00	2.884.855,00	الربح المصرح أو الخسارة المصرحة
(
خسارة	8.607.160,00	974.867,00	761.618,00	الزيادات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014. من الجدول السابق نستنتج انه تم إضافة العناصر التالية الى ربح المكلف المصرح و هذا للسنوات

2009 - 2010 - 2011 و 2012 وهي موضحة كما يلي :

✓ سنة 2009 : تم اضافة مبلغ 761.618,00 دج المتمثل في الضريبة على أرباح الشركات غير قابلة للخصم من الربح .

✓ سنة 2010 : تم تحديد الربح بإضافة العناصر الآتية :

- مبلغ الفاتورة المقيدة مرتين في حـ/613 بمبلغ 330,000,00 دج أي تم خصمها مرتين من الأرباح.
- مبلغ الفاتورة للمواد و اللوازم المستهلكة بمبلغ 670.510,00 دج لغياب الفاتورة .

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

▪ وتم تخفيض من أرباح سنة 2010 حقوق الرسم على النشاط المهني الناتجة عن الزيادة في رقم الأعمال غير المصرح به و قدرت الحقوق بـ 25.643,00 دج .

✓ سنة 2011 : تم تحديد الربح بإضافة مبلغ مصاريف كراء معدات النقل المُبالغ فيها كما هي موضحة سابقا في الجدول رقم (1-3) و(2-3) وتبلغ هذه المصاريف حسب الجدول الآتي :

جدول رقم (3-12): تحديد المصاريف التي تم إضافتها لربح المكلف

الوحدة: دج

كراء صهريج نقل البنزين (مازوت)		كراء السيارة السياحية (Toyota 4x4)	
6.415,000,00	المبلغ الإجمالي لمصاريف خارج الرسم	4.365,000,00	المبلغ الإجمالي لمصاريف خارج الرسم
2.430,000,00	مبلغ المصاريف المعاد ادماجها إلى الربح	2.755,000,00	مبلغ المصاريف المعاد ادماجها إلى الربح
3.985,000,00	مبلغ المصاريف المقبول حسمها	1.610,000,00	مبلغ المصاريف المقبول حسمها

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

▪ مبلغ فواتير شراء الإطارات و العجلات المطاطية خاصة باستثمارات (معدات نقل) غير ظاهرة بأصول المؤسسة (ميزانية المؤسسة) بمبلغ إجمالي خارج الرسم 3.422.160,37 دج، كما هي موضحة في سابقا في الجدول رقم (3-3) و (4-3).

✓ سنة 2012: تم تحديد الربح بإضافة مبلغ فاتورة شراء العجلات المطاطية خاصة باستثمارات (معدات النقل) الغير ظاهرة بأصول المؤسسة (ميزانية المؤسسة) بمبلغ إجمالي خارج الرسم 40.176.48 دج وكذا إضافة مبلغ 4.253.840,00 دج والمتمثل في رقم الأعمال المنجز (خدمات) غير مصرح به إلى نتيجة سنة 2012 وهذا تبعا لبطاقة المعلومات الواردة إلى المصلحة من مفتشية الضرائب بوتلجة ولاية الطارف إلى النتيجة المصرحة والمتمثلة في الخسارة المصرحة بمبلغ (18.300.917,00 دج-).

ملاحظة 1: الربح المصرح سنة 2009 هو الربح بعد الضريبة IBS والذي تم ترحيله خطأ في التصريح السنوي GN⁴ أما بالنسبة لتسديد للضريبة على أرباح الشركات IBS فقد تم تسديد مبلغ 761.618,00 دج وهذا وفقا للتصريح الشهري G50 لشهر أفريل 2010.

ملاحظة 2: بالنسبة لتحديد جدول الضريبة على الدخل الاجمالي المتعلقة بالأجور و المرتبات، فإنه لا توجد أي تسوية تذكر في هذا الشأن و هذا لكل السنوات محل التحقيق (2009-2010-2011-2012).

ملاحظة 3: بالنسبة لتحديد جدول حقوق الطابع فإنه أيضا لا توجد أي تسوية تذكر وهذا لكل السنوات محل التحقيق (2009-2010-2011-2012).

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

2. جداول تحديد قواعد وأسس فرض الضرائب و الرسوم:

2-1- تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني:

▪ بلدية بسكرة:

جدول رقم (3-13): يحدد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني لرقم الاعمال المحقق

الوحدة: دج بولاية بسكرة

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
رقم الأعمال المقبوض المحقق		15.537.378,00	25.816.863,00	61.453.383,00	3.339.452,00
رقم الأعمال المقبوض المصرح		15.537.378,00	00,24.534.812	61.453.383,00	3.339.452,00
رقم الأعمال المقبوض المغرم		15.537.378,00	24.534.812,00	61.453.383,00	3.339.452,00
الزيادات	لا شيء	لا شيء	1.282.051,00	لا شيء	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

▪ بلدية بوتلجة ولاية الطارف:

جدول رقم (3-14): تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني لرقم الاعمال المحقق

الوحدة: دج ببلدية بوتلجة ولاية الطارف

التعيين	السنوات	2012
رقم الأعمال المقبوض المحقق		6.153.840,00
رقم الأعمال المقبوض المصرح		1.900,000,00
رقم الأعمال المقبوض المغرم		6.153.840,00
الزيادات	لا شيء	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

ملاحظة: رقم الأعمال المغرم سنة 2012 حسب وثيقة الربط المرسله من طرف مفتشية الضرائب بوتلجة ولاية الطارف.

2-2- تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم (3-15): قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
رقم الأعمال المقبوض المحقق		15.537.378,00	25.816.863,00	61.453.383,00	9.493.292,00
رقم الأعمال المقبوض المصرح		15.537.378,00	24.534.812,00	61.453.383,00	5.110.648,00
رقم الأعمال المقبوض المغرم		15.537.378,00	24.534.812,00	61.453.383,00	5.110.648,00
الزيادات	لا شيء	لا شيء	1.282.051,00	لا شيء	4.382.644,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

من الجدول نستنتج انه هناك فرق بين رقم الأعمال المقبوض المحقق ورقم الأعمال المقبوض المصرح وذلك بالنسبة لسنة 2009 و2012.

سنة 2009: وذلك بمبلغ 1.282.051,00 خارج الرسم (1,17/1500,000,00)، والمتمثل في المبلغ المقبوض الغير مصرح به الظاهر بالجانب الدائن للحساب الجاري للمكلف المفتوح لدى بنك التنمية المحلية وكالة بسكرة .

سنة 2012: وذلك بمبلغ 4.382.644,00 دج والنتائج عن الفرق بين [رقم الاعمال المقبوض المحقق الخاص بالمقاولة + الكراء (تأدية الخدمات بولاية الطارف الغير مصرح به)] ورقم الاعمال الإجمالي المقبوض المصرح به.

2-3- جدول تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة على أرباح الشركات:

جدول رقم (3-16): تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة على أرباح الشركات

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
الربح المحقق		3.046.473,00	5.483.789,00	11.329.885,00	-14.006.901,00
الربح المصرح		/	4.508.922,00	2.722.725,00	-18.260.741,00
الربح المصرح وفق G50		3.046.473,00	4.508.922,00	2.722.725,00	خسارة
الزيادات		لا شيء	974.867,00	8.607.160,00	خسارة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

2-4- جدول تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة على المداخل الموزعة على الشركاء:

جدول رقم (3-17): تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة على المداخل الموزعة على الشركاء

الوحدة: دج

2012		2011		2010		2009		التعيين السنوات
14,006.901,00 خسارة		11.329.885,00		5.483.789,00		3.046.473,00		الربح المحقق الخاضع المعتمد
لا شيء		2.152.678,00		1.041.919,00		761.618,00		الضريبة على أرباح الشركات
الربح غير الموزع والمقيد في حساب نتائج قيد التخصيص	الربح الموزع اجباريا	الربح غير الموزع والمقيد في حساب نتائج قيد التخصيص	الربح الموزع اجباريا	الربح غير الموزع والمقيد في حساب نتائج قيد لتخصيص	الربح الموزع اجباريا	الربح غير الموزع والمقيد في حساب نتائج قيد التخصيص	الربح الموزع اجباريا	الربح المحقق بعد حسم الضريبة على أرباح الشركات
لا شيء	لا شيء	2.205.405, 00	6.971.802, 00	3.652.227, 00	1.828.104, 00	1.650.95 6,00	633.899,0 0	
لا شيء		6.971.802,00		789.643,00		633.899,00		الربح الخاضع المحقق
لا شيء		لا شيء		لا شيء		لا شيء		الربح الخاضع المصرح
خسارة		6.971.802,00		789.643,00		لا شيء		الزيادات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

3. جداول حساب الحقوق والغرامات

3-1- جدول حساب الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني:

جدول رقم (3-18): تحديد الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني

الوحدة: دج

2012	2011	2010	2009	التعيين السنوات
66.789,00	1.229.065,00	516.337,00	310.746,00	الحقوق المستحقة
66.789,00	1.229.065,00	490.694,00	310.746,00	الحقوق المدفوعة
لا شيء	لا شيء	25.643,00	لا شيء	الحقوق المغفلة
لا شيء	لا شيء	2.564,00	لا شيء	غرامات الوعاء
لا شيء	لا شيء	2.564,00	لا شيء	غرامات عدم التسديد الدفع التلقائي
لا شيء	لا شيء	30.771,00	لا شيء	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

من الجدول السابق نستنتج أن هناك فرق بين الحقوق المستحقة و المسددة لسنة 2010، حيث أن

الحقوق المستحقة هي : 516.337,00 دج أما المسددة وفق G50 هي: 490.694,00 دج، وعليه تكون

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

الحقوق المغفلة 25.643,00 دج (0.2*1.282.051,00) المتعلقة بالمبلغ المقبوض الغير مصرح به الظاهر بالجانب الدائن للحساب الجاري للمكلف المفتوح لدى بنك التنمية المحلية مضروب في معدل الرسم على النشاط المهني (02%)، ومنه تطبق غرامات الوعاء بنسبة 10%، وغرامات عدم التسديد التلقائي 10% بحيث يصبح المبلغ الجديد المستحق على المكلف هو: 30.771,00 دج.

ملاحظة: تم تسوية رقم الأعمال المحقق ببلدية بوتلجة من طرف مفتشية الضرائب بوتلجة ولاية الطارف حسب وثيقة الربط، وهذا فيما يخص الرسم على النشاط المهني.

3-2- جدول حساب الحقوق والغرامات الرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم (3-19): تحديد الحقوق والغرامات الرسم على القيمة المضافة

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
الحقوق المستحقة		2.641.352,00	4.388.866,00	10.447.072,00	1.613.858,00
الحقوق المدفوعة		2.641.352,00	4.170.916,00	10.447.072,00	868.810,00
الحقوق المغفلة		لا شيء	217.950,00	لا شيء	745.048,00
دمج رسم على القيمة المضافة غير قابلة للخصم		لا شيء	لا شيء	1.463.207,00	لا شيء
إجمالي الحقوق المغفلة		لا شيء	217.950,00	1.463.207,00	745.048,00
غرامات الوعاء		لا شيء	54.487,00	365.801,00	186.262,00
مجموع الحقوق و الغرامات		لا شيء	272.437,00	1.829,008,00	931.310,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014. من الجدول أعلاه نستنتج أن هناك بعض الحقوق المغفلة والتي التزمت عليها بعض الغرامات، وذلك

للسنوات 2010، 2011 و 2012 وهي كما يلي:

سنة 2009: لا توجد تسوية تذكر.

سنة 2010: الحقوق المستحقة هي: 4.388.866,00 دج أما المسددة وفق G50 هي: 4.170.916,00 دج، و عليه تكون الحقوق المغفلة 217.950,00 دج (0.17*1.282.051,00) المتعلقة بالمبلغ المقبوض الغير مصرح به الظاهر بالجانب الدائن للحساب الجاري للمكلف المفتوح لدى بنك التنمية المحلية (وكالة بسكرة) مضروب في معدل الرسم على القيمة المضافة (17%)، ومنه تطبق غرامات الوعاء بنسبة 25% من الحقوق المغفلة- وذلك حسب نص المادة 193 من (ق.ض.م) التي تنص على أنه إذا كان مبلغ الحقوق

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

المتخلص منها يفوق 200,000,00 دج¹ يطبق المعدل المذكور أعلاه- بحيث يصبح المبلغ الجديد المستحق على المكلف هو: 272.437,00 دج.

سنة 2011: لا يوجد فرق بين الحقوق المستحقة والحقوق المدفوعة، لكن تم ادماج الرسوم على القيمة المضافة الغير القابلة للحسم والتي قام المكلف بحسمها من خلال التصريحات الشهرية (G50) لسنة 2011 والمتعلقة بفواتير كراء السيارات السياحية وكذا صهريج نقل المازوت المُبالغ فيها، وهذا ما تم توضيحه سابقا في الجداول (1-3) و(2-3) هذا من جهة، وحسم رسوم لفواتير تتعلق بعجلات مطاطية للاستثمارات غير الظاهرة في أصول المؤسسة من جهة أخرى وهي موضحة بالجداول التالية:

جدول رقم (3-20): الرسوم على القيمة المضافة الغير القابلة للحسم التي قام المكلف بحسمها

الوحدة: دج

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد أو مقدم الخدمة	المبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم	اقرار شهر الحسم	سبب رفض الحسم للرسم
2011/08/16	2011/10	زاهي مصطفى كراء معدات وأدوات البناء تجزئة لامبلاش الخروب قسنطينة	2.750,000,00	467.500,00	اقرار شهر سبتمبر 2011	مصاريف مبالغ فيها
2011/09/08	2011/26	BEDJEM CHIBAN SAADANE CONSTANTINE	85,000,00	14.450,00	اقرار شهر أكتوبر 2011	" "
2011/09/14	2011/29	" "	85,000,00	14.450,00	" "	" "
2011/10/02	2011/32	" "	85,000,00	14.450,00	" "	" "
2011/10/10	2011/33	" "	85,000,00	14.450,00	" "	" "
2011/10/23	2011/36	BEDJEM CHIBAN SAADANE CONSTANTINE	85,000,00	14.450,00	اقرار شهر أكتوبر 2011	" "
2011/11/15	2011/03	DERBAL LAZHAR ROUTE DE BATNA OUED LOKLAB CONSTANTINE	2.010,000,00	341.700,00	" "	" "
2011/12/29	2011/56	SARL TALEB ET KAHIA/C/G LE CT 42 LOGTS PART AIN LAHDJER SETIF	1.111.370.74	188.923.03	قرار شهر ديسمبر 2011	فواتير العجلات المطاطية خاصة بمعدات نقل غير ظاهرة بأصول المؤسسة
2011/10/01	2011/337	EURL ATTIA IMPORT-EXPORT	1.284.920.66	218.436.51	قرار شهر أكتوبر 2011	" "

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 193-1، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

قرار شهر مارس 2011	174.397.72	1.025.868.97	CITE GOUADJLI A AIN M'LILA	139	2011/03/31
--------------------------	------------	--------------	-------------------------------	-----	------------

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014. ملاحظة تخص جدول دمج الرسوم: قام المحقق بعملية الإدماج للرسم على القيمة المضافة بالنسبة لكراء معدات الأشغال العمومية (صهريج نقل المازوت)، وبالنسبة لكراء معدات النقل لسيارة رباعية الدفع (Toyota 4x4) وهذا لسنة 2011، كونها مُضخمة وهذا حسب ما تم توضيحه في النفاص المشار إليها سابقا.

وعليه تطبق غرامات الوعاء بنسبة 25% بحيث يصبح المبلغ الجديد المستحق على المكلف هو: 1.829,008,00 دج $[(0.25 * 1.463.207,00) + 1.463.207,00]$.

سنة 2012: الحقوق المستحقة هي: 1.613.858,00 دج أما المسددة وفق G50 هي: 868.810,00 دج وعليه تكون الحقوق المغفلة 745.048,00 دج، والفرق ناتج عن رقم الاعمال المنجز (خدمات) غير مصرح به، وعليه تطبق غرامات الوعاء بنسبة 25% بحيث يصبح المبلغ الجديد المستحق على المكلف هو: 931.310,00 دج $[745.048,00 + (745.048,00 * 0.25)]$.

3-3- جدول حساب الحقوق والغرامات للضريبة على أرباح الشركات:

جدول رقم (3-21): تحديد الحقوق والغرامات للضريبة على أرباح الشركات

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
الربح المحقق الخاضع		3.046.473,00	5.483.789,00	6.144.885,00	خسارة
معدل الضريبة على أرباح الشركات		25 %	19 %	19 %	19 %
الحقوق المستحقة		761.618,00	1.041.919,00	1.167.528,00	5,000,00
الحقوق المسددة وفق G50		716.618,00	856.695,00	517.320,00	لا شيء
الحقوق المغفلة		لا شيء	185.224,00	650.208,00	5,000,00
غرامات الوعاء		لا شيء	27.783,00	162.552,00	1.250,00
مجموع الحقوق والغرامات		لا شيء	213,007,00	812.760,00	6.250,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014. من الجدول يتبين انه هناك اختلافات في الحقوق المستحقة و الحقوق المسددة وفق G50 مما أدى بالمحقق الى تغريم المكلف وذلك بالنسبة:

سنة 2009: لا توجد تسوية تذكر.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

سنة 2010: تظهر اختلاف بين الحقوق المستحقة والحقوق المسددة بمبلغ 185.224,00 دج مما ترتب عليها غرامات الوعاء المقدرة بـ 27.783,00 (0.15*185.224,00) - وذلك حسب المادة 193 من (ق.ض.م) التي تنص على أن يطبق معدل 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 دج يقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه¹.

سنة 2011: نفس حالة سنة 2010 لكن معدل غرامات الوعاء 25%، وعليه يصبح المبلغ الجديد المستحق على المكلف هو: 812.760,00 دج.

سنة 2012: 5,000,00 دج وهو الحد الأدنى للضريبة على أرباح الشركات مهما كانت نتيجة الدورة، اذن فالمكلف لم يسددها، وهذا ما ألتزم عنها غرامة وعاء بـ 1.250,00 دج

ملاحظة: تم حساب الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19 %، وهذا إستنادا على نص المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الفقرة رقم 01، وذلك بعد تحديد نسبة رقم الأعمال الخاص بالمقاوله والذي يفوق 50% من إجمالي رقم الأعمال المحقق بينما تم اعتماد المعدل المطبق من قبل المكلف والمقدر بـ 25% بالنسبة لسنة 2009، مما انجر عنه مبلغ 761.618,00 دج.

3-4- جدول حساب الحقوق والغرامات للضريبة على المداخل الموزعة والمقتطعة من المصدر

جدول رقم (3-22): تحديد الحقوق والغرامات للضريبة على المداخل الموزعة والمقتطعة من المصدر

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011
القاعدة الخاضعة		633.899,00	789.643,00	2.771.952,00
معدل الضريبة		% 10	% 10	% 10
الحقوق المستحقة		63.389,00	78.964,00	277.195,00
الحقوق المصرحة		لا شيء	لا شيء	/
الحقوق المغفلة		63.389,00	78.964,00	277.195,00
الغرامات		9.508,00	11.844,00	69.298,00
المجموع		72.897,00	90.808,00	346.493,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014. ملاحظة: تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر بالأرباح الموزعة وذلك بتطبيق نسبة 10% على القاعدة الخاضعة.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 193-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3-5- الجدول العام للحقوق والغرامات:

جدول رقم (3-23): تحديد مجموع الحقوق والغرامات حسب التبليغ الأولي

الوحدة: دج

التعيين	الحقوق	الغرامات	المجموع
الرسم على القيمة المضافة	2.426.205,00	606.550,00	3.032.755,00
الضريبة على أرباح الشركات	1.825.582,00	437.872,00	2.263.454,00
الضريبة على الدخل الإجمالي المقطعة من المصدر الخاصة بالأرباح الموزعة	839.533,00	195.647,00	1.035.180,00
الرسم على النشاط المهني	25.643,00	5.128,00	30.775,00
مجموع الحقوق والغرامات	5.116.963,00	1.245.197,00	6.362.160,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

❖ تبليغ النتائج

وبتاريخ: 2013/10/29 وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتوصل إليها نتيجة التحقيق بتبليغ موسى عليه مع وصل استلام، وذلك عن طريق التبليغ رقم: 1267/ م و ض / م ف ر ج / م ت ج / ف أ / 2013 ، وهذا بعد تقديمه إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية للاطلاع عليه من أجل التأشير عليه قبل إرساله، حيث كان التبليغ مفصلا بأرقام وجدول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الاسس و القواعد، من أجل الرد عليها بملاحظاته أو قبولها، وتم منح المكلف مدة 40 يوما¹ من أجل ذلك، واحتوى التبليغ على:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي.
- عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة.
- طريقة وكيفية التعديلات والتسويات المقترحة.

ثانيا: ردود المكلف على نتائج التبليغ الاولي.

قبل انقضاء أجل الرد وبتاريخ 2013/11/ 25 قدم المكلف إعتراضاته عن الأسس المعدلة وملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق الأولي والتي شملت في النقاط التالية:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

1. فيما يخص تحديد رقم الاعمال

1-1- رقم الأعمال المحقق (المفوتر) لسنة 2012:

لقد قدم المكلف إعتراضه حول تعديل رقم الاعمال لسنة 2012 والذي اعتمدت مصلحة الضرائب فيه على وثيقة الربط الواردة من مفتشية الضرائب "بوثلجة" ولاية الطارف تحت رقم 2013/5167:

جدول رقم (3-24): تحديد رقم الاعمال الوارد من مديرية الضرائب لولاية الطارف والمصرح المصرح به

التعيين	السنوات
المبلغ الوارد إلى المصلحة على وثيقة الربط الواردة رقم 2013/5167.	2012
مبلغ فاتورة الخدمات رقم (2012/02) المصرح بها بالمحاسبة بتاريخ 20123/08/18	1.900,000,00
مبلغ الفرق المدمج من طرف مصلحة الضرائب	4.253.840,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014. حيث برر اعتراضه. أن هذا رقم الاعمال غير حقيقي لأن وثيقة الربط اعتمدت على الاتفاقية بين مؤسسة المكلف ومؤسسة: ش.ذ.م.م بيتون مغرب، و أن المكلف لم ينجز إلا جزء يتمثل في تحقيق رقم أعمال 1.900,000,00 دج خارج الرسم وقد برر ذلك بشهادة C20 المؤرخة في 2013/147 من مفتشية بوثلجة وقد ارفق المكلف نسخة من (الاتفاقية، الفاتورة رقم 02-2012، التصريح الجبائي G50A للثلاثي الرابع 2012 C20).

1-2- رقم الأعمال المقبوض (المحصل) لسنوات 2010 و 2012:

سنة 2010: ان مبلغ 1.282.051,00 دج خارج الرسم لم يبدي أي اعتراض.

سنة 2012: بما أن المبلغ 4.253.840,00 دج خارج الرسم غير حقيقي كما تم شرحه في النقطة الأولى أعلاه، فلا يقبل المكلف بإضافة هذا المبلغ الى رقم الأعمال المقبوض غير المصرح به، وبالتالي تبقى سنة 2012 بدون تعديل.

2. فيما يخص ادماج التكاليف

1-2- سنة 2010:

الوحدة: دج

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	مقيدة ضمن	اسم المورد	الملغ خارج الرسم	مبلغ الرسم
2010/01/12	2010/16	613/ح	بودريالة محمد الهادي	330,000,00	56.100,00

هذه الفاتورة مسجلة مرتين ضمن حساب 613 لم يبدي أي اعتراض.

الوحدة: دج

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	مقيدة ضمن	اسم الممون	الملغ خارج الرسم	مبلغ الرسم
2010/02/25	/	381/ح	EURL SIMMA	670.510.11	113.986.73

وقدم ملاحظته حول عدم احضار هذه الفاتورة رغم انها مسددة عن طريق البنك، وذلك نظرا للمشاكل التي تعاني منها شركة EURL SIMMA وبالتالي طلب المكلف بعدم ادماجها.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

2-2- سنة 2011:

خلال هذه السنة المالية تم رفض بعض التكاليف على أساس انها مبالغ فيها، غير ان المكلف رد بأن عملية إنجاز الاشغال يتطلب جهدا كبيرا لأنه ليس بالأمر السهل القيام بذلك، ويتطلب الامر أحيانا عند الضرورة اللجوء للموردين بشروطهم، وعلى غرار ذلك برر المكلف:

- رفض فواتير كراء الصهاريج على أساس أنها مبالغ فيها غير صحيح، لأنها تستجيب لمقتضيات الإنتاج و لرقم الاعمال المحقق وبالتالي رفض اضافتها الى الربح المحقق لسنة 2011 ويتعلق الامر ب :

جدول رقم (3-25): ارقام الفواتير التي طلب المكلف الغائها والتي تخص كراء الصهاريج الوحدة: دج

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	الملغ خارج الرسم	مبلغ الرسم	الملاحظة
2011/08/16	2011/10	زاهي مصطفى	2.750,000,00	467.500,00	
2011/11/15	2011/03	دربال لزهر	2.010,000,00	341.700,00	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014. إضافة الى ما سبق يرى المكلف أن كراء السيارات السياحية غير مبالغ فيها، لذا يطلب عدم اضافتها للربح المحقق سنة 2011 ويتعلق الأمر بالفواتير التالية:

جدول رقم (3-26): ارقام الفواتير التي طلب المكلف الغائها والتي تخص كراء السيارات السياحية

الوحدة: دج

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	الملغ خارج الرسم	مبلغ الرسم	الملاحظة
2011/10/23	2011/36	رجم شيبيا سعدان	85,000,00	14.450,00	
2011/10/16	2011/33	رجم شيبيا سعدان	85,000,00	14.450,00	
2011/10/02	2011/32	رجم شيبيا سعدان	85,000,00	14.450,00	
2011/09/14	2011/29	رجم شيبيا سعدان	85,000,00	14.450,00	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014. • رفض فواتير شراء العجلات على أساس عدم وجود معدات نقل مقيدة في أصول المؤسسة، حيث برر المكلف على أنها استعملت فعلا لأغراض الإنتاج من أجل تنشيط وتسريع عملية الإنتاج لاسيما عند كراء المعدات، ويتعلق الامر بالفواتير التالية:

جدول رقم (3-27): ارقام الفواتير التي طلب المكلف الغائها والتي تخص شراء العجلات الوحدة: دج

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	الملغ خارج الرسم	مبلغ الرسم	الملاحظة
2011/03/31	2011/139	م.د.ش.و.ذ.م.م عطية	1.025.868,79	174.397,72	
2011/10/01	2011/337	م.د.ش.و.ذ.م.م عطية	1.284.920,66	218.436,51	
2011/12/29	56	ش.ذ.م.م طالب وكاهية للتجارة المتعددة	1.111.370,74	188.933,03	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

ثالثا: التبليغ النهائي للنتائج التحقيق:

بعد دراسة و مناقشة جواب المكلف و عقد جلسة التحكيم بتاريخ 2013/12/30 بمقر المديرية الولائية للضرائب بسكرة تحت إشراف السيد المدير الولائي للضرائب تقرر ما يلي:

1. فيما يخص إلغاء الزيادة في رقم العمال المفوتر والمقبوض

و المقدر بـ: 4.253.840,00 دج والمعتمد على أساس معلومات واردة بوثيقة الربط الصادرة عن مفتشية الضرائب "بوثلجة" لمديرية الضرائب ولاية الطارف، وبعد القيام بالتحريات اللازمة والمراسلات، فقد كان جواب مصلحة التحقيق: على أنه بعدما تلقت مصلحة التحقيق للإرسالية من المديرية الولائية للضرائب بالطارف المؤرخة في 2013/12/25 المسجلة تحت رقم 382/م و ض/م ف ر ج/م ف ج/2013، والتي تفيد بتصحيح وثيقة الربط رقم (2013/28)، واستبدالها بوثيقة الربط التصحيحية رقم 2013/09، حيث أصبح رقم الأعمال المنجز 1.900,000,00 دج خارج الرسم عوض 6.153.840,00 دج، فإنه تقرر إلغاء الزيادة المقترحة في التبليغ الأولي والاحتفاظ برقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بواسطة (G50).

2. فيما يخص إدماج التكاليف

و المتعلقة بكراء سيارة سياحية وكذا كراء صهريج نقل المازوت ومشتريات العجلات (الإطارات) المطاطية، و كلها تتعلق بسنة 2011 وكذا إدماج الرسوم المسترجعة المتعلقة بها. فقد كان الجواب مصلحة التحقيق: قبول طلب المكلف المتعلق بمصاريف كراء السيارات السياحية وكراء صهريج نقل المازوت و قبول الاستفادة من الرسوم المسترجعة المتعلقة بها، وذلك لكون المشاريع المنجزة خلال سنة 2011 متواجدة في عدة أماكن بولاية بسكرة وولاية سوق أهراس و أدرار، ونظرا لوفير الشروط القانونية في الوثائق المحاسبية المقدمة (شروط خصم التكاليف).

غير أن مصلحة التحقيق قررت عدم قبول مبالغ مشتريات العجلات المطاطية كونها لا تتعلق بالنشاط وذلك لأن مؤسسة المكلف لا تملك معدات نقل في أصولها تحتاج للعجلات المطاطية، والتي أعتقد المكلف أن له الحق في خصم هذه المصاريف، وبالتالي عدم قبول حسم الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بها.

3. الوضعية الجبائية النهائية للمكلف

وعليه ومما سبق توضيحه تكون وضعية المكلف الجبائية النهائية بعد التحقيق كما يلي:

3-1- جداول تحدد رقم الأعمال

أ- تحديد رقم الأعمال المفوتر المحقق:

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

جدول رقم (3-28): تحديد رقم الأعمال المفوتر المحقق

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
رقم الأعمال المحقق		24.336.796,00	31.686.548,00	47.507.643,00	3.417.209,00
رقم الأعمال المصرح		24.336.796,00	31.686.548,00	47.507.643,00	3.417.209,00
الزيادات		لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

جدول رقم (3-29): تحديد رقم الأعمال المفوتر الخاص بتأدية الخدمات (كراء المعدات)

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
رقم الأعمال المحقق		2.716.866,00	9.861.437,00	7.990.460,00	5.061.800,00
رقم الأعمال المصرح		2.716.866,00	9.861.437,00	7.990.460,00	5.061.800,00
الزيادات		لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

ب- تحديد رقم الأعمال المقبوض:

الوحدة: دج

جدول رقم (3-30): تحديد رقم الأعمال المقبوض

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
رقم الأعمال المقبوض المصرح		12.820.512,00	15.395.170,00	53.462.923,00	3.339.452,00
مقبوضات غير مصرح بها		لا شيء	1.282.051,00	لا شيء	لا شيء
رقم الأعمال المقبوض المحقق		12.820.512,00	16.677.221,00	53.462.923,00	3.339.452,00
رقم الأعمال المصرح		12.820.512,00	15.395.170,00	53.462.923,00	3.339.452,00
الزيادات		لا شيء	1.282.051,00	لا شيء	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

الوحدة: دج

جدول رقم (3-31): تحديد رقم الأعمال المفوتر

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
رقم الأعمال المفوتر الخاص بالمقاول المحقق		24.336.796,00	31.686.548,00	47.507.643,00	3.417.209,00
رقم الأعمال المفوتر الخاص بتأدية الخدمات (كراء المعدات) المحقق		2.716.866,00	9.861.437,00	7.990.460,00	5.061.800,00
رقم الأعمال المفوتر الإجمالي المحقق		27.053.662,00	41.547.985,00	55.498.103,00	8.479.009,00
رقم الأعمال المفوتر الإجمالي المصرح		27.053.662,00	41.547.985,00	55.498.103,00	8.479.009,00
الزيادات		لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

ج- تحديد الربح:

جدول رقم (3-32): تحديد الربح

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
الربح أو النتيجة (المصرحة)		2.284.855,00	4.508.922,00	2.722.725,00	(18.300.917,00)
الزيادة في رقم الأعمال المفوتر	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
دمج فاتورة المصاريف غير قانونية	لا شيء	لا شيء	330.000,00	لا شيء	لا شيء
دمج فاتورة مشتريات غير مبررة (ح/381)	لا شيء	لا شيء	670.510,00	لا شيء	لا شيء
دمج مصاريف كراء معدات مبالغ فيها	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
دمج مبلغ فواتير شراء عجلات مطاطية خاصة باستثمارات غير ظاهرة بأصول المؤسسة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	3.422.160,00	40.176,00
دمج الضريبة على أرباح الشركات	761.618,00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
حسم الرسم على النشاط المهني الناتج عن رقم الأعمال	لا شيء	لا شيء	25.643,00	لا شيء	لا شيء
الربح أو الخسارة المحققة		3.046.473,00	5.483.789,00	6.144.885,00	(-18.300.917,00)
الربح المصرح أو الخسارة المصرحة		2.884.855,00	4.508.922,00	2.722.725,00	(-18.300.917,00)
الزيادات		761.618,00	974.867,00	3.422.160,00	خسارة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

3-2- جداول تحديد قواعد وأسس فرض الضرائب والرسوم:

أ- تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني:

جدول رقم (3-32): تحديد قواعد وأسس فرض الرسم حسب البلديات

الوحدة: دج

▪ بلدية بسكرة:

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
رقم الأعمال المقبوض المحقق		15.537.378,00	25.816.863,00	61.453.383,00	3.339.452,00
رقم الأعمال المقبوض المصرح		15.537.378,00	24.534.812,00	61.453.383,00	3.339.452,00
رقم الأعمال المقبوض المغرم		15.537.378,00	24.534.812,00	61.453.383,00	3.339.452,00
الزيادات	لا شيء	لا شيء	1.282.051,00	لا شيء	لا شيء

▪ بلدية بوتلجة ولاية الطارف:

التعيين	السنوات	2012
رقم الأعمال المقبوض المحقق		1.900,000,00
رقم الأعمال المقبوض المصرح		1.900,000,00
رقم الأعمال المقبوض المغرم		1.900,000,00
الزيادات	لا شيء	

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.
ب- جدول تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم (3-34): تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة

الوحدة: دج

2012	2011	2010	2009	السنوات
%17	%17	%17	%17	التعيين
5.239.452,00	61.453.383,00	25.816.863,00	15.537.378,00	رقم الأعمال المقبوض المحقق
5.110.648,00	61.453.383,00	24.534.812,00	15.537.378,00	رقم الأعمال المقبوض المصرح
5.110.648,00	61.453.383,00	24.534.812,00	15.537.378,00	رقم الأعمال المقبوض المغمم
128.804,00	لا شيء	1.282.051,00	لا شيء	الزيادات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.
ملاحظة: إن مبلغ (128.804,00 دج) ناتج عن وجود فرق في الأعمال المقبوض الخاضع للرسم على القيمة المضافة لسنة 2012 موضحة كما يلي:

جدول رقم (3-35): تحديد الفرق في رقم الأعمال المقبوض الخاضع للرسم على القيمة المضافة

الوحدة: دج

2009	السنة
5.239.452,00	مبلغ رقم الأعمال المقبوض الظاهر بالجانب الدائن بالكشف البنكي
5.110.648,00	مبلغ رقم الأعمال المقبوض المصرح بالإقرارات الشهرية نموذج G50
128.804,00	الفرق في رقم الأعمال المقبوض

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.
ج- جدول تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة على أرباح الشركات:

جدول رقم (3-36): تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة على أرباح الشركات

الوحدة: دج

2012	2011	2010	2009	السنوات
				التعيين
-18.260.741,00	6.144.885,00	5.483.789,00	3.046.473,00	الربح المحقق
-18.260.741,00	2.722.725,00	4.508.922,00	/	الربح المصرح
خسارة	2.722.725,00	4.508.922,00	3.046.473,00	الربح المصرح وفق G50
خسارة	3.422.160,00	974.867,00	لا شيء	الزيادات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

د- جدول تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة على المداخل الموزعة على الشركاء:

جدول رقم (3-37): تحديد قواعد وأسس الضريبة على المداخل الموزعة على الشركاء

الوحدة: دج

2012		2011		2010		2009		التعيين السنوات
-18.260.741,00 خسارة		6.144.885,00		5.483.789,00		3.046.473,00		الربح المحقق الخاضع المعتمد
لا شيء		1.167.528,00		1.041.919,00		761.618,00		الضريبة على أرباح الشركات
الربح غير الموزع والمقيد في حساب نتائج قيد التخصيص	الربح الموزع اجباريا	الربح غير الموزع والمقيد في حساب نتائج قيد التخصيص	الربح الموزع اجباريا	الربح غير الموزع والمقيد في حساب نتائج قيد التخصيص	الربح الموزع اجباريا	الربح غير الموزع والمقيد في حساب نتائج قيد التخصيص	الربح الموزع اجباريا	الربح المحقق بعد حسم الضريبة على أرباح الشركات
لا شيء	لا شيء	2.205.405,00	2.771.952,00	3.652.227,00	1.828.104,00	1.650.956,00	633.899,00	
لا شيء		2.771.952,00		789.643,00		633.899,00		الربح الخاضع المحقق
لا شيء		لا شيء		لا شيء		لا شيء		الربح الخاضع المصرح
لا شيء		2.771.952,00		789.643,00		633.899,00		الزيادات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

3-3- جداول حساب الحقوق والغرامات

أ- جدول الحقوق والغرامات الرسم على النشاط المهني:

جدول رقم (3-38): الحقوق والغرامات الرسم على النشاط المهني

الوحدة: دج

بلدية بسكرة

2012	2011	2010	2009	التعيين السنوات
66.789,00	1.229.065,00	516.337,00	310.746,00	الحقوق المستحقة
66.789,00	1.229.065,00	490.694,00	310.746,00	الحقوق المدفوعة
لا شيء	لا شيء	25.643,00	لا شيء	الحقوق المغفلة
لا شيء	لا شيء	2.564,00	لا شيء	غرامات الوعاء
لا شيء	لا شيء	2.564,00	لا شيء	غرامات عدم التسديد الدفع التلقائي
لا شيء	لا شيء	30.771,00	لا شيء	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

ب- جدول حساب الحقوق والغرامات الرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم (3-39): الحقوق والغرامات الرسم على القيمة المضافة

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
الحقوق المستحقة		2.641.352,00	4.388.866,00	10.447.072,00	890.706,00
الحقوق المدفوعة		2.641.352,00	4.170.916,00	10.447.072,00	868.810,00
الحقوق المغفلة		لا شيء	217.950,00	لا شيء	21.896,00
دمج رسم على القيمة المضافة غير قابلة للخصم		لا شيء	لا شيء	581.757,00	لا شيء
إجمالي الحقوق المغفلة		لا شيء	217.950,00	1.463.207,00	21.896,00
غرامات الوعاء		لا شيء	54.487,00	145.439,00	2.189,00
مجموع الحقوق والغرامات		لا شيء	272.437,00	727.196,00	24.085,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

ج- جدول حساب الحقوق والغرامات للضريبة على أرباح الشركات:

جدول رقم (3-40): تحديد الحقوق والغرامات للضريبة على أرباح الشركات

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
الربح المحقق الخاضع		3.046.473,00	5.483.789,00	6.144.885,00	خسارة
معدل الضريبة على أرباح الشركات		25 %	19 %	19 %	19 %
الحقوق المستحقة		761.618,00	1.041.919,00	1.167.528,00	5.000,00
الحقوق المسددة وفق G50		716.618,00	856.695,00	517.320,00	لا شيء
الحقوق المغفلة		لا شيء	185.224,00	650.208,00	5.000,00
غرامات الوعاء		لا شيء	27.783,00	162.552,00	1.250,00
مجموع الحقوق والغرامات		لا شيء	213.007,00	812.760,00	6.250,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

د- جدول حساب الحقوق والغرامات للضريبة على المداخل الموزعة والمقتطعة من المصدر بمعدل 10%

جدول رقم (3-41): الحقوق والغرامات للضريبة على المداخل الموزعة والمقتطعة من المصدر

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2009	2010	2011
القاعدة الخاضعة		633.899,00	789.643,00	2.771.952,00
معدل الضريبة		% 10	% 10	% 10
الحقوق المستحقة		63.389,00	78.964,00	277.195,00
الحقوق المصرحة		لا شيء	لا شيء	/
الحقوق المغفلة		63.389,00	78.964,00	277.195,00
الغرامات		9.508,00	11.844,00	69.298,00
المجموع		72.897,00	90.808,00	346.493,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

3-4- الجدول العام للحقوق والغرامات

جدول رقم (3-42): تحديد مجموع الحقوق والغرامات

الوحدة: دج

التعيين	الحقوق	الغرامات	المجموع
الرسم على القيمة المضافة	821.603,00	202.115,00	1.023.718,00
الضريبة على أرباح الشركات	840.432,00	131.585,00	1.023.718,00
الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر الخاصة بالأرباح الموزعة	419.548,00	30.650,00	510.198,00
الرسم على النشاط المهني	25.643,00	5.128,00	30.771,00
مجموع الحقوق والغرامات	2.107.226,00	489.478,00	2.596.704,00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف (س) 2014.

ومما سبق تم تبليغ المكلف بنتائج جلسة التحكيم وذلك عن طريق التبليغ رقم : 1945/ م و ض/ م ف

ر ج / م ت ج / ف أ / 2013 بتاريخ : 2013/12/31، والذي احتوى على مجمل التسويات، والتي تظهر

الوضعية الجبائية النهائية للمكلف اتجاه كل الضرائب والرسوم .

وفي الأخير تم إصدار جداول الاخضاع¹، وايداع نسخة منها لدى قبضة الضرائب التي تخص المكلف من

أجل التحصيل.

¹ أنظر الملحق رقم 05.

خلاصة الفصل:

خلصنا في هذا الفصل إلى أن من أهم الطرق المنتهجة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر هي الرقابة الجبائية، باعتبارها من أهم الوسائل المستخدمة لدى الإدارة الضريبية كمقابل للنظام التصريحي الذي مُنح للمكلف بالضريبة، بهدف التأكد من صحة ومصداقية تصريحاته واسترجاع المبالغ المتهرب منها في ظل مكافحة ظاهرة التهرب، وعليه فإن المديرية الولائية للضرائب وفروعها المختلفة تساهم مساهمة فعالة في القضاء أو الحد من هذه الظاهرة، وبالتالي زيادة الموارد المالية للخزينة العمومية.

وأثناء تربصنا الذي كان في هذه المديرية، وبالضبط في المديرية الفرعية للرقابة، حيث قمنا بدراسة حالة للتحقيق في المحاسبة لشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة EURL، إذا توصلنا إلى استنتاج أهم الطرق والإجراءات المتبعة من طرف المحققون في حالة حصولهم على أدلة تثبت ان المكلف قام بعمليات غير قانونية تدل على وجود التهرب الضريبي وهي باختصار كما يلي:

- أول إجراء هو إخضاع الشركة لبرنامج التحقيق في المحاسبة.
- إعلان الشركة بالتحقيق وذلك بإرسال إشعار التحقيق مع منحها مهلة 10 أيام لتحضير محاسبتها.
- بداية عملية التحقيق في عين المكان بعد اليوم الأول من انتهاء المدة المحددة.
- تبليغ الشركة بالنتائج والتمثلة في وجود حالة التهرب بتسجيلها للفواتير بطريقة غير قانونية، فمنها المقيدة مرتين في المحاسبة ومنها المقيدة ولكن بدون اثبات، بالإضافة الى بعض المصاريف الغير متعلقة بالنشاط كالمبالغة في كراء معدات النقل وبالإضافة أيضا الى إخفاء جزء من رقم الاعمال حيث قام محققو المديرية الفرعية للرقابة بإعادة تأسيس المواد الخاضعة للضريبة وتبليغ النتائج الأولية.
- وقدمت للشركة مهلة 40 يوما لتقديم ملاحظتها سواء بالقبول أو الرفض، وبعد وعقد جلسة التحكيم ومناقشة ردود المكلف قامت المديرية الفرعية للرقابة بالرد على الملاحظات وتقديم مختلف الشروحات والتوضيحات، ومن ثم فرض الضرائب والرسوم المستحقة وهي الضريبة على النشاط المهني والرسوم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الإجمالي الموزعة على الشركاء والضريبة على أرباح الشركات، وكذا العقوبات المقررة التي تمثلت في نسب مختلفة وذلك بحسب مبلغ الحقوق المتملص منها.

الخلاصة

تطرقت هذه الدراسة لدور الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، وذلك من خلال محاولة حصر أهم ما يتعلق بالموضوع من جانبيه النظري والتطبيقي، انطلاقاً من التعرف على أساسيات حول الضريبية و تقديم النظام الضريبي بالإضافة الى محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ثم التعرض الى الرقابة الجبائية كونها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، حيث تم التركيز على التحقيق المحاسبي في دراسة الحالة وكيفية سيرانه في المديرية الولاية للضرائب.

نتائج الدراسة وإختبار صحة الفرضيات:

على ضوء ما سبق تم الوصول إلى النتائج التالية:

- ❖ إن النظام الضريبي والضريبة كأهم عنصر من عناصره، بإمكانها أن تحدث تغييرات في النشاط الاقتصادي، وذلك من خلال توجيه الاستثمارات الخاصة المحلية أو الأجنبية لخدمة التنمية الاقتصادية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى: "تعتبر الضرائب من أهم وأقدم مصادر تمويل الخزينة العمومية".
- ❖ إن النظام الضريبي في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر لعام 1991، كان أمراً ملزماً على الدولة إذا أرادت تحريك الركود الاقتصادي الذي شمل العديد من المؤسسات الاقتصادية بالإضافة لطول فترة جمود النظام الضريبي، كما أن التغييرات الاقتصادية والسياسية جعلت من هذه الإصلاحات لا مفر منها.
- ❖ شملت هذه الإصلاحات الضريبية تغييرات مست مختلف الأوعية الضريبية، وكذا مختلف المعدلات الضريبية والتي تدخل ضمن سياسة ضريبية لتحقيق النمو الاقتصادي الذي يصبو إليه النظام الضريبي بالجزائر.
- ❖ يتسم النظام الضريبي الجزائري بكثرة التعديلات مما يجعل المؤسسات تجد صعوبة في مواكبة هذه التعديلات السريعة والعلم بها، وذلك بسبب ضعف العلاقة بين المؤسسات و مراكز الضرائب و عدم استخدام الانترنت و ضعف نظام المعلومات الضريبي، مما يفتح باب للتهرب نتيجة هذه الثغرات.
- ❖ يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية نظراً لآثاره السلبية المتعددة.

- ❖ ان ظاهرة التهرب الضريبي تشهد في الوقت الحالي انتشارا واسعا، وذلك راجع للآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحولات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة وظهور ثورة المعلومات والاتصالات، التي أدت إلى بروز أنواع وطرق جديدة للتهرب الضريبي، كالتهرب الإلكتروني ...
- ❖ من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك لطبيعته السرية، حتى المناهج المقترحة في عملية التقدير، اتضح عجزها، نتيجة النقائص التي تعرفها من جهة، ومن جهة أخرى لتطور طرق وأنواع التهرب الضريبي، بالإضافة بالاقتصاد السري الذي يحتل نسبة كبيرة من لاقتصاد الوطني.
- ❖ إن للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية من جهة، ومعاقبة المكلفين من جهة أخرى.
- ❖ النتائج التي حققتها الرقابة الجبائية تعتبر دليلا على أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية: " الرقابة الجبائية تساهم في الحد من التهرب الضريبي "
- ❖ إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، وهذا ما أدى إلى تدعيمها بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، والتحقيق المصوب في المحاسبة، بغية التوسيع من صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية.
- ❖ إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز إستراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة: " محاربة التهرب الضريبي تتطلب تضامنا وتظافرا بين الإدارة الضريبية والإدارات العمومية الأخرى (الجمارك، الهيئات العمومية، البنوك) "

التوصيات والاقتراحات:

أ- التوصيات

- إنطلاقا من النتائج المستخلصة يمكن تقديم التوصيات التالية:
- يجب أن تكون الجهود التي تبذل في عملية مكافحة التهرب الضريبي، في شكل تكون تدخلات دائمة وبدون انقطاع في إطار منظم، وأن لا تكون في شكل حملات ظرفية ومؤقتة.
- إيجاد إدارة عصرية فعالة ومرنة، لا تتمثل في الهياكل والتجهيزات فقط، بقدر ما يركز على نوعية الموارد البشرية، وإيجاد الأعوان الجبائيين ذوي الكفاءة، وحسن الخلق، والقيم الإيجابية العامة.

• التنسيق والعمل على نشر الثقافة الضريبية والوعي الضريبي لدى الأفراد وتعريف وتبسيط النظام الضريبي لهم.

• ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى، من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاطات المكلفين.

ب- الاقتراحات:

بالإضافة الى التوصيات السابقة نقدم أيضا بعض الاقتراحات، والتي نراها تساعد للوصول إلى نتائج مشجعة في إطار برنامج الرقابة الجبائية وخاصة بالنسبة للمديرية محل الدراسة:

• ضرورة إدراج عدد كاف من القضايا في كل برنامج، واستناد الملفات المراد مراقبتها إلى معايير موضوعية، بالإضافة الى عدم الاقتصار على عدد معين منها و أن تصب في كل أوجه الأنشطة الاقتصادية.

• تحسين الموارد والإمكانيات البشرية لإدارة الرقابة الجبائية عن طريق رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية والتكوين المستمر بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة.

• تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال إنشاء مقرات عمل جديدة، وصيانة القديمة منها وتجهيزها بمختلف التجهيزات توفير وسائل النقل الضرورية لإنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة خاصة في مناطق البعيدة، بالإضافة الى استحداث نظام المعلوماتية لتسهيل عمل الأعوان الجبائيين.

• تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وذلك من خلال ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى الممولين، وتحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال الحد من مشاعر تصغير المكلف أمام الإدارة الجبائية

• وفي الأخير نأكد على تطهير الإدارة الجبائية من "العراقيل والبيروقراطية والمحسوبية".

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

❖ الكتب

- 1- حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 2- حسين مصطفى حسين، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 3- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، "أسس المالية العامة"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.
- 4- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، "اقتصاديات الضرائب"، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 5- سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، الدار الجامعية للنشر، القاهرة، مصر، 2000.
- 6- سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الدولي وآثاره على اقتصاديات الدول النامية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1994.
- 7- سهام كردودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 8- محمد سعيد فرهود، "مبادئ المالية العامة"، مطبوعات جامعة حلب، سوريا، 1990.
- 9- صالح الرويلي، "اقتصاديات المالية العامة"، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982.
- 10- عادل فليح العلي، "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 11- عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة، "المحاسبة الضريبية"، دار وائل للنشر، الاردن، 2008.
- 12- عبد الفتاح العامري، "النظرية الضريبية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.
- 13- عبد الرحمن عطية، "المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي"، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009.
- 14- عبد الرحمن عطية، "المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي والمحاسبي"، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2011.
- 15- قحطان اليوسفي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار طلاس، دمشق، سوريا، 1989.
- 16- محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، ط4، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

قائمة المراجع

- 17- منصور بن أعمارة ، "الضرائب على الدخل"، منشورات باجي مختار، الجزائر، 2010.
- 18- مصطفى عوادي، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
- 19- ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003"، منشورات بغداددي، الجزائر، بدون تاريخ النشر.
- 20- ناصر مراد، "التهرب الضريبي والغش الضريبي في الجزائر"، ط2، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- 21- ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

❖ القوانين و المراسيم:

- 22- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2006، العدد 59.
- 23- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2007، العدد 74.
- 24- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، العدد 20.
- 25- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، العدد 44.
- 26- القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (محدث الى غاية 2014).
- 27- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" (محدث الى غاية 2014).
- 28- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "قانون الإجراءات الجبائية" (محدث الى غاية 2014).
- 29- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "قانون الرسم على رقم الأعمال" (محدث الى غاية 2014).
- 30- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، 2013.

❖ الأطروحات والرسائل:

- 31- العياشي عجلان، "ترشيد النظام الجبائي الجزائر في مجال الوعاء والتحصيل"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006.

قائمة المراجع

- 32- سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جود المعلومات المحاسبية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، بسكرة، الجزائر، 2011-2012.
- 33- صابر عباسي، "أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، ورقلة، الجزائر، 2011/2012.
- 34- لياس ذبيح قلاب، "مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، بسكرة، الجزائر، 2010-2011.
- 35- محمود جمام، "النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2009-2010.
- 36- نبيل قطاف، "دور الضرائب و الرسوم في تمويل البلديات"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، بسكرة، الجزائر، 2007/2008.
- 37- نجاه نوي، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003/2004.

❖ الملتقيات:

- 38- بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، "مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة"، ملتقى حول إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة بالمسيلة، المسيلة، الجزائر، 15-16 نوفمبر 2011.
- 39- بساس أحمد، رنان مختار، "أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف" الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق في ظل الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، الأغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013.
- 40- حراق مصباح، "المعالجة الجبائية للتجارة الالكترونية"، ملتقى حول عصرنة نظام الدفع في الجزائر وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر-عرض تجارب دولية، "المركز الجامعي خميس مليانة"، عين الدفلى، الجزائر، 26-27 أفريل 2011.
- 41- فارس فضيل، حمزة ضويفي، "الابعاد القانونية والضريبية للتجارة الالكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة"، ملتقى حول عصرنة نظام الدفع في الجزائر وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في

قائمة المراجع

الجزائر-عرض تجارب دولية، المركز الجامعي خميس مليانة، عين الدفلى، الجزائر، 26-27 أبريل 2011.

❖ المجلات والبراءات:

- 42- خالد الخطيب، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، ع2، سوريا، 2000.
- 43- زهرة حبو، الياس نجمة، "التهرب الضريبي الدولي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، ع01، سوريا، 2011.
- 44- عجلان العياشي، "ولهي بوعلام التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ع 08، جامعة المسيلة، لمسيلة، الجزائر، سنة 2008.
- 45- ناصر مراد، "الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة الباحث، ع03، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، ورقلة، الجزائر، 2003.
- 46- ناصر مراد، "تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، ع2، سوريا، 2009.

❖ المواقع الإلكترونية:

47- توزيع الشركات الموجودة حسب قطاع النشاط الى غاية 30/09/2013، موقع المركز الوطني للسجل التجاري.

www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques_neuf_premier_mois_2013/stats_2013_9MOI_S_lien02.html

48- توزيع التجار المسجلين (اشخاص طبيعيين) حسب قطاع النشاط الى غاية 30/09/2013، موقع المركز الوطني للسجل التجاري

www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques_neuf_premier_mois_2013/stats_2013_9MOI_S_lien01.html

49- موقع الجريدة الرسمية الجزائرية: www.joradp.dz

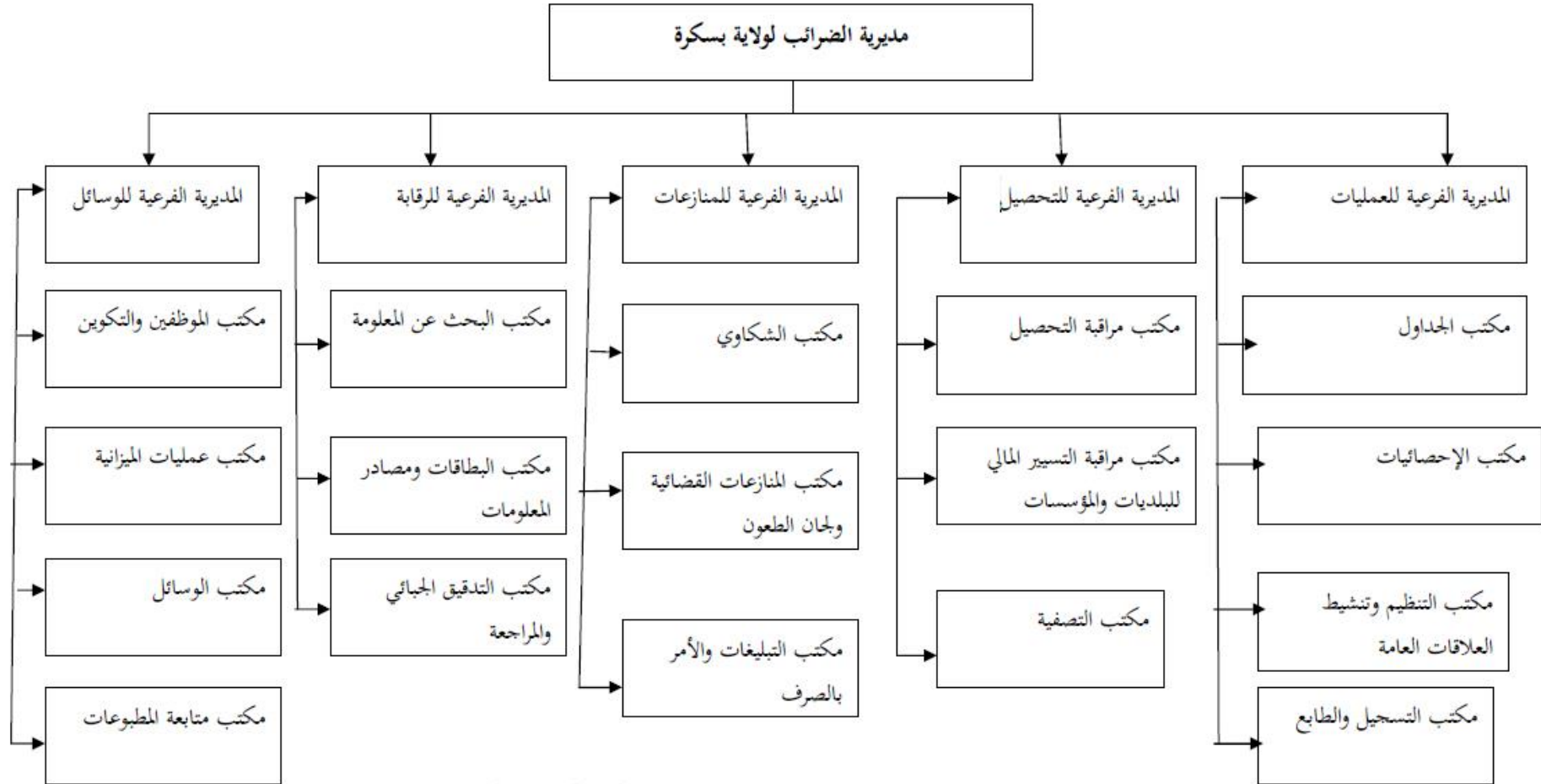
50- موقع المديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.gov.dz

❖ Les guides et lettres :

- 51- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, le système fiscal Algérien, Alger, edition 2014.
- 52- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, dépliant relatif aux l'impôt sur le revenu global, IRG- Revenus Agricoles, 2014.
- 53- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, dépliant relatif aux l'impôt sur le revenu global, IRG- Revenus Fonciers, 2014.
- 54- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, dépliant relatif aux l'impôt sur le revenu global, IRG- Revenus des Capitaux Mobiliers, 2014
- 55- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, dépliant relatif aux l'impôt sur le revenu global, IRG- Salaires, 2014.
- 56- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, dépliant relatif aux l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés, 2014.
- 57- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, Guide pratique du contribuable, edition 2014.
- 58- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, Guide de vérificateur de comptabilité, Alger, misa a jour 8/01/2003.
- 59- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, la lettre de la DGI n° 68/2013, LA FLAGRANCE FISCALE- Pour un contrôle fiscal plus efficace.
- 60- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, Circulaire N° 135/MF/DGI , du 15/02/2000.
- 61- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, la lettre de la DGI n° 65/2013, LA DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES: Une structure tournée vers la performance.

إملا حق

الملحق رقم (01): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة



الملحق رقم (02): كشف حالة المقارنة للميزانيات

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction

Série O n° 4

	Avis de vérification de Comptabilité
--	---

Référence : 2014...

Lettre avec A.R N°.....

NLS : |

Le :

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre domicile à 9 heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2013 et 2014 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignés :

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

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

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

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

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

Veuillez agréer, M.D.M. S. l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Service

Noms et Grades des
Vérificateurs

الملحق رقم (03): كشف حالة المقارنة للميزانيات

ACTIF	Au 2012	Au 2011	Au 2010	Au 2009	Au 2008	Observations
وفقا للنظام المحاسبي والمالي الجديد (SCF) وهذا للسنوات 2010-2010 و2012						وفقا للمخطط الوطني المحاسبي (PCN) وهذا للسنوات 2008-2009
تثبيبات أخرى عينية	124.516.566	97.967.458	71.567.458	34.875.292	21.623.476	معدات و أدوات
الاهتلاك	52.832.911	29.393.053	15.417.114	6.005.650	618.101	الاهتلاك
القيمة الحالية الصافية	71.683.655	68.574.405	56.150.344	28.869.642	21.00.373	القيمة المحاسبية الصافية
المخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	12.350.600	11.452.500	/	/	/	المخزونات
			/	9.900.000	/	مدينوا الاستثمارات
	28.702.058	24.911.776	33.379.464	13.474.052	/	الزبائن
الزبائن	327.385	14.707	/	/	/	
مدينون آخرون		/	/	4.356.782	3.675.991	تسبيقات أخرى للاستغلال
	3.836.021	4.208.553	6.113.382			
الضرائب ومشابهها	1.020.375	4.676.261	6.691.935	524.136	484.203	الاموال الجاهزة (المتاحة)
الخزينة	/	/	/	/	633.900	نتيجة الدورة (خسارة)
totaux	117.920.096	113.838.205	102.335.127	57.124.612	25.799.467	المجموع

passif	Au 2012	Au 2011	Au 2010	Au 2009	Au 2008	Observations
رأس مال تم إصداره	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	الأموال الجماعية
نتيجة السنة / حصة المجمع	(-18.300.917)	2.575.487	4.367.742	(-633.899)	/	نتائج رهن التخصيص
رؤوس أموال خاصة	7.229.748	4.654.260	1.650.952	/	/	
	/	/	/	8.052.100	25.299.467	الموردون
	/	/	/	39.973.559	/	قروض أخرى
الموردون وحسابات ملحقة	124.116.567	101.956.723	90.231.807	/	/	
		/	/	/	6.948.001	ضرائب ورسوم الإستغلال
ضرائب	4.223.778	3.979.970	5.512.254	/	/	المستحقة+حيازة
ديون أخرى	150.921	171.763	52.370	/	/	لأجل حساب
	/	/	/	2.284.851	/	
						نتيجة الدورة
totaux	113.920.096	113.838.205	102.335.127	57.124.612	25.799.467	المجموع

الملحق رقم (04): كشف المحاسبة للمكلف

Désignation des comptes		01/01/2012	01/01/2011	01/01/2010	01/01/2009	OBSERVATION	
		31/12/2012	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2009		
		2	3	4	5		
TE	Crédit vente de marchandises.....	/	/	/	/		
	Débit marchandises consommées.....	/	/	/	/		
Bénéfice brut (crédit-débit) (1).....		/	/	/	/		
Pourcentage Brut= $\frac{\text{bénéfices brutes} \times 100}{\text{ventes}}$		/	/	/	/		
AJO	Crédit	Production vendue	3.417.209	55.498.103	31.686.548	27.053.650	
		Production stockée ou déstockée	898.100	11.452.500	/	/	
		Production de l'Entrep, pour elle-même	/	/	/	/	
		Prestation fournies	5.061.800	/	9.861.437	/	
		Transfert de change de production	/	/	/	/	
	TOTAL DU CREDIT		9.377.109	66.950.603	41.547.985	27.053.650	
	Débit	Matières et fournitures consommés	1.499.096	6.427.929	17.641.002	11.067.296	
		Services	28.873	41.580.479	8.556.262	4.819.310	
		TOTAL DU CREDIT	1.527.933	48.008.408	26.197.264	15.886.606	
	Bénéfice Brut (crédit-débit) (2).....		7.849.176	18.942.194	15.350.720	11.167.044	
Pourcentage brut= $\frac{V \text{ Ax } 100}{\text{production vendue}}$		% 83.70	%28.29	%36.94	%41.27		
D'EX	Crédit	Bénéfice brut totale (1) +(2).....	7.849.176	18.942.194	15.350.720	11.167.044	
		Produits divers.....	/	/	/	/	
		Transfert de charge d'exploitation	/	/	/	/	
TOTAL DU CREDIT		7.849.176	18.942.194	15.350.720	11.167.044		
D'EX	Débit	Frais personnel.....	2.567.753	980.820	482.936	/	
		Impôts et taxe.....	104.789	1.409.946	947.396	340.586	
		Frais divers financier.....	37.692	/	141.179	/	
		Amortissements.....	23.439.857	13.975.939	9.411.464	6.355.455	
		Frais financières FF مصاريف مالية	/	/	/	168.943	
		TOTAL DU DEBIT	26.150.091	16.366.705	10.952.975	6.864.984	
Crédit	Solde du résultat d'exploitation.....	(-18.300.917)	2.575.487	4.367.742	4.302.060		
	Autres produits.....	/	/	/	9.800.000		
	TOTAL DU CREDIT	/	/	/	14.102.060		
Débit	Solde du résultat d'exploitation.....	/	/	/	/		
	Autres charge.....	/	/	/	11.055.587		
TOTAL DU CREDIT					11.055.587		
Bénéfice net (crédit-débit).....		(-18.300.917)	2.575.487	4.367.742	3.046.473		
إعادة دمج تكاليف غير قابلة للحسم		/	147.238.00	141.180.00	761.618	حسام تكاليف غير قابلة للحسم	
Pourcentage net= $\frac{\text{bénéfices net} \times 100}{C,A}$		(-18.300.917)	2.722.725	4.508.922	2.284.855		
		خسارة	%3.85	%10.85	%8.44		

Série D - n° 37

CODE
ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECOURVEMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

(Cachet d'identification)

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° :

Année :

مديرية الضرائب بولاية

M.

(nom et prénoms - Raison sociale)

Activité ou Profession (الملحق رقم 05): جدول الإخضاع (الورد الفردي)

Adresse :

Article d'Imposition :

Numéro d'Identification Statistique :

Numéro d'Identification Fiscale :

الاسم (الورد الفردي)

النشاط أو المهنة

العنوان

رقم المادة

رقم التعريف الإحصائي

رقم التعريف الضريبي

مكتسبة الضرائب

(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE ou titre de l'imposition est établie	BASE imposable (A)	BASE imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits recouvrés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R.G.												
Majorations et Amendes (VF+RG)	a											
I.B.S.												
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle												
Taxe sur la Valeur Ajoutée	a											
Réintégration TVA/achats												
Pénalités d'assiette/TVA												
Taxe sur achats	a											
E 2700 - Enregistrement												
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE												