



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم  
التسيير  
قسم : العلوم التجارية

## الموضوع

# إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية دراسة حالة لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - بسكرة -

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

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالبة:

د/ بن عيشي عمار

قميدة آسيا

رقم التسجيل:	2014/.....
تاريخ الإيداع	.....

## شكر وتقدير

الحمد لله وحده على ما يسره لنا من سبل العلم والمعرفة لإنجاز هذا العمل.  
بداية أتقدم بالشكر الجزيل لأستاذنا "بن عيشي عمار" لقبوله الإشراف على  
مذكرتنا.

وأتقدم بالشكر والتقدير كذلك لكافة أعموان الضرائب الدين خصم لنا الكثير  
من وقتهم، وعلى جميع الشروحات والإيضاحات المقدمة، أخص بالذكر رئيس  
فرقة التحقيق السيد "بشوش جمال".

راجين من المولى عز وجل أن يكتب لهم في ميزان حسناتهم جميع جهودهم.

# الإهداء

إلى الوالدین الکریمین

حفظهما الله

إلى زملائي في دفعة الثانية الماستر تدقيق محاسبي

على رأسهم أسيا شكال.

## ملخص البحث:

حظيت الضريبة في الآونة الأخيرة بالأولوية في قوانين المالية وهذا لأهميتها والمكانة التي تحتلها في تمويل خزينة الدولة وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دوماً أن يجد نظاماً جبائياً يتماشى مع التطورات الحاصلة، خاصة في ظل اقتصاد السوق.

يمتاز النظام الجبائي الجزائري بإعطائه الحرية للمكلفين بالضريبة في التصريح بمدخلهم المحققة، مما استلزم ضرورة الرقابة الجبائية على هذه التصريحات بهدف تحديد نسبة النزاهة فيها، فعملية الرقابة الجبائية تتم على عينة من الممولين المشكوك فيهم، وليس جميع من يخضع للضريبة، فلو تمت مراقبة الجميع لكان النظام الجبائي نظاماً رقابياً.

وتسعى الدولة لتوفير جميع الإمكانيات والهياكل واستحداث القوانين والإجراءات بهدف الحفاظ على الموارد الجبائية والتقليل من التهرب في التصريحات ودفع المستحقات.

## résumé

Impôt reçu au cours des dernières priorité dans les lois de finances et de l'importance de cette position et qu'il occupe dans le Trésor et des Finances état sur cette base législateur algérien toujours essayer de trouver un système fiscal en ligne avec les évolutions , en particulier à la lumière de l'économie de marché.

Avantage du système fiscal algérien donnant la liberté à la charge fiscale imputée au compte de ces entrées réalisé , ce qui nécessite la nécessité de contrôler l'impôt sur ces déclarations afin de déterminer le pourcentage d'intégrité qui , le contrôle de processus budgétaire fait sur un échantillon de financiers ambigus entre eux , pas tous de la imposés , si le contrôle de tout, le système fiscal un système de réglementation.

L'État s'efforce de fournir toutes les capacités et les structures et l'élaboration de lois et de procédures afin de préserver les ressources et de réduire l'évasion fiscale dans les déclarations et paiement des cotisations.

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
.IV	البسمة
.V	آية قرآنية
.VI	شكر وتقدير
.VII	الإهداء
.VIII	ملخص البحث
.XI	فهرس المحتويات
.XV	فهرس الجداول
XVII.	فهرس الأشكال
.XVII	فهرس الملاحق
.XV	قائمة الاختصارات باللغة الفرنسية
أ- ج	المقدمة
<b>الفصل الأول: عموميات حول الجباية</b>	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية الضرائب و الرسوم
3	المطلب الأول: تعريف الضرائب و الرسوم
4	المطلب الثاني: خصائص وأهداف الضرائب و الرسوم
8	المطلب الثالث: تقنيات الضريبة و أنواعها
16	المبحث الثاني: واقع الضرائب المعمول بها في الجزائر
16	المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
19	المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS
22	المطلب الثالث: ضرائب و رسوم أخرى (TAP.TVA.IFU)
26	خلاصة
<b>الفصل الثاني: عموميات حول التهرب و الغش الضريبي و الرقابة الجبائية</b>	
28	تمهيد

29	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التهرب و الغش الضريبي
29	المطلب الأول: تعريف التهرب و الغش الضريبي
31	المطلب الثاني: أنواع التهرب و الغش الضريبي
34	المطلب الثالث: أسباب التهرب و الغش الضريبي
37	المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية
37	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
38	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
41	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
43	خلاصة
<b>الفصل الثالث: الدور الجبائي لمديرية الضرائب في ميدان الرقابة الجبائية</b>	
45	تمهيد
46	المبحث الأول: الإطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية
46	المطلب الأول: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
50	المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
53	المطلب الثالث: واجبات المكلفين و الضمانات الممنوحة لهم.
64	المبحث الثاني: خطرات و إجراءات الرقابة الجبائية
64	المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية
79	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي
85	المطلب الثالث: إجراءات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية VASEF
88	خلاصة
<b>الفصل الرابع: إجراءات التحقيق المحاسبي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة</b>	
90	تمهيد
91	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية لسكرة
91	المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب
91	المطلب الثاني: المديرية الفرعية التي تتضمنها مديرية الضرائب الولائية
94	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب
95	المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية لتحقيق المحاسبي لمؤسسة اقتصادية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

95	المطلب الأول: التعريف بطبيعة و نوع نشاط المكلف محل التحقيق
95	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في محاسبة المكلف المعني
113	المطلب الثالث: التعديلات النهائية التي طرأت على ملف التحقيق بعد جلسة التحكيم.
121	خلاصة
123	خاتمة
126	قائمة المصادر والمراجع
130	الملاحق

## فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	السلم التصاعدي لمعدلات IRG.	18
(2-1)	معدلات الرسم على النشاط المهني TAP.	25
(1-3)	التصريحات الخاصة بفئات IRG	58
(2-3)	الميزانية المالية وفقا SCF. جانب الأصول	67
(3-3)	الميزانية المالية وفقا SCF. جانب الخصوم	68
(4-3)	حسابات النتائج - حسب الوظيفة.	70
(5-3)	حسابات النتائج - حسب الطبيعة	71
(1-4)	فاتورة مقيدة لمرتين.	97
(2-4)	عدم التصريح بإيراد في الحساب البنكي	97
(3-4)	غياب الوثيقة التبريرية	97
(4-4)	إدماج فواتير مصاريف كراء صهريج لنقل المازوت 2011.	98
(5-4)	إدماج فواتير مصاريف كراء سيارات سياحية 2011.	99
(6-4)	فواتير شراء عجلات مطاطية 2011.	100
(7-4)	فواتير شراء عجلات مطاطية 2012.	101
(8-4)	استخراج الفرق في رقم الأعمال.	101
(9-4)	مصاريف كراء معدات نقل مبالغ فيها	103
(10-4)	حسم رسوم المشتريات	104
(11-4)	تحديد رقم الأعمال المفوتر الخاص بالمقاوله	106
(12-4)	تحديد رقم الأعمال المفوتر الخاص بتأدية الخدمات.	106
(13-4)	تحديد رقم الأعمال المقبوض الخاص بالمقاوله.	107
(14-4)	تحديد رقم الأعمال المقبوض الخاص بتأدية الخدمات.	107
(15-4)	تحديد رقم الأعمال المفوتر الإجمالي.	107



108	استخراج الربح.	(16-4)
108	تحديد أسس وقواعد فرض TAP .	(17-4)
109	تحديد أسس وقواعد فرض TVA.	(18-4)
109	تحديد أسس وقواعد فرض IBS.	(19-4)
110	تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة على المداخيل الموزعة على الشركاء.	(20-4)
110	حساب الحقوق والغرامات TAP	(21-4)
111	حساب الحقوق والغرامات TVA	(22-4)
111	حساب الحقوق والغرامات IBS	(23-4)
112	حساب الحقوق والغرامات للضريبة على المداخيل الموزعة.	(24-4)
113	إجمالي الحقوق والغرامات	(25-4)
114	تحديد رقم الأعمال المفوتر الخاص بالمقاول	(26-4)
114	تحديد رقم الأعمال المفوتر الخاص بتأدية الخدمات.	(27-4)
114	تحديد رقم الأعمال المقبوض الخاص بالمقاول.	(28-4)
115	تحديد رقم الأعمال المقبوض الخاص بتأدية الخدمات.	(29-4)
115	تحديد رقم الأعمال المفوتر الإجمالي.	(30-4)
115	استخراج الربح.	(31-4)
116	تحديد أسس وقواعد فرض TAP	(32-4)
117	تحديد أسس وقواعد فرض TVA.	(33-4)
117	تحديد أسس وقواعد فرض IBS.	(34-4)
117	تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة على المداخيل الموزعة على الشركاء.	(35-4)
118	حساب الحقوق والغرامات TAP	(36-4)
118	حساب الحقوق والغرامات TVA	(37-4)
118	حساب الحقوق والغرامات IBS	(38-4)
119	حساب الحقوق والغرامات للضريبة على المداخيل الموزعة.	(39-4)
120	إجمالي الحقوق والغرامات.	(40-4)

## فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
38	أشكال الرقابة الجبائية.	(1-2)
94	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة.	(1-4)

## فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
130	نموذج عن كشف لجدول حسابات النتائج قبل التحقيق	01
131	نموذج عن كشف لجدول حسابات النتائج بعد التحقيق	02
132	نموذج عن كشف لمقارنة ميزانيات السنوات الأربع محل التحقيق - جانب الأصول	03
133	نموذج عن كشف لمقارنة ميزانيات السنوات الأربع محل التحقيق - جانب الخصوم	04
133	طلب التصريح بإجراء التربص الميداني في مديرية الضرائب	05

## قائمة الاختصارات بالفرنسية

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الاجنبية (الفرنسية)	تفسير الاختصار باللغة العربية
IRG	Impôt su le revenu Global	الضريبة على الدخل الاجمالي
IBS	Impôt sur les bénéfices de Sociétés	الضريبة على ارباح الشركات
TVA	Taxe sur la valeur Agoutée	الرسم على القيمة المضافة
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني
IFU	Impôt Forfaitaire Unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
SCF	Financiere Système de Comptabilité	النظام المحاسبي المالي
VC	Vérification de Comptabilité	التحقيق المحاسبي
VASEF	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble	التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

تشكل التنمية الاقتصادية محورا هاما في أي دولة خاصة فيما يتعلق بالاستدامة فيها، كما يشكل البحث عن مصادر التمويل محورا أهم، ونظرا لارتباط التنمية بوسائل التمويل يعتمد في ذلك على مصادر داخلية وأخرى خارجية مختلفة كما تحرص الدولة على رفعها بما يضمن لها الديمومة والاستمرار .

من بين المصادر الداخلية نجد الإيرادات الجبائية التي تشكل إيرادات ثابتة تهدف الدولة من خلالها إلى تحقيق أهدافها الاستراتيجية فهذه الأخيرة تسعى جاهدة في البحث عن نظام أو تشريع ضريبي محكم يمكنها من ذلك ويعمل على توعية وتشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي في التصريحات.

ومن بين أجهزة الدولة في هذا الإطار نجد الرقابة الجبائية كوسيلة ساهمت في تقليص التهرب والغش الضريبي اللذان يشكلان عائقا في تمويل الخزينة، وكون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي استوجب عملية الرقابة الجبائية، فالمكلف بالضريبة يحدد أسس فرضها بناء على تصريح مقدم من طرفه لصالح مديرية الضرائب وفقا لنصوص التشريع المعمول بها، حيث يتم التصريح بالمداخيل وأرقام الأعمال التي حققها في أجل معينة، وتتمتع مصالح الضرائب بكافة الصلاحيات في مراقبة هذه التصريحات، كما أنها تمارس سلطتها من خلال التحقيقات العامة في المحاسبة أو المعقدة لمجمل الوضعية الخاصة بالأشخاص الطبيعيين الهدف منها أساسا التأكد من نزاهة ومصداقية التصريحات قصد توزيع عادل للعبء الجبائي بين جميع المكلفين .

وقد استدعى وضع نظام جبائي ذو طابع تصريحي إعطاء الحرية للمكلفين للتصريح بمداخيلهم من جهة ووضع ضوابط وآليات قانونية لها من جهة أخرى، وأوكلت مهمة المراقبة إلى مديريات مختصة تكون اقرب ما يمكن من المكلفين تلزمهم بواجباتهم وتحمي حقوقهم .

ومن هذا المنطلق تم طرح الإشكال التالي :

### -ما هي إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية؟

إن سعي الدولة في التقليل من التهرب والغش الضريبي من خلال الرقابة الجبائية بهدف النهوض باقتصادها ومسايرة الدول المتقدمة يطرح عدة تساؤلات منها:

- 1- هل التهرب والغش الضريبي ناتج عن نقص وعدم إحكام في نصوص التشريع؟
- 2- ما هي طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مديرية الضرائب التي تساهم في التقليل من ظاهرة التهرب والغش الضريبي؟.

3- هل النتائج المتوصل إليها من خلال الرقابة الجبائية تعكس فعالية هذه الأخيرة ؟

**الفرضيات:**

- 1 ظاهرة التهرب الضريبي، ظاهرة خطيرة تنعكس سلبا على أهداف الدولة التي تسعى لتحقيقها نظرا لأنها تقلص من مواردها المالية.
- 2 تساهم تقنيات التحقيق المحاسبي في الرفع من فعالية الرقابة الجبائية.
- 3 للرقابة الجبائية سلطة تمنحها حق المعاينة والاطلاع على جميع الوثائق المحاسبية والجبائية التي يحوزها المكلف .

**أسباب اختيار موضوع الدراسة:**

هناك العديد من الأسباب لاختيار هذا الموضوع نذكر منها :

-المكانة التي تكتسبها الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي .

-مساهمة منا في التوعية بأهمية الضرائب وأثارها الايجابية على جميع المستويات

-الرغبة في مواصلة دراسة موضوع الضرائب وكون البحث استكمال لدراسة سابقة في إطار نيل شهادة الليسانس.

**أهمية الدراسة :**

يستمد الموضوع أهميته من الدور الذي تلعبه الضرائب في الاقتصاد الجزائري ، إذ تكتسي أهمية بالغة فيما يتعلق بتمويل الخزينة العمومية ، ويتجلى ذلك في حجم الإيرادات الجبائية الموجهة لتحقيق الأهداف المسطرة ،إلى جانب جهود الدولة في الحفاظ على هذه الموارد بتسخير إمكانيات وهيكل رقابية كفيلة بذلك.

**أهداف الدراسة :**

الهدف من الدراسة يتمثل في:

- ✓ إبراز الدور الفعال للرقابة الجبائية.
- ✓ التعريف بسير المهام على مستوى مصالح الضرائب.
- ✓ إثراء المكتبة بدراسات حول الجباية عموما، والرقابة الجبائية خصوصا.

**حدود الدراسة:**

**مكاني:** تنطبق دراستنا على عينة من الملفات الجبائية التي خضعت للتحقيق لدى مصلحة الضرائب .

**زمني:** تمت دراسة ملف لمؤسسة اقتصادية مست فترة التحقيق فيها أربعة سنوات من 2009/01/1 الى غاية 2012/12/31.

منهج الدراسة :

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكال والأسئلة المطروحة اعتمدنا :

- المنهج الوصفي: في استعراض مختلف المفاهيم .
- المنهج التحليلي: في استعراض مختلف الاستنتاجات.

الدراسات السابقة :

صادفتنا بعض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع منها :

- دراسة: بولخوخ عيسى "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ، حالة باتنة" مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص اقتصاد التنمية ,كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2004.

يهدف الباحث من خلال دراسته إلى تحديد آليات الرقابة الجبائية التي تسمح بالحد من خطورة الآثار التي تترتب عنها ظاهرة التهرب الضريبي كما أنه ركز بدرجة كبيرة عليها، مستقرا الواقع الذي تعيشه الجزائر وانعكاسات هذه الظاهرة على اقتصادها، وكنتيجة توصل إليها في نهاية دراسته اعتبر الرقابة الجبائية أحد أنجح الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي، رغم القصر النسبي في تأدية دورها وهذا راجع لأسباب عديدة في نظر الباحث أهمها قلة التحكم في المعلومة الجبائية من أجل معرفة أحسن وأفضل لتيارات التهرب فيما يتعلق بالأنشطة والمداخل.

- دراسة: العثماني مصطفى "نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، حالة الجزائر" مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية ومحاسبة، جامعة الدكتور يحي فارس المدينة، أكتوبر 2008.
- تطرق الباحث لنظام المعلومات الجبائي، وكيف يتم توظيف المعلومات بشكل جديد من خلال بناء نظام معلومات جبائي يضمن استخراج المعلومة بالشكل الذي يفعل الرقابة الجبائية، وبالنسبة للواقع الجبائي الجزائري فإنه في نظر الباحث يفتقر إلى نظام يتسم بالفعالية وسرعة التكيف مع المتغيرات الاقتصادية الراهنة إلا أنها تطمح لتحقيق ذلك مستقبلا، ما توصل إليه الباحث هو ضرورة وجود نظام معلومات رقابي يستجيب لمتطلبات العملية الرقابية يوفر لها معلومات جبائية في أسرع وقت وبأقل التكلفة.

• دراسة: سليمان عتير "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات محاسبية ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي" مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011/2012.

درس الباحث العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية في مكافحة التهرب، واستنتج الباحث عدة نقاط مهمة أهمها أن تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها يعتمد على المعلومات التي يتضمنها التصريح والتأكد منها يتم عن طريق الرقابة الجبائية، كما قدم الباحث توصيات مختلفة بهذا الشأن نذكر منها، ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري وكذا توطيد العلاقة بين المكلف ومصالح الضرائب وبنائها على حسن النية ففي النهاية تعتبر الرقابة الجبائية بمثابة تنويع لجودة المعلومات المحاسبية.

• دراسة: قحموش سمية "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة للفترة 2009-2010" مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وجباية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2011/2012.

تعرضت الباحثة في موضوعها إلى جزء مفصل للتصريحات الجبائية والنماذج الخاصة بها، وتحليلها من منظور الجودة تهدف من خلال الدراسة إلى وضع اقتراحات وتوصيات للأطراف المعنية فيما يخص أهمية المورد الجبائي، وإبراز النقص في المؤهلين للمهام الجبائية الذي كان سببا في انتشار الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الجبائي ككل.

#### التعقيب على الدراسات:

ما يلاحظ في هذه الدراسات أنها تطرقت للرقابة الجبائية وإبراز دورها الفعال في التقليل من التهرب الضريبي، كما أن بعضا منها سراهم في التعريف بسير المهام على مستوى مديرية الضرائب .

وجاءت الدراسة الحالية أقرب ما يمكن من المعمول به على أرض الواقع من حيث التركيز على القوانين والنصوص التشريعية فيما يتعلق بالجباية والرقابة الجبائية، وعلى مستجدات القوانين المحاسبية المطبقة للأغراض الضريبية، مجسدين ذلك في دراسة تطبيقية تضمنت إبراز النقاط التي اكتشفتها مديرية الضرائب من خلال الرقابة الجبائية التي تعكس فعاليتها في ميدان محاربة التهرب والغش الضريبي.

## صعوبات الدراسة:

تواجه الباحث في المجال الجبائي جملة من الصعوبات أهمها:

- 1 صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات من إدارة الضرائب بتعدد الحجج منها، السر المهني
- 2 عدم استقرار النظام الجبائي من حيث القوانين والإجراءات الجبائية .

## خطة وهيكل الدراسة:

للإلمام بمختلف جوانب الموضوع ومعالجة التساؤلات ارتأينا معالجة على النحو الآتي :

### ➤ الجانب النظري: متكون من ثلاث فصول وهي:

- **الفصل الأول :** يتضمن عموميات حول الجباية من حيث المفهوم والخصائص وكذا الأنواع والتقنيات الضريبية إلى جانب توضيح الضرائب التي يتضمنها النظام الجبائي الجزائري .
- **الفصل الثاني:** يتضمن عموميات حول التهرب والغش الضريبي والرقابة الجبائية وتعريف لكل منها والأنواع، وكذا أسباب التهرب والغش وأهداف الرقابة الجبائية.
- **الفصل الثالث :** نبرز فيه الدور الجبائي في إدارة الضرائب في ميدان الرقابة والصلاحيات المخولة لها والهيكل المتاحة للقيام بمهامها ، كذلك الواجبات والحقوق المتعلقة بالمولين، وفي جزئه الثاني نتطرق إلى إجراءات الرقابة الجبائية .

### ➤ الجانب التطبيقي

خصص هذا الجانب للدراسة التطبيقية ، والتي تمحورت حول دراسة حالة لمؤسسة اقتصادية خضعت للتحقيق المحاسبي لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .



### تمهيد:

تعد الضرائب والرسوم من بين أهم إيرادات الدولة، فهذه الأخيرة تعمل جاهدة لتوفير الموارد اللازمة لتغطية نفقاتها المتنوعة فهي ملزمة بالإنفاق على القطاعات العمومية كالتعليم والصحة والمنشآت الفاعلة وغيرها، من هنا كان لا بد من وجود أنظمة مالية تعالج كيفية تحصيل الإيرادات وتسيير النفقات. ومن أهم المصادر نجد الضرائب بأنواعها إلى جانب الرسوم، و الجزائر من بين الدول التي تولي اهتماما كبيرا لهذا الجانب، رغم التطورات المستمرة في أنظمتها الجبائية التي صادفت الدولة خلال مراحل نموها.

وتناولنا في هذا الفصل المحاور الرئيسية التالية:

- **المبحث الأول:** ماهية الضرائب والرسوم.
- **المبحث الثاني:** واقع الضرائب المعمول بها في الجزائر.

## المبحث الأول: ماهية الضرائب والرسوم

يدرس علم الضريبة القضايا القانونية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المتعلقة بالضريبة وهو يضم النظرية العامة للضريبة التي تهتم بتحديد مفهوم الضريبة، وتحليل مكوناتها كما تهتم بتصنيف مختلف أنواع الضرائب وتحديد خصائصها قصد الوصول إلى مفهوم واضح للنظام الضريبي.

## المطلب الأول: تعريف الضرائب والرسوم

## أولاً: تعريف الضرائب

تعددت التعاريف بشأن الضريبة نذكر منها :

- 1 - تعرف الضريبة على أنها: "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية. (1)
  - 2 - كما تعرف بأنها: "اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل قصد تغطية الأعباء العامة. (2)
  - 3 - يعرفها الاقتصادي ميل Mehl بأنها: "اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة". (3)
- من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل للضريبة:
- "الضريبة مساهمة مالية إلزامية، تمثل واجب على المكلفين القيام به، ولا يجوز له التهرب منها تفرضها الدولة جبرا بدون مقابل وبصورة نهائية، تهدف من خلالها إلى تمويل الخزينة العمومية، وصرف الأموال المحصلة لفائدة المجتمع. "

## ثانياً: تعريف الرسوم

(1) محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للنشر والتوزيع، طبعة 2004، بوزريعة، الجزائر، ص 13.

(2) وليد زكريا همام وآخرون، "الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة، دمشق، 1997، ص 15.

(3) حامد عبد المجيد دواز، "مبادئ الاقتصاد العام"، دار وائل، الأردن، 1998، ص 34.

يمكن تعريف الرسم بأنه: "مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إلى إحدى هيئاتها العامة، مقابل نفع خاص يحصل عليه الفرد بجانب نفع عام يعود على المجتمع ككل".<sup>(1)</sup>

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

من هنا فالرسوم لا تتحقق إلا بالطلب لخدمة معينة من الدولة.<sup>(2)</sup>

**المطلب الثاني: خصائص وأهداف الضرائب والرسوم.**

**أولا : خصائص الضرائب:** من خلال التعاريف السابقة نستخلص الخصائص التالية:

1 1 - الضريبة اقتطاع نقدي: يقصد بذلك أن المكلف يقوم بدفعها لصالح الدولة في صورة نقدية حيث كانت قديما بشكل عيني، إما في شكل تسليم أشياء أو جزء من المحصول إلا أن نظام الضريبة العينة، لم يكن عادلا عند فرض الضريبة على الناتج الإجمالي دون النظر إلى تكاليف الإنتاج.<sup>(3)</sup>

1 2 - الضريبة فريضة إلزامية: أي ليس للفرد الحرية في دفع الضريبة أو عدم دفعها ولا في اختيار مقدارها أو مواعدها، بل هو مجبر على دفعها والامتناع عن دفعها يؤدي إلى العقاب على ذلك، وللدولة في سبيل تحصيل الضريبة المستحقة بسبب ذلك الحق في الحجز على أموال المكلف باستخدام طرق التنفيذ الجبرية لما لدين الضريبة من امتياز على أموال الممول جميعها.<sup>(4)</sup>

1 3 - الضريبة تدفع بدون مقابل: إن الفكر المالي الحديث يرى أن الضريبة هي تضامن اجتماعي تفرض على كل الأفراد بغض النظر عن المنافع التي تعود عليهم من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي والاجتماعي، وبالتالي لا يتوقع المكلف أن تعود عليه الضريبة بمنفعة خاصة مباشرة، فهو يستفيد بصفة غير مباشرة من الخدمات التي تقدمها بواسطة موافقتها العامة باعتباره عضو في المجتمع.

(1) سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الأردن، 2000، ص 102.

(2) رفعت المحجوب، "المالية العامة"، دار النهضة، بيروت، 1997، ص 85.

(3) أحمد زهير شامية وخالد الخطيب، "المالية العامة"، دار زهرة للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص 132.

(4) عليان الشريف وعبد الناصر نور، "الضرائب ومحاسبتها" دار المسيرة، الطبعة الثانية، الأردن، 2008، ص 12.

فدافع الضريبة لا ينتظر استرجاع المبلغ المالي في مدة معينة بل يدخل إلى الدولة بصفة نهائية وهذا الذي يميز بين الضريبة والقرض حيث أن القرض يعود إلى صاحبه، أما الضريبة تدفع إلى مصلحة الضرائب دون العودة إلى صاحبها. (1)

1 4 - الضريبة تفرض إجباريا من طرف الدولة: تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، وذلك حسب القواعد القانونية المحددة من قبل الدولة.

1 5 - الضريبة تحقق المنفعة العامة: الضريبة لا تحصل بغرض الإنفاق على شيء معين بذاته بل لمواجهة نفقات عامة، تخص جميع المواطنين والدولة فمنفعتها عامة. (2)

### ثانيا: خصائص الرسوم

للسوم خصائص تميزها عن باقي الإيرادات العامة للدولة كالدومين مثلا وهي:

2-1 - صفة النقدية: أي أنها ذات طابع نقدي وهي تتطابق في هذه الخاصية مع الضرائب

2-2 - صفة الإيجار: فصفة الإيجار في الضريبة تختلف عن التي في الرسم، حيث أن هذه الصفة في الرسم تتحقق عندما يتقدم الأفراد بطلب الخدمة وقد أثار عنصر الجبر أو الإكراه بالنسبة لرسم جدلا واسعا بين الكتاب على أساس أن هذا العنصر لا يظهر إلا عند طلب الخدمة ومن ثم فإن الشخص يكون له مطلق الحرية في طلب الخدمة من عدمه، فإذا طلب الخدمة فهو ملزم على نحو حتمي بدفع قيمة الرسم المقرر عليها، أما إذا امتنع عن طلبها فبطبيعة الحال لا يجبر على دفع أي رسم على الإطلاق.

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

2-3 - صفة المقابل للرسم: يدفع الفرد الرسم مقابل الحصول على خدمة من الدولة أو من إحدى هيئاتها العامة، وقد تكون هذه الخدمة عملا تتولاه أحد المرافق العامة لصالح الأفراد، كالفصل في المنازعات (رسوم قضائية) أو توثيق العقود وشهرها أو امتياز خاص للفرد كالحصول على رخصة قيادة أو جواز

(1) رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 140.

(2) حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 08.

سفر أو براءة اختراع أو استعمال الفرد لبعض المرافق العمومية، أو إشباع حاجاته كاستعمال الموانئ والمطارات (رسوم الموانئ)، وبعض الطرق العامة البرية والنهرية (رسوم الطرق).

**2-4- صفة النفع:** تمثل هذه الصفة في الرسم أهمية خاصة نظرا لكونها تميزه عن أهم مصادر الإيرادات العامة وخاصة الضرائب.

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

ويمكن توضيح ذلك بالمثال التالي، فرسوم تسجيل الملكية وإن كانت تعود بالنفع الخاص على طالب الخدمة إلا أنها في ذات الوقت تحقق نفعاً عاماً للمجتمع بأكمله تتمثل في استقرار المعاملات من الأفراد من جهة وعدم نشوب أي منازعات تتعلق بهذا الحق من جهة أخرى.<sup>(1)</sup>

### ثالثاً: أهداف الضرائب والرسوم

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض وأهداف معينة، يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتبارها مصدراً هاماً للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأهداف المالية والسياسية والاقتصادية الأخرى، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة وتشمل:

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

- تغطية الأعباء العامة ويعني هذا أن تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع.
- تعتبر أفضل وسيلة لتوزيع عادل للدخول.
- تعتبر الضريبة في ظل الفكر المعاصر وسيلة من أنجح الوسائل التي تستخدمها الدولة في التأثير على مختلف التغيرات الاقتصادية كالتدخل وتوجيهها بأفضل الطرق لتحقيق أهدافها المالية.

(1) سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 103.

وتعد الأهداف المالية من الأهداف التقليدية للضرائب ولذا كانت الضريبة لدى الفكر التقليدي مسوغة بغايتها المالية. (1)

2. الأهداف الاقتصادية: إن الهدف الاقتصادي يمثل في الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي وأصبحت الضريبة من الناحية الاقتصادية في إطار الدولة الحديثة وسيلة للتأثير على الفعاليات الاقتصادية ( الاستثمار، الاستهلاك، الاستيراد، التصدير) وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وذلك من خلال التأثير على الدخل والادخار والإنتاج وهكذا نرى أن الضريبة كأداة مالية يمكن أن تلعب دورا هاما فيما يلي:

▪ تحقيق الاستقرار في مستويات الأسعار: تعتبر الضرائب إحدى الوسائل المهمة في تحقيق الاستقرار في مستوى الأسعار، فإن كان الاقتصاد يعمل عند مستوى التوظيف الكامل فإنه مع زيادة الطلب سيؤدي بالضرورة لرفع مستويات الأسعار، وبالتالي تقوم بامتصاص فائض القدرة الشرائية وتخفيض الطلب ومن ثم تحقيق التوازن والعكس في حالة التقليل من مقدار الضرائب.

▪ تحقيق التوظيف الكامل والنمو الاقتصادي: يمكن للدولة أن تتحكم بالطلب الفعال الذي بدوره يتحكم في مستويات التوظيف الكامل، فقد تقرر الدولة زيادة نفقاتها، ومن ثم زيادة الطلب الفعال لتحريك الاقتصاد نحو توظيف كامل، أو قد ترى الدولة تخفيض الضرائب وبالتالي زيادة الدخل المتاح للإنفاق، ويزداد لطلب الفعال، مما يسمح بتحقيق مستويات عالية من التوظيف الكامل، ومن ثم تحقيق معدلات نمو عالية.

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

3. الأهداف الاجتماعية: يكون استعمالها لتحقيق أهداف ذات صبغة اجتماعية فيمكن استخدامها للتقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف الفئات وذلك بإعادة توزيع الدخل القومي (2).

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

(1) غازي عناية، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، دار البيارق، عمان، 1998، ص 97.

(2) عادل فليح علي، "المالية العامة والتشريع المالي والضريبي"، دار حامد، عمان، الأردن، 2003، ص 97.

- حماية الصحة العمومية وذلك بالتخفيض من استيراد واستهلاك المنتجات الضارة عن طريق فرض رسوم إنتاج مرتفعة، مثل المشروبات الكحولية.
- وكذلك منح تخفيضات جبائية لقطاعات أخرى قصد تطوير المجتمع مثل تمويل نفقات خدمات المساهمة في بناء المرافق ومشروعات الدولة كالمدراس.
- كما تساهم الضريبة في التحكم في النمو الديمغرافي من خلال تخفيض الضريبة المفروضة على الأجور والرواتب وعلى الأفراد المتزوجين فقط عندما تسعى إلى تشجيع النمو الديمغرافي (الزواج) والعكس إذا أرادت تخفيض النمو الديمغرافي.<sup>(1)</sup>

4. الأهداف السياسية: تعتبر الضريبة الأداة المالية الرئيسية التي تستخدمها الحكومات لتنفيذ سياساتها العامة، والتي ينتج عنها آثار سياسية، فلقد كان للضريبة أثر هام في التاريخ السياسي للمجتمعات والشعوب. واستخدمت الضريبة من قبل الطبقة الحاكمة لمواجهة الطبقات الأخرى وقد تستعمل للحد من دخول منتجات دول بعينها لاعتبارات سياسية أو العكس لتشجيع دخول منتجات دول أخرى.

واستخدمت الضريبة كوسيلة لبعث الشعوب في مقاومة المحتمل، بامتناع الأفراد عن دفع الضرائب كما فعل الفلسطينيون في الانتفاضة الأولى.<sup>(2)</sup>

### المطلب الثالث: تقنيات الضريبة وأنواعها

#### أولاً: تقنيات الضريبة

يجب على المشرع أولاً اختيار المادة الخاضعة للضريبة، وطرق تحديد هذه المادة فإذا وصل إلى ذلك تنثور أمامه مشكلة سعر الضريبة، فإذا تم له ذلك تطلب الأمر منه كيفية تقديرها وتحصيلها وحتى تكتمل دراسته للضريبة في جوانبها الفنية، لا بد أن تتعرض لظاهرة التهرب منها وكيفية معالجتها.

تشتمل تقنيات الضريبة على العمليات التالية:

#### أ وعاء الضريبة:

(1) نفس المرجع، ص 98.

(2) عبد المجيد قدي، "دراسات في علم الضرائب"، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 117.

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

ويختلف وعاء الضريبة عن مصدرها فمصدر الضريبة هو الثروة التي تسدد منها فعلا أي التي تصيبها الضريبة والمصدر الأساسي للضرائب هو الدخل استنادا إلى أن الضريبة فريضة متجددة ومن ثم يجب أن تستوفي من ثروة متجددة وقد تستوفي استنادا من رأس المال عن عدم كفاية الدخل، ومن هنا يبدو واضحا الفرق بين مصدر لضريبة ووعائها فالضريبة على رأس المال وعائها هو رأس المال لكن مصدرها هو الدخل فهي لا تدفع من رأس المال ومع ذلك فقد يتطابق وعاء الضريبة أحيانا مع مصدرها فضرائب الدخل وعائها الدخل والضرائب على رأس المال، قد تدفع استثناء من رأس المال، وبذلك يكون وعائها رأس المال ومصدرها رأس المال أيضا.

#### ب - سعر الضريبة:

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

وقد مر سعر الضريبة بمرحلتين أساسيتين هما:

- المرحلة الأولى: الضريبة التوزيعية وتؤدي هذه المرحلة بقيام المشرع الضريبي بتحديد مقدار الضريبة مقدما يتم فيها توزيعه جغرافيا حسب المحافظات واقتصاديا حسب قدرة الأفراد على الدفع. (1)
- المرحلة الثانية: هي مرحلة الضريبة القياسية وتتخذ هذه المرحلة ثلاث صور هي الضريبة النسبية والتصادفية والتنازلية.

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

(1) خليل عواد أبو حشيش، "المحاسبة الضريبية"، دار حامد الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004، ص 98.



➤ السعر القيمي: ويتمثل في صورة نسبة مئوية من قيمة الوعاء بعد تقديره بالنقود.

➤ السعر النوعي: ويتمثل في صورة مبلغ نقدي معين على كل وحدة كمية، من وعاء الضريبة وقد تكون

هذه الوحدة وزنا أو حجما أو مساحة...الخ

وتطبق الأسعار القيمية على الضرائب المباشرة غالبا كالضرائب على الدخل ورأس المال، أما السعر

النوعي فيطبق غالبا على الضرائب غير المباشرة كالضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك.

ت - تقدير الضريبة:

بعد أن تم معالجة الوعاء وتحديد السعر الذي يطبق عليه، تبرز مشكلة تحديد المبلغ الذي يجب على المكلف

دفعه، أي ما يعرف بربط الضريبة أي تحديد دين الضريبة، ولكي يتم ذلك لابد من التأكد أولا أن الواقعة

المنشئة للضريبة قد تحققت ثم تعمد بعد ذلك إلى تقدير وعاء الضريبة ثانيا، ثم وسائل تحليل دين الضريبة

ثالثا، ثم لا بد أن التعرف على واقعة التهرب من الضريبة وكيفية معالجتها.

#### ❖ الواقعة المنشئة للضريبة:

يتولى القانون الذي يقرر فرض ضريبة معينة إلى تحديد القواعد العامة لها أي الشروط العامة اللازمة

لتطبيق الضريبة، ومن ثم فإن دين الضريبة لا يتحقق بذمة شخص ما لمجرد صدور قانون الضريبة، وإنما

يتطلب الأمر أن يتحقق بالنسبة له شرط الذي حدده قانون الضريبة وهو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة،

والتي تتمثل بحصول الدخل في نهاية السنة المالية بالنسبة لضريبة على الدخل وتملك رأس المال الخاضع

للضريبة بالنسبة للضريبة على رأس المال وعبور السلعة بالنسبة للحدود الجمركية.

- تحديد لحظة نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف بالضريبة له أهمية بالغة من الجهة القانونية إذ تبدأ

المواعيد القانونية في تلك اللحظة التي تبدأ فيها تحقق الواقعة المنشئة كما أن العبرة بالسعر السائد وقت

تحققها ومن ثم فإن سعرا جديدا لا يسير بأثر رجعي وإنما تستمر الدولة بتخفيض دين الضريبة على أساس

السعر الذي كان سائدا وقت تحقق واقعة المنشئة.

- كما أن التقادم الخاص بالضريبة يحتسب من لحظة نشوء دين الضريبة لتحقيق الواقعة المنشئة لها. (1)

➤ طرق تقدير وعاء الضريبة:

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

✓ التقدير بواسطة السلطة الضريبية:

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

➤ التقدير الإداري المباشر:

تقوم الإدارة في هذه الحالة بتقدير المادة المفروضة عليها الضريبة متبعة في ذلك الطرق كافة وأياً كانت هذه الطرق التي تمكنها من الوصول إلى الرقم الصحيح لوعاء الضريبة فلها أن تلجأ إلى المعاينة، والتحري وجمع المعلومات عن المادة الخاضعة للضريبة، وثم تتمتع الإدارة عادة وهي تقوم بهذا التقدير بحرية واسعة لا يقيدنها إلا إمكان الطعن في تقديرها بطريق أو بآخر.

➤ التقدير الإداري غير المباشر:

يكون ذلك عندما تقوم الإدارة بتقدير وعاء الضريبة مستعينة بعنصر خارجي ويتم التمييز في هذا الخصوص بين طريقة المظاهر الخارجية وطريقة التقدير الجزافي. (1)

➤ طريقة المظاهر الخارجية:

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

➤ طريقة التقدير الجزافي:

(1) خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 108.

تقدر في هذه الطريقة قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقديرا جزافيا ، وعلى أساس بعض القرائن التي يحددها المشرع الضريبي، والتي تعد دالة على الدخل وهنا نكون أمام ما يسمى بالجزاف القانوني، إلا أنه قد يحدد المشرع الضريبي الضرائب التي تلتزم السلطة الضريبة بوصفها أساسا لتقدير الضريبة، فيتم التقدير على أساس مناقشة الممول ثم الاتفاق معه على قيم معينة تمثل دخله وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الانفاقي.

#### ✓ التقدير عن طريق المكلف ذاته (الإقرار)

من أهم الانتقادات التي وجهت إلى طريقة التقدير الإداري غير المباشر هو عجزها عن الوصول إلى حقيقة دخل المكلف بالضريبة، ومن ثم ابتعادها عن العدالة الضريبية ولذا فقد التزم القانون المكلف بالضريبة بتقديم إقرار عن داخله أو رأس ماله، لاتخاذ أساسا لتقدير الضريبة عند رقمه الصحيح وقد منح المشرع الضريبي الحق للإدارة الضريبة بفحص الإقرار للتأكد من صحته ومطابقته الواقع خشية أن يقدم المكلف إقرارا يبتعد عن التعبير عن حقيقة وضعه المالي نظرا بمصلحته في تقليل قيمة المادة الخاضعة لضريبة.

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

#### ✓ التقدير بواسطة الآخرين:

قد يلزم المشرع أشخاصا آخرين غير المكلفين بالضريبة لتقديم إقرار يلزم لتحديد مقدار الضريبة المفروضة على المكلف، ومن أمثلة ذلك إلزام صاحب العمل بتقديم إقرارات دورية عن المرتبات والأجور التي يتقاضاها العاملون لديه، لغرض تقدير الضريبة على الأجور والمرتبات وغالبا ما يتم استقطاع هذه الضريبة عند المنبع وتتميز هذه الطريقة باقترابها من الحقيقة إلى حد بعيد إذ لا يتوقع أن يقدم الغير إقرارات مخالفة أو مغشوشة.<sup>(1)</sup>

#### د. تحصيل الضريبة:

(1) نفس المرجع، ص 120.

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

**الحالة الأولى:** "الدفع من طرف المكلف": " ويتحقق ذلك عادة في الضرائب المباشرة أين يقوم المكلف شخصيا بدفع المبلغ المستحق شخصيا لمصلحة الضرائب بعد إشعاره من طرفها بالقيمة وإجراءات السداد والموعد.

**الحالة الثانية:** "الدفع من قبل الشخص غير المكلف" كما هو الحال بالنسبة للضرائب على الاستهلاك أين يتولى المكلف القانون ( التاجر أو المستورد) توريدها إلى الخزينة العمومية ليسترجعها فيما بعد من المكلف الحقيقي (المستهلك).<sup>(1)</sup>

### ثانيا: أنواع الضرائب

تتعدد تصنيفات الضرائب في ظل المبادئ والقوانين الاقتصادية التي يجب مراعاتها في فرضها وتحصيلها إلى أنواع مختلفة موجزة كالاتي:

#### 1 -التصنيف الإداري:

يعتمد هذا التصنيف في المحاسبة العمومية وينطلق من زاويتين:

➤ الزاوية الأولى: وهي الجهة الإدارية التي تعود إليها حصيلة الضرائب ووفقا لذلك يتم التميز بين:

↳ الضرائب العائدة للحكومة المركزية.

↳ الضرائب العائدة للحكومات الإقليمية أو المحلية.

↳ الضرائب العائدة للهيئات والأدوات الاجتماعية.

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

(1) حسن عواضة، عبد الرؤوف فطيش، "المالية العامة لموازنة الضرائب والرسوم"، دار الخلود، الطبعة الأولى، مصر، 1995، ص 371.

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

➤ الزاوية الثانية: وهي الجهة الإدارية القائمة بالتحصيل الضريبي ويتم التمييز بين:

↳ الإدارة الضريبية التي تقوم بجباية الضرائب وفق قوائم اسمية في مواعيد دورية محددة على وضعيات تتميز بالديمومة وتسمى إدارة الضرائب المباشرة.

↳ الإدارة الضريبية التي تقوم بتحصيل الضرائب على وقائع (معاملات، تبادل) ذات طابع عرضي غير قابل للتوقع وتسمى بإدارة الضرائب غير المباشرة.<sup>(1)</sup>

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

أ. المادة الخاضعة للضرائب: وفق هذا المعيار نجد:

▪ الضرائب على الدخل: أي الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين (الضرائب على الدخل الإجمالي) والمعنويين (ضرائب على أرباح الشركات)

▪ الضرائب على رأس المال أو الثروة: وتتمثل الضرائب على القيم المنقولة والقيم غير المنقولة.

▪ الضرائب على الإنفاق: وهي الضرائب المفروضة بمناسبة استخدام الدخل.

ب. الأعيان الاقتصاديون: وفق المعيار نجد:

▪ الضرائب على العائلات : وتشمل مجموع الضرائب التي تتحمل عبئها العائلات كالرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الاستهلاك، الضرائب على الفعل...الخ.

▪ الضرائب على الشركات : وتشمل مجموع الضرائب المفروضة على شركات الأعمال كالضريبة على أرباح الشركات الرسم على النشاط المعني...الخ.

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

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

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

(1) عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 30.

- الضرائب المباشرة: وهي التي تستقر لدى المكلف بها، بحيث لا يستطيع نقل عبئها إلى الغير فيكون المكلف القانوني هو نفسه المكلف الفعلي فلها وسيط من المكلف وإدارة الضرائب.
  - وتتميز الضرائب المباشرة بـ:
    - استقرار حصيلتها وانتظامها لأن أوعيتها ليست عرضة للتقلبات الشديدة، وبالتالي هي أكثر مقاومة لانخفاض مستوى النشاط الاقتصادي أثناء فترات الانكماش.
    - تستجيب بشكل أفضل للمبادئ مستوى النشاط الاقتصادي أثناء فترات الانكماش.
    - تستجيب بشكل أفضل للمبادئ الضريبية مثل مبدأ العدالة الملائمة في التحصيل.
    - تمكن الأفراد من الشعور بواجبهم الضريبي ومن ثم يمكنهم مراقبة مدى سلامة التصرفات المالية للسلطات العمومية.
  - الضرائب غير المباشرة: وهي الضرائب التي يمكن للمكلف نقل عبئها إلى الغير بمعنى أنه يمكن أن يكون المكلف الفعلي بها غير المكلف القانوني.<sup>(1)</sup>
- تتميز الضرائب غير المباشرة بـ:
- سهولة الدفع لكونها تدرج في سعر السلعة أو الخدمة
  - وفرة الحصيلة لكونها تفرض على سلع عديدة وخدمات كثيرة.
  - تتناسب إلى حد كبير مع الهيكل الاقتصادي للدول النامية، نتيجة ضعف الدخل فيها.
- ب. مدى مراعاة حالة المكلف بالضريبة عند فرضها: حسب هذا المعيار نميز:
- الضرائب الشخصية: وهي الضرائب التي تأخذ بعين الاعتبار القدرة التكلفة للسهول أخذ بعين الاعتبار حالته الشخصية وأعبائه العائلية، وهناك اليوم اتجاه عام في معظم دول العالم إلى شخصه الضرائب كمرادف للعدالة والديمقراطية.
  - الضرائب العينية: وهي تلك الضرائب التي تفرض على عنصر اقتصادي دون اعتبار الحالة الشخصية للمالك مثل الضرائب العقارية، حقوق التسجيل...<sup>(2)</sup>

(1) عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص31.

(2) عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص34.

ج. التصنيف القائم على ظروف وضع الضريبة:

نميز حسب هذا التصنيف ما يلي:

أولاً: الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:

### 1- الضريبة التوزيعية:

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

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

2- الضريبة القياسية: هي تلك التي يحدد المشرع معدلها مسبقاً دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطع تاركاً أمر تحديدها للظروف الاجتماعية، ويتم تحديدها بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي الوعاء الضريبي أو تكون في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدماً مقدار الضريبة الواجب دفعها.<sup>(1)</sup>

### ثانياً: الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية

1- الضريبة النسبية: هي النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها مثل الضريبة على أرباح الشركات، وتزداد الحصيلة الضريبة في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.

2- الضريبة التصاعدية: تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف المادة الخاضعة لها ويراعي في هذه الضريبة مبادئ العدالة والظروف الخاصة بالمكلف كما أنها وسيلة فعالة لتقليل من التفاوت بين دخول الأفراد ورفع مستوى الفئات المحرومة.

(1) محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 79

وتستخدم الضرائب التصاعدية لمعالجة الأزمات الحاصلة، خاصة في فترات الانكماش فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات. ذات الدخل المنخفضة أي في صالح الطبقات ذات الميل المرتفع للاستهلاك مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك الوطني وبالتالي الطلب الفعلي ومستوى التشغيل الوطني.<sup>(1)</sup>

### المبحث الثاني: الضرائب المعمول بها في الجزائر

تعتبر الضريبة موردا هاما في تمويل ميزانية الدولة الجزائرية، كما أنها توليه اهتماما كبيرا في ظل التقلبات الحاصلة في أسعار النفط فهي تشكل إحدى الأدوات لسياستها المالية، مع وجوب استغلالها بشكل عقلاني.

### المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

أولا: تعريفها:

يقصد بها الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المتحقق للمكلف بالضريبة من مصادر متعددة ويعرفها المشرع الجزائري وفقا للمادة 1: من قانون الضرائب المباشرة " يتم تأسيس ضريبة سنوية واحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تدعى بضريبة الدخل الإجمالي، تطبق هذه الضريبة على دخول وأرباح المكلف بالضريبة التي يحققها أو التي يحصل عليها كل سنة"<sup>(2)</sup>.

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

#### 2-1- الأشخاص الخاضعون للضريبة:

يخضع للضريبة الدخل كل من:

- الأشخاص الذين موطن تكليفهم في الجزائر
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر وعائلاتهم من مصدر جزائري.
- يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

(1) نفس المرجع، ص 82.

(2) محمد عباس محرز، " المدخل إلى الجباية والضرائب"، دار النشر ITCIS، الجزائر 2010، ص 75.



- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين أو منتفعين به أو مستأجرين.
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم.
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا معيناً سواء كانوا أجراً أم لا.
- الأشخاص التابعين للدولة كأعوان لها والذين يمارسون وظائفهم ويكلفون بمهامهم في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخولهم.<sup>(1)</sup>
- الأشخاص الغير مقيمين بالجزائر والذين يحصلون على مداخيلهم من مصدر جزائري والأشخاص من جنسيات جزائرية أو أجنبية والذين يحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل فإنهم تفرض عليهم ضريبة في الجزائر.
- الضريبة على الشركاء في الشركات.
- شركات الأشخاص.
- الشركات المدنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة الأعضاء .
- الضريبة على الأعضاء في الشركات.
- شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة بالنسبة لديون.
- المسيرين ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- مسيرو شركات التوصية بالنسبة لأرباح الأسهم والأرباح والنسب المئوية لأرباح وذلك وفقاً للمادة السابعة من قانون الضرائب المباشرة.

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

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

1. الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الصافي السنوي عن 120.000 دج.
2. السفراء والأعوان الدبلوماسيون القناصة من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات لأعوان ودبلوماسيون وقناصة الجزائر.<sup>(2)</sup>

(1) منصور بن اعمارة، "الضرائب على الدخل الإجمالي"، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 55.

(2) نفس المرجع، ص 60.

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

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

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

يحدد الدخل الصافي الإجمالي المعتمد أساساً لضريبة الدخل بجمع الأرباح أو الإيرادات الصناعية لكل المراحل مطروحاً منها جميع النفقات والأعباء المنصوص عليها قانوناً.

رابعاً: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

تحسب (IRG) وفق السلم الموضح في الجدول حسب المادة 104 للجريدة الرسمية رقم 82 الموافقة ليوم 31 ديسمبر 2007. (1)

جدول رقم (1-1): السلم التصاعدي لمعدلات IRG.

الضريبة	معدل الضريبة	الفارق	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	%0	0	لا يتعدى 120 000 دج
48 000	%20	240 000	من 120 001 إلى 360 000 دج
324 000	%30	1 080 000	من 360 001 إلى 1 440 000 دج
	%35		أكثر من 1 440 000 دج

(1) المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2007.

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

### خامسا: فئات الضريبة على الدخل الإجمالي

- الأرباح الصناعية أو التجارية أو الحرفية.
- الأرباح الغير تجارية.
- الأجور والمرتببات والرجوع العمرية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المداخيل الفلاحية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية والغير مبنية.
- فوائض القيمة المترتبة عن التنازل لقاء عوض عن العقارات المبنية و غير المبنية.<sup>(1)</sup>

### المطلب الثاني: الضرائب على أرباح الشركات IBS

#### أولا : تعريفها

تنص المادة 135 من ق.ض.م "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح في المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من ق.ض.م والرسوم المماثلة وتسمى هذه الضريبة " الضريبة على أرباح الشركات"<sup>(2)</sup>.

#### ثانيا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تنص لمادة 136 من قانون الضرائب المباشرة على انه يخضع لـ IBS ما يلي:

2-1- الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء ما يلي:

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

(1) منصور بن اعمارة، " أعمال موجهة في تقنيات الجباية"، دار هومة، الجزائر، 2009، ص108.

(2) المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 1999.

- الشركات المدنية التي لم تتكون على شركات أسهم باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع لـ IBS.
- هيئات توقيف جماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب أشكال والشروط المنصوص عليها.

## 2-2- المؤسسات والهيئات العمومية ذات طابع صناعي وتجاري يخضعون إلى هذه الضريبة:

- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من ق.ض.م.
- الشركات التعاونية والاتحاديات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من ق.ض.م.<sup>(1)</sup>

### ثالثا: الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات IBS:

وفقا للمادة 140 من قانون الضرائب على أرباح الشركات فإن الربح الخاضع للضريبة هو عبارة عن الربح الصافي المحدد حسب النتيجة لمختلف العمليات تحت أي طبيعة كانت والتي أنجزتها كل المؤسسات الوحدات أو الاستغلالات الخاضعة لنفس المؤسسات الخاصة، التي تخص التنازل عن احد عناصر أصولها سواء في بداية أو نهاية الاستغلال مع مراعاة أحكام المادتين 172-173 ق.ض.م.<sup>(2)</sup>

### رابعا: نظام التسديدات التلقائية

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

ويتضمن نظام التسديدات التلقائية ما يلي:

- من جهة دفع ثلاث تسبيقات.

<sup>(1)</sup> منصور بن اعمارة، " الضرائب على أرباح الشركات"، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 15.

<sup>(2)</sup> المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1999.

■ ومن جهة أخرى رصيد تصفية الضرائب. (1)

خامسا: حساب الضريبة على أرباح الشركات

(1) يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

➤ 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية.

ويطبق هذا المعدل كذلك على الأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة في الفقرة السابقة يساوي 50% من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه.

➤ 25% بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمية.

➤ 25% بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم.

➤ بغض النظر عن أحكام المادة 4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال يقصد بنشاطات إنتاج المواد تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء نشاطات التوضيب أو العرض التجاري للمواد الموجهة لإعادة بيعها ولا يشمل أيضا عبارة "نشاطات الإنتاج"، المستعملة في هذه المادة نشاطات المنجمية والمحروقات. يقصد بنشاطات البناء والأشغال العمومية الأنشطة المسجلة كما هي في السجل التجاري والمترتب عليها دفع الاقتطاعات الاجتماعية الخاصة بالقطاع.

ويقصد بالنشاط السياحي وكذا محطات العلاج في الحمامات المعدنية باستثناء وكالات الأسفار.

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

➤ 10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي.

➤ 40% بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

➤ 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

(1) منصور بن اعمارة، "الضرائب على أرباح الشركات" مرجع سابق، ص 71.

➤ 24% بالنسبة:

➤ للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت معينة دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.

➤ للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.

➤ للحوصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

➤ 10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذ كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري غير انه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عالية أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثالث: ضرائب ورسوم أخرى.

على خلاف الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات نجد الضريبة الجزافية الوحيدة، أيضا الرسم على القيمة المضافة وكذلك الرسم على النشاط المهني.

#### أ. الضريبة الجزافية الوحيدة:

تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة وكذا الرسم على النشاط المهني<sup>(2)</sup>.  
ويخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة كلا من:

(1) الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار 10.000.000 دج.

(2) الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم 10.000.000 دج<sup>(3)</sup>.

معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة تحدد كالاتي:

• 5% بالنسبة للأنشطة التجارية (بيع البضائع والأشياء) وكذا صناعة الخبز.

(1) المادة 150 قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة لسنة 2013.

(2) المادة 282 مكرر من ق. ض. م والرسوم المماثلة لسنة 2011.

(3) المادة 282 مكرر-1 من ق. ض. م والرسوم المماثلة لسنة 2011.

• 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات) (1).

ب. الرسم على القيمة المضافة TVA

أولاً: تعريف الرسم على القيمة المضافة

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الرسوم غير المباشرة، تفرض على الاستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي التجاري والحرفي، ويقع على عاتق المستهلك لا على المؤسسة هذه الأخيرة، تلعب دور الوسيط في تحصيل الرسم وتسديده لخزينة الدولة.

### 1 - مفهوم القيمة المضافة:

هي الفرق بين الإنتاج العام والاستهلاك الوسيط لسلع والخدمات بمعنى آخر فهي تقيس القيمة المحصل عليها من طرف المؤسسة للسلع والخدمات الآتية من المتعاملين كما توضحه المعاملة:

الإنتاج = القيمة المضافة + الاستهلاك

### 1 1 - مفهوم الرسم على القيمة المضافة:

يتمثل الرسم من الناحية الاقتصادية مساهمة المكلف بالضريبة لمزاولة نشاط اقتصادي وتعبر القيمة عن الفرق بين الإنتاج والاستهلاك.

الإنتاج	الاستهلاك الوسيط في الإنتاج
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ المبيعات من السلع</li> <li>▪ الإنتاج المباع، الإنتاج المخزن</li> <li>▪ الاستهلاك الذاتي للمؤسسة</li> <li>▪ الخدمات المقدمة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ السلع المستعملة في الإنتاج</li> <li>▪ الموارد المستعملة في الإنتاج</li> <li>▪ الخدمات المستعملة في الإنتاج</li> </ul>

القيمة المضافة = الإنتاج - الاستهلاك الوسيط (2)

ثانياً: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

بصفة عامة يخضع الرسم على القيمة المضافة:

(1) المادة 282 مكرر-4 من ق.ض.م والرسوم المماثلة لسنة 2012.

(2) بن اعمارة منصور، "أعمال موجهة في تقنيات الجباية"، مرجع سابق، ص 10.

1) عمليات البيع: الأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة والتي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو حرا ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية او عرفية ويطبق هذا الرسم أيا كان:

▪ الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في انجاز العمال الخاضعة للضريبة او وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.

▪ شكل أو طبيعة هؤلاء الأشخاص.

2) عمليات الاستيراد: إن تحليل مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يتطلب معرفة العناصر التالية:

▪ العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

▪ العمليات التي تقع خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

▪ المجال الإقليمي للرسم على القيمة المضافة.<sup>(1)</sup>

**ثالثا: معدلات الرسم على القيمة المضافة**

معدلات TVA كما يلي:

▪ 7% (معدل مخفض) يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي والاجتماعي الثقافي.

▪ 17% (معدل عادي) يطبق على العمليات الإنتاجية والخدمية غير الخاضعة للمعدل المخفض يحدد التعداد المفضل للأموال والخدمات والعمليات في المواد 21-23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.<sup>(2)</sup>

**ج. الرسم على النشاط المهني TAP:**

**أولا: تعريف:**

" يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على

القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة<sup>(3)</sup>.

**ثانيا: مجال التطبيق:**

(1) المادتين 2-15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 1991.

(2) المادتين 21-23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2013.

(3) المادة 219، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.



يستحق الرسم بصدد:

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحهم للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الغير التجارية، ما عدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة.
  - رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.
  - بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.
- لا تطبق أحكام الفقرة السابقة في حالة مؤسسات الأشغال التي تقوم أيضا بعمليات الترقية العقارية<sup>(1)</sup>.

### ثالثا: حساب الرسم على النشاط المهني

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني كالاتي:

#### جدول رقم(1-2):معدلات الرسم على النشاط المهني.

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	الحصة العائدة للبلدية	الحصة العائدة للولاية	الرسم على النشاط المهني
2%	0,11%	1,30%	0,59%	المعدل العام

غير أن معدل الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، يتم توزيع ناتج الرسم كما يأتي<sup>(2)</sup>:

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	الحصة العائدة للبلدية	الحصة العائدة للولاية
3%	0,16%	1,96%	0,88%

<sup>(1)</sup>المادة 217، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013.

<sup>(2)</sup>المادة 222، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013.

تدفع نسبة 50% من حصة الرسم على النشاط المهني العائدة للبلديات التي تشكل دوائر حضرية تابعة لولاية الجزائر إلى هذه الأخيرة<sup>(1)</sup>.

رابعاً : الأشخاص الخاضعون للرسم ومكان فرضه

(1) يؤسس الرسم كما يلي:

■ باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء.

■ باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها.

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

خلاصة:

تعتبر الضريبة أداة هامة من أدوات السياسة المالية للدولة، فهي تهدف أساساً إلى تمويل النفقات العمومية، لتستخدم في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، فبعد دفعها يكون المكلف حراً في أداء عمله وفي ماله. كذلك تراعي الضريبة قدرات المكلف أي طبقاً لدخله وإنفاقه وثروته.

ولقد استعرضنا في هذا الفصل ماهية الجبائية من حيث المفهوم والخصائص والأنواع كذلك التقنيات الضريبية، كما استعرضنا مختلف الضرائب التي تشكل النظام الجبائي الجزائري.

وعليه نظراً لأهمية هذا المورد في تحصيل الإيرادات وجب على الدولة المحافظة عليه، خاصة من التهرب في دفع، وهذا ما سندرجه في الفصل الموالي وكيف تسعى الدولة لمكافحته من خلال الرقابة الجبائية.

(1) المادة 222 مكرر، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013.

(2) المادة 223، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013.



**تمهيد:**

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر المشاكل التي تصيب النظام الجبائي، وتقلص من أهميته، فلطالما اقترنت هذه الظاهرة بالضريبة فحيثما وجدت وجد التهرب وباتساع نطاقها ازدادت أشكال التهرب وانتشرت، وهذا راجع لأسباب كثيرة أهمها غياب الثقافة الضريبية لدى المواطن الجزائري، فالمكلفون بالضريبة سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين لا تخفى عنهم أساليب التحايل والغش، خاصة مع النقص الموجود في نصوص التشريع الضريبي، التي أدت إلى استغلال الثغرات فيها، وهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية، لهذا تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتجديد كل طاقتها وإمكانياتها المادية والبشرية، وإدراك الأسباب المباشرة حول تفشي التهرب الضريبي، وكذا استحداث أجهزة رقابية رادعة.

في ظل النقاط المشار إليها أعلاه سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى:

- **المبحث الأول:** مفاهيم عامة حول التهرب والغش الضريبي.
- **المبحث الثاني:** مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية.

### المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التهرب والغش الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة تتواجد حيثما تواجدت الضرائب، وينجم عنها مشاكل على مستوى الهياكل المالية للدولة، والتي تؤثر سلبا على اقتصادها وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى تشخيص التهرب والغش الضريبي.

#### المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبي

إن تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلق بكيفية التخلص من دفع المستحقات الجبائية والمكلف أسلوبين يمكنانه من التهرب وهما:

- الأسلوب الأول: التهرب الناشئ عن التغييرات القانونية وذلك عن طريق استغلال النقائص الموجودة في التشريعات الجبائية، ويعتبر هذا الأسلوب تجنبا ضريبيا أي عدم انتهاك القوانين.

- الأسلوب الثاني: التهرب الضريبي الناتج عن انتهاك القانون وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

#### أولاً: مفهوم التهرب المشروع "التجنب الضريبي"

تعددت تعاريف التهرب الضريبي نذكر منها:

**1-1:** يقصد بالتهرب الضريبي المشروع "التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة التشريعات الجبائية وذلك باستفادته من الفراغات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي وترجع هذه الفراغات والنقائص إلى نقص التشريع وعدم احكام صياغته لذا يطلق عليه بالتهرب المشروع كون المكلف يعمل في إطار قانوني .

فحسب الكاتب مارتييز J.C.Martinez فإنه يرى التهرب الضريبي انه " فن تفادي الوقوع في مجال

جاذبية القانون الجبائي" (1).

(1) نجاة نوي " فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 2003/1999"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 3.

1-2: يعرف أيضا بأنه التخلص من دفع الجبائية دون مخالفة أحكام التشريع الجبائي القائم.<sup>(1)</sup>

1-3: بينما يرى أندري André Margaraz بأنه: "محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون".<sup>(2)</sup>

من خلال هذه التعاريف نستنتج أن المكلف بالضريبة يحاول استغلال ثغرات القانون لصالحه دون الخروج عن نطاق التشريع.

ثانيا: مفهوم التهرب غير المشروع " الغش الضريبي "

على خلاف التهرب المشروع فإن المكلف هنا يلجأ إلى وسائل الاحتيال والغش قصد التهرب من دفع الضريبة وقد وردت تعاريف كثيرة للغش مثلا.

2-1: يعرفه ليسين ميل Lucien Mehl بأنه " مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي ".<sup>(3)</sup>

2-2: نقول أن هناك غش جبائي إذا تم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة في حين لم ينص المشرع عن منفذ للهروب، فالغش في معناه الواسع هو مجرد عمل أو فعل ينجز عن سوء نية بهدف المغالطة والمخادعة.

2-3: امتناع الممول الذي توفرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها مستعينا بكافة أنواع الغش المتعددة والمختلفة".<sup>(4)</sup>

من خلال هذه التعاريف يتضح بأن الغش تهرب مقصود وذلك عن طريق مخالفة القوانين عمدا.

إلا أن المشرع الجزائري خص ماهية الطرق الاحتيالية وأنواعها حيث صرّفت إلى ست طرق وهي:<sup>(5)</sup>

(1) Paul M.Gaudmet . ‘‘Précise des finances publiques ‘‘. Edition monchertien paris 1992.p134.

(2) Margairaz. ‘‘fraude fiscale et ses succédanés’’, édition vaudoise lausanne, 1987.p 62.

(3) Lucien Mehl, sciences et techniques fiscales. P- U- F Paris. 1984. P23.

(4) رفعت محجوب، مرجع سابق، ص 318.

(5) كردودي سهام، " الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص ص 10-11.

- 1 - إخفاء أو محاولة الإخفاء من طرف أي شخص المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة TVA هو مسؤول عنها وخاصة المبيعات بدون فواتير.
  - 2 - إنتاج معلومات مزورة أو غير دقيقة للاستناد إليها عند الطلب للحصول على إما تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من المزايا الجبائية لصالح الفئات من المدنيين.
  - 3 - القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير دقيق أو وهمي بدفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها ولا ينطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.
  - 4 - قيام المكلف بتنظيم عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
  - 5 - كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد به بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.
  - 6 - ممارسة نشاط تجاري أو مهني غير مصرح به أو القيام بعمليات البيع والشراء بدون تحرير الفواتير.
- وعليه فالمشرع الجزائري قد اعتبر محاولات الغش التي تولى المكلفين القيام بها، وان لم يتمكنوا من الإخفاء الحقيقي للعناصر التي تأسست عليها الضريبة بل يكفي وجود وتوفر النية السيئة ولجوئهم للغش والتدليس بالإضافة إلى تقديم أوراق مزيفة وغير صحيحة قصد الاستفادة من بعض الامتيازات الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات أو التناسي عن قصد في تسجيل البيانات.

### المطلب الثاني: أنواع التهرب والغش الضريبي

#### أولا: أنواع التهرب الضريبي

إن المكلف بدفع الضريبة يحاول الاستفادة من التغيرات في النصوص التشريعية وذلك نظرا لعدم صياغتها بطريقة محكمة، وبالتالي عدم مخالفة القانون والذي يجعل فرض العقوبة عليه أمرا مستحيلا، وعليه يمكن ذكر الصور التالية للتهرب الضريبي:

### 1-1- التهرب الجبائي عن طريق الامتناع :

حيث أن الامتناع هو أبسط صور التهرب الجبائي من خلاله يقوم المكلف إما بالامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلعة المفروض عليها ضرائب مرتفعة أو الامتناع عن استهلاك أو

إنتاج السلعة المفروض عليها ضرائب مرتفعة أو الامتناع عن استيراد سلعة من الخارج خاضعة للضرائب والرسوم الجمركية وبالتالي تجنب دفع الأعباء الضريبية المطبقة عليها.

أو ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر.

### 1-2- التهرب الجبائي المنظم من طرف المشرع الجبائي:

تستعمل الدولة الضريبة كأداة لتوجيه الحياة الاقتصادية سواء برفعها أو بتخفيضها بالأخذ بعين الاعتبار المتطلبات المالية، الاجتماعية والبيئية المختلفة.

على سبيل المثال: لتمكين فئات معينة من تخفيض أعبائها الجبائية لتحقيق أهدافهم وذلك بفرض

الجبائية وتقديرها بالشكل الذي يمكنهم من التخلص الكلي أو الجزئي من أداؤها حيث قد تكون قيمة الضرائب المحددة أقل من قيمتها الحقيقية.

أو مثلا : دفع الضرائب من أجل التقليل من استهلاك سلعة معينة وذلك بالحد من استيرادها قصد توفير العملة الأجنبية أو تشجيعها لاستهلاك سلعة بديلة ما أو الحد من استهلاكها حفاظا على المصلحة العامة.

### 1-3- التهرب الجبائي عن طريق استغلال ثغرات في التشريع الجبائي:

إن عدم الإحكام والدقة في صياغة القوانين الجبائية تؤدي بالمكلفين بالضريبة إلى استنباط طرق

وأشكال مختلفة لتجنب دفع الجبائية بصور قانونية لنذكر مثلا: " قيام المكلف باختيار الإطار القانوني لشركة

بين العمل في إطار شركة ذات المسؤولية المحدودة SARL شركة أشخاص أو شركة مساهمة قصد

الاستفادة من الامتيازات الجبائية والاجتماعية الممنوحة لكل نوع من أنواع الشركات".



ونذكر مثالا آخر: " علما أن القانون الجبائي يفرض ضريبة على الشركات دون إخضاع الهبات إلى الضريبة، فيقوم المعني بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته على شكل هبات رغم أنه مزال حيا حتى لا تخضع أمواله لضريبة الشركات فهنا لم يخرق الممول نصا في القانون واستفاد من الإهمال الموجود في موضوع الهبات وذلك لعدم صياغة أحكام هذه النصوص بدقة.

أو قيام شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين بطرق معينة للاستفادة فيما بعد من عدم دفع الضرائب.

وهناك صور أخرى من التهرب الضريبي قد تختلف من حيث كونها بحسن نية أو سوء نية.

حيث عبر عنه أندري A.MARGARAZ: " أن هذا النوع من التهرب الجبائي مهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضير وغياب الضمير الاجتماعي"<sup>(1)</sup>.

كما تجدر الإشارة إلى أن التهرب الضريبي قد يؤدي إلى خسارة كبيرة تتحملها الخزينة العمومية وكل هذا ناجم عن عدم إحكام المشرع في صياغة التشريع الجبائي.

### ثانيا: أنواع الغش الضريبي

تختلف أنواع الغش الجبائي وذلك لاختلاف الجباية التي يراد التهرب منها فقد تكون ضريبة مباشرة أو غير مباشرة جزئيا أو كليا وبالتالي نجد الأنواع التالية:<sup>(2)</sup>

**2-1- الغش المحلي:** هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها أين تكون عقود المتحدين محدودة بهذا الإقليم أي أن المكلف يجد نفسه دائما أمام السلطات الجبائية لبلده.

**2-2- الغش الجبائي الدولي:** وهو يتم خارج إقليم البلد حيث إن المكلف معرض للإفلات من الإدارة الضريبية عن طريق الأشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية فالمكلف يحاول أن يخفض من عبئه الضريبي مستخدما في ذلك طرق غير مشروعة". ومن بين الأعمال التي يقوم بها في إطار الغش الجبائي.

<sup>(1)</sup> A. Margaraz. Op.P132.

<sup>(2)</sup> تقرير لجنة الإصلاحات الاقتصادية، الجزائر، جانفي، 1988، ص 18.

➤ المكلفين يستطيعون تهريب رؤوس أموالهم إما الأشخاص المعنويين فينشؤون مقرات إقامة لهم في الخارج أين تكون صفتهم التجارية كمصدرين أين تشكل العقود المبرمة أثناء القيام بالعمليات التجارية تهربات حقيقية في الخارج حيث يخلقون قنوات تجريبية خارج الحدود أين يوجهون مباشرة المصاريف الحقيقية في الخارج إلى المؤسسات موجودة في الوطن على عكس الأرباح.

➤ تحويل أرباحه إلى الخارج بالتالي يتهرب من الجبائية الداخلية إذا كانت مرتفعة.

➤ تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد وذلك برفع سعر تكلفة السلع المستوردة لتحديد سعر شراء عال جدا.

➤ تخفيض أسعار البيع عند التصدير عما عليه في الحقيقة أو المبالغة في تقديم الأعباء والتكاليف.

### 2-3- الغش البسيط والغش المركب:

2-3-1- الغش البسيط: يتوفر على عنصر القصد للتملص على الإدارة، وهو كل تصرف يكون بسوء نية للتخلص من الضريبة حيث أن المكلف يقوم بمخادعة الإدارة الجبائية للتقليل من المبالغ الواجب دفعها على شكل ضرائب من خلال تقديم تصاريح تحتوي على معلومات خاطئة أو ناقصة لتقدير الضريبة على أساسها.

2-3-2 الغش المركب: هو استعمال الطرق التدليسية المذكورة في المادة 103-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تجسد سوء نية المكلف من أجل تقليل الإدارة الجبائية.

فالغش المركب هو جمع بين الغش العادي واستعمال طرق تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب

ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة حيث أنه يحاول مسح كل اثر عند تهربه، تحسبا لأي رقابة محتملة.

### المطلب الثالث: أسباب التهرب والغش الضريبي

يعد التهرب الضريبي من أخطر المشاكل الضريبية التي تؤثر سلبا على التنمية كما أن أسبابه والدوافع

التي تؤدي إليه كثيرة.

### أولا: الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي

كلما تعقدت التشريعات الضريبية وتعددت المعدلات الضريبية زادت مشاكل الإدارة الضريبية مع

الممولين وزادت احتمالات التهرب الضريبي، ويمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في النقاط التالية:

- **تعقد النظام الجبائي** : فالمكلفين يجدون الأعذار أمام الإدارة الضريبية وهذه الأخيرة تجد صعوبة في المراقبة بسبب تعقد وتنوع النماذج المستعملة من جهة ومن جهة ثانية بسبب أن المكلف المتهرب يجد نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة والخبرات اللازمة.
- **عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته** : نتيجة التعديلات المتوالية والمختلفة وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي ستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية فبهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفوا الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي فالمشرع الضريبي قد يكون له الدور الأكبر في دفع المكلفين للتهرب من الأعباء الضريبية إذا ما اعتبرت تشريعاته عدم الدقة والوضوح ولذلك من الضروري المساهمة الفاعلة لعناصر متخصصة قانونا واقتصاديا وماليا في وضع النصوص القانونية الضريبية وأيضا ضرورة توخي المشرع للحذر والحرص أثناء فرض مثل هذه القوانين.
- **ضعف العقاب المفروض على المتهربين** : فالأفراد يقررون ما إذا من الأفضل ارتكابهم لجريمة التهرب الضريبي بمقارنة التكلفة بالعائد كما أن احتمالات العقاب تؤثر على تكلفة التهرب الضريبي، فإذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض والشعور بعدم الذنب أو الخطأ في ارتكاب جريمة التهرب الضريبي يؤدي في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من جرائم التهرب وإذا كانت قيمة العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب.
- **ثقل عبء الضريبة** : والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، حيث انه في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله فإنهم يلجئون إلى التهرب الضريبي.<sup>(1)</sup>

#### ثانيا: الأسباب المتعلقة بالمكلف:

تتعلق أسباب التهرب أساسا بالمكلف نفسه وتندرج فيها اعتبارات نفسية وأخلاقية وأخرى مالية.

- **ضعف المستوى الأخلاقي** : ضعف المستوى الخلقي يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني بالمسؤولية الاجتماعية فضعف المستوى الخلقي للأفراد يحفزهم على التهرب من أداء واجبهم المالي.<sup>(2)</sup>

(1) كردودي سهام، مرجع سابق، ص 12، 13.

(2) غازي عناية، مرجع سابق، ص 343.

- ضعف مستوى الوعي الضريبي: السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي ومستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين واعتقادهم أن الضريبة تمس أموالهم الخاصة دون مقابل، هذا ما يدفعهم إلى استعمال كل الطرق والوسائل الممكنة لاجتناب الضريبة.<sup>(1)</sup>

#### ثالثا: الأسباب الاقتصادية

إن مستوى المعيشة والوضع الاقتصادي يفرض دورا بالالتزام بالضريبة فالوضع الاقتصادي الجيد ووفرة رؤوس الأموال تؤدي إلى عدم التهرب الضريبي والعكس صحيح، كما كتب مارتينز MARTINEZ إن الضريبة تصبح ثقيلة كلما كانت تستند على مادة خاضعة، المرتفعة والمصنعة بالتضخيم.<sup>(2)</sup>

#### رابعا: الأسباب السياسية:

تلعب السياسة التي تتبعها الدولة دورا هاما في التهرب والغش الضريبي، إلا أن أنفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تجنّبها في وجوه نافعة فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة وبالتالي يقل في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين فإنهم يبذلون قصارى جهدهم في التهرب والغش الضريبي.

#### خامسا: الأسباب الإدارية

إن عدم الشفافية في الإجراءات وعدم قيام الدولة بنشر نسب الضريبة المفروضة دفعها والنقص الذي تعانيه الإدارة الجبائية من وسائل وإمكانات مادية وبشرية وكذا عدم القيام بالدراسات المعمقة للضريبة كل هذا يؤدي إلى نقص الحوافز ومنه يدفع إلى التهرب والغش الضريبي.<sup>(3)</sup>

(1) ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003" منشورات بغدادية، الجزائر، بدون تاريخ النشر، ص 38.

(2) J.C.Martinez. "La fraude fiscale", opict 1993, p02.

(3) عبد الكريم صادق بركات، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1976، ص 274.

### المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي أن تخفف على الأقل من حدته وتكتسي أهمية بالغة أكثر نظرا لأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمدخله من تلقاء نفسه لذا تعتبر الرقابة إلى هذه التصريحات المكتبية لازمة لأنها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة نظرا للأخطاء المرتكبة سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التهرب من دفع الضريبة.

فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في التصريحات وتسمح أيضا بإرسال مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.<sup>(1)</sup>

#### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

للقابة الجبائية بعض الخصوصيات والميزات التي تتصف بها عن باقي أشكال الرقابة وقد أخذت عدة تعاريف ومفاهيم منها:

- " الرقابة الجبائية هي السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة العمليات والمعلومات المطروحة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين المكلفين بالضريبة".<sup>(2)</sup>

- " تعتبر الرقابة الجبائية السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لتصحيح الأخطار والنقائص المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة"<sup>(3)</sup>.

- " تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق من أن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء والملاحظات"<sup>(1)</sup>.

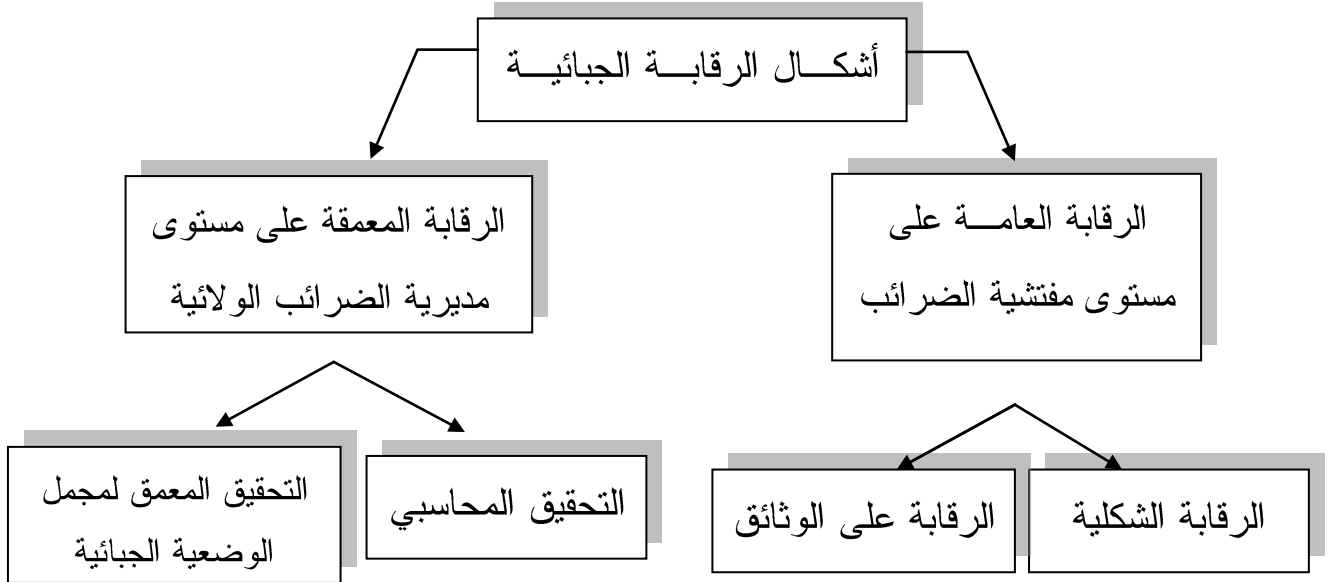
<sup>(1)</sup> سهام كردودي، ص 46.

<sup>(2)</sup> Ministère des finances, DG DRV, Guide de verification, 2001, p13.

<sup>(3)</sup> Marc Leroy, "le contrôle fiscal", édition harmattan, 1993, p43.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

شكل رقم (1-2): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: مديرية الضرائب.

### 1 الرقابة العامة:

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب وفي هذا المستوى تتم الرقابة من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب، وتتم بمكتب الرقابة على مستوى ملف المكلف بالضريبة إلا أن أهمية ومدى هذه الرقابة، يمكن أن يتغير ويتسع لهذا نميز عامة ما بين ما يسمى بالرقابة الشكلية، والرقابة على الوثائق.

#### 1-1 الرقابة الشكلية:

(1) claud laurent, ‘‘contrôle fiscale la vérification personnelle’’. Bayeuscine, Frances, 1995 ; p13.

تتم هذه الرقابة عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتتجزأ كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى وهي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى:

-تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة على التصريحات (أخطاء الجمع، الترحيل..الخ) مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة.  
-هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معابنتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، أي أن العملية لا تغدو أن تكون سوى فحص شكل لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.  
-كذلك تهدف إلى التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.  
-كشف المعلومات أو العناصر المهمة وتكليف في حالة الاستحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح هذه الاغفالات.

### 1-2- الرقابة على الوثائق:

هي عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية إن مراقبة الوثائق يجب أن تكون شاملة وتتم على مستوى ومحتوى ومضمون التصريحات المقدمة إذن  
فمراقبة الوثائق هي مجموع الأعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم مصالح المعينة بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق، اعتماداً على المعلومات المشكلة للملف الجبائي وبصفة خاصة تلك التي تشمل زيادة في رقم الأعمال، إذ تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات والوثائق التي هي بحوزة المصلحة، والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة، وذلك في إطار حق الاطلاع المخول لها.

### 2- الرقابة المعمقة:

وفيها يتم التمييز بين نوعين من الرقابة: الفحص المحاسبي والفحص المحقق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف، وتتمثل مهام المديرية الفرعية في التكفل بالبحث في المواد الخاضعة للحماية والتحقيقات والقيام بالرقابة الجبائية.

تقوم نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بفحص جبائي ومحاسبي للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي، الذين لا يتعدى رقم أعمالهم السنوي مليار ونصف سنتيم وتشمل كذلك المكلفين المقترحين من طرف المفتشيات، اعتمادا على معايير منها:

-التصريح بالعجز المتكرر.

-النقص المستمر في الربح المحقق.

-إن مراقبة الوثائق هي التي تؤدي إلى رقابة، والتي تعتبر كرقابة خارجية .

-انتقال أعوان لا تقل رتبهم عن مراقب إلى مكان مزاوله المكلف بالضريبة لنشاطه لإجراء معاينة ميدانية

للتأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية.

-القيام بفحص الدفاتر والسجلات وجميع الوثائق المحاسبية التي حررت من طرف المكلف بالضريبة أو من

طرف غيره والمتعلقة بالنشاط الذي يمارسه.

-فحص الملفات الخاضعة لحق التقادم المنصوص عليها قانونا. مما سبق يتضح جليا أن الرقابة الخارجية

تهدف إلى التأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها مع مصادر خارجية وتكتسي شكلين.

• الفحص المحاسبي للمؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة

• الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.<sup>(1)</sup>

## 2-1. الفحص المحاسبي:

يعرف على انه " مجموعة العمليات التي تهدف إلى فحص الوثائق المحاسبية وفي عين المكان

للمؤسسات أو الشركات، ومقارنتها بالتصريحات المكتتبه بكشوف المعلومات الواردة بالإضافة إلى المعاينة

المطوبة من طرف العون المحقق".

(1) بولخوخ عيسى، " الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي "، دراسة حالة باتنة، رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير فرع اقتصاد التنمية جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003/2004، ص57.



## 2-2. التحقيق المحقق في مجمل الوضعية الجبائية:

يقصد به مجموع العمليات التي تهدف إلى مقارنة مجموع مداخل العنصر الجبائي بالعناصر المكونة لنمط معيشة أي مقارنة الإيرادات بالنفقات.<sup>(1)</sup>

### المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

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

#### 1. الهدف القانوني:

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية أو المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسون التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

#### 2. الهدف المالي والاقتصادي:

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

#### 3. الهدف الإداري:

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

(1) كردودي سهام، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص53.

-تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.

-تساعد الرقابة الجبائية في إعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.

-إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.<sup>(1)</sup>

#### 4. الأهداف الاجتماعية:

تتمثل في هدفين رئيسيين هما:

-تحقيق العدالة الجبائية بين المالكين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

-منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة، الإهمال أو التقصير في أداء مهامه.<sup>(2)</sup>

(1) نجاه نوي، مرجع سابق، ص 36.

(2) سهام كردودي "المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة، ومتوسطة جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009/2008، ص 91.

## خلاصة:

يتطلب النظام الجبائي الفعال وجود تضامن بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال تأديته لواجباته الضريبية، إلا أنه في غالب الأحيان ما تكون هناك أساليب للغش والتحايل في دفع المستحقات، وتهدف الدولة من خلال الرقابة الجبائية إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتوعية المكلفين بأهمية الضريبة وانعكاساتها الايجابية على المستوى الاقتصادي والاجتماعي، إذا ما انتظم هؤلاء بدفعها في آجالها.

من خلال هذا الفصل وضحنا مفهوم التهرب والغش والأسباب الداعية إليه إلى جانب الأساليب المتخذة في محاربتة، المتمثلة في الرقابة الجبائية وجميع الإمكانيات المؤطرة للقيام بها، وسنتطرق بالتفصيل إلى هذه الأخيرة وإجراءاتها في الفصل الذي يليه.

**تمهيد:**

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحة ظواهر التهرب والغش الضريبي كما أنها تحظى باهتمام كبير، وبما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي ، أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعيا أو معنويا يصرح ويدفع مستحقته الجبائية لدى قبضة الضرائب من تلقاء نفسه، لذا اعتبرت الرقابة الجبائية أمرا إلزاميا للتأكد من مدى مصداقية هذه التصريحات لأنها في كثير من الأحيان تكون غير ذلك.

والإدارة الجبائية تتمتع بقوة القانون بصلاحيات الرقابة على التصريحات، وهذا ضمانا لمبدأ المساواة بين الخاضعين للضريبة، وذلك من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي. كما أنها تقوم بالرقابة بصفة دورية على كل المكلفين بالضريبة، سواء كانت في شكل رقابة عامة أو معمقة.

وعليه سنحاول في هذا الفصل أن نبين ما يلي:

➤ **المبحث الأول:** الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

➤ **المبحث الثاني:** خطوات وإجراءات الرقابة الجبائية.

## المبحث الأول: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

يتطلب القيام بالرقابة الجبائية مجموعة من الأجهزة والهيكل التنظيمية المخولة قانونيا لذلك حتى تتم العملية على أكمل وجه، وتعزيزا لها شرع القانون الجزائري لأعوان الضرائب مجموعة من الصلاحيات و الحقوق تساعدهم في أداء مهامهم.

### المطلب الأول: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

#### 1 1 الوسائل البشرية والإعلامية للرقابة الجبائية.

##### أولاً: الوسائل البشرية:

إن وجود الموظفين المتخصصين بالرقابة الجبائية مقسمة بين الهياكل المختلفة حسب المعايير التالية:

• كثافة النشاط الاقتصادي على الإقليم الضريبي.

• أهمية المحيط باعتباره زاوية ضريبية.

• موظفين مكلفين بالبحث عن المعلومات الضريبية.

• موظفين مكلفين بالمراجعة المحاسبية.

• موظفين متخصصون في الرقابة المختلطة.

بالإضافة إلى ذلك وكما ذكرنا أن العون يمثل الوسيلة القاعدية لتنفيذ نشاطات الإدارة عن طريق

المراقبة، وكذا يمثل العنصر المحدد في تحديد الأهداف الكمية لذلك لا بد من توفر شروط استثنائية مطلوبة في

الرقابة الجبائية وهي:

• كفاءة مختصة ومؤكدة.

• التمتع بسلوك حضاري.

• أن يكون ذو أقدمية على الأقل 3 سنوات في الميدان.

وقد وجه التوظيف خلال الفترة الأخيرة إلى أصحاب الشهادات والمتخرجين من المدرسة الوطنية

للضرائب ومن المعهد الجزائري التونسي للاقتصاد الجمركي والضريبي، إضافة إلى ذلك الأخذ بعين

الاعتبار متطلبات خاصة متعلقة بهذا النوع من التوظيف كان قد سمح بترتيب خاص للمراجعين ورؤساء وأيضاً بنظام تعويض خاص.<sup>(1)</sup>

ثانياً: الوسائل الإعلامية:

لقد أنشأت الإدارة العامة للضرائب مخطط إعلامي جديد موجه يضم مجموعة هياكل ويقوم على تعميم كل نشاطاتها، في هذا الإطار تشكل الضريبة عنصراً أساسياً فيما يتعلق بالرقابة الجبائية فإن تطبيقها يتم كما يلي:

- تثبت مجموعة الملفات الخاصة بالمكلفين بالضريبة.
- الاستعمال الإجباري المحدد للضريبة في عمليات الاستيراد وعند تحرير الفواتير.
- تمركز وإجراء تقاطع للمعلومات المتعلقة بالنشاطات الخاصة بمصادر المداخيل وما يملكه المدين.
- تيسير الملفات الوطنية للمحتاجين.<sup>(2)</sup>

### 1 2 هياكل الرقابة الجبائية:

هناك وسائل هيكلية أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة وبواسطتها ينفذ برنامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في مديريات الأبحاث والمراجعات، وكذا المديريات الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية، ومديريات المؤسسات الكبرى.

### 1-2-1 مديرية الأبحاث والمراجعات:

أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998. والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998.

(1) ابن عمارة منصور، "إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية"، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 18.

(2) نفس المرجع، ص 19.

وهي مكلفة بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة والمصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي، ولكي تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها: مديرية البرمجة نيابة مديرية الرقابة الجبائية، نيابة مديرية الإجراءات الجبائية نيابة التحقيقات والبحث عن المعلومة الجبائية.

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.

واعتماداً على صلاحيات مديرية الأبحاث والمراجعات في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بـ:

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

#### 1-2-2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضاً مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بهذه المهمة إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.

وتتدرج في هذه المديرية ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي و التحقيق الجبائي وتتمثل هذه المصالح في:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات.
- مكتب المراقبة الجبائية.

للقيام بهذه المصالح فإنه يوكل إلى مجموعة من الأعوان المحققين الذين يتألفون من: نائب المدير، رئيس فرقة التحقيق والمحققين.<sup>(1)</sup>

• **نائب المدير:** هو المسؤول عن الإعداد لبرامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة وفي هذا المجال، يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة بحضورهم 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 برنامج التحقيق المنجز، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوم بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

• **رئيس فرقة البحث والتحقيق:** إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي.

ويكون رئيس الفرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا الموجهة لصالح فرقته، ويتدخل أحيانا 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:** تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها، مع إرساء التقويمات ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقبال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

(1) كردودي سهام، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص55.



## 1-2-3- مديرية كبريات المؤسسات:

بالإضافة إلى الجهازين السابقين للذكر، استحدث جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات وهذا بموجب المرسوم التنفيذي في رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـ 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ولكن الملاحظ هو أنه حتى وقتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية ميدان العمل.

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات منبثقة منها تتمثل في: المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية لتحصيل، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للمنازعات.

تتكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل، المراقبة، ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما كانت صبغتها القانونية ومحل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي.<sup>(1)</sup>

## المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

لقد وضع المشرع الجزائري إطار قانوني أوجب من خلاله كل المحققين الجبائيين بإتباع إجراءات معينة، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والتجاوزات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بالمقابل حدد ضمانات لحماية المكلف من كل أشكال التعسف، ويتضمن هذا الإطار الجوانب التالية:

حق الإطلاع، حق الرقابة، حق الاستدراك، حق المعاينة.

أ **حق الإطلاع:** يحق لمصالح الرقابة الجبائية حق الاطلاع من خلال طلب المعلومات من الإدارات المعنية ومصالح الضمان الاجتماعي والمؤسسات الخاصة والبنوك وذلك من غير المساس بالسري المهني لهذه المؤسسات، ويمكن اعتبار حق الاطلاع أنه أداة مساعدة في الرقابة والتي تستعملها مسبقا لإجراء رقابة لتكملة المعلومات المتعلقة بالتحقيق.

(1) نفس المرجع، ص 57.

ويسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والسجلات المحاسبية والأوراق الملحقة للسنة المالية.(1).

ويخضع لحق الاطلاع كل من:

1. **الإدارات العمومية:** طبقا للمادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على انه : " لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الذين يطلبون الاطلاع على الوثائق".(2)

2. **السلطة القضائية:** لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

-تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة

-عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها.

- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض فيها وجود طرق تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها.

-أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال

التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته.(3)

3- **الهيئات المالية:** يحق الإدارة الجبائية أن تمارس حقها في الإطلاع على مستوى الهيئات المالية كالبنوك والضمان الاجتماعي، بحيث يمكن لأعوان المحققين الإطلاع على كل الدفاتر أثناء أدائهم لمهامهم والوثائق الملحقة ومستندات الإجراءات والنفقات التي ينص على مسكها القانون التجاري، وبذلك يمكن لمصالح الإدارة

(1) المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014.

(2) المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014.

(3) المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014.

الجبائية حق الإطلاع على كشوفات وحسابات المؤسسات والأشخاص الموجودة لدى البنك ولا يجوز للبنوك الاعتراض على ذلك بحجة السر المهني<sup>(1)</sup>.

**4- المؤسسات الخاصة:** يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إجراءات عن قيم منقولة، وكذا جميع التجار وجميع الشركات أيا كان غرضها والخاضعة لحق إطلاع التسجيل، أن يقدموا عند كل طلب إلى أعوان الضرائب الذين هم الأقل في رتبة مراقب الدفاتر التي ينص على مسكها القانون التجاري، فعلى المؤسسات مهما كان نوعها تجارية أو صناعية أو خدماتية تدفع أجور أو أتعاب أو أن تقدم الوثائق المحاسبية والجبائية المستعملة لأعوان التحقيق عندما يطلبونها<sup>(2)</sup>.

**ب حق الرقابة:** يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة هما:  
-التحقيق في المحاسبة ومعاينته الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.

-التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، قصد التأكد من مدى صحة المداخل المصرحة، وذلك بمقارنتها بالوضعية المالية الحقيقية للمكلف وتشير إلى أنه عادة يستعمل كلا الشكلين للرقابة؛ بحيث عند إجراء التحقيق في المحاسبة يقوم المحقق بمعاينة الوضعية الجبائية للمكلف<sup>(3)</sup>.

**ج حق استدراك الخطأ:** يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الأخطاء المسجلة فتفرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب فحق استدراك الخطأ وسيلة ممنوحة للإدارة في إعادة النظر في اقتطاع الضريبة سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة بـ 4 سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يلي:

-تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

-القيام بأعمال الرقابة.

-قمع المخالفات والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

<sup>(1)</sup> المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014.

<sup>(2)</sup> المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014.

<sup>(3)</sup> ناصر مراد، "التهرب و الغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص 41.

كما أن إغفال خطأ أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إثر التحقيق يمكن دون المساس بالأجل المحدد تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الدفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقدمة<sup>(1)</sup>.

**د حق المعاينة:** هو حق الممنوح لإدارة الضرائب "عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن لإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة"<sup>(2)</sup>.

### المطلب الثالث: واجبات المكلفين والضمانات الممنوحة لهم

#### أولاً: واجبات المكلفين بالضريبة:

يخضع المكلفين إلى مجموعة الواجبات تتمثل في واجبات ذات طابع محاسبي وأخرى ذات طابع جبائي.

**أ واجبات ذات طابع محاسبي:** حددت هذه الإلتزامات في القانون التجاري بالمواد 09-10-11 وتتمثل في:

- **مسك دفتر اليومية:** إن مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري الذي نص على ما يلي:

"كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوميا العمليات المقومة... شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم"<sup>(3)</sup>.

ويكون هذا الدفتر مرقم وموقع من طرف القاضي التجاري ويجب أن يقدم هذا الدفتر كما طلبته المصلحة الجبائية ويكون مبني على تسجيل العمليات المادية للمؤسسة بتاريخ متتابعة يوما بعد يوم مع إجمالي نتائج العمليات.

<sup>(1)</sup> المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014.

<sup>(2)</sup> المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014.

<sup>(3)</sup> المادة 9 من القانون التجاري، سنة 2007.

• **مسك دفتر الجرد:** إن إلزامية مسك دفتر الجرد محددة أيضا في القانون التجاري والذي ينص على ما يلي: "يمسك دفتر الجرد ودفتر اليومية حسب التاريخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش" (1).

كما يجب أن يكون مؤشر من طرف المحكمة ويجب أن يخلو من كل فراغ أو بياض ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشغب والتزوير، ولا بد من الاحتفاظ بالدفتر لمدة 10 سنوات من إقفال السنة المالية.

• **حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة:** لقد نص المشرع الجزائري على ضرورة ما يلي:

دفاتر المحاسبة وسندات المؤشر، في المادة 09 - 10 من القانون التجاري يلزم أن يحتفظ بها لمدة 10 سنوات، وهي تشمل المراسلات القابلة والصور المطابقة للرسائل (2).

**ب - واجبات ذات طابع جبائي:** تتمثل واجبات المكلفين بالضريبة في جانبها الجبائي في التصريحات الجبائية المقدمة من طرفهم.

### 1 - مفهوم التصريحات الجبائية:

هي عبارة عن وثيقة يستعملها المكلف من إدارة الضرائب من أجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه... الخ، ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل إثبات تستعين به هذه الأخيرة، لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف (3).

### 2- أنواع التصريحات الجبائية:

هناك مجموعة من التصريحات الجبائية، والتي يلزم المكلفون بالتصريح بها محترمين بذلك المواعيد وتواريخ تسليمها للهيئة الجبائية المكلفة قانونا، وفيما يلي نستعرض جملة من هذه التصريحات.

(1) المادة 11 من القانون التجاري، سنة 2007.

(2) المادة 12 من القانون التجاري، سنة 2007.

(3) مداني بن بلغيث، "أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، بالتطبيق على حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2004، ص 191.

2-1 التصريح بالوجود:

يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد، والذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي IRG، أو الضريبة على أرباح الشركات IBS.

يتم اكتتاب التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوما من بدء النشاط حيث يتم التصريح لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط ويجب أن يتضمن المعلومات التالية:

- الاسم واللقب.
- العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين وخارج الجزائر بالنسبة للأجانب<sup>(1)</sup>.

2-2 التصريح الشهري:

هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا عن طريق الاقتطاع (الرسم على النشاط المهني TAP- التطبيقات على الحساب الضريبة على أرباح الشركات- الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب والأجور بالنسبة IRG- مداخيل الأموال المنقولة بالنسبة IRG، الأرباح غير التجارية - الرسم الداخلي على الاستهلاك - و TVA.

ويتم إيداع التصريح الشهري كل عشرين يوما من كل شهر كما أنه يتم إيداع التصريح الشهري لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر المؤسسة.

2-3 التصريح الفصلي (الثلاثي):

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعة للنظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم فيما يخص:

- الضريبة على الدخل الإجمالي / أجور.
- الرسم على النشاط المهني.
- الرسم على القيمة المضافة.

(<sup>1</sup>) مديرية العلاقات العمومية والاتصال، "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، منشورات الساحل، الجزائر، 2009، ص75.

خلال العشرين يوما الأولى لشهر المولي للثلاثي المدني الذي تم خلاله دفع الأجر أو تم تحقيق رقم الأعمال فيه<sup>(1)</sup>.

## (2)-4 التصريح السنوي بالمدخيل والأرباح:

في هذا النوع نميز بين ثلاثة من التصريحات السنوية الأول يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، والثاني بالضريبة الجزافية الوحيدة، أما النوع الثالث فيتعلق بالضريبة على أرباح الشركات وذلك يكون كما يلي:

### أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

تتضمن التصريح الإجمالي بالمدخيل، التصريح بإجمالي الأرباح الخاضعة لنظام مبسط وأيضا التصريحات الخاصة بكل فئة من فئات IRG.

### 1-1- التصريح الإجمالي بالمدخيل:

يتميز هذا النوع من التصريحات بتنظيم وشروط خاصة كما يلي:

#### -المكلفين المعنيين بهذا التصريح:

يجب اكتتاب التصريح الإجمالي بالمدخيل من قبل:

- الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو نشاطا حر.
- الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل متأتية من تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية.
- الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

(1) مديرية العلاقات العمومية والاتصال، "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، مرجع سابق، ص 77.

- الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجرية أو غير أجرية، زيادة على أجرتهم الرئيسية، باستثناء الأشخاص الممارسين إضافة إلى نشاطهم الرئيسي، نشاطا تعليميا أو في مجال البحث بصفة مؤقتة أو كأستاذ شريك في مؤسسة تعليمية.

#### -المعلومات التي يتضمنها التصريح والوثائق المرفقة به:

- تقديم كل المعلومات الضرورية بخصوص وضعية المكلف وكذا تلك المتعلقة بالأعباء العائلية.
- ذكر مختلف العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلفين.
- جدول الأعباء الواجب خصمها من الدخل الإجمالي<sup>(1)</sup>.

#### -أجل ومكان إيداع التصريح:

يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة أن يكتبوا ويرسلوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم تصريحا بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية.

عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي<sup>(2)</sup>.

#### 1-2- التصريح الإجمالي للأرباح الخاضعة للنظام المبسط:

-يخضع المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثين مليون دينار (30.000.000دج) للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة<sup>(3)</sup>.

-يتعين على المكلفين بالضريبة المذكورين في المادة أعلاه اكتابة تصريح على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة أو السنة المالية السابقة. عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى يوم مفتوح يليه<sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup>مديرية العلاقات العمومية والاتصال، "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، مرجع سابق، ص ص 77، 81.

<sup>(2)</sup>المادة 99 من ق.ض.م والرسوم المماثلة لسنة 2010.

<sup>(3)</sup>المادة 20 مكرر من ق.ض.م والرسوم المماثلة لسنة 2011.



كما أنه يلزم المكلفين الخاضعين للنظام المبسط أن يقدموا بدلا و عوضا عن الوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من ق.ض.م والرسوم المماثلة:

- ميزانية ملخصة.
- حساب مبسط للنتيجة الجبائية بين الربح الإجمالي وإجمالي المصاريف.
- جدول الاهتلاكات.
- كشف المؤونات.
- جدول تغيرات المخزون.

وتسلم للإدارة الجبائية الجداول المبينة أعلاه<sup>(2)</sup>.

### 1-3- التصريحات الخاصة بكل فئة من فئات IRG:

إضافة إلى التصريح الإجمالي بالمدخيل يتعين على المكلفين اكتابة تصريحات خاصة وهي مبينة في الجدول التالي:

#### جدول رقم (3-1): التصريحات الخاصة بفئات IRG:

فئات ضريبة IRG	نظام فرض الضريبة	آجال إيداع التصريح	مكان إيداع التصريح
أرباح صناعية وتجارية	-النظام الحقيقي -والمبسط و IFU	قبل 30 أبريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط
أرباح غير تجارية	-نظام مراقب -اقتطاع من المصدر	على الأكثر 30 أبريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط أو مقر المؤسسة
المدخيل العقارية الناتجة من إيجار أملاك مبنية أو غير مبنية	-اقتطاع من المصدر	قبل 30 يوم ابتداء من تاريخ تحصيل الإيجار	لدى قباضة الضرائب المتواجدة في مكان العقار.

<sup>(1)</sup>المادة 20 مكرر 1 من ق.ض.م والرسوم المماثلة لسنة 2011.

<sup>(2)</sup>المادة 20 مكرر 2 من ق.ض.م والرسوم المماثلة لسنة 2008.

مداخل رؤوس الأموال المنقولة	- اقتطاع من المصدر	قبل 30 أبريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها المواطن الجبائي المستفيد
المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية	- اقتطاع من المصدر	قبل 30 أبريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مسكن رب العمل أو مقر المؤسسة أو المكتب الذي أجر فيه الدفع.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قانون الضرائب المباشر أو الرسوم المماثلة لسنة 2013.

### ثانيا- التصريح بالضريبة الجرافية الوحيدة:

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة اکتتاب وإرسال إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط تصريحا خاصا تحدد الإدارة الجبائية نموذجها، وذلك قبل الفاتح من فيفري من كل سنة (1).

### ثالثا: الضريبة على أرباح الشركات:

شروط هذا التصريح تتمثل فيما يلي:

#### - آجال ومكان هذا التصريح:

يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات في اکتتاب تصريح يتضمن مبلغ أرباح المؤسسة الخاضعة للضريبة والمتعلقة بالنسبة المالية السابقة كما يجب تقديم هذا التصريح قبل 30 أبريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد مقر الشركة أو مقرها الرئيسي.

#### - الوثائق الواجب إرفاقها بالتصريح:

يجب إرفاق هذا التصريح بالميزانية الجبائية إضافة إلى:

- كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني.

- كشف مفصل عن التسبيقات المدفوعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات (1).

(1) المادة 1 من قانون الاجراءات الجبائية 2014

2-5 التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة:

في هذا النوع من التصريحات نميز بين أنواع الضرائب التالية:

أ - بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:

نميز في الضريبة على الدخل الإجمالي الحالات التالية:

• التنازل أو التوقف:

في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي للمؤسسة أ، التوقف عن ممارسة مهنة حرة أو استغلال

مستثمرة فلاحية، اكتاب:

1 - تصريح إجمالي بمدخيل التنازل أو المتوقف.

2 - تصريح خاص بالمداخيل السنوية.

يجب اكتاب التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والتصريح الخاص في أجل عشرة

(10) أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف.

• الوفاة:

في حالة وفاة المكلف بالضريبة يجب أو تكون المداخيل الخاضعة للضريبة موضع:

1 - تصريح إجمالي.

2 - تصريح خاص.

حيث يجب اكتاب التصريح الإجمالي والتصريح الخاص من طرف ذوي حقوق المتوفى ويجب إيداع

التصريحات المشار إليها في أجل ستة (6 أشهر) اعتباراً من تاريخ الوفاة.

ب- بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات:

(<sup>1</sup>) مديرية العلاقات العمومية والاتصال "الدليل التطبيقي المكلف بالضريبة"، مرجع سابق، ص 82.

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات إيداع تصريح خاص بالتنازل أو التوقف نشاط المؤسسة لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مقر الشركة أو المؤسسة الرئيسية وهذا في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام.

ج- بالنسبة للرسم على النشاط المهني:

في حالة التنازل أو توقف المؤسسة جزئيا أو كليا يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأرباح الصناعية والتجارية) إيداع تصريح خاص بالرسم على النشاط المهني لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان فرض الضريبة وهذا في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام.

د- بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة:

في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بإيداع التصريح بالتوقف لدى مفتش الضرائب الذي يتبعونه وهذا في أجل عشرة 10 أيام<sup>(1)</sup>.

(2)-6 التصريح بالعملات والمكافآت عن الوساطة والانتقاصات والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى.

يجب على مسيري المؤسسات والمكلفين بالضريبة الذين يحققون أرباحا من ممارسة مهن غير تجارية، والذين يدفعون أثناء ممارسة مهنتهم أتعابا وأتاوى عن:

-براءات وخص.

-علامات الصنع.

-مصاريف المساعدة التقنية.

-المقر، وغيرها من المكافآت.

(<sup>1</sup>) نفس المرجع السابق، ص ص 83، 85.

إلى الأشخاص الذين لا ينتمون إلى مستخدميهم المؤجرين أن يصرحوا بهذه المبالغ في كشف بين ألقاب المستفيدين وأسماءهم ورقم التعريف الجبائي الخاص بالمستفيدين وعنوان شركائهم وعناوينهم، والمبالغ التي قبضها كل مستفيد، ويجب إرفاق هذا الكشف بالتصريح السنوي بالنتائج<sup>(1)</sup>.

#### ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلفين.

يحتاج المكلف إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية، عند قيامها بمهمة التحقيق وبالتالي إحداث توازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الضريبية، كما يجب على الأعدان المحققين احترام هذه الضمانات، أما في حالة الإخلال بها فإنه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق وتتعدد أشكال هذه الضمانات كما يلي:

-الإشعار بالتحقيق: لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبتها على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أو تدخل والفترة التي يتم فيها التحقيق والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها. كما أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلامه بذلك.

#### -تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من

ثلاثة (03) أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

(1) المادة 176 من ق.ض.م. والرسوم المماثلة لسنة 2014.

• كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل إلى ستة ( 06 ) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي أي فوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب أن لا يتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر<sup>(1)</sup>.

#### -عدم إجراء تحقيق جديد:

عند يتم الانتهاء من إجراء تحقيق لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضرائب، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.

#### -إجراءات تتعلق بإجراءات التقويم:

عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة أثر التحقيق يتعين على الإدارة أن تعلم المكلف بنتائج التحقيق وذلك عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو تبليغ قبوله وذلك في أجل أربعين ( 40 ) يوماً وقبل انقضاء أجل الرد يجب على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفاهية المفيدة للمكلف حول مضمون الإشعار إن ما طلب هذا الأخير ذلك<sup>(2)</sup>.

#### -إمكانية الطعن في نتائج التحقيق:

<sup>(1)</sup> المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2014.

<sup>(2)</sup> المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية 2014.

لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق منح المشرع إمكانية الطعن فيها، وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية ابتداء من المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية ثم لجان الطعن المختلفة ثم الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي<sup>(1)</sup>.

-السر المهني:

يلزم بالسر المهني بمقتضى المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجزائي الجبائي المعمول به فعلى جميع الأعوان الالتزام بالسرية المهنية في أداء واجبه<sup>(2)</sup>.

### المبحث الثاني: خطوات وإجراءات الرقابة الجبائية

تتم عملية الرقابة الجبائية وفقا لخطوات وإجراءات معينة، وضعت لها نصوص وتشريعات قانونية يعتمد عليها في التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

يشمل هذا المبحث التركيز على طريقتين للرقابة الجبائية الفحص المحاسبي، والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، وإجراءات كل منهما.

#### المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية

قبل التطرق إلى كيفية سير عملية الرقابة للطريقتين السابقتين، يجب التعرف على كيفية تحديد النتيجة التي يتم على أساسها حساب مبلغ الضريبة المقتطع.

#### 1. النتيجة المحاسبية:

(1) ناصر مراد "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص 44.

(2) المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية 2014.

تسعى أي مؤسسة اقتصادية إلى الاستمرار في نشاطها، وهذا لا يتم إلا إذا كان هناك تناسق بين جميع الموارد المتاحة لديها سواء أكانت مادية أو بشرية، بالإضافة إلى التسيير الجيد لهذه الموارد. تحقق المؤسسة من خلال هذا نتيجة تطمح دوماً لأن تكون ايجابية خلال فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة.

وتحدد نتيجة المؤسسة في نهاية دورتها المالية بطريقتين هما:

أ طريقة الميزانية:

1. تعريف الميزانية:

هي عبارة عن صورة للمركز المالي للشركة من خلال بيان ما لها من مستهلكات (الأصول والموجودات) وحقوق الملكية وما عليها من التزامات مالية (خصوم) في تاريخ الميزانية. وكذا تمثل إحدى الركائز المهمة في بيان صورة الشركة أو المؤسسة للأطراف المتعاملة معها، وهي بذلك تترجم بالأرقام ما تملكه المؤسسة المالية مقارنة بالمطلوب (الخصوم) حيث تشكل المطلوبات ما يترتب على المؤسسة من حقوق للغير<sup>(1)</sup>.

2. مكونات الميزانية:

تتشكل الميزانية من جانبين اثنين: أحدهما يمثل الأصول (الموجودات) والثاني يمثل الخصوم (المطلوبات). وينقسم كل من الجانبين إلى عناصر جارية (متداولة) وعناصر غير جارية. ويجب على كل مؤسسة أن تحدد بناء على طبيعة عملياتها، تصنيف موجوداتها الجارية وغير الجارية والتزاماتها الجارية وغير الجارية كفئات منفصلة في قائمة الميزانية.

1.2. جانب الأصول:

تنقسم عناصر أصول الميزانية من حيث المبدأ إلى قسمين هما: الأصول الثابتة (غير الجارية) والأصول المتداولة (الجارية). وتعتبر الأصول غير الجارية تلك الأصول الموجهة للاستخدام الدائم لاحتياجات المؤسسة، وكذا تلك المحتجزة لغايات الاستثمار في الأجل الطويل، بالإضافة إلى تلك التي لا ترغب المؤسسة أو لا تستطيع تحقيقها خلال اثني عشر شهراً (12) التالية لتاريخ نهاية نتيجتها المالية.

(1) عبد الوهاب رميدي، علي سماي، "المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي"، الطبعة الأولى، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2011، ص30.



و يعبر عن هذا النوع من الأصول (غير الجارية) وفقا لمدونة الحسابات التي اقرها النظام المحاسبي الجزائري بـ "التثبيات"، وهي تمثل حسابات الصنف الثاني من المدونة والمشكلة أساسا من حسابات.

• التثبيات المعنوية: كبرمجيات المعلوماتية والامتيازات والبراءات والرخص والعلامات.

• التثبيات المعنوية: كالأراضي والمباني والمجالات والمعدات...

• التثبيات المالية : كسندات المساهمة والحسابات المدينة الملحقة بها والمساهمات والحقوق المماثلة،

والتثبيات المالية الأخرى...

أما الأصول الجارية (المتداولة) فهي تلك الأصول التي تمثل موضوع عمل المؤسسة والتي تنتظر منها إمكانية التحقيق (بيعها أو استهلاكها) ضمن إطار الدورة الاستغلالية العادية، أي يتوقع أن يتحقق نقدا أو تحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية، كذلك عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة (مخزونات) أو على المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال الاثنا عشر شهرا. أو عندما يكون نقدا ا واصلا معد لا للنقد، ولا توجد قيود على استعماله.

ويمثل كذلك هذا النوع من الأصول (الأصول الجارية) وفقا لمدونة الحسابات المتبقية على النظام المحاسبي المالي، كلا من حسابات الصنف الثالث "المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ"، والحسابات المدينة للصنف الخامس "الحسابات المالية" كالقيم المنقولة للتوظيف، وحسابات النقديات، والتحويلات الداخلية، والأدوات المالية المشتقة<sup>(1)</sup>.

## 2.2. جانب الخصوم:

• حقوق المساهمين (حقوق الملكية): هي إجمالي حقوق المساهمين في الشركة، وبمعنى آخر فان حقوق الملكية تمثل صافي أصول الشركة بعد سداد كافة الالتزامات، وهناك مصدران أساسيان لحقوق المساهمين هما:

-المساهمات المدفوعة أو المقدمة من المساهمين.

-الاحتياطات والأرباح المحتجزة.

<sup>(1)</sup>كتوش عاشور، "المحاسبة العامة، أصول ومبادئ واليات الحسابات وفق SCF"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص43.

بالإضافة إلى حقوق الأقلية.

• **الخصوم غير الجارية (ديون طويلة الأجل):** هي عادة الالتزامات المتحققة من الشركة عن شراء أصول طويلة الأجل ويتم سداد تلك الالتزامات على أقساط شهرية أو سنوية على مدى عدة سنوات أو ك مبلغ إجمالي بعد مرور عدة سنوات أو أي جزء من تلك الالتزامات يستحق السداد خلال فترة سنة من تاريخ الميزانية، يجب إظهاره بالميزانية ضمن الالتزامات المتداولة، ومن ابرز أمثلة الالتزامات طويلة الأجل القروض طويلة الأجل، قروض السندات.

• **الخصوم الجارية:** هي بصفة عامة أية التزامات تستحق السداد خلال سنة واحدة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة نشاط واحدة أيهما أطول، وتعرض الالتزامات المتداولة بالميزانية، مخصومة من الأصول المتداولة نظرا لان الأصول المتداولة هي مصدر سداد تلك الالتزامات، وتعتبر حسابات الدائنين والسحب على المكشوف من أهم عناصر الالتزامات المتداولة.

• **السحب على المكشوف:** هي المبالغ المستحقة السداد خلال فترة سنة واحدة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة نشاط واحدة أيهما أطول، وذلك طبقا لاتفاقيات التسهيلات البنكية المقدمة للشركة.

• **الدائنون:** هي الحسابات الرئيسية تحت هذا البند وتشمل (الموردون والمصروفات المستحقة، والدائنون الآخرون). بالإضافة إلى الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل وأرباح الشركات غير الموزعة<sup>(1)</sup>.

### 3 - جدول الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF:

تأخذ الميزانية الشكل التالي: بحيث تعرض مجموع الأصول مساويا لمجموع الخصوم كما يجب أن تكون بتاريخ معين.

جدول رقم (3-2): الميزانية جانب الأصول

السنة المالية المقفلة في .....

<sup>(1)</sup> عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 38.

N-1 صافي	N صافي	N اهتلاك	N إجمالي	ملاحظة	الأصول
					أصول غير جارية فارق بين الاقتناء المنتوج الايجابي أو السلبي تثبيات معنوية تثبيات عينية أراضي مباني تثبيات عينية أخرى تثبيات ممنوح امتيازها تثبيات يجرى انجازها تثبيات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض و أصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصول غير الجارية
					أصول جارية مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب و ما شابهها الموجودات و ما شابهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

Code comptable.Edition professionnelle.Berti Edition.Alger.2011.P89..

جدول (3-3) : الميزانية جانب الخصوم

السنة المالية المقفلة في : .....

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة

			رأس المال تم اصداره رأس المال غير مستعان بعلاوات و احتياطات، احتياطات مدمجة فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة نتيجة صافية (نتيجة صافية حصة المجمع) رؤوس أموال خاصة أخرى /ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة حصة ذوي الأقلية
			<b>المجموع</b>
			الخصوم غير الجاري قروض و ديون مالية ضرائب (مؤجلة و مرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
			<b>مجموع الخصوم غير الجارية</b>
			الخصوم الجارية مردون و حسابات ملحقه ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية
			<b>مجموع الخصوم الجارية</b>
			<b>مجموع عام للخصوم</b>

Code comptable.Edition professionnelle.Berti Edition.Alger.2011.P90.

#### 4- نتيجة الدورة:

يمكن معرفة نتيجة الدورة انطلاقا من الميزانية الختامية، وذلك بطرح مجموع عناصر الأصول من مجموع عناصر الخصوم، فإذا كان مجموع عناصر الأصول اكبر من مجموع عناصر الخصوم فالنتيجة ربح، وإذا كان العكس فالنتيجة خسارة.

#### ب- طريقة حسابات النتائج:

#### 1 -تعريف جدول حسابات النتائج:

هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة.

## 2- المعلومات التي يقدمها جدول حسابات النتائج:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتجات المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتمديدات المماثلة.
- المخصصات للاهتلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية (المنتجات والأعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة<sup>(1)</sup>.

## 3 - جدول حسابات النتائج: هناك طريقتين في إعداد وعرض جدول حسابات النتائج وهما:

- حسب الوظيفة: ويأخذ الشكل التالي:

### جدول رقم (3-4): حساب النتائج حسب الوظيفة الفترة من .... إلى ....

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال تكلفة المبيعات
			هامش الربح الإجمالي
			منتجات أخرى عملياتية

<sup>(1)</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المطبعة الرسمية، الجزائر، 2009، ص 24.

			التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية
			<b>النتيجة العملياتية</b>
			تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريق المستخدمين، المخصصات، الاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية
			<b>النتيجة العادية قبل الضريبة</b>
			الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (تغيرات)
			<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
			الأعباء غير العادية المنتجات غير العادية
			<b>النتيجة الصافية للسنة المالية</b>
			حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتائج الصافية النتيجة الصافية للمجموع المدمج منها حصة الأقلية حصة المجمع
			لا تستخدم الا لتقديم الكشوفات المالية المدمجة

Code comptable. Edition professionnelle. Berti Edition. Alger. 2011. P92

- حسب الطبيعة: ويأخذ الشكل التالي:

جدول رقم (3-5): حساب النتائج حسب الطبيعة الفترة من ... الى ...

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			<b>إنتاج السنة المالية</b>

			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
			استهلاك السنة المالية
			القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
			أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدخلات المتشابهة
			الفائض الإجمالي على الاستغلال
			المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكات و المؤونات استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
			النتيجة العملياتية
			المنتجات المالية الأعباء المالية
			النتيجة المالية
			النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية

Code comptable.Editionprofessionnelle.Berti Edition.Alger.2011P.91.

#### 4 النتائج التي يقدمها جدول حسابات النتائج:

من خلال جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة) يمكن عرض أهم النتائج التي يقدمها جدول حسابات

النتائج وهي كما يلي:

• إنتاج السنة المالية: المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات

الملحقة+الإنتاج المخزن أو المنقوص من المخزون +الإنتاج المثبت+ إعانات الاستغلال.

و نعبر عليه بالمعادلة التالية: إنتاج السنة المالية = ح/70+ح/72+ح/73+ح/74.

• استهلاك السنة المالية: المشتريات المستهلكة +الخدمات الخارجية+الاستهلاكات الخارجية الأخرى.

و نعبر عنه بالمعادلة التالية: استهلاك السنة المالية =  $60/ح + 61/ح + 62/ح$ .

• القيمة المضافة للاستغلال: إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية.

و نعبر عنه بالمعادلة التالية:  $70/ح + 72/ح + 73/ح - 74/ح - (60/ح + 61/ح + 62/ح)$ .

• إجمالي فائض الاستغلال: وهو القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

و نعبر عليه بالمعادلة التالية: = القيمة المضافة للاستغلال  $61/ح - 64/ح$ .

- النتيجة التشغيلية أو العملياتية: إجمالي فائض الاستغلال  $75/ح + 75/ح - 65/ح - 68/ح + 78/ح$ .

• النتيجة المالية: الإيرادات المالية - المصاريف المالية =  $76/ح - 66/ح$ .

• النتيجة العادية قبل الضرائب: هي مجموع كل من النتيجة التشغيلية والنتيجة المالية.

• النتيجة الصافية للأنشطة العادية: وذلك بعد طرح الضرائب الواجب دفعها على النتيجة العادية والضرائب المؤجلة على النتائج العادية.

= النتيجة العادية قبل الضرائب -  $(695/ح و 698/ح) - (692/ح و 693/ح)$ .

• النتيجة غير العادية (نتيجة خارج الاستغلال): وهي عبارة عن الفرق بين  $77/ح$  إيرادات غير عادية -  $67/ح$  أعباء غير عادية.

• صافي نتيجة السنة المالية: وهي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

و يعبر عنها بالمعادلة: = النتيجة الصافية للأنشطة العادية  $\pm$  النتيجة غير العادية<sup>(1)</sup>.

## II. الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية:

أولاً: القواعد الجبائية المطبقة على الأعباء والإيرادات:

(1) عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 251.



1.1. الشروط العامة للخصم: لكي تكون الأعباء مقبولة من أجل تحديد الربح الصافي، يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:

- أن تستعمل في المصلحة المباشرة للمؤسسة.
- أن تخص عبء فعليا، مصحوبا بتبريرات وإثباتات كافية.
- أن تخفض الأصل الصافي للمؤسسة.
- أن تكون مسجلة محاسبيا في الدورة التي استعملت فيها<sup>(1)</sup>.

### 2.1. أعباء قابلة للخصم كليا:

- الإيجارات: هي أعباء قابلة للخصم إذا كانت تخص المباني والمحلات المؤجرة في إطار الاستغلال، ومن ثم كل إيجار لا يتعلق مباشرة بنشاط المؤسسة لا يعتبر قابلا للخصم.
- صيانة وإصلاح: هذه الأعباء قابلة للخصم عندما تخص أشغال الصيانة والإصلاح المتعلقة بالنشاط.
- نقل وتقلات: يسجل في هذا الحساب كل مصاريف النقل المحددة لأشخاص باستثناء مصاريف النقل على الشراء فتسجل في حساب المشتريات.
- البريد والمواصلات: إذا كان ضمنها مصاريف خاصة باستعمال شخصي للمستغل فانه يعاد إدماجها ضمن الربح المصرح به.
- مصاريف المستخدمين: حتى تكون المكافآت، الأجور والعلاوات قابلة للخصم يجب أن تتعلق بعمل فعلي وان لا يكون مبالغ فيها مقارنة بالخدمات المقدمة وكذا الاشتراكات الاجتماعية المدفوعة السارية المفعول وتمثل هذه المصاريف ما يلي:
- أجور المستخدمين هي قابلة للخصم بصفة طبيعية.
- الأعباء الاجتماعية والاشتراكات في الضمان الاجتماعي الناتجة عن الواجبات القانونية المتعلقة بالأجور والأتعاب هي قابلة للخصم.
- مكافآت المسيرين والشركاء قابلة للخصم.

<sup>(1)</sup>Guide de contrôle sur pièces. Direction générale de Impots.1995 , p :19.

في حين الأجور غير القابلة للخصم تمثل الأجور المدفوعة لشركاء في شركات الأشخاص، شركاء شركات التوصية البسيطة، أعضاء الشركات المدينة، والتي تؤسس على شكل أسهم، وأما فيما يخص اجر المستغل في المؤسسة الفردية فهو أيضا غير قابلة للخصم<sup>(1)</sup>.

### 3.1. الأعباء القابلة للخصم في حدود:

- الهدايا المختلفة : باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها 500 دج، والإعانات والتبرعات، عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا، لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره مائتي ألف دينار 200.000 دج سنويا.
- مصاريف حفلات الاستقبال: بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- الهبات والإعانات المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية والثقافية بشرط أن يقدم إثباتات وذلك في حدود 10% من رقم الأعمال السنوي وفي حدود أقصاها ثلاثون مليون دينار 30.000.000 دج.
- تقبل للخصم الهبات والرعاية التي تقدم من طرف المؤسسة لصالح الهيئات ذات الطابع الثقافي من اجل ترميم المعالم الأثرية، إحياء المناسبات المحلية، توعية الجمهور بالتراث التاريخي وفق شروط تنظيمية.
- تخصم في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار 100.000.000 دج إلى غاية عشرة بالمئة 10% من هذا الدخل أو الربح، النفقات المعروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث<sup>(2)</sup>.
- المصاريف المالية: فيما يخص الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المبرمة خارج الجزائر، وكذلك الأتاوي المستحقة من إيرادات وخص الاستغلال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة

<sup>(1)</sup> محمد حمر العين، "ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، دراسة ميدانية على مؤسسة المشروبات الغازية \_ مامي \_، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2010-2011، ص30.

<sup>(2)</sup> المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فان خصمها للفائدة المؤسسات التي تدفعها مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة.

و فيما يخص هذه المؤسسات نفسها، تخصم مصاريف المقر في حدود 1% من رقم الأعمال في مجرى السنة المالية المطابقة للالتزامها.

• **الضرائب والرسوم:** تكون رسوم وضرائب الاستغلال قابلة للخصم عندما تكون مدفوعة للتحويل في الدورة المخصصة لها. أما الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي غير قابلة للخصم (1).

• **الاهتلاكات:** الشروط العامة للاستفادة من حسم الاهتلاك هي:

-شروط في المضمون: تتمثل في:

✓ أن تكون عناصر الأصول إنخفاض في قيمتها نتيجة الاستغلال أو العوامل الطبيعية.

✓ الاهتلاك يجب أن يخص تدهورا فعليا في قيمة الأصل.

✓ يجب أن يحسب الاهتلاك على القاعدة في حدود سعر التكلفة أو الشراء.

✓ قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهتلاك المالي القابلة للخصم، تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء 1.000.000 دج .

-شروط في الشكل: تتمثل في:

✓ الاهتلاك يجب ان يكون فعلا مقيدا في محاسبة المؤسسة.

✓ إيداع كشف الاهتلاكات(2).

حسب نص المادة 1-174 هناك أنظمة اهتلاك مالي تمثل اهتلاك مالي تنازلي واهتلاك مالي

تصاعدي.

بالنسبة للاهتلاك المالي التنازلي: يطبق سنويا على القيمة المتبقية للملك الواجب اهتلاكه ماليا.

(1) المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

(2) محمد حمر العين، مرجع سابق، ص33.

و تحدد المعاملات المستعملة في حسابه، على التوالي: 1.5 و 2 و 2.5 للمدة العادية لاستعمال التجهيزات ثلاث أو أربع سنوات، خمس أو ست سنوات، أو تزيد عن ست سنوات.

و للاستفادة من الاهتلاك المالي التنازلي، يجب على المؤسسات (الإنتاجية والسياحية) الخاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي، أن تختار وجوبا هذا النوع من الاهتلاك، ويجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعية فيه بخصوص التثبيتات، إثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة.

**بالنسبة للاهتلاك المالي التصاعدي:** يحصل بضرب القاعدة القابلة للاهتلاك المالي في الجزء الذي يقبل كبسط على عدد السنوات المطابقة لمدة الاستعمال المنقضية وكمقام  $(1 + n)$  وتمثل ن عدد سنوات الاهتلاك المالي.

و للاستفادة من نظام الاهتلاك المالي هذا، يجب على المؤسسات إرفاق رسالة واختيار هذا النظام بتصريحها السنوي<sup>(1)</sup>.

• **المؤونات:** حتى تكون المؤونات قابلة للخصم يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

- في الشكل: تتمثل هذه الشروط فيما يلي:

✓ يجب أن تكون المؤونة مقيدة في محاسبة المؤسسة.

✓ يجب أن تظهر المؤونة في كشف خاص.

✓ المؤونة التي تصبح بدون غرض يجب أن تدمج من قبل المؤسسة في الربح.

- في المضمون: تتمثل الشروط فيما يلي:

✓ يجب أن تخصص مؤونة الخسائر لتغطية خسارة أو تكلفة محتملة مذكورة.

✓ يجب تقييم التكلفة أو الخسارة المتوقعة بدقة وليس جزافيا.

✓ مخصص المؤونة يجب أن يكون لمواجهة خسارة على أساس احتمال قوي.

✓ احتمال توقع التكلفة أو الخسارة يجب أن تقع من حدث جاري في نهاية الدورة<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

<sup>(2)</sup> محمد حمر العين، مرجع سابق، ص 34.

#### 4.1. أعباء لا يسمح بخصمها:

- في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.<sup>(1)</sup>

#### 5.1. إيرادات خارج الاستغلال:

حدد المشرع الضريبي معاملة خاصة لبعض الإيرادات خارج الاستغلال هي:

- **الإعانات المقبوضة:** تتمثل هذه الإعانات في المبالغ التي تتحصل عليها المؤسسات من هيئات الدولة لدعم الاستغلال واكتساب أصول جديدة وتشمل: إعانات الاستغلال وإعانات الاستثمار.
- **فائض القيمة الناتج عن التنازل عن احد الأصول:** وهو الربح الناتج عن بيع احد الأصول المقيدة ضمن محاسبة المكلف وفائض القيمة عن التنازل نوعان:
  - **فائض قيمة قصير الأجل:** وهو ناتج عن تنازل عن أصول لم تتجاوز مدة الحياة 3 سنوات أو اقل، يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة ويعفى 30% الباقي من الضريبة.
  - **فائض قيمة طويل الأجل:** وهو ناتج عن تنازل عن أصول تجاوزت 3 سنوات ويحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة ويعفى 65% الباقي من الضريبة.

في حين لا تدخل فوائض القيم عن التنازل لأصول مثبتة، ضمن الربح الخاضع للضريبة، إن التزم المكلف بالضريبة بان يعيد استثمار مبلغ الفوائض في شكل تنبيئات في مؤسسته قبل انقضاء اجل ثلاث سنوات، ابتداء من تاريخ اختتام هذه السنة المالية<sup>(2)</sup>.

#### ثانيا: تحديد النتيجة الجبائية:

<sup>(1)</sup> المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013.

<sup>(2)</sup> المادة 172-173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013.

## 1.2. تعريف النتيجة الجبائية (الربح الخاضع للضريبة):

"هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أية عنصر من عناصر الاستغلال أو في نهايته<sup>(1)</sup>."

## 2.2. حساب النتيجة الجبائية:

الربح الجبائي هو عبارة عن الربح المحاسبي (الفرق بين الإيرادات والتخفيضات) مع إجراء بعض التعديلات ويتضح ذلك من خلال العلاقة:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + أعباء غير قابلة للخصم (الاستردادات) - أعباء قابلة للخصم (تخفيضات)

• **الاستردادات:** فهي أعباء غير قابلة للخصم، ممثلة في أعباء غير خاضعة أدرجت في تكاليف الربح المحاسبي إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائيا لأنها تعتبرها مصاريف خارج الاستغلال أو ترفضها مؤقتا إلى حين تسديدها.

• **التخفيضات:** عبارة عن تكاليف لم تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها إدارة الضرائب كالتكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة، هذه التكاليف تشمل خسائر سنوات سابقة، إضافة إلى الجزء غير الخاضع للضريبة من فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيات وغيرها<sup>(2)</sup>.

## المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي

يعتبر التحقيق في المحاسبة تحقيقا معمقا بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما انه يحقق في مبالغ كل الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف.

أ. معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق في المحاسبة : إن اختيار المكلفين الذين سيخضعون لبرنامج التحقيق في المحاسبة يتم وفقا للمعايير التالية:

1. مدى احترام المكلف لالتزاماته الجبائية (مسك المحاسبة، إيداع التصريحات).

<sup>(1)</sup>المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2009.

<sup>(2)</sup>محمد حمر العين، مرجع سابق، ص35.

2. أهمية الأرباح والمدخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
3. مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل أو المسير أو الشركاء.
4. العجز المتكرر.
5. طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق.
6. التغير المستمر لمكان النشاط التجاري.
7. التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة بشكل مستمر مما يوحي بوجود نية للتهرب الجبائي.

#### ب- مراحل سير التحقيق في المحاسبة:

قبل الخوض في تفاصيل هذه المراحل لابد من الإشارة إلى ما يسبقها من إجراءات تتم على مستوى مفتشيات الضرائب المنتشرة عبر كل ولاية، حيث تقترح كل مفتشية عدد من المكلفين الواجب إخضاعهم للتحقيق في المحاسبة بناء على جملة من الاعتبارات والمعايير سلف ذكرها، ويتم إرسال هذه الاقتراحات إلى المديرية الولائية للاطلاع والتعديل أو الإضافة والمصادقة، ثم ترسل إلى المديرية العامة للضرائب لمباشرة التحقيق على مستوى المديرية الفرعية للضرائب، وبالضبط على مستوى فرقة التحقيق المحاسبي<sup>(1)</sup>.

يمكن إيجاز مراحل التحقيق المحاسبي فيما يلي:

#### 1. مرحلة الأعمال التحضيرية:

- تعد المرحلة التحضيرية خطوة عامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية، حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استنادا إلى بعض الأسس والمقاييس من بينها:
- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
  - تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به، وطبيعة النشاط المزاوول، وضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاوول.

<sup>(1)</sup> سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012، ص128.

- استعمال الطرق التدليسية، وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.
- الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهنة الحرة، دون تطابق ذلك مع تصريحاته.

و بانتقاء مجموعة من الملفات المراد مراقبتها، تسند مهمة التحقيق فيها إلى الأجهزة المخول لها قانونا.

تسلم للأعوان المحققين الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب بعد إمضائه، ثم يقومون ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، إذ تتيح لهم اخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة. وتتحدد هذه الإجراءات فيما يلي:

- سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف<sup>(1)</sup>.

- إبلاغ المكلف بالضريبة، لا يمكن إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون أعلام المكلف بالضريبة سبقا، عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إرسال إشعار بالوصول، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلفين المحقق في محاسبتهم، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار<sup>(2)</sup>.

- الرقابة المفاجئة: إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية للسماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت وفي الأخير يقوم المكلف بتحضير محضر المعاينة، ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع عليه وان رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة.

- استمارة التحقيق: فاستنادا إلى المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، يقوم المحقق بمأجل جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها وأهمية رأس مال الشركة وتطوره وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة.

(1) العثماني مصطفى، "نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية - حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدينة، أكتوبر 2008، ص175.

(2) المادة 20 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2014.



- التحقيقات الخارجية المساعدة، من أجل الإحاطة والإلمام أكثر بصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضع الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة، يعتمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى الممولين والzebائن والبنوك والإدارات العمومية، ومنه فالعون المحقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة<sup>(1)</sup>.

## 2. عمليات التحقيق في الوثائق المحاسبية:

تتمثل عمليات التحقيق في المحاسبة، فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون.

### 2.1. التحقيق المحاسبي من حيث الشكل:

يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقييد بالعناصر التالية:

- مسك السجلات التجارية: يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤثرة ومصادق عليها، من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش بالإضافة إلى ضرورة خفضها بعناية على الوثائق التجريبية لمدة عشر سنوات ابتداء من غلق آخر دورة<sup>(2)</sup>.

- دقة ووفرة الوثائق المحاسبية: يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء، والمصاريف التي قام بها حيث يسعى المحققون للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع.

### 2.2. التحقيق المحاسبي من حيث المضمون:

المحقق الجبائي وفي إطار سعيه للتأكد من مدة جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفيما يلي نتعرض بعض من

<sup>(1)</sup>العثماني مصطفى، مرجع سابق، ص 176.

<sup>(2)</sup>المادة 11-12 من القانون التجاري 2007.

العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء و ثغرات المتعلقة بالعناصر السابقة، وما تحتويه بعض الكشوفات المالية:

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة.
- تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة، أو عدم وجود فاتورة).
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية.
- إخفاء جزء من المبيعات بعدم تحديد فواتير البيع لبعض المبيعات.
- البيع بتحرير الفواتير مع التحقيق في قيمتها.
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهملات.
- عدم تسجيل مقتنيات المكلف من المؤسسة لحاجته الخاصة.
- التأكد من الوجود المادي للثبتيات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا.
- الحركة التي تعرضت لها الثبتيات من شراء وتنازل وإعادة تقييم والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك.
- فحص اهتلاكات الثبتيات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية.
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها.
- الزبائن والموردين (عدد، توزيعهم الجغرافي، طرق التسديد المتبعة معهم).
- طرق تحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع.
- الموظفين والعمال (عدد، رتبهم).
- فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها بمقارنتها مع الواقع.
- فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسياناً أو عمداً<sup>(1)</sup>.

### 3. نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته:

إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا، تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإن

<sup>(1)</sup> سليمان عتير، مرجع سابق، ص 131.

المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

**3-1- قبول المحاسبة:** قبول المحاسبة من قبل أعوان التحقيق يمكن أن يكون صريح أو نسبي.

**3-2- رفض المحاسبة:** في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من التعمق وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة، ويكون هذا في الحالات التالية:

- مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون التجاري، وللشروط النظام المحاسبي المالي، ولا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة<sup>(1)</sup>.

**3-3- إعادة تشكيل رقم الأعمال (القاعدة الضريبية):**

- عندما يتبين أن المراقبة التي أجريت على المحاسبة لا جدوى منها لأن هذه الأخيرة غير مقنعة ومنتظمة، وبالتالي تكون غير مقبولة فيلجأ المحقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة ومن بين الطرق نجد:
- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من العناصر الكمية (الحساب المادي).
  - إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من المقبوضات (الإيرادات).
  - إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة.
  - إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من مصاريف الإنتاج.
  - إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من دراسة السعر.

بالإضافة إلى وجود مؤشرات أخرى، فمثلا الاعتماد على سجل الشرطة الذي يسجل فيه أسماء وألقاب الماكثين بالفنادق، وعليه لدى المحقق كل الحرية في اختيار أسلوب إعادة تأسيس رقم الأعمال<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup>العثماني مصطفى، مرجع سابق، ص 176.

<sup>(2)</sup>كردودي سهام، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 87.

## 3-4- نهاية التحقيق:

عند الانتهاء من عملية التحقيق والتي مست أربع سنوات متقدمة في محاسبة المكلف بالضريبة، يقوم هذا الأخير بإبلاغ المكلف بنتائج المراقبة، في نهاية تحقيقه، حيث يرسل إشعار بتبليغ النتائج، في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار الاستلام وهذا بمثابة تبليغ أولي.

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً وبقدر كاف ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة، من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو قبوله، كما أن المكلف يتمتع بأجل 40 يوماً للرد، بعد استلام الإشعار، ويعد عدم الرد موافقة ضمنية على نتائج التحقيق.

كما يمكن أن يكون الرد بتقديم ملاحظات وأدلة، قبل انقضاء الأجل المحدد، تثبت صحة محاسبته وتصريحاته الجبائية، فيقوم في هذه الحالة بدراسة احتياجاته.

يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب التحكيم في رده، بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب الولائية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعة<sup>(1)</sup>.

## • التبليغ النهائي بالنتائج:

بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد أو بعده، يبدأ المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة، ثم تحليلها نقطة بنقطة، للتأكد من أنها مؤسسة فعلاً، وهذا من أجل أخذها بعين الاعتبار عند تحرير التبليغ وبعد دراسة الملاحظات وحساب أسس الضريبة يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة وهذا الأخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه.

(1) الطالبة بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائية 2014.

• إقفال التحقيق:

إقفال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد تقرير التحقيق، وذلك ببلورة نتائج الفحص والتحقيق، ويتم إعداد التقرير في وثيقة يتم من خلالها ختم التحقيق، لهذا يجب أن تحتوي على جميع المعلومات التي تسمح بضمان احترام عملية التحقيق، التقييم والحكم على النتائج المراقبة، في نهاية عملية المراقبة يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملها التحقيق<sup>(1)</sup>.

المطلب الثالث: إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

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.

يهدف الأعوان المحققون من هذا التحقيق للتأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة من جهة أخرى.

أ. معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: تتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون هذا النوع من التحقيق ومن هذه المعايير:

1. الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتشية الضرائب عدم تجانس من المداخل المصرح بها سويًا والنفقات الظاهرة والشائعة من نمط معيشة أفراد أسرة المكلف.

2. الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات أو لم يؤدي إلى تعديلات معتبرة.

3. عندما تكتشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه.

<sup>(1)</sup> كردودي سهام، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 92.

4. عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة.

5. الأشخاص الذين يمتلكون مداخل غير محددة (تبييض الأموال مثلا).

ب. إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

هذا النوع كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقا للأهداف المرجوة من هذا التحقيق واهم هذه الإجراءات.

- الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق.
- الاطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به.
- البحث عن المعلومات التي تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى (وفقا لحق الاطلاع) باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات.
- إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني، ويمنح أجلا للتحضير بخمسة عشر يوما (15)، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.
- الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات).
- إذا استدعى الأمر، يجوز للمحقق التنقل إلى عين المكان بجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق.
- يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق<sup>(1)</sup>.

#### - التبليغ بنتائج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:

بعد انتهاء عملية التحقيق والمقارنة، فإن مصلحة التحقيق تشرع في تحضير اقتراحات تبليغ النتائج وقد يتوصل المحقق إلى نتيجتين: إما قبول المحقق لأسس فرض الضريبة المصرح بها، ومن ثم إرسال إشعار بعدم إجراء التقويم، أو رفضها إذا علم أن ما هو مصرح به كمدخل ليست حقيقية، فيقوم بإعادة تكوين المداخل التي بحوزة المكلف، هذه التسويات المقترحة يتم الإبلاغ عنها كتابيا وبشكل مفصل ودقيق، ثم تمنح

<sup>(1)</sup> سليمان عتير، مرجع سابق، ص 137.

له مهلة (40) يوما للرد على الاقتراحات. وفي الأخير يكون التبليغ النهائي من طرف الإدارة حيث تبين للمكلف مجمل التسويات المحملة وسبب الإهمال، وتلك المحتفظ بها وبالتالي تظهر له وضعيته النهائية اتجاه كل الضرائب والرسوم<sup>(1)</sup>.

#### خلاصة:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية، وتنفيذها يتطلب وسائل مادية وبشرية، إلى جانب نصوص تشريعية محكمة تساهم في فعالية عملية الرقابة الجبائية بشكلها التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

<sup>(1)</sup> كردودي سهام، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 97.

مما ينتج عنه التقليل من ظاهرتي التهريب والغش الجبائي، لتزداد بذاك موارد الدولة التي تمول بها الخزينة، وهذا ما يساعد بدوره في دفع عجلة التنمية.

وقد استعرضنا وسائل وهياكل الرقابة الجبائية، كذلك إجراءات في التأكد من صحة التصريحات وكيف تتم هذه الإجراءات بداية من سحب ملف المعني، وإعادة تشكيل القاعدة الضريبية إلى غاية كشف الأخطاء، وصولاً إلى نهاية مهمة التحقيق.



**تمهيد:**

بعد الانتهاء من الجانب النظري والذي تناولنا في الفصول الثلاث المتضمنة أهم النقاط المتعلقة بموضوع الجباية والرقابة الجبائية وتقنيات التحقيق في المحاسبة، واستعرضنا كذلك جملة من الأدوات والإجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن.

بداية في هذا الفصل لابد من الإشارة أولاً إلى التعريف بمديرية الضرائب وفروعها، والدور الهام الذي تلعبه في السهر على تطبيق القوانين والقيام بالمهام الموكلة إليها على أكمل وجه.

ولاستكمال الموضوع تم اختيار دراسة حالة ميدانية تمت لإحدى المؤسسات الاقتصادية، وذلك على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، حيث خضعت هذه الأخيرة للتحقيق المحاسبي نظراً لبرمجة ملفها من طرف المفتشية بسبب وجود مؤشرات لوحظت في محاسبتها توحى بعدم احترام القواعد والقوانين المحاسبية المعمول بها للأغراض الضريبية.

على ضوء ذلك تم تقسيم هذا الفصل من الدراسة إلى:

- **المبحث الأول:** تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة.
- **المبحث الثاني:** دراسة حالة ميدانية للتحقيق المحاسبي.

### المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

تعد مديرية الضرائب بولاية بسكرة أعلى هيئة عمومية على مستوى الولاية، وهي تنشط في المجال الجبائي تطبيقاً لمختلف القوانين المنصوص عليها، فيما يلي سنتناول تقديم عاماً لهذه المديرية حيث سنقدم تعريفاً موجزاً لها، إضافة إلى تحديد المديرية الفرعية التي تتضمنها وهيكلتها التنظيمي.

### المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية، وهي تمثل السلطة التنفيذية للدولة لممارسة مختلف سياساتها الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي، وتحصيل الضرائب لفائدة الخزينة العمومية، وإجراء عملية الرقابة على المكلفين المعنيين على مستوى الولاية.

ويتم تنفيذ المهام المخولة لها وفقاً للقوانين السارية المفعول والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الرسم على رقم الأعمال، وقانون الإجراءات الجبائية.

### المطلب الثاني: المديرية الفرعية التي تتضمنها مديرية الضرائب.

تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمس مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تضم مكاتب، وفيما يلي مهام كل مديرية فرعية.

#### أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

تضم أربع مكاتب وهي:

1. مكتب الجداول: من مهامه المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي، إعداد نسخ ثنائية من الإنذارات وتسليمها، تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وإبلاغها.
2. مكتب الإحصائيات: من مهامه جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها.

3. **مكتب التنظيم والتشطيب والعلاقات العامة:** ومن 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 والتنظيم الجبائين.

4. **مكتب التسجيل والطابع:** من مهامه تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام المفتشيات، الإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وبكل الإعلانات، اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع.

**ثانيا: المديرية الفرعية للتحويل:** تضم ثلاث مكاتب وهي:

1. **مكتب مراقبة التحويل:** من 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.

2. **مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية:** من مهامه مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا، قباضات الضرائب الموجودة في الولاية، مراقبة تنفيذ العمليات المفردة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

3. **مكتب التصفية:** ومنه مهامه مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والغرامات 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، لأن القوانين الجبائية كلها تنص على أنه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكايا في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، وهذا ما يسمى بالطعن الإداري.

والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذا لم يقدمه أمام المدير الولائي وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي: مكتب النزاعات القضائية ولجان الطعن، مكتب الشكايات، مكتب التبليغات والأمر بالصرف.

#### رابعاً: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

بحكم أن الأهداف الأساسية المستوحاة من الإصلاح الجبائي في محاربة الغش الجبائي، بهذا الصدد تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي تتلخص مهامها الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية، وضمان حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة. وتتكون هذه المديرية من 3 مكاتب هي:

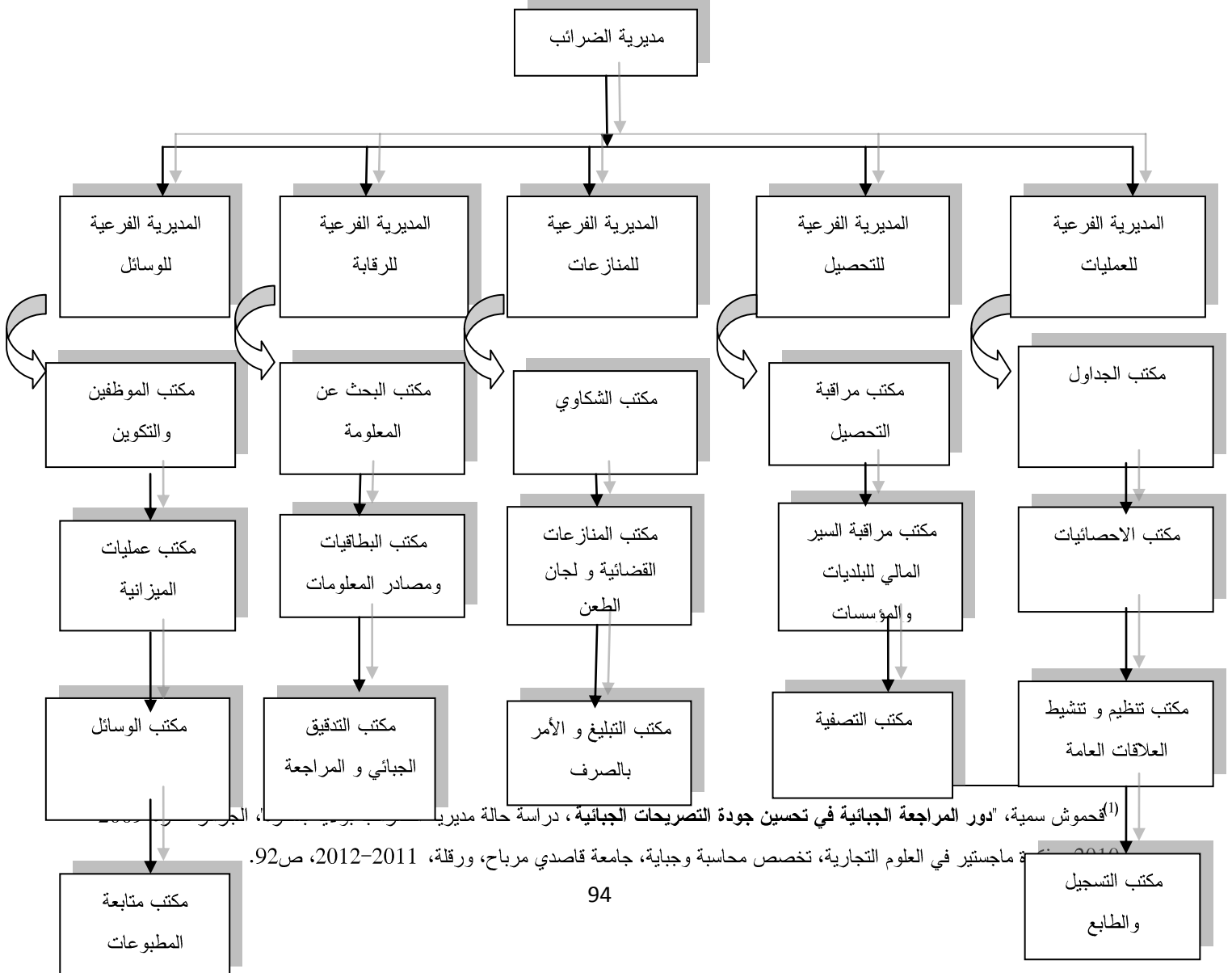
1. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية : من مهامه برمجة التدخلات التي تجرى على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختصة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة، وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
2. مكتب البطاقات ومصادر المعلومات: ومن مهامه تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.
3. مكتب التدقيقات أو المراجعات الجبائية: من مهامه برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية، ومتابعة انجاز البرامج في الآجال المحددة، متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر على احترام هذه الفرق للتشريع 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.

#### خامساً: المديرية الفرعية للوسائل:

وتضم (4) مكاتب وهي:

1. مكتب الموظفين والتكوين: ومن مهامه تسيير المستخدمين ومتابعة مسارهم المهني، تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها لاجتماع وتولي أمانتها، المساهمة في إعداد وانجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم.
2. مكتب عمليات الميزانية: يتكفل بدفع رواتب وأجور المستخدمين وكذا تسديد نفقات الإدارة (الهاتف، البنزين).
3. مكتب متابعة المطبوعات: من مهامه ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقبضات المعنية، تقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بولاية بسكرة



(1) أحموش سمية، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة"، الجريدة الجزائرية للإحصاءات، العدد 1، 2011-2012، ص 92.

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

### المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المحاسبي لمؤسسة اقتصادية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

في ما سيأتي سنتناول دراسة حالة ميدانية لأحدى طرق الرقابة الجبائية "التحقيق المحاسبي" والذي تم التطرق إليه في الجانب النظري .

هذه الحالة تمت معالجتها على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، بداية سيتم التطرق إلى تعريف موجز للمكلف محل التحقيق، وكذا الأسباب الداعية لإخضاعه لذلك، ثم إلى إجراءات التحقيق المحاسبي.

#### المطلب الأول: التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق.

المكلف المعني مؤسسة "X" للأشغال العمومية الكبرى والري، أما طبيعة ونوع نشاطه فيتمثل في نشاطين:

- الأول: أشغال البناء في كل مراحل (المقولة).

- الثاني: كراء معدات الأشغال العمومية (تأدية خدمات).

#### المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي في ملف المكلف المعني.

بعد أن تمت برمجة ملف المعني للتحقيق في محاسبته، سنستعرض في الأتي إلى مراحل عملية التحقيق وكيف تمت المعالجة.

#### 1- مرحلة فحص الملفات (الأعمال التحضيرية).

بعد قيام مفتشية الضرائب بإرسال ملف المكلف المعني، المشكوك فيه إلى المديرية المركزية للمراجعة الجبائية والتي بدورها أرسلته للمديرية الفرعية للرقابة لمباشرة أعمال الرقابة والمراجعة، وفقا لبرنامج مصادق عليه

سيتم دراسة واقع عملي للرقابة الجبائية، وذلك من خلال دراسة ملف هذه المؤسسة متمثلة في شركة ذات مسؤولية محدودة و ذات الشخص الوحيد، نشاطها يتمثل في النشاطين المذكورين أعلاه، والتي خضعت للتحقيق في إطار البرنامج السنوي للتحقيقات الجبائية.

وقد أسندت المهمة لفرقة التحقيقات "أ" التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية -بسكرة- تتكون الفرقة من (4) أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيق .

حيث قامت الفرقة بمباشرة عملية التحقيق، وقد أختير ملف المعني ببناء على بعض المؤشرات منها:

1- وجود فواتير مقيدة لمرتين.

2- تحقيق مشتريات بدون فواتير.

3- عدم التصريح بعدد العمال الموظفين (دفتر الأجور).

4- المبالغة في بعض المصاريف.

وعملية الرقابة تمت في شهر ماي سنة 2013، ومست الفترة 4 سنوات. من 2009/01/1 إلى غاية

2012/12/31.

(2) - إرسال الإشعار وبداية التحقيق.

بتاريخ 2013/5/5 قام أعوان الضرائب بإرسال إشعار بالتحقيق رقم 378، يتضمن ما يلي:

- اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق.

- تحديد فترة التحقيق 2009/01/1 إلى غاية 2012/12/31.

ذكر الضرائب التي يمسه التحقيق عامة وهي:

❖ الرسم على القيمة المضافة 17%.

❖ الرسم على النشاط المهني 2%.

❖ الضريبة على أرباح الشركات 25%. 19%

❖ الضريبة على الدخل المقتطعة المصدر الخاصة بالأرباح الموزعة 10%.

للمكلف مهلة 10 أيام لتحضير وثائقه، ويمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي من إختياره وبدون ذكر

التفاصيل الدقيقة الخاصة بعملية الرقابة، وبعد إنقضاء المهلة قامت الفرقة بإجراء معاينة أولية على كيفية سير

النشاط سمحت بأخذ نظرة شاملة عن الوضعية الحقيقية، كما أنه تم طلب الوثائق المحاسبية التي يحوزها

المعني (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، الفواتير... إلخ).

حيث قام المحققون بدراسة هذه السجلات، وان لكل عملية لها ما يبررها، إضافة إلى هذا تستعين

الفرقة بتقارير من أطراف خارجية، كالموردين، البنوك، وقد تم الإطلاع الدقيق على الأعباء والإيرادات، حيث وجدت عدة نقائص وإغفالات بناء على ما توصلوا إليه من تحقيقات قاموا بإرسالها للمكلف.

وتمثلت النقائص فيما يلي:

❖ وجود فاتورة مقيدة لمرتين ضمن حساب (ح/613) - مصاريف الإيجار لسنة 2010 موضحة كما يلي:

جدول رقم ( 4-1): فاتورة مقيدة لمرتين

الملاحظة	الرسم على القيمة المضافة	المبالغ خارج الرسم	اسم المورد	مقيدة ضمن حساب	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
اليومية المساعدة للعمليات المختلفة	56.100.00	330.000.00	بودربالة محمد الهادي	ح/613	2010/16	2010/01/12

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية 2014.

❖ عدم التصريح بالمبلغ المقبوض الظاهر بالجانب الدائن لحسابكم الجاري المفتوح لدى بنك التنمية المحلية (BDL) وكالة بسكرة ضمن رقم أعمالكم المقبوض لسنة 2010 موضح كما يلي:

جدول رقم ( 4-2): عدم التصريح بإيراد في الحساب البنكي

الملاحظة	مقيدة ضمن حساب	المبلغ بكل الرسوم	بيان العملية	تاريخ العملية
غير مصرح بها ضمن رقم أعمالكم المقبوض لسنة 2010	ح/411	1.500.000.00	Avis sort cheque	/08/04 2010

المصدر: نفس المرجع السابق.

❖ غياب الوثيقة التبريرية (فاتورة الشراء) المقيدة بالمحاسبة لسنة 2010 موضحة كما يلي:



جدول رقم(4-3): غياب الوثيقة التبريرية

الملاحظة	مقيدة ضمن حساب	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	المبالغ خارج الرسم	اسم المورد	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
اليومية المساعدة للمشتريات	ح/381	113.986.73	670.510.11	EURL SIMMA	/	25/02/2010

المصدر: نفس الرجع السابق.

- ملاحظة: لم يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفاتورة المشار إليها في الجدول أعلاه إلى غاية الإقرار الشهري لشهر ديسمبر 2012.

❖ المبالغة في المصاريف المتعلقة بكراء سيارات سياحية من نوع Toyota 4x4 وكذا مصاريف كراء صهريج لنقل المازوت وهذا خلال سنة 2011 مقارنة برقم الأعمال المحقق وكذا أماكن انجاز المشاريع ومدة انجاز المشاريع حيث تبين من خلال مقارنة تواريخ فواتير المصاريف ومدة كراء المعدات (سيارات سياحية وصهريج نقل البنزين) ومدة انجاز المشاريع بأنه.

أ - أغلبية المشاريع منجزة مع زبون واحد ألا وهو مؤسسة، .مناني.الكائن مقرها ببسكرة والتي تغطي مدة الانجاز سنة كاملة وتحتاج لتغطية حاجيات ومتطلبات الشركة سواء بالنقل بالسيارة السياحية أو التموين بالمازوت.

ب - المشاريع المنجزة مع الزبون، سعدي محمد انتهت مدة انجازها بتاريخ 2011/07/15 وبهذا لا تحتاج الشركة إلى كراء سيارة سياحية أو صهريج بعد هذا التاريخ والموجه لهذا المشروع.

ج - عدم التصريح بعدد عمال يكفي لسياقة جميع المركبات (آلات ميكانيكية للحفر وسيارة سياحية) وهذا ما تبين بعد الاطلاع على دفتر الأجور والذي يفيد بأن عدد العمال من شهر جانفي إلى شهر نوفمبر قد بلغ 4 فقط.

استناد إلى ما سبق توضيحه فإن مصلحة قررت إعادة إدماج مصاريف كراء السيارات السياحية وكذا مصاريف نقل و كراء صهريج التموين بالمازوت حسب الجدول الآتي:

جدول رقم (4-4): بإدماج فواتير مصاريف كراء صهريج لنقل المازوت سنة 2011:

عدد الأيام	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	مبلغ الفاتورة خارج الرسوم	تاريخ الفاتورة	رقم الفواتير المدمجة	مدة المشروع	الزبون
------------	-------------------------------	---------------------------	----------------	----------------------	-------------	--------

122 يوم	311.100.00	1.830.000.00	2011/08/16	2011/10	سنة كاملة	مؤسسة مناني بسكرة
60 يوم	102.000.00	600.000.00	2011/01/15	2011/03	إلى غاية 2011/07/15	سعدى محمد
	413.100.00	2.430.000.00	المجموع			

المصدر: نفس المرجع السابق.

**ملاحظة 1-** مصاريف كراء الصهريج لنقل المازوت بالفاتورة رقم 2011/10 المؤرخة في 2011/08/16 مرفوضة لأن الفترة ( 122 يوم) مغطاة وفقا للفاتورة رقم 2011/12 والمؤرخة في 2011/08/02.

**ملاحظة 2-** أن مصاريف كراء الصهريج لنقل المازوت المبررة بالفاتورة رقم 2011/03 المؤرخة في 2011/11/15 مرفوضة لأن الفترة مغطاة بكراء الصهريج لمدة مبررة بالفاتورة رقم 2011/05 المؤرخة في 2011/12/15.

**جدول رقم (4-5): بإدماج فواتير مصاريف كراء السيارات السياحية سنة 2011:**

عدد السيارات	مبلغ الرسم على القيمة المضافة TVA	مبلغ الفاتورة خارج الرسوم (HT)	تاريخ الفاتورة	رقم الفواتير المدمجة	مدة المشروع	لزبون
02	14.450.00	85.000.00	2011/10/23	2011/36	خلال سنة 2011	مؤسسة مناني بسكرة
02	14.450.00	85.000.00	2011/10/10	2011/33		
02	14.450.00	85.000.00	2011/10/02	2011/32		
02	14.450.00	85.000.00	2011/09/18	2011/25		
02	14.450.00	85.000.00	2011/09/14	2011/29		
02	156.400.00	920.000.00	2011/08/16	2011/10		
	239.700.00	1.410.000.00	2011/01/15	2011/03	إلى غاية 2011/07/15	سعدى محمد
	468.350.00	2.755.000.00	المجموع			

المصدر: نفس المرجع السابق.

- ملاحظة 1- إن مصاريف كراء السيارة للفترة 2011/09/08 إلى غاية 2011/11/15 مرفوضة لأن هذه الفترة تمت تغطيتها بفواتير كراء السيارات والمتمثلة في الفاتورة رقم 2011/05 بتاريخ 2011/12/15 ومدتها 150 يوم أي ابتداء من 2011/10/15 إلى 2011/12/15 والفاتورة رقم 2011/33 المؤرخة في 2011/10/16.
- ملاحظة 2- إن مصاريف كراء السيارة السياحية والمتعلقة بالفاتورة رقم 2011/10 المؤرخة في 2011/08/16 مرفوضة كون الفترة من 2011/03/16 مغطاة بكراء سيارات سياحية وفقا للفاتورة رقم 2011/12 لمدة 06 أشهر وعدد السيارات 02.
- ❖ وجود فواتير شراء العجلات المطاطية خاصة باستثمارات (معدات نقل) غير مقيدة (ظاهرة) في أصول المؤسسة 'ميزانية المؤسسة) لسنتي 2011 و 2012 كمايلي:

جدول رقم(4-6): فواتير شراء عجلات مطاطية سنة 2011:

التاريخ	رقم الفاتورة	اسم المورد	المبالغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	الملاحظة
---------	--------------	------------	--------------------	--------------------------	----------

فواتير لقطع غيار عجلات مطاطية لاستثمارات غير مقيدة بمحاسبة المؤسسة (أصول المؤسسة)	188.933.03	1.111.370.74	SARL TALEB ETKAHIA COMMERCE GENERALE CITE 42 LOGTS PARTICIPATIVE AIN LAHDJER SETIF	000056	/12/29 2011
	174.397.72	1.025.868.97	EURL ATTIA IMPORT- EXPORT CITE GOUADJLIA ROUTE DE BATNA AIN M'LILA	/2011 000139	/03/31 2011
	218.436.51	1.248.920.66	// //	/2011 000337	/10/01 2011
	581.767.26	3.422.160.37	المبلغ الإجمالي للمشتريات قطع غيار معدات مطاطية للاستثمارات غير مقيدة بأصول المؤسسة (ميزانية المؤسسة)		

المصدر: نفس المرجع السابق.

جدول رقم(4-7): فواتير شراء عجلات مطاطية سنة 2012:

التاريخ	رقم الفاتورة	اسم المورد	المبالغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	الملاحظة
28/10/2012	00584	SARL NASSIM ESSABKHA Z.A AIN LAHDJER SETIF	40.176.48	6.830.00	فواتير قطع غيار والعجلات المطاطية لاستثمارات غير مقيدة بمحاسبة المؤسسة (أصول المؤسسة)
المبلغ الإجمالي للمشتريات قطع غيار عجلات مطاطية للاستثمارات غير مقيدة بأصول المؤسسة (ميزانية المؤسسة)			40.176.48	6.830.00	

المصدر: نفس المرجع السابق.

• ملاحظة: لم يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 584 المشار إليها في الجدول أعلاه إلى غاية الإقرار الشهري لشهر ديسمبر 2012.

❖ 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 بوتلجة ولاية الطارف وهي موضحة كما يلي:

#### جدول رقم (4-8):- استخراج الفرق في رقم الأعمال

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 بالخدمات		4.253.840.00

المصدر: نفس المرجع السابق.

وبالرغم من هذه النقائص فإن محاسبة المكلف تبقى مقبولة وعليه فإن الطريقة المتبعة في التفرير هي الطريقة التحوارية.

### 3- الإشعار الأولي بنتائج التحقيق:

بعد إكمال عملية التحقيق قامت فرقة التحقيق بإعادة تقدير الوعاء الجبائي للمكلف بناء على النقائص التي وجدت.

#### ➤ الوضعية المحاسبية:

أولاً: تحديد رقم الأعمال:

#### 1 تحديد رقم الأعمال المفوتر:

أ تحديد رقم الأعمال المفوتر الخاص بالمقاول: لقد تم الاحتفاظ برقم أعمالكم المفوتر المصرح من خلال فواتير ووضعيات الأشغال المقدمة من قبلكم وهذا لكل السنوات محل التحقيق 2009-2010-2011 و 2012.

ب تحديد رقم أعمال المفوتر الخاص بتأدية الخدمات (كراء المعدات): لقد تم الاحتفاظ برقم أعمالكم المفوتر المصرح والمحدد من خلال الفواتير المقدمة من قبلكم وهذا للسنوات 2009-2010 و 2011 أما سنة 2012 فقد تم إضافة مبلغ 4.253.840.00 دج والذي يمثل رقم أعمال محقق ببلدية بوتلجة ولاية الطارف وهذا حسب وثيقة الربط الواردة إلى مصالحنا من مفتشية للضرائب بوتلجة ولاية الطارف تحت رقم 2013/5167 إلى رقم أعمالكم المصرح به لهذه السنة (2012)

#### 2 تحديد رقم الأعمال المقبوض:

أ تحديد رقم الأعمال المقبوض الخاص بالمقاول: لقد تم الاحتفاظ برقم أعمالكم المقبوض المصرح والمحدد من خلال الجانب الدائن لحسابكم الجاري المفتوح لدى بنك التنمية المحلية (BDL) وهذا للسنوات (2009-2010 و 2012) مع إضافة المبلغ المقبوض غير المصرح بالظاهر بالجانب الدائن لحسابكم الجاري المفتوح لدى بنك التنمية المحلية وكالة بسكرة بمبلغ خارج الرسم 1.282.051.28 دج إلى رقم أعمالكم المقبوض المصرح به خلال سنة 2010.

ب تحديد رقم الأعمال المقبوض المحقق بتأدية الخدمات (كراء المعدات) : لقد تم الاحتفاظ برقم أعمالكم المقبوض 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.

ثانيا: تحديد النتيجة الجبائية

لقد تم إضافة العناصر التالية إلى ربحكم المصرح وهذا للسنوات 2009-2010-2011 و 2012 وهي موضحة كما يلي:

سنة 2009: تم إضافة مبلغ 761.618.00 دج المتمثل في الضريبة على أرباح الشركات غير قابلة للخصم من الربح.

سنة 2010: تم تحديد الربح بإضافة العناصر التالية:

-مبلغ الفاتورة المقيدة مرتين في حـ/613 بمبلغ 330.000.00 دج أي تم خصمها مرتين من الأرباح.

-مبلغ الفاتورة للمواد واللوازم المستهلكة بمبلغ 670.510.00 دج لغياب الفاتورة.

وتم تخفيض من أرباح 2010 حقوق الرسم على النشاط المهني الناتجة عن الزيادة في رقم الأعمال غير المصرح به وقدرت الحقوق بـ: 25.643.00 دج.

سنة 2011: تم تحديد الربح بإضافة مبلغ مصاريف كراء معدات النقل المبالغ فيها كما هي موضحة سابقا في النقطة (04) وتبلغ هذه المصاريف حسب الجدول الآتي:

جدول رقم(4-9): مصاريف كراء معدات نقل مبالغ فيها

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 حسما	1.610.000.00	مبلغ المصاريف المقبول حسما

المصدر: نفس المرجع السابق.

-مبلغ فواتير شراء الإطارات والعجلات المطاطية خاصة باستثمارات (معدات النقل) غير ظاهرة بأصول المؤسسة (ميزانية المؤسسة) بمبلغ إجمالي خارج الرسم 3.422.160.37 دج كما هي موضحة في النقطة

(05)

سنة 2012: تم تحديد الربح بإضافة مبلغ فاتورة شراء العجلات المطاطية خاصة باستثمارات (معدات النقل) غير 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).

ثالثا: الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأجور والمرتبات : لا توجد أي تسوية تذكر في هذا الشأن وهذا لكل السنوات محل التحقيق (2009-2010-2011-2012).

رابعا: حقوق الطابع: لا توجد أي تسوية تذكر في هذا الخصوص وهذا لكل السنوات محل التحقيق (2009-2010-2011 و2012).

خامسا: الامتيازات المحصل عليها في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمارات: فلقد تم إلغاء قرار منحكم الامتيازات في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار تحت رقم 2008/25/1081/0 المؤرخ في 2008/10/28 من نوع التوسعة من قبل الشبك الوحيد اللامركزي لقسنطينة والمسجل تحت رقم A 2008/25/1081 المؤرخ في 2012/07/09 حيث تم تسوية ملفكم فيما يخص الرسم على القيمة المضافة للمعدات التي شراؤها في إطار الامتياز وهذا نظرا لعدم الوفاء بالتزامكم اتجاه الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار حسب نص القرار.

سادسا: حسم الرسوم على المشتريات: لقد تم دمج الرسوم على القيمة المضافة غير قابلة للحسم والتي قتم بحسمها من خلال التصريحات الشهرية (G50) لسنة 2011 والمتعلقة بفواتير كراء السيارات السياحية وكذا صهرج نقل المازوت المبالغ فيها وهذا ما تم توضيحه سابقا هذا من جهة وحسم رسوم لفواتير تتعلق بعجلات مطاطية للاستثمارات غير الظاهرة في أصول المؤسسة من جهة أخرى وهي موضحة بالجدول التالية:

جدول رقم(4-10): حسم الرسوم على المشتريات.سنة 2011:

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد أو مقدم الخدمة	المبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	اقرار شهر الحسم	سبب رفض الحسم للرسم على القيمة المضافة
2011/08/16	2011/10	زاهي مصطفى كراء معدات وأدوات البناء تجزئة لاميلاش الخروب قسنطينة	2.750.000.00	467.500.00	اقرار شهر سبتمبر 2011	مصاريف مبالغ فيها
2011/09/08	2011/26	BEDJEM CHIBAN	85.000.00	14.450.00	اقرار شهر أكتوبر	" "



	2011			SAADANE CONSTANT INE		
" "	" "	14.450.00	85.000.00	" "	2011/29	2011/09/14
" "	" "	14.450.00	85.000.00	" "	2011/32	2011/10/02
" "	" "	14.450.00	85.000.00	" "	2011/33	2011/10/10
" "	اقرار شهر أكتوبر 2011	14.450.00	85.000.00	BEDJEM CHIBAN SAADANE CONSTANT INE	2011/36	2011/10/23
" "	" "	341.700.00	2.010.000.00	DERBAL LAZHAR ROUTE DE BATNA OUED LOKLAB CONSTANT INE	2011/03	2011/11/15
فواتير العجلات المطاطية خاصة بمعدات نقل غير ظاهرة بأصول المؤسسة	قرار شهر ديسمبر 2011	188.923.03	1.111.370.74	SARL TALEB ET KAHIAC/G LE CT 42 LOGTS PART AIN LAHDJER SETIF	2011/56	2011/12/29
" "	قرار شهر أكتوبر 2011	218.436.51	1.284.920.66	EURL ATTIA	2011/337	2011/10/01
	قرار شهر مارس 2011	174.397.72	1.025.868.97	IMPORT- EXPORT CITE GOUADJLI	139	2011/03/31

				A AIN M'LILA		
--	--	--	--	-----------------	--	--

المصدر: نفس المرجع السابق.

ملاحظة هامة: تقرر الإدماج للرسم على القيمة المضافة بالنسبة لكرء معدات الأشغال العمومية (صهريج نقل المازوت) بالنسبة لكرء معدات النقل لسيارة روباغية الدفع ( Toyota 4x4 ) وهذا لسنة 2011 كونها مبالغ فيها وهذا حسب ما تم توضيحه في النقائص المشار إليها سابقا.

➤ الوضعية الجبائية:

ومما سبق ذكره فإن وضعيتكم الجبائية للسنوات محل التحقيق 2009-2010-2011 و 2012 تكون كما

يلي:

أولا: جداول تحديد رقم الأعمال:

1 جدول تحديد رقم الأعمال المفوتر المحقق:

جدول رقم(4-11): تحديد رقم الأعمال المفوتر بالمقاول:

2012	2011	2010	2009	السنوات	التعيين
3.417.209.00	47.507.643.00	31.686.548.00	24.336.796.00		رقم الأعمال المحقق
3.417.209.00	47.507.643.00	31.686.548.00	24.336.796.00		رقم الأعمال المصرح
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء		الزيادات

المصدر: نفس المرجع السابق.

جدول رقم(4-12): تحديد رقم الأعمال المفوتر الخاص بتأدية الخدمات (كرء المعدات):

2012	2011	2010	2009	السنوات	التعيين
9.315.640.00	7.990.460.00	9.861.437.00	2.716.866.00		رقم الأعمال المحقق
5.061.800.00	7.990.460.00	9.861.437.00	2.716.866.00		ترقم الأعمال المصرح
4.253.840.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء		الزيادات

المصدر: نفس المرجع السابق.

2- جدول تحديد رقم الأعمال المقبوض:

جدول رقم (4-13): تحديد رقم الأعمال المقبوض الخاص بالمقولة:

2012	2011	2010	2009	التعيين / السنوات
3.339.452.00	53.462.923.00	15.395.170.00	12.820.512.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح
لا شيء	لا شيء	1.282.051.00	لا شيء	مقبوضات غير مصرح بها
3.339.452.00	53.462.923.00	16.677.221.00	12.820.512.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق
3.339.452.00	53.462.923.00	15.395.170.00	12.820.512.00	رقم الأعمال المصرح
لا شيء	لا شيء	1.282.051.00	لا شيء	الزيادات

المصدر: نفس المرجع السابق.

جدول رقم (4-14): تحديد رقم الأعمال المقبوض الخاص بتأدية الخدمات (كراء المعدات):

2012	2011	2010	2009	التعيين / السنوات
6.153.840.00	7.990.460.00	9.139.642.00	2.716.865.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق
1.900.000.00	7.990.460.00	9.139.642.00	2.716.865.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح
4.253.840.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: نفس المرجع السابق.

جدول رقم (4-15): تحديد رقم الأعمال المفوتر الإجمالي:

2012	2011	2010	2009	التعيين / السنوات
3.417.209.00	47.507.643.00	31.686.548.00	24.336.796.00	رقم الأعمال المفوتر الخاص بالمقولة المحقق
9.315.640.00	7.990.460.00	9.861.437.00	2.716.866.00	رقم الأعمال المفوتر الخاص بتأدية الخدمات (كراء المعدات) المحقق
12.732.849.00	55.498.103.00	41.547.985.00	27.053.662.00	رقم الأعمال المفوتر الإجمالي المحقق
8.479.009.00	55.498.103.00	41.547.985.00	27.053.662.00	رقم الأعمال المفوتر الإجمالي المصرح
4.253.840.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: نفس المرجع السابق.

ثانيا: تحديد النتيجة الجبائية:

جدول رقم (4-16): استخراج الربح.

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	4.253.840.00
دمج فاتورة المصاريف غير قانونية		لا شيء	330.000.00	لا شيء	لا شيء
دمج فاتورة مشتريات غير مبررة (ح/381)		لا شيء	670.510.00	لا شيء	لا شيء
دمج مصاريف كراء معدات مبالغ فيها		لا شيء	لا شيء	5.185.000.00	لا شيء
دمج مبلغ فواتير شراء عجلات مطاطية خاصة باستثمارات غير ظاهرة بأصول المؤسسة		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
حسم الرسم على النشاط المهني الناتج عن رقم الأعمال		لا شيء	25.643.00	لا شيء	لا شيء
الربح أو الخسارة المحققة		3.046.473.00	5.483.789.00	11.329.885.00	(-14.006.901.00)
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	8.607.160.00	خسارة

المصدر: نفس المرجع السابق.

- ملاحظة: الربح المصرح سنة 2009 هو الربح بعد الضريبة IBS والذي تم ترحيله خطأ في التصريح السنوي GN°4 أما بالنسبة لتسديد للضريبة على أرباح الشركات IBS فقد تم تسديد مبلغ 761.618.00 دج وهذا وفقا للتصريح الشهري G50 لشهر أفريل 2010.

ثالثا: جداول تحديد قواعد وأسس فرض الضرائب والرسوم:

-بلدية بسكرة:

جدول رقم(4-17): تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني:

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	1.282.051.00	لا شيء	لا شيء

بلدية بوثلجة 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

المصدر: نفس المرجع السابق.

ملاحظة: رقم الأعمال المغرم سنة 2012 حسب وثيقة الربط المرسلة إلى مصالحنا من طرف مفتشية الضرائب بوثلجة ولاية الطارف.

جدول رقم(4-18): تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة:

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	1.282.051.00	لا شيء	4.382.644.00

المصدر: نفس المرجع السابق.

جدول رقم(4-19): تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة على أرباح الشركات:

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
الربح المحقق		3.046.473.00	5.483.789.00	11.329.885.00	-14.006.901.00

-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	8.607.160.00	974.867.00	لا شيء	الزيادات

المصدر: نفس المرجع السابق.

جدول رقم (4-20): تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة على المداخل الموزعة على الشركاء

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 إجباريا	الربح غير الموزع والمقيد في حساب نتائج قيد التخصيص	الربح الموزع إجباريا	الربح غير الموزع والمقيد في حساب نتائج قيد التخصيص	الربح الموزع إجباريا	الربح غير الموزع والمقيد في حساب نتائج قيد التخصيص	الربح الموزع إجباريا	الربح المحقق بعد حسم الضريبة على أرباح الشركات
لا شيء	لا شيء	2.205.40	6.971.80	3.652.22	1.828.10	1.650.95	633.899	
		5.00	2.00	7.00	4.00	6.00	00.	
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		633.899.00		الزيادات

المصدر: نفس المرجع السابق.

رابعاً: جداول حساب الحقوق والغرامات

إذا كان هناك فرق بين ما هو مصرح به وما وجده المحققون، يكون هناك تغريم مباشر حسب السلم

التالي:

- المبلغ أقل من 50.000 دج أو يساويه 10%.

- المبلغ ما بين 50.000 دج و 200.000 دج أو يساويه 15%.

- المبلغ أكثر من 200.000 دج 25%.

حسب نص المادة 193 من ق.ض.م، والرسوم المماثلة، 2013.

-بلدية بسكرة :

جدول رقم(4-21): حساب حقوق وغرامات الرسم على النشاط المهني:

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
الحقوق المستحقة		310.746.00	516.337.00	1.229.065.00	66.789.00
الحقوق المدفوعة		310.746.00	490.694.00	1.229.065.00	66.789.00
الحقوق المغفلة		لا شيء	25.643.00	لا شيء	لا شيء
غرامات الوعاء		لا شيء	2.564.00	لا شيء	لا شيء
غرامات عدم التسديد الدفع التلقائي		لا شيء	2.564.00	لا شيء	لا شيء
مجموع الحقوق والغرامات		لا شيء	30.771.00	لا شيء	لا شيء

المصدر: نفس المرجع السابق.

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.

جدول رقم(4-22): حساب حقوق وغرامات الرسم على القيمة المضافة:

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 والغرامات		لا شيء	272.437.00	1.829.008.00	931.310.00

المصدر: نفس المرجع السابق.

جدول رقم(4-23): حساب الحقوق والغرامات للضريبة على أرباح الشركات:

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
---------	---------	------	------	------	------

الربح المحقق الخاضع	3.046.473.00	5.483.789.00	11.329.885.00	خسارة
معدل الضريبة على أرباح الشركات	25 %	19%	19%	19%
الحقوق المستحقة	761.618.00	1.041.919.00	2.152.678.00	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	1.635.358.00	5.000.00
غرامات الوعاء	لا شيء	27.783.00	408.839.00	1.250.00
مجموع الحقوق والغرامات	لا شيء	213.007.00	2.044.197.00	6.250.00

المصدر: نفس المرجع السابق.

**ملاحظة (1):** تم حساب الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19% وهذا استنادا على نص المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الفقرة رقم 01 بعد تحديد نسبة رقم الأعمال الخاص بالمقابلة والذي يفوق 50% من إجمالي رقم الأعمال المحقق، بينما تم اعتماد المعدل المطبق من قبلكم والمقدر بـ 25% بالنسبة لسنة 2009 ومما انجر عنه مبلغ 761.618.00 دج والذي سدد بواسطة التصريحات الشهرية نموذج G50 كما يلي:

#### سنة 2009:

-تصريح شهر أكتوبر وصل تسديد رقم 906787.

-تصريح شهر ماي وصل تسديد رقم 00903565.

-تصريح شهر أفريل/2010 وصل تسديد رقم 102019.

#### سنة 2010:

-تصريح شهر ماي/2010 وصل تسديد رقم 102059.

-تصريح شهر أكتوبر/2011 وصل تسديد رقم 103939.

-تصريح شهر فيفري/2010 وصل تسديد رقم 1001689.

#### سنة 2011:

-تصريح شهر مارس وصل تسديد رقم 101593.

-تصريح شهر ماي وصل تسديد رقم 102095.

-تصريح شهر مارس/2012 وصل تسديد رقم 1203005.



جدول رقم (4-24): حساب الحقوق والغرامات للضريبة على المداخل الموزعة والمقتطعة من المصدر

بمعدل 10%

التعيين	السنوات	2009	2010	2011
القاعدة الخاضعة		633.899.00	789.643.00	6.971.802.00
معدل الضريبة		% 10	% 10	% 10
الحقوق المستحقة		63.389.00	78.964.00	697.180.00
الحقوق المصرحة		لا شيء	لا شيء	/
الحقوق المغفلة		63.389.00	78.964.00	697.180.00
الغرامات		9.508.00	11.844.00	174.295.00
المجموع		72.897.00	90.808.00	871.475.00

المصدر: نفس المرجع السابق.

ملاحظة: تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر بالأرباح الموزعة وذلك بتطبيق نسبة 10 % على القاعدة الخاضعة.

الجدول رقم (4-25): إجمالي الحقوق والغرامات

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 المقتطعة 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: نفس المرجع السابق.

(4)- رد فعل المكلف بعد استلام نتائج التحقيق:

للمكلف إمكانية الطعن في نتائج التحقيق وطلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب، وقد إحتج هذا الأخير وطلب إعادة النظر في النتائج كما قام بتقديم أدلة تثبت صحة محاسبته في بعض النقاط. وعقدت جلسة تحكيم بحضور السيد المدير الولائي للضرائب، وقام المحققون بإعادة تقدير الوعاء الضريبي من جديد بناء على المستجدات.

المطلب الثالث: التعديلات النهائية التي طرأت على ملف التحقيق بعد جلسة التحكيم.

بعد دراسة جواب المكلف المؤرخ في 2013/12/28 وعقد جلسة التحكيم بتاريخ 2013/12/30 بمقر

المديرية الولائية للضرائب بسكرة تحت إشراف السيد المدير الولائي للضرائب تقرر ما يلي:

**النقطة الأولى:** والتي تتعلق بطلب إلغاء الزيادة في رقم الأعمال المفوتر والمقبوض المقدر بـ:

4.253.840.00 دج والمعتمد على أساس معلومات وارده بوثيقة الربط الصادرة عن مفتشية الضرائب

"بوئلجة" لمديرية الضرائب ولاية الطارف.

**الجواب:** 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 HT) عوض 6.153.840.00 دج فإنه تقرر إلغاء الزيادة المقترحة في التبليغ

الأولي والاحتفاظ برقم الأعمال المصرح به بواسطة (G50).

**النقطة الثانية:** والمتعلقة بإدماج التكاليف المتعلقة بكراء سيارة سياحية وكذا صهريج نقل المازوت ومشتريات

العجلات (الإطارات) المطاطية وكلها تتعلق بسنة 2011 وكذا إدماج الرسوم المسترجعة المتعلقة بها.

**الجواب:** "بعد دراسة ومناقشة جوابكم في جلسة التحكيم ولكون المشاريع المنجزة خلال سنة 2011 متواجدة

في عدة أماكن بولاية بسكرة وولاية سوق أهراس وأدرار ونظرا لتوفير الشروط القانونية في الوثائق

المحاسبية المقدمة (شروط خصم التكاليف) تقرر قبول طلبكم المتعلق بمصاريف كراء السيارات السياحية

وكراء صهريج نقل المازوت وقبول الاستفادة من الرسوم المسترجعة المتعلقة بها. غير أنه تقرر عدم قبول

مبالغ مشتريات العجلات المطاطية كونها لا تتعلق بالنشاط وأن مؤسستكم لا تملك معدات نقل في أصولها

تحتاج للعجلات المطاطية وبالتالي تعتقدون الحق في خصم هذه المصاريف وكذا عدم قبول حسم الرسم على

القيمة المضافة المتعلقة بها.

ومما سبق توضيحه تكون الوضعية الجبائية النهائية بعد التحقيق كما يلي:

**أولا: جداول تحدد رقم الأعمال:**

**1 جداول تحديد رقم الأعمال المفوتر المحقق:**

**جدول رقم (4-26): تحديد رقم الأعمال المفوتر بالمقولة:**

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

3.417.209.00	47.507.643.00	31.686.548.00	24.336.796.00	رقم الأعمال المصرح
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: نفس المرجع السابق.

**جدول رقم(4-27): تحديد رقم الأعمال المفوتر الخاص بتأدية الخدمات (كراء المعدات):**

2012	2011	2010	2009	التعيين / السنوات
5.061.800.00	7.990.460.00	9.861.437.00	2.716.866.00	رقم الأعمال المحقق
5.061.800.00	7.990.460.00	9.861.437.00	2.716.866.00	رقم الأعمال المصرح
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: نفس المرجع السابق.

**2 جداول تحديد رقم الأعمال المقبوض:**

**جدول رقم(4-28): تحديد رقم الأعمال المقبوض الخاص بالمقاول:**

2012	2011	2010	2009	التعيين / السنوات
3.339.452.00	53.462.923.00	15.395.170.00	12.820.512.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح
لا شيء	لا شيء	1.282.051.00	لا شيء	مقبوضات غير مصرح بها
3.339.452.00	53.462.923.00	16.677.221.00	12.820.512.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق
3.339.452.00	53.462.923.00	15.395.170.00	12.820.512.00	رقم الأعمال المصرح
لا شيء	لا شيء	1.282.051.00	لا شيء	الزيادات

المصدر: نفس المرجع السابق.

**جدول رقم(4-29): تحديد رقم الأعمال المقبوض الخاص بتأدية الخدمات (كراء المعدات):**

2012	2011	2010	2009	التعيين / السنوات
1.900.000.00	7.990.460.00	9.139.642.00	2.716.865.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق
1.900.000.00	7.990.460.00	9.139.642.00	2.716.865.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: نفس المرجع السابق

**جدول رقم(4-30): تحديد رقم الأعمال المفوتر الإجمالي:**

2012	2011	2010	2009	التعيين / السنوات
3.417.209.00	47.507.643.00	31.686.548.00	24.336.796.00	رقم الأعمال المفوتر الخاص بالمقاول المحقق
5.061.800.00	7.990.460.00	9.861.437.00	2.716.866.00	رقم الأعمال المفوتر الخاص بتأدية الخدمات (كراء المعدات) المحقق

8.479.009.00	55.498.103.00	41.547.985.00	27.053.662.00	رقم الأعمال المفوتر الإجمالي المحقق
8.479.009.00	55.498.103.00	41.547.985.00	27.053.662.00	رقم الأعمال المفوتر الإجمالي المصرح
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: نفس المرجع السابق.

ثانيا: النتيجة الجبائية:

جدول رقم(4-31): استخراج الربح.

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: نفس المرجع السابق.

- ملاحظة: الربح المصرح سنة 2009 هو الربح بعد الضريبة IBS والذي تم ترحيله خطأ في التصريح السنوي GN<sup>4</sup> أما بالنسبة لتسديد للضريبة على أرباح الشركات IBS فقد تم تسديد مبلغ 761.618.00 دج وهذا وفقا للتصريح الشهري G50 لشهر أفريل 2010.

ثالثا: جداول تحديد قواعد وأسس فرض الضرائب والرسوم:

-بلدية بسكرة:

جدول رقم(4-32): تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني:

التعيين	السنوات	2009	2010	2011	2012
---------	---------	------	------	------	------

3.339.452.00	61.453.383.00	25.816.863.00	15.537.378.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق
3.339.452.00	61.453.383.00	24.534.812.00	15.537.378.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح
3.339.452.00	61.453.383.00	24.534.812.00	15.537.378.00	رقم الأعمال المقبوض المغرم
لا شيء	لا شيء	1.282.051.00	لا شيء	الزيادات

-بلدية بوثلجة ولاية الطارف:

التعيين	السنوات
رقم الأعمال المقبوض المحقق	2012
رقم الأعمال المقبوض المصرح	1.900.000.00
رقم الأعمال المقبوض المغرم	1.900.000.00
الزيادات	1.900.000.00
	لا شيء

المصدر: نفس المرجع السابق.

جدول رقم(4-33): تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة:

السنوات	2009	2010	2011	2012
التعيين	%17	%17	%17	%17
رقم الأعمال المقبوض المحقق	15.537.378.00	25.816.863.00	61.453.383.00	5.239.452.00
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	1.282.051.00	لا شيء	128.804.00

المصدر: نفس المرجع السابق.

ملاحظة هامة: إن مبلغ (128.804.00) ناتج عن وجود فرق في الأعمال المقبوض الخاضع للرسم على

القيمة المضافة لسنة 2012 موضحة كما يلي:

التعيين	السنوات
مبلغ رقم الأعمال المقبوض الظاهر بالجانب الدائن بالكشف البنكي	2009
مبلغ رقم الأعمال المقبوض المصرح بالإقرارات الشهرية نموذج G50	5.239.452.00
الفرق في رقم الأعمال المقبوض	5.110.648.00
	128.804.00

جدول رقم(4-34): تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة على أرباح الشركات:

2012	2011	2010	2009	التعيين / السنوات
-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: نفس المرجع السابق.

جدول رقم (4-35): تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة على المداخل الموزعة على الشركاء:

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 الموزع والمقيد في حساب نتائج قيد التخصيص	الربح الموزع إجباريا	الربح الموزع غير إجباريا	الربح الموزع إجباريا	الربح المحقق بعد حسم الضريبة على أرباح الشركات		
لا شيء	2.205.40 5.00	2.771.95 2.00	3.652.22 7.00	1.828.10 4.00	1.650.95 6.00	633.899.0 0
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: نفس المرجع السابق.

رابعاً: جداول حساب الحقوق والغرامات

- بلدية بسكرة

جدول رقم (4-36): حساب الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني

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: نفس المرجع السابق.

**جدول رقم(4-37): حساب الحقوق والغرامات للرسم على القيمة المضافة:**

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 الرسم 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

**جدول رقم(4-38): حساب الحقوق والغرامات للضريبة على أرباح الشركات:**

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: نفس المرجع السابق.

**ملاحظة (1):** تم حساب الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19% وهذا استنادا على نص المادة 150 من

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الفقرة رقم 01 بعد تحديد نسبة رقم الأعمال الخاص بالمقاول

والذي يفوق 50 " من إجمالي رقم الأعمال المحقق بينما تم اعتماد المعدل المطبق من قبلكم والمقدر بـ 25 % بالنسبة لسنة 2009 ومما انجر عنه مبلغ 761.618.00 دج والذي سدد بواسطة التصريحات الشهرية نموذج G50 كما يلي:

**سنة 2009:**

-تصريح شهر أكتوبر وصل تسديد رقم 906787.

-تصريح شهر ماي وصل تسديد رقم 00903565.

-تصريح شهر أفريل /2010 وصل تسديد رقم 102019.

**سنة 2010:**

-تصريح شهر ماي/2010 وصل تسديد رقم 102059.

-تصريح شهر أكتوبر/2011 وصل تسديد رقم 103939.

-تصريح شهر فيفري/2010 وصل تسديد رقم 1001689.

**سنة 2011:**

-تصريح شهر مارس وصل تسديد رقم 101593.

-تصريح شهر ماي وصل تسديد رقم 102095.

-تصريح شهر مارس /2012 وصل تسديد رقم 1203005.

جدول رقم(4-39): حساب الحقوق والغرامات للضريبة على المداخل الموزعة والمقتطعة من المصدر

بمعدل 10%

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: نفس المرجع السابق.



ملاحظة: تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر للأرباح الموزعة وذلك بتطبيق نسبة 10 % على القاعدة الخاضعة.

جدول رقم(4-40): إجمالي الحقوق والغرامات

المجموع	الغرامات	الحقوق	التعيين
1.023.718.00	202.115.00	821.603.00	الرسم على القيمة المضافة
1.023.718.00	131.585.00	840.432.00	الضريبة على أرباح الشركات
510.198.00	30.650.00	419.548.00	الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر الخاصة بالأرباح الموزعة
30.771.00	5.128.00	25.643.00	الرسم على النشاط المهني
2.596.704.00	489.478.00	2.107.226.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: نفس المرجع السابق.

خلاصة:

تلعب مديرية الضرائب دورا إستراتيجيا في مجال تمويل خزينة الدولة، حيث تسهر على توفير الموارد المالية عن طريق التحصيل الجبائي، وكذا احترام وتطبيق التشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من الإجراءات والهيئات الجبائية الولائية من مفتشيات ومديريات فرعية بالإضافة إلى ممارستها للرقابة الجبائية بطرقها المختلفة مثل، التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، التي تسمح باكتشاف الأخطاء والإغفالات كما رأينا فيما سبق، ولأن التحقيق المحاسبي كتحقيق معمق يتطلب جهدا ووقتا في إنجازه، استحدث نوع آخر للتحقيق ألا وهو التحقيق المصوب في المحاسبة، ورغم أننا لم نتطرق إليه لأنه لا يختلف كثيرا عن التحقيق المحاسبي، إلا أن هذا النوع لا يكلف الكثير من الوقت والجهد نظرا لأنه مصوب في اتجاه واحد أي يختص بالتحقيق في ضريبة معينة.

ويبقى التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، يتعلق بالأشخاص الطبيعيين والتحقيق في مداخلهم

المختلفة، وهذا ما توصلنا إليه في هذا الفصل.

تعتبر الجباية أحد أهم الموارد الأساسية للدولة، ولذا لا بد من الحفاظ عليها من خلال وضع نظام جبائي محكم يكون مبنياً على وسائل مادية متطورة من جهة، ووسائل بشرية مؤهلة في الميدان من جهة أخرى. التهرب والغش الضريبي من العراقيل التي تصيب خزينة الدولة والتي تحد من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، كما أنه يتخذ أشكالاً متعددة منها المشروع وغير المشروع، إضافة إلى تعدد أسبابه لأن المكلفين همهم الوحيد هو تخفيض العبء الجبائي باستخدام شتى الطرق. وتسعى الدولة جاهدة للحد من ظواهر التهرب والغش الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية، وهذا ما قمنا بدراسته من خلال التطرق إلى إجراءاتها في إطار التحقق من التصريحات، فقد تم إبراز الدور الجبائي لمديرية الضرائب وإسهاماتها في حماية موارد الدولة من خلال تأكيد حضورها الدائم عن طريق التدخلات وعمليات التحقيق المتكررة، مستخدمة بذلك جميع إمكانياتها وهيكلها المنتشرة عبر كامل التراب الوطني والتي أشرنا إليها فيما سبق، كما أن دور هذا الجهاز الرقابي لا يقتصر على مراقبة تصريحات المكلفين فقط، بل يتعداه إلى إعلام المكلفين بالضريبة عن الحقوق المخولة لهم والتي تحميهم من تعسف الإدارة، وكذا مختلف الواجبات والالتزامات المفروضة عليهم.

تطرقنا في دراستنا إلى تقنيات الرقابة الجبائية المتمثلة في تحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق لمجمل

الوضعية الجبائية التي تهدف إلى فحص محاسبة الممولين واختبار مدى مصداقيتها ونزاهتها.

وفي الأخير جاءت الخاتمة العامة لهذه الدراسة والتي قسمناها إلى ثلاث أجزاء رئيسية وهي :

- نتائج الدراسة: استطعنا في دراستنا التوصل إلى نتائج معتمدين في ذلك على دراسة ميدانية.

- التوصيات: بعد التطرق للنتائج المتوصل إليها، سنحاول من خلال هذا الجزء من الخاتمة العامة استعراض التوصيات التي نراها مناسبة.

- آفاق الدراسة: في هذا الجزء ومن خلال الدراسة التي قمنا بها والنتائج التي توصلنا إليها نقترح مواضيع بحوث مستقبلية وهذا من أجل استمرار الدراسة.

**أولاً- النتائج:**

✓ إن النظام الجبائي الجزائي نظام جبائي متكامل يتوفر على وسائل وهيكل معتبرة، إلا أنه يعاني من نقص في التشريع نتج عنه ظواهر التهرب والغش الضريبي.

✓ يلجأ المكلفين بالضريبة للتهرب من دفع مستحقاتهم في تصريحات مغالطة لا تعطي صورة حقيقية لوضعيتهم المالية، وهذا ما انعكس سلباً على الاقتصاد الوطني.

✓ تتم عملية الرقابة الجبائية على التصريحات بطرق قانونية تمثلت في الرقابة الشكلية، والرقابة على الوثائق، إضافة إلى تحقيق في المحاسبة، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الهدف منها التقليل من التهرب الضريبي.

✓ من خلال الدراسة الميدانية لإحدى طرق الرقابة الجبائية، ألا وهي التحقيق المحاسبي بجميع مراحلها خلصنا إلى النتائج الإيجابية التي حققتها مديرية الضرائب والتي أسفرت عن قدرتها في كشف الغش والتلاعبات في التصريحات.

✓ تؤدي الرقابة الجبائية دورا فعالا في تقييم جودة المعلومات المدلى بها، وتقييم العناصر المالية التي يحوزها المكلف.

### ثانيا- التوصيات:

✓ ضرورة إرساء مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي على المكلفين، وتحسين العلاقة بينهم وبين مصالح الضرائب.

✓ نشر الثقافة الضريبية وسط المجتمع الجزائري، وتوعيته بأهمية المورد الجبائي.

✓ تأطير الموارد البشرية في المجال الجبائي وتطوير الإمكانيات والهيكل بما يتماشى مع الوقت الراهن.

✓ تقديم تحفيزات جبائية للمكلفين بالضريبة، الذين تمتاز تصريحاتهم بالشفافية.

### ثالثا- آفاق الدراسة :

في ضوء الدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل إليها فقد تجلّى لنا آفاق جديدة للبحث، مما جعلنا نقترح

أن تركز البحوث المستقبلية على المواضيع التالية:

1- إجراء نفس الدراسة والتركيز على التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الدراسة الميدانية.

2- دراسة فعالية الرقابة الجبائية في تحديد نسبة النزاهة الخاصة بالتصريحات .

3- دراسة تأثير النظام المحاسبي المالي على الضريبة.

4- دور التدقيق الجبائي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسات.

## قائمة المصادر المراجع

أولاً: باللغة العربية

أ. الكتب:

1. احمد زهير شامية و خالد الخطيب "المالية العامة" دار زهرة للنشر و التوزيع، الأردن، 1997.
2. حامد عبد المجيد دواز "مبادئ الاقتصاد العام" دار وائل، الأردن، 1998.
3. حسن عواضة، عبد الرؤوف فطيش "المالية العامة لموازنة الضرائب و الرسوم" دار خلود، الطبعة الاولى، مصر، 1995.
4. حميد بوزيدة "جباية المؤسسة" ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
5. خليل عواد أبو حشيش "المحاسبة الضريبية" دار حامد، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2004.
6. رفعت المحجوب "المالية العامة" دار النهضة، بيروت، 1997.
7. سوزي عدلي ناشد "الوجيز في المالية العامة" دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاردن، 2000.
8. عادل فليح علي "المالية العامة و التشريع الضريبي المالي" دار حامد، الأردن، 2003.
9. عبد الكريم صادق بركات "النظم الضريبية" الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1976.
10. عبد المجيد قدي "دراسات في علم الضرائب" دار جرير للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2011.
11. عبد الوهاب رميدي، علي سماي "المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي" الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2011.
12. عليان الشريف، و عبد الناصر نور "الضرائب و محاسبتها" دار الميسرة، الطبعة الأولى، الاردن، 2008.
13. غازي عناية "المالية العامة و التشريع الضريبي" دار البيارق، عمان، 1998.
14. كتوش عاشور "المحاسبة العامة أصول و مبادئ و آليات الحسابات وفق SCF" ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
15. كردودي سهام "الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق" دار المفيد، الجزائر، 2011.
16. محمد عباس محرز "اقتصاديات الجباية و الضرائب" دار هومة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى بوزريعة، الجزائر، 2004.
17. محمد عباس محرز "المدخل إلى الجباية و الضرائب" دار النشر ITCS، الجزائر، 2010.

18. منصور بن عمارة "أعمال موجهة في تقنيات الجباية" دار هومة، الجزائر، 2009.
19. منصور بن عمارة "إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية" دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011.
20. منصور بن عمارة "الضرائب على أرباح الشركات" دار هومة، الجزائر، 2010.
21. منصور بن عمارة "الضرائب على الدخل الإجمالي" دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2010.
22. ناصر مراد "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003" منشورات بغداد، الجزائر، دون تاريخ النشر.
23. ناصر مراد "التهرب و الغش الضريبي في الجزائر" الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2004.
24. وليد زكرياء همام و آخرون "الضرائب و محاسبتها" دار الميسرة، دمشق، 1997.

#### ب. القوانين و المراسيم

1. تقرير لجنة الإصلاحات الاقتصادية، الجزائر، جانفي 1998.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19. المطبعة الرسمية، الجزائر، 2009.
3. قانون الإجراءات الجبائية 2014.
4. القانون التجاري الجزائري 2007.
5. قانون الرسم على رقم الاعمال 1991.
6. قانون الرسم على رقم الاعمال 2013 .
7. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 1999.
8. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2007.
9. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2008.
10. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2010.
11. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2011.
12. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2013.
13. مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، " الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة " ، منشورات الساحل، الجزائر، 2009.

#### ج. الأطروحات و المذكرات

1. بولخوخ عيسى "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي دراسة حالة باتنة " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص اقتصاد التنمية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004/2003.
2. سليمان عتير " دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي " مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011.
3. سهام كردودي " المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية " مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة و متوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009/2008.
4. العثماني مصطفى " نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، حالة الجزائر " مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، أكتوبر 2008.
5. قحوش سميرة " دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة الجزائر للفترة 2010/2009 " مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و جباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011.
6. محمد حمر العين " ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية على مؤسسة المشروبات الغازية مامي، باتنة " مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011/2010.
7. مداني بن بلغيث " أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر " أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
8. نجاتي نوي " فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 2003/1999 " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.

ثانيا: باللغة الفرنسية

#### A. Les livres :

1. Claude Laurent, contrôle fiscale la vérification parsonnele, bayeuxine, France, 1995.
2. Lucien Mehl, sciences et techniques fiscales P-U-F, paris, 1984.
3. Marc Leroy, le contrôle fiscal, edition harmattan, 1993.
4. Margairaz, fraude et ses succédanés, édition vaudoise lausanne, 1987.
5. Paul M , Gaudmet, precis des finances publiques, editionmonchertien, paris, 1992.

**B. Les guides :**

1. Code comptable. Edition professionnelle. Berti Edition. Alger. 2011.
2. Guide de contrôle sur pièces, direction générale de l'impôt, 1995.
3. Ministère des finances, DG DRV, guide de vérification, 2001.



جدول حسابات النتائج قبل التحقيق:

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	/	/	/	/	
		<b>TOTAL DU CREDIT</b>	<b>9.377.109</b>	<b>66.950.603</b>	<b>41.547.985</b>	<b>27.053.650</b>	
	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	
		<b>TOTAL DU CREDIT</b>	<b>1.527.933</b>	<b>48.008.408</b>	<b>26.197.264</b>	<b>15.886.606</b>	
		Bénéfice Brut (crédit-débit) (2).....	<b>7.849.176</b>	<b>18.942.194</b>	<b>15.350.720</b>	<b>11.167.044</b>	
<b>Pourcentage brut= <math>\frac{V \text{ Ax } 100}{\text{production vendue}}</math></b>		<b>% 83.70</b>	<b>%28.29</b>	<b>%36.94</b>	<b>%41.27</b>		
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	/	/	/	/	
	<b>TOTAL DU CREDIT.....</b>		<b>7.849.176</b>	<b>18.942.194</b>	<b>15.350.720</b>	<b>11.167.044</b>	
	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	
		<b>TOTAL DU DEBIT.....</b>	<b>26.150.091</b>	<b>16.366.705</b>	<b>10.952.975</b>	<b>6.864.984</b>	
Crédit	Solde du résultat d'exploitation.....	(-18.300.917)	2.575.487	4.367.742	4.302.060		
	<b>TOTAL DU CREDIT.....</b>	<b>/</b>	<b>/</b>	<b>/</b>	<b>14.102.060</b>		
Débit	Solde du résultat d'exploitation.....	/	/	/	/		
	<b>TOTAL DU CREDIT.....</b>	<b>/</b>	<b>/</b>	<b>/</b>	<b>11.055.587</b>		
<b>Bénéfice net (crédit-débit).....</b>		<b>(-18.300.917)</b>	<b>2.575.487</b>	<b>4.367.742</b>	<b>3.046.473</b>		
إعادة دمج تكاليف غير قابلة للحسم		/	147.238.00	141.180.00	761.618	حسام تكاليف غ قابلة للحسم	
<b>Pourcentage net= <math>\frac{\text{bénéfices net} \times 100}{C,A}</math></b>		<b>(-18.300.917)</b>	<b>2.722.725</b>	<b>4.508.922</b>	<b>2.284.855</b>		
		<b>خسارة</b>	<b>%3.85</b>	<b>%10.85</b>	<b>%8.44</b>		

**Modification a faire subir au bénéfice net résultant de la comptabilité**

NATURE DES MODIFICATION		Exercice vérifié le 2012	Exercice vérifié le 2011	Exercice vérifié le 2010	Exercice vérifié le 2009	Observation	
MENTATI Dépenses , Réserves ou Provisions non déductibles	Rehaussement du bénéfice brut						
	Prélèvement et dépense personnelle						
	Commissions						
	دمج مبلغ فواتير شراء معدات مطاطية	40.176.00	3.422.160.00	/	/		
	دمج فاتورة المصاريف الغير قانونية	/	/	330.000.00	/		
	دمج فاتورة مشتريات غير مبررة حـ/38	/	/	670.510.00	/		
	دمج الضريبة على أرباح الشركات	/	/	/	761.618.00		
	.....						
	Fonds de commerce.....						
	Brevets, concessions.....						
Amortissement exagérés	Terrains .....						
	Bâtiments.....						
	Matériel.....						
	.....						
	<b>Total des augmentations</b>	<b>40.176.00</b>	<b>3.422.160.00</b>	<b>1.000.510.00</b>	<b>761.618.00</b>		
	Diminutions	.....	/	/	/	/	
		.....	/	/	/	/	
		.....	/	/	/	/	
		.....	/	/	/	/	
		.....	/	/	/	/	
حسم الرسم على النشاط المهني		/	/	25.643.00	/		
<b>Total des Diminutions</b>		<b>/</b>	<b>/</b>	<b>25.643.00</b>	<b>/</b>		
Difference entre Les augmentations Et les Diminutions		40.176.00	3.422.160.00	974.867.00	761.618.00		
Bénéfice net réel.....		/	/	/	/		
Percentage net= $\frac{\text{bénéfices netx } 100}{\text{C,A Total reconstitué}}$		(-18.260.741)	6.144.885.00	5.483.789.00	3.046.473.00		
	خسارة	% 11.07	% 13.20	% 11.26			
Application de l'article 18 Du code des impôts directs	EX20.....	EX20.....	EX20.....	EX20.....			
Et taxes assimilées	EX20.....	EX20.....	EX20.....	EX20.....			
TOTAL à retrancher du bénéfice net							
ci-dessus.....							
<b>BENEFICE IMPOSABLE.....</b>							

كشف لمقارن ميزانيات السنوات الأربع محل التحقيق - جانب الأصول

ACTIF وفقا للنظام المحاسبي والمالي الجديد (SCF) وهذا للسنوات 2010-2010 و2012	Au 2012	Au 2011	Au 2010	Au 2009	Au 2008	Observations وفقا للمخطط الوطني المحاسبي (PCN) وهذا للسنوات 2009-2008
تثبيات 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	الامتلاك
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
الزبائن	28.702.058	24.911.776	33.379.464	9.900.000	/	مدينوا الاستثمارات
مدينون آخرون	327.385	14.707	/	/	/	الزبائن
الضرائب ومشابهها	3.836.021	4.208.553	6.113.382	4.356.782	3.675.991	تسبيقات أخرى للاستغلال
الخزينة	1.020.375	4.676.261	6.691.935	524.136	484.203	الأموال الجاهزة (المتاحة)
/	/	/	/	/	633.900	نتيجة الدورة (خسارة)
Totaux	117.920.096	113.838.205	102.335.127	57.124.612	25.799.467	المجموع

كشف لمقارن ميزانيات السنوات الأربع محل التحقيق - جانب الخصوم

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 المستحقة+حيازة لأجل حساب
ضرائب	4.223.778	3.979.970	5.512.254	/	/	
ديون أخرى	150.921	171.763	52.370	/	/	نتيجة الدورة
	/	/	/	2.284.851	/	
Totaux	117.920.096	113.838.205	102.335.127	57.124.612	25.799.467	المجموع

