

مطبوعة

محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية

موجه إلى الطلبة الجامعيين
والمهتمين بالمحاسبة والجباية

د. بلواضح الجيلاني

السنة الجامعية 2015/2016

تهدف هذه المطبوعة إلى تمكين الطلبة المهتمين بالمحاسبة والجباية من التزود

بالمعلومات المتعلقة بالرقابة الجبائية في الجزائر.

خاصة لما يكتنفه هذا الموضوع من أهمية في تجنب الخطر الجبائي الذي يمكن أن يتعرض

له الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين في الجزائر نتيجة خضوعهم للرقابة الجبائية.

هذه المطبوعة تعتبر كإطار مرشد للطلبة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والجباية.

الدكتور/ بلواضح الجيلاني

الفهرس

الفصل الأول

مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

06	أولاً: أساسيات حول الضريبة.....
15	ثانياً: تعريف وأنواع التهرب الضريبي.....
18	ثالثاً: صور وأساليب وأسباب التهرب الضريبي.....
24	رابعاً : نتائج التهرب الضريبي.....

الفصل الثاني

تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المكلفة بها في الجزائر

31	أولاً:تعريف وأهداف الرقابة الجبائية.....
32	ثانياً: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.....
34	ثالثاً: أشكال الرقابة الجبائية وخصائصها.....
35	رابعاً: الأجهزة المكلفة بعملية الرقابة الجبائية.....

الفصل الثالث

التحقيق المحاسبي

45	أولاً: تعريف التحقيق المحاسبي.....
47	ثانياً: مرحلة إعداد برنامج التحقيق المحاسبي.....
48	ثالثاً: مرحلة تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي.....

الفصل الرابع

التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

54	أولاً: تعريف التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.....
54	ثانياً :كيفية البرمجة.....
55	ثالثاً:سير عملية التحقيق.....
56	رابعاً:طرق التحقيق.....

الفصل الخامس

التحقيق المصوب

- 62 أولا: تعريف التحقيق المصوب للمحاسبة.
- 62 ثانيا: خصائص التحقيق المصوب للمحاسبة.
- 63 ثالثا: نطاق التحقيق المصوب للمحاسبة.
- 63 رابعا: الضمانات الممنوحة للمكلفين الخاضعين للتحقيق المصوب.
- 64 خامسا: سير عملية التحقيق المصوب.

الفصل السادس

أشكال أخرى للرقابة الجبائية

- 66 أولا: الرقابة الجبائية عن طريق الفرق المختلطة.
- 67 ثانيا: الرقابة الشكلية.
- 67 ثالثا: الرقابة على الوثائق.
- 70 رابعا: رقابة التقويمات العقارية.
- 75 خامسا: الرقابة الجبائية للمداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك العقارية.

الفصل السابع

أسئلة نظرية وتمارين

- 78 أولا: أسئلة نظرية.
- 79 ثانيا: تمارين.
- 91 المراجع.
- 96 الملاحق.

الفصل الأول

مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

يتناول هذا الفصل مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي.

أولاً: أساسيات حول الضريبة.

ثانياً: تعريف وأنواع التهرب الضريبي.

ثالثاً: صور وأساليب وأسباب التهرب الضريبي

رابعاً: نتائج التهرب الضريبي.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

الفصل الأول

مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

أولاً: أساسيات حول الضريبة.

1- تعريف الضريبة:

التعريف الأول: "الضريبة هي استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف تغطية الأعباء المالية للدولة والهيئات الإقليمية"¹

التعريف الثاني: "الضريبة هي اقتطاع مبلغ من المال يلزم الأفراد بشكل إجباري دفعه للسلطات العامة بدون مقابل وفقاً لقواعد مقررّة من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطات الجهوية"²

التعريف الثالث: "الضريبة هي أداء نقدي يفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب قدراتهم التكاليفية، وبدون مقابل محدد لتغطية الأعباء العمومية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المرسومة من طرف السلطة العمومية"³

التعريف الرابع: "الضريبة هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"⁴

ويستنتج من خلال هذه التعاريف أن الضريبة هي اقتطاع مالي نقدي جبري يفرض من طرف الدولة حسب المقدرة المالية التكاليفية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، يدفع جبراً للخرينة العامة للدولة، وبصفة نهائية، ودون مقابل مباشر، بقصد تغطية النفقات العامة للدولة.

2- خصائص الضريبة.

2-1- الضريبة فريضة نقدية: تفرض الضريبة في العصر الحديث بصفة أساسية في صورة نقدية، وذلك خلافاً للنظم الضريبية القديمة، التي كانت تفتتي الضريبة بصورة عينية، كالعشور والخراج.

يعود فرض الضريبة في شكل نقدي إلى الأسباب التالية:⁵

-كونها تتنافى مع مبدأ العدالة في الضريبة و ذلك عن طريق الاختلاف في التكلفة و الجودة من مكلف إلى آخر.

-تكلف الدولة نفقات باهظة مثل نفقات النقل، التخزين والحراسة.

¹ أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، الأردن، 2000، ص: 127.

² صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 1992، ص: 109.

³ Emmanuel Disle et autres, Gestion fiscale, Tome1, Dunoud, Paris, France, 2005, p:02.

⁴ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص: 13.

⁵ محمد جفال، المبادئ الأساسية للرسم على رقم الأعمال، دار الشهاب للطباعة والنشر، الجزائر، 1987، ص: 20.

⁶ المرجع نفسه، ص: 20.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

-عدم تجانس الإيرادات العمومية مع النفقات العمومية.

2-2- الضريبة فريضة إجبارية: ويعني ذلك أن الفرد ليس حر في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة بغض النظر عن استعداده ورغبته في الدفع أولاً، أما إذا لجأ إلى التهرب أو الامتناع وقع تحت طائلة العقاب، وحصلت الدولة على حقها بالحجز على أموال المكلف واستخدام طرق التنفيذ الجبرية، لما لدين الضريبة من امتياز على كافة أموال المكلف.¹

تتفرد الدولة بوضع قوانين الضرائب من حيث تحديد وعائها، سعرها والمكلفين بأدائها وكيفية تحصيلها، دون أن ترجع في ذلك إلى الأشخاص المكلفين بدفعها.

2-3- الضريبة فريضة نهائية: ويعني ذلك أن المكلف الذي يلتزم بدفع الضريبة، إنما يدفعها إلى الدولة بصفة نهائية، فلا تلتزم الدولة برد قيمتها إليه بعد ذلك إلا في حالات استثنائية مثل الخطأ في حساب أو تقدير الضريبة، حيث يحق له عندها مطالبة الإدارة الضريبية بردها.

2-4- الضريبة فريضة بدون مقابل: يقصد بهذه الخاصية أن المكلف يقوم بدفع الضريبة دون أن يحصل مقابلها على نفع خاص به وهذا لا يعني أنه لا يستفيد منها، بل أنه يستفيد منها بصفته واحد من الجماعة ويكون ذلك عن طريق إنفاق حصيلة الضريبة على المرافق العامة.

2-5- الضريبة فريضة ذات أهداف: تقوم الدولة بإنفاق حصيلة الضرائب على مختلف القطاعات العمومية (التعليم، الصحة، الأمن...) وليس بهدف الإنفاق على قطاع معين، محققة بذلك منافع عامة للمجتمع، بالإضافة إلى ذلك فقد أصبحت الضريبة تستخدم لتحقيق أغراض اقتصادية، اجتماعية وسياسية.

3- الفرق بين الضريبة والإيرادات الأخرى.

3-1- الفرق بين الضريبة والجباية: تعرف الجباية على أنها "مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب، والرسوم، الإتاوات، والمساهمات الاجتماعية"² من خلال هذا التعريف والتعاريف السابقة للضريبة، فالجباية تشمل كل أنواع الضرائب والرسوم وجميع الاقتطاعات المالية الأخرى، وبالتالي فالجباية هي أشمل من الضريبة والضريبة ما هي إلا جزء من الجباية.

3-2- الفرق بين الضريبة والرسم: إن الرسم هو مبلغ نقدي إلزامي نهائي من النقود، محدد سلفاً يدفع لقاء نفع خاص.³ مثل رسم البناء، رسم الذبح ورسم الحفلات.

بالرجوع إلى تعريف الضريبة نلاحظ أن كل منهما عبارة عن مبلغ نقدي نهائي محدد سلفاً، إلا أنهما يختلفان في النقاط التالية:

¹ حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 116.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، مرجع سابق، ص: 72.

³ محمد جفال، مرجع سابق، ص: 23.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

- إن الشخص لا يدفع الرسم إلا بمناسبة حصوله على خدمة معينة من طرف الدولة، الأمر الذي يجعله حر في أن يطلب الخدمة أو لا يطلبها، بينما الضريبة تدفع بدون مقابل.
- إذا كان الغرض من الرسم تزويد الخزينة العمومية بالأموال فحسب، فالضريبة أوسع وأشمل، إذ أن الدولة تسعى من وراء فرض الضرائب إلى تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية.

3-3- الفرق بين الضريبة وشبه الجبائية: تعتبر الرسوم الشبه الجبائية اقتطاعات تدفع بغرض المصلحة الاقتصادية أو الاجتماعية لشخصية اعتبارية ينطبق عليها حكم القانون العام أو الخاص، غير الدولة أو المؤسسات العامة أو المؤسسات الإدارية المركزية أو المحلية.¹ مثل الرسوم الخاصة بالنشاطات الملوثة للبيئة.

تحدد قائمة الرسوم الشبه الجبائية في جدول ملحق بقانون المالية. وعليه نلاحظ أن شبه الجبائية تحصل بهدف تحقيق منفعة اقتصادية واجتماعية وموجهة لمصالح شخص معنوي من القانون العام أو الخاص غير الدولة والمجموعات المحلية أي أنها موجهة للمؤسسات الصناعية والتجارية أو الاجتماعية، الجمعيات... الخ، بينما الضريبة يمكنها تمويل أي منفعة للمصالح العام، أي غير محددة لجهة معينة و تحصل لصالح الدولة، إلا أن كلاهما يشكلان فريضة إجبارية مرخص بها بموجب أحكام قانون المالية.

4- القواعد الأساسية للضريبة.

4-1- قاعدة العدالة: إن الهدف الذي قصده آدم سميث بمبدأ العدالة، هو أن يساهم كل أعضاء الجماعة في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل فرد من الجماعة، إلا أنه وفي الوقت المعاصر انصرف هذا المبدأ إلى الأخذ بنظام الضريبة التصاعدية استنادا إلى ما يحققه الأفراد من أرباح حقيقية.

كما تعني قاعدة العدالة أن يوزع العبء المالي العام على أفراد المجتمع، كل حسب قدرته التكاليفية، ويتطلب هذا ملائمة الضريبة لفرع وعائها، وتقدير الإعفاءات المناسبة.²

4-2- قاعدة الوضوح واليقين: يقتضي هذا المبدأ أن يكون المكلف بدفع الضريبة على علم ودراية كاملة بميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب حتى يتمكن من معرفة حقوقه وواجباته، وفي هذا الصدد وجب على الدولة إعلام جميع الخاضعين للضريبة بالمعلومات الكافية، وأن شروط الدراية هو أن تعمل على تثبيت واتزان القوانين الضريبية قدر الإمكان، لأن كثرة التعديلات والاضطرابات تثقل عبء المكلف وتفقد الثقة في الإدارة، هذه الثقة التي تلعب دورا هاما في كل الأنظمة الضريبية وانعدامها غالبا ما يدفع

¹ صالح الرويلي، مرجع سابق، ص: 133.

² حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص: 44.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

المكلف إلى الغش والتهرب الضريبي، إلا أن تطبيقات قاعدة اليقين تبقى نسبية في الدول النامية إذا ما قورنت بأنظمة الدول المتقدمة.

ولتوفير قاعدة اليقين يجب أن يتوفر في التشريعات الضريبية ما يلي:¹

-الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة جلية، سهلة الأسلوب دون تعقيد وأن لا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وأن لا تحتمل الجملة أكثر من تفسير.

-أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عادة المكلفين، وأن تساعد على فهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.

-أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة، بحيث لا تدع مجال للاجتهاد.

4-3-قاعدة الملاءمة في الدفع: تقتضي هذه القاعدة ضرورة أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة ملائمة للمكلف تقاديا لتقل عبئها عليه، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب المفروضة على كسب العمل أو على إيراد القيم المنقولة، كما يقتضي تقسيط الضريبة على دفعات متباعدة* حتى يسهل عليه دفعها بأقل تضحية ممكنة.

4-4-قاعدة الاقتصاد في نفقات الضريبة: ويعني ذلك وجوب تخفيض نفقات تحصيل الضريبة أقل قدر ممكن، حتى يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف وبين ما يدخل إلى الخزينة العمومية أقل ما يمكن، إذ يجب مراعاة تكاليف الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمسائل الفنية للضريبة (تحديد الوعاء، تحديد سعر الضريبة، تحصيل الضريبة، الرقابة على الضريبة...) فتعدد وكثرة الإجراءات يزيد من نفقات الضريبة وبالتالي ينخفض حجم الإيرادات. إن مراعاة هذه القاعدة تجعل من الضريبة موردا هاما تعتمد عليه الدولة دون أن تفقد جزءا كبيرا منه من أجل تحصيله.

القواعد الضريبية السابقة الذكر تهدف بمجملها على التوفيق بين المصالح التالية:

-مصلحة الدولة وهذا عن طريق ضمان أكبر حصيلة من الضرائب والرسوم.

-مصلحة المكلف بحيث يجب أن لا يؤدي العبء الضريبي بالضرر على المكلف.

-مصلحة المجتمع حيث يتطلب أن لا تعيق الضريبة التنمية والتقدم الاجتماعي والاقتصادي.

وبضيف بعض علماء المالية للقواعد الاربعة السابقة لآدم سميث قواعد أخرى أهمها:²

¹حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص: 45.

*مثل ما هو معمول به في النظام الضريبي الجزائري بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) حيث تسديد مبلغ هذه الضريبة يتم على أقساط كل ثلاثي، مما يساعد المكلف على التكيف مع عبئها.

²عادل العلي، المالية العامة و القانون المالي والضريبي، الجزء الأول، مكتبة الجامعة، الطبعة الثانية، الأردن، 2009، ص: 133.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

4-5- قاعدة المرونة: ويقصد بها زيادة الحصيلة تبعاً لزيادة الدخل والثروة في الدولة، حيث أن الضريبة لا يؤدي زيادة سعرها على انكماش وعائها، فتزيد حصيلتها نتيجة لزيادة سعرها.

4-6- قاعدة المرونة: ومعناها أن تكون حصيلة الضريبة كبيرة حتى تغني ضرائب قليلة عن ضرائب كثيرة متعددة أي بعد خصم جميع نفقات الضريبة تعود بأكثر حصيلة صافية.

4-7- قاعدة الملاءمة مع المحيط: وهي أن تتوافق الضريبة مع البيئة المفروضة فيها، وأن تجد قبولا مرضيا اتجاهها من طرف أفراد المجتمع أو المحيط الذي يتم تشريعها وفرضها فيه، وتطبق الضرائب البيئية لتعزيز مبدأ الملوث يدفع، ودمج تكاليف إصلاح الأضرار في سعر المنتج، وخلق الحافز لكل من المنتجين و المستهلكين بتغيير النشاطات المؤثرة سلباً على البيئة، وتحقيق سيطرة أكبر على التلوث، وزيادة العائدات التي يمكن توجيهها إلى تحسين البيئة.¹

4-8- قاعدة الحق في الطعن: ويقصد بها إمكانية المكلف للطعن في الضريبة وتخفيض مبلغها في حالات الخطأ أو سوء التقدير من طرف الإدارة الضريبية، في أحد مراحل الضريبة، وهو ما نلاحظه في أي منظومة ضريبية لأي دولة، وقد يتعرض المكلف بالضريبة إلى خطأ أو تجاوز أو سوء تقدير من طرف الإدارة الضريبية في كيفية تحديد وعاء الضريبة أو إجراءات تحصيلها، لذا أعطى المشرع الضريبي الجزائي للمكلف حق الطعن في أحد مراحل فرض وتحصيل الضريبة.

5- أهداف الضريبة.

5-1- الأهداف المالية: الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية للخزينة العمومية أحد أهداف الدولة، ومن هنا نشأة قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب" أي اتساع وعاء الضريبة، بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الحصول على الضريبة، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتقدمة حيث يرتفع معدل الإيرادات الضريبية إلى الناتج الوطني الإجمالي، وهذا راجع إلى مستوى التطور الاقتصادي السائد في هذه البلدان.²

5-2- الأهداف الاقتصادية: هناك جملة من الأهداف الاقتصادية للضريبة يمكن تحديد أهمها في النقاط التالية:³

- تحقيق النمو الاقتصادي، وذلك من خلال عدة آليات أهمها الإعفاء والتخفيض الضريبي الذي يؤدي إلى زيادة الدخل لدى الأفراد والمستثمرين.

¹ ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 30.

² خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2007، ص: 152.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص- ص: 40-

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

- تحقيق الاستقرار والتوازن الاقتصادي ويمكن ذلك عن طريق التأثير على حجم النفقات الكلي سواء بزيادته أو تخفيضه وعادة ما تستخدم الضريبة كأداة لتحقيق التوازن في ميزانية الدولة.
- محاربة الضغط التضخمي والمحافظة على قيمة النقد الوطني، وذلك بزيادة الضرائب فينخفض دخل الأفراد، مما يؤدي إلى تخفيض الطلب الكلي، وتخفيض حدة التضخم.
- تحقيق التوازن القطاعي والجهوي للاستثمار، وذلك عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية، قصد توجيه عناصر الإنتاج نحو القطاعات غير المرغوب فيها.
- العمل على حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية، وتشجيعها على التطور والتقدم، وذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الواردات، وإعفاء الصادرات جزئيا أو كليا قصد تشجيعها.
- المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية، وذلك بزيادة الادخار عن طريق فرض ضرائب مرتفعة على الاستهلاك غير الضروري.
- التشجيع الاستثماري للمشاريع الاقتصادية المختلفة، وذلك بإعفاء هذه المشاريع كليا أو جزئيا من الضريبة.

5-3- الأهداف الاجتماعية: تعتبر الضريبة وسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية

الهامة، نذكر منها:¹

- إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل في المجتمع ، أي عدم تمركز الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع.
- الحد من بعض الظواهر الاجتماعية السيئة السائدة في المجتمع، والتي يجب أن تفرض عليها ضرائب عديدة ومرتفعة بقصد التخلص الجزئي أو الكلي منها، مثل الخمر والسجائر وغيرها.²
- تنظيم النسل وخاصة في المجتمعات التي تعاني من الأزمة السكانية، بحيث يتم فرض ضريبة على كل طفل يولد بعد عدد معين من الأطفال على مستوى المكلف الواحد.
- تحقيق العدالة والمساواة من خلال مساهمة كل فرد في الأعباء والتكاليف العامة للدولة حسب قدرته المالية، ومن خلال فرض الضريبة على الطبقات الغنية وتخصيص مواردها لزيادة دخول الطبقات الفقيرة، وهذا ما يسمى بإعادة توزيع الدخل الوطني.

5-4- الأهداف السياسية: يمكن تحديدها على مستويين داخلي وخارجي، فعلى المستوى الداخلي

- تمثل الضريبة أداة في يدي القوى المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب.¹

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية و الضرائب، مرجع سابق، ص: 34.

² ياسر صالح الفريجات مرجع سابق، ص: 18.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

أما على المستوى الخارجي فهي أداة من أدوات السياسة الخارجية وذلك عن طريق فرض ضرائب ورسوم جمركية عالية على منتجات بعض الدول، وتخفيضها أو إعفائها على منتجات دول أخرى.

5-5- الأهداف التكنولوجية: أصبحت الضريبة العصرية تهدف إلى تحقيق التطور والتقدم التكنولوجي، من خلال منح امتيازات ضريبية للمؤسسات التي تقوم بالبحوث العلمية والتقنية الخاصة بالصناعات التي تنشط فيها، حيث يمكنها الاستفادة من تخفيض المصاريف المرصودة للبحث التكنولوجي في إطار تطوير المؤسسة، وكمثال على ذلك نجد أن القيمة القصوى لهذه المصاريف المسموح تخفيضها من الأرباح في النظام الضريبي الجزائري تقدر بمبلغ: 100.000.000 دج سنويا.

5-6- الأهداف البيئية: حيث نجد أن الضريبة تهدف إلى حماية البيئة من الصناعات المضرة بها، وذلك بإخضاع هذه الأخيرة إلى ضرائب عالية ومتعددة، وتطبق الضرائب البيئية لتعزيز مبدأ الملوث يدفع، ودمج تكاليف إصلاح الأضرار في سعر المنتج، وخلق الحافز لكل من المنتجين والمستهلكين بتغيير النشاطات المؤثرة سلبا على البيئة، وتحقيق سيطرة أكبر على التلوث، وزيادة العائدات التي يمكن توجيهها إلى تحسين البيئة، وتطبق الضرائب البيئية في عدد كبير من دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وتقسم إلى: ضرائب الانبعاثات، ضرائب المستخدمين، وضرائب المنتجات، ومن أمثلة الضرائب البيئية ضرائب الطاقة، ضرائب الموارد الطبيعية، وضرائب التلوث، وتجدر الإشارة إلى تجربة استخدام الضرائب الخضراء في دول الاتحاد الأوروبي ودول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية آثارها الايجابية.²

6- التنظيم الفني للضريبة.

6-1- الوعاء الضريبي: يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء (فقد تفرض الضريبة سنويا أو عند جني المحصول... إلخ) حسب الأنظمة المحددة لذلك.³

الوعاء الضريبي هو الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، أي المادة الخاضعة للضريبة أو المجال الخاضع للضريبة، سواء كان نشاطا أو سلعة أو عملا، وبالتالي فإن الوعاء الضريبي يعني العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.⁴

كما يقصد بوعاء الضريبة من تفرض عليه الضريبة، وقد يكون موضوع الضريبة ما لا أو تصرفا أو نشاطا معينا، أو حتى شخصا.⁵

¹ سوزي عدلى ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص- ص: 124 - 125.

² ياسر صالح الفريجات، مرجع سابق، ص: 30.

³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص: 30.

⁴ محمد حمو، و منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009، ص: 37.

⁵ المرجع نفسه، ص: 134.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

مما سبق يمكننا تعريف الوعاء الضريبي بأنه الأساس الذي يمكن أن تقتطع أو تفرض عليه الضريبة، ويمكن أن تفرض الضريبة على الدخل، أو على رأس المال أو على الدخل و رأس المال معاً، أو على الأفراد.

6-2- تحديد سعر الضريبة.

بعد أن تم تحديد وعاء الضريبة لابد من تحديد مقدار الضريبة أو بعبارة أخرى يتطلب الأمر تحديد ما يمكن اقتطاعه من ذلك الوعاء كضريبة وهو ما يعرف بسعر الضريبة والذي يمكن تعريفه بأنه نسبة الضريبة إلى وعائها:¹

أ- **الضريبة النسبية:** ويقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت، مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة، ومن أمثلة ذلك الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة... الخ.²

ب- **الضريبة التصاعدية:** وتعني ارتفاع المعدل مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة وتأخذ الشكلين التاليين:

- **الضريبة التصاعدية الإجمالية:** وفقاً لهذه الحالة يتم تقسيم دخول المكلفين إلى عدة طبقات، وترتب هذه الأخيرة تصاعدياً، ثم تفرض الضريبة بمعدل متزايد كلما انتقلنا إلى طبقة أكبر.

- **الضريبة التصاعدية بالشرائح:** تجنباً لعيوب طريقة الضريبة التصاعدية الإجمالية، وجد نمط الضريبة التصاعدية بالشرائح، ويتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة، أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية، ويتم تقسيم الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى، ومن أمثلة ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي.

6-3- تحصيل الضريبة.

تحصيل الضريبة هو مجموع الإجراءات التي عن طريقها تنقل الضريبة من الذمة المالية للمكلف إلى صناديق الخزينة العمومية.³

أ- **التحصيل المباشر:** وحسب هذه الطريقة يتم الدفع مباشرة من طرف المكلف نفسه، حيث بعد أن يتم تحديد دين الضريبة بواسطة الجداول العامة والإضافية الفردية والجماعية، تخطر الإدارة الضريبية المكلف بالضريبة بالمبلغ المستحق عليه، وميعاد الدفع إلى قباضة الضرائب المختصة إقليمياً.

ب- **التحصيل غير المباشر:** حسب هذه الطريقة يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند النقطة التي يتحقق فيها الدخل وقبل تسلمه، أي عند استحقاق الدخل، حيث يكلف القانون جهات معينة كأصحاب الأعمال أو مصالح الدولة أو أي أشخاص آخرين مسؤولية استقطاع الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية

¹ عادل العلي، مرجع سابق، ص: 151.

² المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016.

³ Pierre Beltrame, fiscalité en France, édition hachette luire, paris, France, 1993, P: 26.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

خلال فترة زمنية محددة، وتمتاز هذه الطريقة بأنها تنفّذ عملية التهرب الضريبي، سواء اتخذ التهرب شكل المماطلة بالدفع أو التلاعب بقيمة الدخل، حيث لا مصلحة لأصحاب الأعمال في ذلك، ومثال ذلك اقتطاع الضريبة من المصدر على المرتبات والأجور، اقتطاع الضريبة من المصدر على مداخيل القيم المنقولة... الخ.

ج-التحصيل حسب نظام التسبيقات على الحساب: طبقا لهذه الطريقة فإن التشريعات الضريبية تنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة مسبقا، حيث تتولى الإدارة الضريبية احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها*، وفي نهاية السنة تقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه المكلف من أقساط خلال السنة ومقدار الضريبة المستحقة فعلا، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة أو ترحل الفارق في المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة في السنة الموالية.

د- الدفع عن طريق الجداول الاتفاقية مع المكلف: وفي هذه الحالة عندما تكون حالة المكلف تمر بعسر مالي، تقوم الإدارة الضريبية بمساعدة المكلف في تسديد الضريبة المستحقة عليه، وذلك بمنحه تسهيلات في دفع مبلغ الضريبة، عن طريق السماح له بإمضاء تعهد اتفاقي مع الإدارة الضريبية، بموجبه يستطيع دفع الضريبة على فترات دورية، شهريا أو كل ثلاثة أشهر حسب الحالة، مراعاة لضائقته المالية.

هـ-التسديد عن طريق محررات رسمية: حسب هذه الطريقة يكون تحصيل الضريبة مثبتا عن طريق وضع الطوابع أو الطوابع المميزة أو العلامات بدفع الرسوم مثلما أدرجت في الجداول بتعويضها بعلامات مطبوعة بواسطة آلات خاصة سبق للإدارة الضريبية أن وافقت عليها¹، ومثال ذلك شراء طوابع الدمغة ولصقها على العقود والشهادات والمحررات... الخ.

4-6- الرقابة الضريبية.

ميزة النظام الضريبي الجزائري أنه نظام تصريحي، أي أن المكلف بالضريبة هو الذي يحدد ويقدر وعاء الضريبة، لكن في بعض الأحيان يقوم المكلف بإخفاء جزئي أو كلي من هذا الوعاء إما عن طريق القصد أو عن طريق جهل التشريعات الضريبية، لذا وجب على المشرع الضريبي الجزائري اتخاذ إجراءات كفيلة من أجل المحافظة على حقوق الخزينة العمومية، وتتمثل هذه الإجراءات في عمليات الرقابة وسوف نحيط هذا العنصر بشكل من الدراسة والتفصيل في الفصل الخامس.

5-6- المنازعات الضريبية.

* مثل ما هو معمول به في النظام الضريبي الجزائري بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، حيث تحسب قيمة الدفعة المقدمة مسبقا بنسبة 30% من مقدار الضريبة للنسبة الماضية، ويقدر عدد الدفعات بثلاث دفعات تدفع كما يلي: الدفعة الأولى قبل 21 ماي، الدفعة الثانية قبل 21 جوان، الدفعة الثالثة قبل 21 نوفمبر.

¹ المادة 4 من قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

تمثل المنازعات الضريبية مجموعة الخلافات و الإجراءات المتعلقة بتحديد القانون الواجب التطبيق أو التفسير وهذا ناتج عن تعارض موقفي المكلف والإدارة الضريبية، فقد تتعلق المنازعة الضريبية بتأسيس الضريبة في حد ذاتها أو في تفسير النصوص المتعلقة بها أو بصفة الشخص المطالب بها أو حول القواعد الأساسية لحسابها، وقد يتعدى النزاع هذا الحد أين يهدف إلى رفض الضريبة لعدم شرعية قرار إنشائها، وقد تنصب المنازعة حول استدراك أخطاء في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق مقرر بموجب نص تشريعي أو تنظيمي.¹

ثانيا: تعريف وأنواع التهرب الضريبي.

1-تعريف التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة لمصالح الضرائب، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، وبعبارة أخرى إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي.² التهرب الضريبي هو تخلص المكلف جزئيا أو كليا من دفع الضريبة وقد تكون قبل تحقق الضريبة، وذلك باستخدام بعض الأساليب التي لا تحقق الضريبة، وذلك بالتخلي عن أدائها إلى الخزينة.³ التهرب الضريبي يقع عندما يعمد بعض المكلفين إلى إتباع أساليب الغش والخداع، مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي.⁴

2-أنواع التهرب الضريبي.

1-2-التهرب الضريبي المشروع:

هو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون، ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طريق طبيعي وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة، حيث يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستثنين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي. والأمثلة الأكثر شيوعا في التهرب

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص: 172.

² المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010، ص: 10.

³ جادو محمد نجيب، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر، الطبعة الأولى، القاهرة، دار النهضة العربية، 2004، ص: 22.

⁴ المهاني محمد خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 1999-2000، ص: 245.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

المشروع، عندما يهب الشخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهرباً من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية، فيمتنع الشخص عن اقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة.¹

ويتحقق التهرب المشروع للشخص عن طريق التجنب بالامتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة وبالامتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة، وذلك كامتناع الشخص كلياً أو جزئياً عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة الاستهلاك، كأن يعلم الفرد أن هناك رسوماً لاستهلاك السجائر سيتحملها لو اشترى هذه السلعة فيمتنع الفرد عن استهلاكها ليتجنب بذلك دفع الضريبة غير المباشرة على استهلاكها. أو أن يمتنع الشخص عن استيراد أو تصدير السلعة التي تفرض عليها الرسوم الجمركية أو يمتنع عن توجيه أمواله أو نشاطه إلى فروع النشاط التي تصيبها الضريبة، ويوجه نشاطه وأمواله إلى فروع النشاط التي لا تصيبها أية ضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة، كأن يوجه الشخص ماله وجهه إلى النشاط الزراعي دون النشاط التجاري بسبب عدم خضوع هذا النوع من النشاط إلى أية ضريبة، وبهذا يكون قد تجنب الضرائب كلها أو بعضها.²

2-2- التهرب الضريبي غير المشروع:³

هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة. فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة، وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسئوليته أو لجهله بالقانون، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك.

وقد يخالف المكلف القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها.

2-3- التهرب الضريبي الكلي:

يكون التهرب الضريبي الكلي عندما يستطيع المكلف التخلص من الضريبة بشكل كامل، ولا يسددها إلى الخزينة العمومية للدولة، ويتحقق ذلك إما بإخفاء نشاط المكلف كلية أو بإخفاء ذلك الجزء من نشاطه الخاضع لضريبة نوعية قائمة بذاتها عن باقي نشاطه الاقتصادي. ومن أمثلة هذا النوع من التهرب، أن يمتنع الشخص الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل طبقاً لقانون الضريبة العامة على المبيعات عن تسجيل نفسه لدى المصلحة الضريبية المختصة وبالتالي يكون نشاطه غير خاضع للضريبة تماماً، ويكون المكلف قد تخلص من عبء هذه الضريبة بالكامل.

¹ المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص: 20.

² المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص: 22.

³ المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص-ص: 23-24.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

2-4- التهرب الضريبي الجزئي:

يحصل عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه، وذلك إما عن طريق إسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانوناً، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي، وهذا سيؤدي بالضرورة إلى فرض الضريبة عليه بأقل مما كان يجب أن تفرض عليه، أو من خلال تمكن المكلف من التخلص جزئياً من نوع ما من الضرائب وذلك بإسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.

2-5- التهرب الضريبي الداخلي:

يعد ظاهرة قديمة قدم الضريبة ذاتها، كما أنه أكثر شيوعاً في العالم من التهرب الدولي، بل لا تكاد تخلو منه أية دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها. وهو التهرب الذي يقع داخل حدود الدولة ذاتها.

يمتاز هذا النوع من التهرب بأنه سهل المتابعة والاكتشاف والمكافحة لأن حدوثه داخل إقليم الدولة يجعله خاضعاً للسيادة الإقليمية للدولة، وبالتالي يكون من كامل سلطتها أن تلجأ إلى جميع الوسائل التشريعية والإدارية والفنية التي تحوزها في سبيل مجابهة هذا التهرب الضريبي وكشف ومعاقبة المتهربين.

تعتبر الأمثلة على هذا النوع من التهرب كثيرة للغاية، ومن أهمها وأكثرها انتشاراً ممارسة التهرب من الضرائب المباشرة، التي تعتمد غالباً على تقديم إقرارات ضريبية من المكلف إلى الإدارة الضريبية كما في الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية.

2-6- التهرب الضريبي الخارجي:

هو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول (سواء لحمله جنسية إحداها أو بعضها، أو إقامته على أراضيها، أو ممارسة نشاط اقتصادي فيها) وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية.

من الجدير بالذكر أن ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي قد انتشرت مع زيادة حجم الاستثمارات الدولية والتجارة الدولية. فقبل انتشار الأسواق الدولية والاتصالات الدولية وظاهرة العولمة

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

الاقتصادية لم تكن ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي معروفة ولم تشغل بال كثير من المفكرين الاقتصاديين.

في إطار التهرب الضريبي الدولي يستفيد المكلف من مبدأ السيادة الضريبية الذي يعني تطبيق الضريبة داخل إقليم الدولة دون أن يكون لها سلطة الامتداد أو تتبع الأموال في الخارج، إلا في أحوال استثنائية محددة في القانون على سبيل الحصر. ولذا فإن المكلف يستطيع أن يستثمر أمواله وأرباحه في دولة أجنبية تفرض سعرا منخفضا للضريبة، أو تقرر امتيازات وإعفاءات معينة لنوع الاستثمار الذي يباشره مستغلا عدم إمكان تتبع استثماراته في دولة أجنبية. وقد يستفيد المكلف أيضا بغرض تخفيف عبئه الضريبي من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي. فلهذه الاتفاقيات جانب إيجابي يتمثل في أنها تهدف أساسا إلى تخفيف عبء الضريبة على المكلف ذي النشاط الدولي الذي يمتد خارج حدود إقليم الدولة التي يقيم فيها. فتتظم هذه الاتفاقيات عملية دفع الضريبة بحيث لا يتعين على المكلف نفسه دفع الضريبة ذاتها مرتين أو أكثر. كما أن لها جانبا سلبيا يتمثل في أن المكلف قد يستغل هذه الاتفاقيات ليتهرب من الضريبة، كأن ينقل أرباحه واستثماراته إلى دولة تقرر إعفاءات وامتيازات ضريبية (دولة ذات جنة ضريبية). وبذلك يكون قد تخلص من عبء الضريبة سواء بصورة كلية أو جزئية مستفيدا من هذه الاتفاقيات.

ثالثا: صور وأساليب وأسباب التهرب الضريبي.

1- صور التهرب الضريبي.

1-1- التهرب في الضرائب المباشرة: يستعمل هذا النوع بصفة عامة من طرف أصحاب المهن الحرة (الأطباء، المحامين، المحاسبين،...الخ) والمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي أو الملزمين بتقديم التصريحات، إذ يصرحون بمبلغ الدخل أو الربح بقيمة أقل من القيمة الحقيقية.¹

كما يقوم أصحاب الشركات عند تحديد وعاء الضريبة على الشركات بتزوير دفاتر الحسابات والميزانية وحسابات النتائج وتضخيم التكاليف وهذا بقصد تخفيض الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

ومن أهم صور التهرب من الضرائب المباشرة، تقدير الدخل المفروض عليه الضريبة بأقل من حقيقته والمبالغة في تقدير التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة، وإخفاء المظاهر والعلامات الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها، وإخفاء الورثة لجزء من تركة المورث.²

¹PhéniphanhNgaosyvath, le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, librairie de jurisprudence, Bruxelles, 1974, P :38.

²عبد الهادي نجار، مبادئ الاقتصاد المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988، ص: 211.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

1-2- التهرب في الضرائب غير المباشرة: على مستوى الضرائب غير المباشرة فيمكن أن يتخذ التهرب الضريبي الصور التالية: إخفاء السلع المستوردة أو المنتجة أو المباعية، الإعلان عن قيمة السلع بأقل من قيمتها الحقيقية، والتي تكون محلا لفرض الضرائب غير المباشرة.

2-أساليب التهرب الضريبي.

2-1- الإخفاء المادي.

وهو يسمح بكشف عملية التهرب عن طريق الإخفاء أو عدم التصريح الإرادي للمادة الخاضعة للضريبة من خلال قيام المكلف بإخفاء السلع والمواد عن الإدارة الضريبية، وبذلك يغير أساس مادي خاضع للضريبة، كالامتناع عن تقديم تصريح الأرباح، إخفاء رؤوس الأموال أثناء تحصيل الضريبة، أو إنشاء وحدات إنتاجية صغيرة في مناطق معزولة لا تصلها الإدارة الضريبية...الخ، والهدف من ذلك التخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة، ويعتبر من أخطر طرق التهرب بسبب مساهمته في إرساء الاقتصاد السري.

2-2- الإخفاء القانوني.

يتمثل في خلق وضعية قانونية مخالفة للحالة الحقيقية أي التظاهر بأن العملية قانونية وهذا التظاهر لا يمكن اعتباره إلا تهربا اتجاه القانون، فالمكلف بالضريبة يقدم للإدارة الضريبية تصريح لا يتطابق مع الواقع بالتالي فهو يصرح بطريقة غير قانونية، تعتبر الحالة تهربا متعمدا أو تجاوز قانوني وهو خدعة هدفها دفع مبلغ قليل من الضريبة.¹

- الإخفاء باستخدام عقد وهمي.

يتمثل عادة في عمليات وهمية مع الحفاظ على الجانب القانوني قصد التملص من دفع الضريبة، مثل إعداد فواتير وهمية لا تتطابق مع تغيرات الكمية الحقيقية للسلع (زيادة أو نقصان).

- الإخفاء باستخدام عقد مزيف.

يحدث التزيف عند ما يكون العقد المقدم إلى الإدارة الضريبية لا يتوافق مع العقد المبرم بين الأطراف، إذا اكتشفت الإدارة الضريبية لهذا النوع من العقود يقودها إلى تسوية العملية من خلال فرض الضريبة على العملية حسب طبيعتها الحقيقية وليس حسب الشكل الخاطئ.

- الإخفاء باستخدام الأشخاص.

يتعلق بالاستعانة بشخص ما بدلا عن الشخص صاحب العمل أو القيام بتوكيل نيابة عن المكلف الحقيقي الذي يبقى في الكواليس، بينما يظهر الشخص الذي يعير اسمه لاستخدامه في العقد بصفة علانية،

¹MAURICECOZIAN, les grands principes de la fiscalité des entreprises, édition LITEC, Paris, 1996, P:23.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

تقع الضرائب في هذه الحالة على المكلف صاحب الوثائق ويبقى المتعامل الحقيقي بعيدا عن الأنظار، مع تسجيل أن في أغلب الحالات لا يستطيع المكلف الذي تقع عليه الضرائب تسديدها مما يشكل خسارة مهمة للخزينة العمومية.

- الإخفاء المحاسبي.

هذا النوع من الإخفاء ذو طبيعة محاسبية وهو الأكثر تطبيقا من طرف المكلفين، فبالرغم من أن المكلف يخضع لإلزامية مسك محاسبة منظمة ودقيقة وقابلة للفهم وذات بيانات صادقة، وذلك للتأكد من مطابقة الدفاتر والوثائق المحاسبية بوثائق الإثبات المقدمة إلا أنه يقوم بالتلاعب في القيود والتسجيلات المحاسبية بغرض التقليل من مستحقاته الضريبية في التصريح السنوي (الميزانية الجبائية) للمصالح الضريبية، لهذا النوع من التهرب طريقتان:

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

- الزيادة في الأعباء.

أعطى المشرع الجبائي للمكلف حق خصم الأعباء التي يتحملها فعلا، شرط أن تكون مرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال وفي إطار الحدود المبينة في القانون الجبائي، على العكس من ذلك يلجأ المكلف عمليا دائما على إدخال أعباء إضافية ليس لها علاقة بالنشاط الرئيسي للتخفيض من الضرائب المستحقة على الأرباح أو المداخل، توجد عدة طرق في هذا المجال:¹

- **التسجيل المحاسبي لبعض النفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة:** هي عملية تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة على أساس أنها أعباء متعلقة بدورة الاستغلال وذلك بغرض تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة وهذه المصاريف يمكن أن تكون تتعلق بالمستغل ومن بينها:

- تسجيل مصاريف صيانة المنزل الشخصي.

- تسجيل مصاريف الرحلات السياحية للمكلف التي ليس لها علاقة بالاستغلال.

- **الأعباء العامة غير المبررة:** وهي عبارة عن نفقات ومصاريف مبالغ فيها أو غير مبررة أي غير متعلقة بالنشاط كالمبالغة في تسجيل المكافآت، وقد حددت المادة 169 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعض التكاليف غير القابلة للخصم في تحديد الربح الجبائي كما يلي:

- مختلف التكاليف والأعباء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.

- المبالغة في تسجيل المكافآت.

- مصاريف الاستقبال بما فيها الإطعام، الفندقية والعروض عندما تتجاوز مبلغا محددا من الربح الجبائي للسنة الماضية.

هذه الطريقة تسمح بتضخيم الكتلة الأجرية وتسجيلها في المحاسبة للتخفيض من المستحقات الجبائية.

- **تقنية الاهتلاك:** تعتبر الاهتلاكات من تكاليف الاستغلال القابلة للخصم من الربح الجبائي لكن بشروط:

- أن تكون الاستثمارات من الأصول الثابتة للمؤسسة.

- أن لا تتجاوز الاهتلاكات ثمن الاستثمارات.

- أن يكون الاستثمار ملك للمؤسسة.

- إثبات الاستثمارات بفواتير أو عقود وتكون مسجلة في الدفاتر الجردية.

- تحسب الاهتلاكات على أساس ثمن حيازة الاستثمار خارج الرسم على القيمة المضافة²، ولكن يلجأ

بعض المكلفين إلى تضخيم الاهتلاكات على الشكل التالي:

- تطبيق معدلات اهتلاك مرتفعة غير مسموح بها قانونيا.

- حساب الاهتلاكات على أساس ثمن الحيازة داخل الرسم على القيمة المضافة.

¹ رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي -دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991- 2002، مرجع سابق، ص: 97.

² المادة 141 الفقرة 03 والمادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

-استمرار حساب الاهتلاك لاستثمارات تم التنازل عنها، وعدم استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

-حساب الاهتلاك لاستثمار لم يكن موجودا أصلا ضمن أصول المؤسسة.

- التخفيضات في النواتج أو الإيرادات.

تخفيض النواتج أو الإيرادات هو شكل كلاسيكي للتهرب الضريبي، حيث يتمثل في عدم إجراء التسجيل بصفة جزئية أو كلية للإيرادات المحققة ومن بين طرق التخفيض في الإيرادات نجد:

- تضليل المبيعات بحيث يقوم بعض المكلفين بعمليات بيع فورية (نقدا) بدون استعمال الفواتير أو الشيك وبالتالي لا يكون أي أثر لعملية البيع وإصدار فواتير المجاملة.

- التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات أين يلجأ بعض المكلفين إلى تسجيل عمليات مردودات وهمية للبضائع وتضخيم في التخفيضات التجارية الممنوحة على حساب المبيعات مع أنه في الحقيقة لم تمنح أي تخفيضات تجارية للزبائن ولم تكن أي عودة أو استرداد للبضائع.¹

- عدم إجراء التسجيلات المحاسبية الاستثنائية الناتجة عن التنازل لعناصر الاستثمارات.

3-أسباب التهرب الضريبي.

يرجع انتشار التهرب الضريبي إلى تضافر عدة أسباب والتي ترتبط بالمكلف نفسه وطبيعة النظام الضريبي المطبق في البلد، وكذا الظروف الاقتصادية السائدة، إضافة إلى الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية، ويمكن حصر الأسباب الدافعة لوجود وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي بشكل عام في خمس مجموعات رئيسية نتناولها تباعا كما يلي:

3-1- الأسباب المتعلقة بالمكلف.

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية.

-**ضعف المستوى الخلقي:** ضعف المستوى الخلقي يحفز المكلفين على التهرب من أداء واجبهم الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

- **ضعف الوعي الضريبي:** يقصد بالوعي الضريبي "شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تساعد الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء"² في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي وذلك يرجع في نظر العديد من المختصين إلى الاعتقادات الخاطئة التالية :

¹Jacques BRUSON, la fuite devant l'impôt et le contrôle fiscal, édition LITEC, Paris, 1988, P: 133.

² محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبا الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، القاهرة، بدون دار النشر،

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

- اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.
- اعتقاد المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي، فهو لا يضر بالآخرين.
- سوء تخصيص النفقات العمومية حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة .
- اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام .
- **الوضعية المالية السيئة للمكلف:** الحالة المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب الضريبي لتعويض ما خسره.

3-2- الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الضريبي.

- **تعقد النظام الجبائي:** وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب، مع تغير المكلف الخاضع إلى كل نوع من الضرائب في كل مرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان ضرائب تقتصم الكفاءة وبوسائل بدائية.¹
- **عدم استقرار التشريع الضريبي:** إن عدم الاستقرار هذا راجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوعاً من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الضريبية.

3-3- الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة.

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

3-4- الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية.

- تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيفة العمومية، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفي الإدارة الضريبية، والتي تتمثل في

¹ بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مرجع سابق، ص: 27.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة وتندرج ضمن الفساد الاقتصادي، ولا زالت الإدارة الضريبية الجزائرية تعاني من قلة الأداء الضريبي وبعيدة كل البعد على المعايير الدولية، ومن أسباب ذلك ما يلي:¹

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، التسيير بالأهداف.... الخ

- غياب الجهود الفعلية للتعريف بالنظام الضريبي عبر وسائل الاتصال المختلفة بغية نشر الوعي الضريبي لتفادي عدم التحضر الجبائي للمكلفين.

- ضعف التكوين في المجال الضريبي، والاعتماد الكلي على مضامين النظام الضريبي الفرنسي دون سواه.

- سيادة الأساليب الكلاسيكية في معالجة الملفات الإدارية، إذ لا زالت أغلب المصالح تعتمد على الطريقة اليدوية البطيئة .

- لم تستطع الإدارة الضريبية اعتماد فكرة الزبونية في علاقتها مع المؤسسات، إذ لا زالت ترى في كل مؤسسة خاصة إن لم تكن عمومية محتالا ضريبيا محتملا، ومن هنا كانت العلاقة تصادمية ومبنية على الشك.

3-5- الأسباب المرتبطة بالتجارة والمعاملات الإلكترونية.

يتطور حجم التجارة الإلكترونية بصورة تفوق توقعات كل الشركات المتخصصة في مجال الدراسات والتحليل وإعداد التنبؤات، الأمر الذي أدى إلى حدوث تفاوت كبير بين الأرقام الصادرة من مؤسسات مختلفة عن نفس الفترة الزمنية ولنفس المنطقة الموضوعة تحت الدراسة.²

الأدهى من ذلك أصبحت اليوم تصدر عدة مراجعات للتنبؤات بصورة دورية ويحدث تفاوت كبير من إصدار لآخر، ولقد أدى التضارب في الأرقام بين الشركات المتخصصة إلى عدم الاتفاق على رقم محدد للتجارة الإلكترونية، فحسب المعهد الوطني للإحصائيات والدراسات الاقتصادية الفرنسي بلغ حجم مبيعات الشركات الفرنسية عبر شبكة الإنترنت سنة 2012 مبلغ 53 مليار أورو³، ومن أهم المشاكل التي أصبحت تقف عائقا أمام فرض الضرائب والرسوم على عمليات وصفقات التجارة الإلكترونية ما يلي:⁴

- عدم وجود تعريف دقيق وواضح ومتكامل للتجارة الإلكترونية.

- سهولة التهرب في عوائد التجارة الإلكترونية لأنها غير منظورة .

¹ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995، ص: 250.

² محمد عمر الشويرف، التجارة الإلكترونية في ظل النظام التجاري العالمي الجديد، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص: 54.

³ تاريخ الإطلاع 2014/11/12: المعهد الوطني للإحصائيات http://insee.fr/fr/themes/document.asp?ref_id=ip1489

⁴ محمد عمر الشويرف، مرجع سابق، ص-ص: 55-56.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

- عدم القدرة على المتابعة الدقيقة لحجم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت .
- تنوع مجالات الأنشطة التي تتم عبر شبكة المعلومات الدولية والتي تخضع لمفهوم التجارة الإلكترونية الشامل كالتعاملات المالية والمضاربة على الأسهم وما إلى ذلك من أنشطة مالية.
- عدم وجود مستندات يمكن مراجعتها ضريبيا.
- الحرص على حرية التجارة الالكترونية وعدم فرض عوائق عليها .
- القصور الحادث في مجال التعاون الدولي الضريبي.

رابعاً: نتائج التهرب الضريبي .

1-النتائج المالية.

يعتبر القيد المالي من أهم القيود التي تقف في وجه كل إستراتيجية تنموية أو برنامج للإنعاش الاقتصادي، فلا يمكن الحديث عن الأهداف والانجازات دون الحديث عن التمويل.

أمام أهمية الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية باعتبارها المورد الأساسي يأتي التهرب الضريبي للحد من ذلك، فالتهرب الأثر المباشر على الخزينة العمومية بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل.

إن نقص الأموال في الخزينة العمومية يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة¹، فالدولة في مسارها التنموي في حاجة إلى مداخيل وموارد لتغطية نفقاتها فنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع اختلال مالي ومنه العجز في الميزانية العمومية والتي تشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها، خاصة أمام لجوء الكثير من الدول النامية بدرجة كبيرة إلى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة والمتعلقة بالاستهلاك والإنفاق والتي لا يمكن التحكم فيها باعتبارها غير عادلة، فالفجوات التي تسجلها الميزانية العامة للدولة تعود في أغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن التهرب ولسد تلك الفجوات والاختلالات المالية بات من الضروري اللجوء إلى مصادر تمويلية أخرى تكون بالتأكيد ضغط على التنمية الاقتصادية لما تشكله من آثار سلبية نذكر منها:

1-1-الإصدار النقدي:

هو ضخ كمية من النقود (الكتلة النقدية) دون مقابل من السلع في السوق الوطنية وهذا لتعويض العجز المسجل في الميزانية نتيجة نقص الموارد بسبب التهرب الضريبي وينتج عنه ما يلي:

- ظاهرة التضخم باختلاف أنواعه وما يترتب عن هذه الظاهرة من تدهور في المستوى المعيشي للمواطنين بانخفاض قدراتهم الشرائية بسبب انتهاج سياسة التقشف بتقليص الإنفاق العام وكذا تأجيل انجاز بعض المشاريع.

¹ رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، مرجع سابق، ص:111.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

- ارتفاع الأسعار دون ما يقابله من زيادة في الإنتاج.
- انخفاض الصادرات الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة .
- اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع وظهور السوق السوداء .

1-2- الدين العام:

- يؤدي التهرب الضريبي إلى تخفيض الدخل القومي للدولة، ومن ثمة إلى تدهور القدرة الشرائية، إضافة إلى أنه يعمل على تخفيض العملة الوطنية من جهة بسبب اكتناز الأموال غير المصرح بها وهذا ما يخلق التضخم النقدي، وهنا تجد الدولة نفسها أمام حتمية اللجوء إلى الاقتراض بمختلف مصادره (الداخلية أو الخارجية)، وهذا ما يؤدي إلى نتائج وخيمة تتمثل أساسا في:
- عبء إضافي على ميزان المدفوعات، وذلك في حالة السداد، وتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض، إلا إذا استخدمت في المشاريع الاستثمارية، فهذا العبء يكون ضعيفا عليها.¹
 - يستلزم وجوب تدبير الدولة للموارد المالية لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام، مما يقلل من القدرة الشرائية للمستفيدين من هذا النوع من الإنفاق.²
 - فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على سداد ديونها وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن قرضها.
 - الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض قيود اقتصادية لعدم قدرة الدولة على تسديد ديونها.
- إذا استمدت الدولة ديونها من القروض فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة الطلب في المجتمع بفعل القدرة الشرائية الجديدة، تختلف نتائجها باختلاف مستوى التشغيل السائدة، ففي حالة التشغيل الكامل فإن الزيادة تنعكس على السعر (تؤدي إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار) أما في حالة الاستخدام غير التام للموارد فتؤدي إلى الزيادة في الإنتاج خاصة أن الجهاز الإنتاجي يتصف بالمرونة مع الأسعار، أما إذا كانت الزيادة في السعر غير مرنة على الجهاز الإنتاجي، وهو وضع الدول المتخلفة يعطي هذا الوضع تواجد موارد عاطلة، إلا أن التمويل عن طريق القروض غالبا ما ينعكس في الأسعار أكثر منه في جهاز الإنتاج، نظرا للجمود الذي يميز جمود الجهاز الإنتاجي في الدول النامية، أما في حالة اعتماد الحكومة على الاقتطاعات الضريبية في تمويل الإنفاق العام، فإن آثار إنفاقها يكون محدودا على الإنتاج لأنه لا يشكل زيادة في وسائل الدفع، وإنما هو تحويل لجزء من القدرة الشرائية الموجودة بين أيدي الأفراد إلى أيدي أفراد آخرين، وبالتالي فإن حجم الإنفاق الكلي لا يتغير بشكل محسوس، وتبقى فعاليته مقتصرة على جدوى الإنفاق.

¹ حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 1992، ص: 71.

² المرجع نفسه، ص: 72.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

إن تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل أهم خطر يهدد اقتصادياتها وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام.

2- نتائج التهرب الضريبي على التجارة الخارجية:

نتيجة ارتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، وذلك من أجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع الرأسمالية، وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة وإذا كان هذا التصدير بكميات كبيرة ازدادت قدرة البلد على زيادة الاستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية، ويعمل ذلك على إثراء الخزينة العمومية ولكن تبقى المشكلة في البلدان النامية حيث تعتمد على تصدير المواد الأولية بأسعار منخفضة وتستورد تجهيزات الإنتاج بأسعار مرتفعة، وبالتالي تضطر الدول إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط وتعجيل عملية التنمية الاقتصادية ويبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له بالغ الأثر على المكلف بالضريبة فيما بعد، حيث يؤدي بالدول إلى زيادة سعر الضرائب، وكذلك فإن عرقلة تحصيل الضرائب يؤدي إلى تأثير الإنفاق العام من خلال العجز أو الموارد المالية الأخرى لأن ذلك يؤدي إلى حرمان الدولة من القيام بكثير من أوجه الإنفاق العام.

رغم لجوء الدولة إلى الاقتراض أو الدين العام تبقى الضرائب الأداة الأساسية للتكفل بالأعباء العامة وتكتسي أهمية كبيرة في تشكيل مداخل الميزانية.

3- النتائج الاقتصادية:

كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة، فالتخلف الاقتصادي بإمكانه أن يكون حاجزا دون فعالية تدخل الضريبة في الاقتصاد، كما أن الهيكل الضريبي يستطيع بدوره أن يساهم في التأخر الاقتصادي للبلاد¹، فالضريبة هي المورد الأساسي لخدمة الأهداف التنموية لكونها أساسية ترتفع بارتفاع المداخل والمبادلات وتخفض بانخفاضها، فمن الملاحظ أن الآثار المالية تترتب عنها آثارا اقتصادية مدمرة التي تضعف إمكانية الادخار والاستثمار والتقليل من فرص التنمية والإخلال بمبدأ المنافسة فهي تعتبر كمنظم للنشاط الاقتصادي، ويمكن تحليل هذا من خلال العناصر التالية:

3-1- عرقلة المنافسة:

التهرب الضريبي لا يشجع مجهودات الرفع من الإنتاجية فالمكلف الذي يسعى للرفع من المداخل بتحسين طرق الإنتاج وتسيير متقن يتردد لذلك في لحظة إدراكه لأكبر السبل التي يمنحها له التهرب

¹Phénipanh Ngaosyvath, op cit,p :05.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

الضريبي.¹ حيث أن المؤسسة التي تريد توسيع مشروعاتها وزيادة أرباحها وإنتاجها فإنها لا تتردد في ذلك متى وجدت الفرصة ممكنة، وبالتالي فإن المؤسسة تلجأ إلى التهرب الضريبي للحصول على وسائل تمويلية هائلة كقيلة بتقوية مكانتها في هذه الأسواق وذلك ببيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع أسعار المنافسين لها من المؤسسات الأخرى، بخلاف التي تسدد مستحقاتها كاملة وتوجيه جهودها من أجل تحسين الإنتاجية في جو يسوده التهرب الضريبي، فالتهرب يساهم بشكل مباشر في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي وخلق منافسة غير شريفة بين المؤسسات من خلال التأثير على السير الحسن للسوق المحلي، فهي لا تحفز المجهودات الموجهة لرفع الإنتاجية والقيمة المضافة، ومن الأمثلة الواضحة التي يمكن الاستدلال بها في حالة الجزائر تلك المتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية العمومية والمؤسسات الخاصة على التوجه نحو السوق، يعمل أصحاب المؤسسات الخاصة على التوجه نحو التهرب الضريبي الذي يمكنهم من امتلاك رؤوس أموال ضخمة تساعدهم على التوسع في نشاطهم وتلك على حساب المؤسسات العمومية التي لا تملك أي مجال أو فرص للتهرب الضريبي، وهوما ولد ظهور المنافسة غير الشريفة، غير القانونية وغير الشفافة، وهذا ما يجعل مؤسسات تتحمل ضغطا عاليا على حساب مؤسسات أخرى من خلال تجنب دفع الضرائب والرسوم المفروضة عليها.

3-2-فعالية السياسة الجبائية.

السياسة الجبائية هي أداة تستخدمها الدولة لتحقيق برامج محددة في حقل النشاط الاقتصادي وتنفيذ المشاريع التنموية وتطوير الخدمات العامة، فالدولة يمكنها عند الضرورة الرفع في معدلات الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص في مردودية الضرائب نتيجة التهرب وهذا الأسلوب له عوارض في الواقع، فالمعدلات المرتفعة تعاقب المكلفين النزهاء الذين يتحملون الأعباء الضريبية وبالتالي تحويل الضغط الضريبي ووقعه عليهم مما يدفعهم ويزيد في رغبتهم للتهرب "فالتهرب يدعو للتهرب"² كما أن الضريبة تؤثر على قدرة العمل والرغبة فيه، ومنه على توزيع المداخل بفرض ضرائب مرتفعة على المداخل وإنفاق حصيلتها على الطبقات الفقيرة والمتوسطة مع العلم أن هذه الطبقات تميل أكثر لطلب السلع الاستهلاكية وبذلك فإن استفادتها من حصيلة الضرائب تدفع حتما إلى تجديد وإعادة حركة الدورة الإنتاجية هذا ما يجعل التهرب عاملا سلبيا يشل عجلة الإنتاج ويخفض من نسبة الأموال الاحتياطية التي تستعملها لاقتناء السلع والقدرة على العمل والإنتاج.

3-3-عرقلة النمو الاقتصادي.

يمكن للتهرب الضريبي أن يساهم في تراجع النمو الاقتصادي وذلك عندما يسمح لنوع من المؤسسات ذات إنتاجية ضعيفة للحفاظ على وجودها رغم منافسة المؤسسات ذات إنتاجية كبيرة، وهذا

¹A. margairaz, OPCIT,P :51.

²M. laure, distorsion économique d'origine fiscale, édition science, paris, 1996, p :72.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

النوع من المؤسسات يشجع على النمو الاقتصادي السري الذي يخلق مشاكل كثيرة تحول دون السير الحسن للاقتصاد الوطني، والذي يمثل الإيرادات والمدخلات غير المعلنة أو غير المصرح بها للهيئة الضريبية المعنية .

يؤدي التهرب الضريبي إلى اختلال التوازن في النمط الاستهلاكي والقدرة الشرائية لأفراد المجتمع وذلك عن طريق زيادة الضغط على الشرائح المسددة للضريبة وغير قادرة على ذلك كحالة الأجراء، أين تقتطع الضريبة من المصدر.¹

نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي والذي يخلق حالة نزيف في المالية العمومية لا يسمح بتكوين ادخار عام لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تتطلبها التنمية وانخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي يتميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة، فالتهرب له أثر كبير على الادخار سواء بالحد منه أو دفعه إلى تحقيق ادخار إجباري عام عوض الادخار الاختياري، وبالتالي وجب على الدول التركيز على الأموال المتهرب فيها والتي يفترض وصولها أو وجودها على مستوى الإدارة الضريبية والتي تساهم في قيام الاقتصاد غير الرسمي.

يعمد التهرب الضريبي من جهة إلى إعاقة النمو الاقتصادي من خلال إعاقة المنافسة التجارية والتي تؤدي بدورها إلى تأخير وعرقلة النمو والتقدم الاقتصادي، وإلى التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي من جهة أخرى.

4- النتائج الاجتماعية.

4-1- غياب عنصر الثقة:

التهرب الجبائي قد يكون سببا في فقدان الثقة أثناء المعاملات المالية والتجارية من إبرام الصفقات والعقود وما إلى ذلك من الممارسات القانونية التي تقتضيها مصالح الأفراد، حيث يعلم كل واحد منهم بأن الطرف الآخر يمكنه القيام بتسجيلات خاطئة لأسباب ضريبية وبالتالي فالتهرب الضريبية يساهم في تقهقر أمانة الأعمال.

4-2- تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية:

يزيد التهرب الجبائي من وجود الظلم الاجتماعي فكلما تفاقت هذه الظاهرة كلما نقصت الإيرادات التي تحققها الخزينة العمومية وللاحتفاظ بهامش الأمان، تقوم الدولة بزيادة نسبة الاقتطاعات الضريبية للحصول على إيرادات إضافية من أجل ذلك، المكلفون بالضريبة الذين لا يقومون بعملية التهرب الضريبي يتحملون تكلفة ضريبية أكبر مقارنة بالتي يشاركون بها وهم في أغلب الأحيان أصحاب

¹ Jhonl . Mikesell, fiscal administration analysis application for the public sector; 6th edition, THOMSON, USA, 2003 p:302.

الفصل الأول: مفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي

المداخل الضعيفة الذين لا يستطيعون التهرب من دفع مستحقاتهم المفروضة عليهم ذلك لأنها تقتطع مباشرة من دخلهم (الاقتطاع من المصدر).

كذلك دفع الضرائب غير المباشرة التي تفرض على السلع الاستهلاكية فمن الملاحظ أن المتهربين من الضرائب هم في أغلب الأحيان أفراد يتميزون بمستوى معيشي جيد ويستفيدون بأموالهم لدى السلطات لعدم الوقوع في العقاب الشيء الذي يزيدهم تلاحماً، هذه الحالة أو الوضعية تثبت الفوارق بين المكلف "المتهرب" والمكلف "النزيه" وتزيد من حدتها.¹

4-3- تدهور الحس الضريبي عند المكلف.

انتشار التهرب والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس المدني بصفة عامة والحس الضريبي بصفة خاصة فلا يمكن تفضيل النفع العام عن الخاص إذا كان المكلف يقبل مبدئياً إمكانية إنقاص أو تخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع. التهرب الضريبي هو عامل من عوامل تلاشي واندثار الحس المدني، وهكذا فالتهرب الضريبي يهدم سلطة الدولة وتعود المواطن على العيش بالمخالفة.²

¹ رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، مرجع سابق، ص: 115.

² G.Rivoli, vive l'impôt, édition seuil, paris, 1970, p: 64.

الفصل الثاني

تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المكلفة بها في الجزائر

يتناول الفصل الثاني تعريف وأشكال الرقابة الجبائية، إضافة إلى الأجهزة المخولة بعملية الرقابة في الجزائر.

أولاً: تعريف وأهداف الرقابة الجبائية.

ثانياً: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

ثالثاً: أشكال الرقابة الجبائية وخصائصها .

رابعاً: الأجهزة المخولة بعملية الرقابة الجبائية

الفصل الثاني: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المخولة بها في الجزائر

الفصل الثاني

تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المكلفة بها في الجزائر

أولاً: تعريف وأهداف الرقابة الجبائية.

1-تعريف الرقابة الجبائية:

التعريف الأول: عرف فايول الرقابة بأنها: "التحقيق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹
تعريف ثاني: "الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الضريبي والتحقيق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"²

تعريف ثالث:.. أنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية"³. من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن الرقابة الضريبية هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة للوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الضريبية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقيق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الضريبية أم لا وتصحيح الأخطاء إن وجدت، إضافة إلى ذلك فهي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية قصد التحقيق من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب الضريبي.

2- أهداف الرقابة الجبائية: من خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيقها والممثلة في:

2-1- الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة الضريبية، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الضريبية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الضريبية.⁴

2-2- الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الضريبية دورها للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل كبير وحيوي في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

¹ حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص: 13.

² AHMED HAMINI, L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIERE, EDITION BERTI, ALGER, 2002, P: 172.

³ عبد المنعم فوزي، عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، طبعة 1، الإسكندرية، مصر، بدون تاريخ نشر، ص: 223.

⁴ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص 166.

الفصل الثاني: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المخولة بها في الجزائر

- الرقابة الضريبية تساعد على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الضريبية من المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

- تسمح عملية الرقابة الضريبية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

2-3- الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الضريبية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الضريبية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والضريبة.¹

2-4- الهدف الاجتماعي:

- منع ومحاربة انحرافات المكلفين بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيرهم في أداء وتحمل واجباتهم اتجاه المجتمع.

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

ثانياً: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

لتنظيم الرقابة الجبائية حدد المشرع الجزائري إطاراً قانونياً من خلاله وضح مختلف صلاحيات وحقوق الإدارة اتجاه المكلفين أثناء أدائها لمهمتها الرقابية، وبالمقابل منح ضمانات للمكلف لحمايته من مختلف أشكال التعسف، والحقوق التي منحها المشرع للإدارة الجبائية هي:²

1- حق الإدارة الجبائية في الاطلاع: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وتعتبر عملية الاطلاع أداة فعالة في كل عملية مراقبة، وذلك إما لإتمام المعلومات الموجودة لدى الإدارة الجبائية، أو للتأكد من صحة المعلومات المستخرجة من دراسة الملفات ونشير أن حق الاطلاع يمارسه أعوان الإدارة الجبائية الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع التزامهم بالسر المهني عند أدائهم لمهامهم. كما تختلف طريقة الاطلاع حسب طبيعة الهيئة المعنية، ويتضح ذلك كما يلي:

1-1- حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية: لا يمكن في أي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولاية والبلديات، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة، أن تدفع بالسر المهني أمام أعوان إدارة الضرائب، الذين

1MARC LERAY, LE CONTROLE FISCAL, EDITION LHURMATTAN, PARIS, 1993, P: 16-18

² مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر ط1، 2004، ص: 40.

³ المواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية 2016، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

الفصل الثاني: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المخولة بها في الجزائر

هم على الأقل من رتبة مراقب ويطلبون منها، الاطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها. ولتسهيل عملية الاطلاع، يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يوضح فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في أوراق العلاج، كما يجب على السلطة القضائية أن تطلع إدارة الضرائب بكل معلومات يمكن أن تساعد المفتش على كشف حالات التهرب.¹

1-2- حق الاطلاع لدى الإدارات الخاصة: يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية، باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تقدم عند كل طلب لأعوان إدارة الضرائب الدفاتر والمستندات الواجب مسكها طبقا للقانون التجاري.²

1-3- حق الاطلاع لدى البنوك: لقد سمح القانون الضريبي لأعوان الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كشوفات وحسابات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنوك وجميع الهيئات المالية، لذلك فإن البنك ملزم إجباريا بتقديم جميع الكشوفات البنكية التي يطلبها المحقق الضريبي.

ولتمكين أعوان الإدارة الجبائية من أداء عملية الاطلاع على أحسن وجه، فرض المشرع عقوبات على كل من يعرقل عمل الإدارة الضريبية لحق الاطلاع سواء بالامتناع أو إتلاف الأوراق والمستندات التجارية وذلك بغرامة جبائية قيمتها تتراوح من 5000 دج إلى 50.000 دج.³

2- حق الإدارة الجبائية في الاستدراك والاسترجاع:

يتمثل حق استدراك الأخطاء في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية لإعادة النظر في فرض الضريبة، وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة، حيث يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول الإضافية، وحدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربعة سنوات للقيام بتحصيل جداول الضرائب والرسوم التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب والرسوم.⁴

3- حق الإدارة الجبائية في المعاينة:

من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن تسمح للأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن

¹ المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية 2016، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

² المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية 2016، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

³ المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية 2016، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

⁴ المادة 39 و 40 من قانون الإجراءات الجبائية 2016، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

الفصل الثاني: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المخولة بها في الجزائر

تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.¹

4- حق الإدارة الجبائية في إجراء التحري :

يمكن لأعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل أن يقوموا بكل التحقيقات والتحريرات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة ولدى الغير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع أو إنتاج أو تحويل وكذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها، كما يمكنهم طلب تسليم الفواتير والمحاسبة المادية والدفاتر والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بتأسيس أرقام الأعمال والأرباح.²

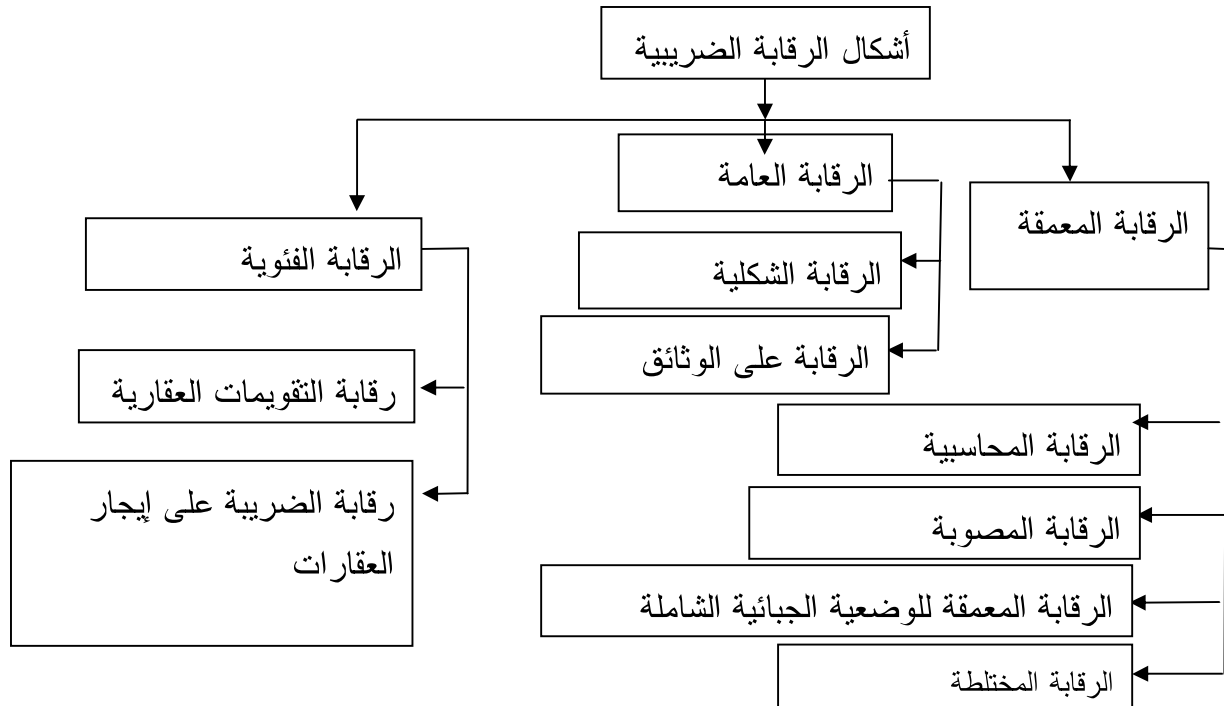
5- حق الإدارة الجبائية في الرقابة :

يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية.

ثالثا: أشكال الرقابة الجبائية وخصائصها.

1- أشكال الرقابة الجبائية: تأخذ الرقابة الضريبية لتصريحات المكلفين عدة أشكال، مثل ما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم (1): أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: قانون الإجراءات الجبائية 2016، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، بتصرف.

¹ المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية 2016، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

² المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية 2016، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب..

الفصل الثاني: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المخولة بها في الجزائر

2- خصائص الرقابة الجبائية: يتميز كل نوع من أشكال الرقابة بخصائص ومميزات يمكن توضيحها

من خلال الشكل الموالي: شكل رقم (02): خصائص ومميزات أشكال الرقابة الجبائية

الأجهزة المكلفة بالرقابة	فحص بعض العمليات المحاسبية	فحص كل المحاسبة	كل الفترة غير المتقادمة أو جزء منها	كل الفترة غير المتقادمة	كل الضرائب والرسوم	نوع أو عدة أنواع من الضرائب	التنفيذ بعين المكان	مميزات الرقابة شكل الرقابة
التحقيق المحاسبي		×		×	×		×	
التحقيق المصوب في المحاسبة	×		×			×	×	
الرقابة على الوثائق	×		×	×		×		
التحقيق المعمق VASFE				×		×	×	
الرقابة الشكلية			×			×		
الرقابة المشتركة			×			×		
رقابة التقويمات العقارية			×			×		
الرقابة على إيجار العقارات			×			×		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القوانين الجبائية 2016، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

رابعاً: الأجهزة المخولة بعملية الرقابة الجبائية.

1- المصالح المركزية مرحلة ما قبل سنة 2007: لأول مرة ظهرت المديرية العامة للضرائب كجهاز مستقل في سنة 1982 وذلك وفق المرسوم رقم 238 المؤرخ في 17/07/1982 والمتعلق بتنظيم الإدارة الضريبية في وزارة المالية حيث تم إنشاء مديرتين مستقلتين هما: المديرية العامة للضرائب وإدارة أعمال أملاك الدولة والعقار.

أصبحت المديرية العامة للضرائب في هذا التنظيم الجديد تضم سبعة مديريات فرعية وهي:

مديرية فرعية للدراسات الجبائية، مديرية فرعية للإحصائيات، مديرية فرعية للتشريعات والتنظيم، مديرية فرعية للرقابة الجبائية للمؤسسات، مديرية فرعية للمنازعات، مديرية فرعية للتنظيم ومفتشية المصالح ومديرية فرعية للأبحاث والتحقيقات.

عرفت سنة 1985 لأول مرة ظهور المديريات المركزية من خلال المرسوم رقم 202 المؤرخ في

06-08-1985 المتعلق بتنظيم الإدارة الجبائية في وزارة المالية، تم إنشاء مديرتين مركزيين في الإدارة

الجبائية وهي مقسمة إلى:

الفصل الثاني: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المخولة بها في الجزائر

- مديرية الدراسات والتشريع الجبائي: تتكون من مديرية فرعية للدراسات الجبائية ومديرية فرعية للتشريع والتنظيم.

- مديرية الرقابة الجبائية: تتكون من مديرية فرعية للتحقيقات.

في سنة 1987 تم إنشاء هيكل جديدة تتكون من أربعة مديريات مركزية وهي:

مديرية مركزية للمنازعات، مديرية مركزية للتشريع، مديرية مركزية للوسائل ومديرية مركزية للعمليات الجبائية، هذه الأخيرة كانت تحتوي على مديرية فرعية للتحقيقات الجبائية.

من خلال تطور الهياكل الإدارية المنظمة للإدارة الضريبية قبل إصلاحات سنة 1991، يلاحظ وجود الرقابة الجبائية عبر كل تطور وهذا ما يعبر على عدم إهمال الرقابة كأداة في يد السلطة لمكافحة التهرب الضريبي، كما يعبر عن انتشار التهرب الضريبي في أوساط المجتمع الجزائري.

منذ التسعينات وإلى غاية 1998 كانت مديرية العمليات الجبائية هي الجهة المشرفة على تنظيم وتسيير عملية الرقابة الجبائية، والتي تعتبر ضرورية لمكافحة التهرب الضريبي وهذا بناء على المرسوم التنفيذي رقم 55 المؤرخ في 15/12/1995 والمتضمن هيكل الإدارة الضريبية المركزية.

كانت مديرية العمليات الجبائية حسب القرار رقم 09 المؤرخ في 12/09/1997 المحدد لصلاحيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات).

كما تم إعادة هيكلة مديرية العمليات الجبائية إلى ثلاثة مديريات فرعية (المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للضمان والنظام الجبائي الخاص، والمديرية الفرعية للإحصائيات)

تقوم المديرية المركزية للبحث والمراجعات الجبائية بالرقابة الجبائية على المستوى الميداني من خلال البرمجة، كما تقوم بالبحث عن المعلومات الجبائية لدى جميع الهيئات الأخرى التي يمكن أن تكون مصدر للمعلومات الجبائية على المستوى الوطني، وتضع إجراءات ومعايير عمل للحد من التهرب الضريبي من خلال الكشف على الحالات التي تكون مصدرا مهما للتهرب الضريبي.¹

بالإضافة إلى المديرية المركزية للبحث والمراجعات الجبائية هناك مديرية التنظيم والإعلام الضريبي التي تضم (المديرية الفرعية للتنظيم والمنهجية، المديرية الفرعية لتطوير نظام الإعلام الآلي، المديرية الفرعية لتطبيق الأنظمة المعلوماتية) من خلال ضمان الترابط بين المصالح الجبائية ومصالح الجمارك وإشراك المركز الوطني للمعلومات والإحصائيات التابع إلى المديرية العامة للجمارك والمديرية العامة للضرائب، بهدف السير الجيد للمعلومات الخاصة بالمستوردين.

2- المصالح المركزية مرحلة ما بعد سنة 2007: كان إنشاء المديرية المركزية للبحث والمراجعات الجبائية في سنة 1998 وتكليفها بدور محاربة التهرب الضريبي لدليل واضح على انتشار التهرب الضريبي، وأدى إلى إعادة هيكلة هذه المديرية في سنة 2007 بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 07-364 المؤرخ في 28-نوفمبر

¹ المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

الفصل الثاني: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المخولة بها في الجزائر

2007، للتوجه بالخصوص لمحاربة التهرب الضريبي، حيث أصبحت المديرية المركزية للأبحاث والتدقيقات مكلفة بما يلي:¹

- إنجاز وتدقيق محاسبة المؤسسات الخارجية عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.
- تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني.
- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية، ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية.
- متابعة المساعدات الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.
- وتتكون المديرية المركزية للأبحاث والتدقيقات من أربعة مديرات فرعية هي:
أ- المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية: تقوم هذه المديرية بالمهام التالية:
- تحديد إجراءات جمع واستغلال وحفظ ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية.
- السهر على التطبيق الدائم لحق الاطلاع والتحقيق والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية التي تحكمها.
- البرمجة والقيام في كل منطقة من التراب الوطن، بأي تحر أو تحقيق أو بحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضرائب.

ب- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وهي مكلفة بما يلي:

- متابعة وتنسيق وتنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي.
- السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة.
- تحديد شروط تطبيق الرقابة على الوثائق وضمان متابعتها.

ج- المديرية الفرعية للبرمجة: تقوم بما يلي:

- تصور الوسائل التي تسمح بضمان انتقاء أحسن للملفات الموضوعة للرقابة في مجال التحقيق المحاسبي والمصوب والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ومراقبة المعاملات العقارية والرقابة على الوثائق.
- إعداد برامج التحقيقات المحاسبية ومراقبة المداخل ومتابعة تنفيذها.

د- المديرية الفرعية لمحاربة الغش: تكلف بما يلي:

- تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي.
- تنسيق وضبط مقاييس التقنيات والإجراءات المستعملة عند تطبيق حق الرقابة.
- تسير بطاقةية مقترفي أعمال التهرب الضريبي.
- المبادرة بالأعمال الرامية إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، والتنسيق مع الإدارات والمؤسسات العمومية الأخرى المؤهلة.

¹ المرسوم التنفيذي رقم: 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

الفصل الثاني: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المخولة بها في الجزائر

نلاحظ لأول مرة تم إنشاء مديرية فرعية خاصة بمحاربة الغش والتهرب الضريبي، كما يلاحظ أنه بالإضافة إلى مديرية الأبحاث والتدقيقات هناك مديرية مركزية جديدة للإعلام والوثائق الجبائية والتي تقوم بدورها في الحد من التهرب الضريبي من خلال:

-تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب بمقتضى أحكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق.

-ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي، والإحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي.

-توطيد المعلومات المتعلقة بتكوين ممتلكات ومداخل كل الأشخاص الذين تم ترقيمهم.

وتتكون مديرية الإعلام والوثائق الجبائية من ثلاثة مديريات فرعية هي:

- **المديرية الفرعية لمعالجة المعلومات وتحليلها:** تكلف بما يلي:

-تطبيق الإجراءات المكتملة لترتيبات جمع المعلومات وإجراءات تبادل المعطيات المعالجة معلوماتيا.

-إنشاء وتحسين البطاقات الوطنية المرتبة بالعناصر المحددة في المادتين 98 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

-إقامة روابط بين رقم التعريف الإحصائي للأشخاص المعنويين ورقم الأشخاص الطبيعيين الحائزين على فوائد.

- **المديرية الفرعية لتنظيم دائرة المعلومات:** وتكلف بما يلي:

-وضع دوائر الاتصال، احترام المتطلبات الأمنية، مراقبة الدخول لمختلف المواقع، حماية بنوك المعطيات.

- **المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات والوثائق:** وتكلف بما يلي:

-تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب، بمقتضى أحكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق، ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات، على مستوى استعمال رقم التعريف الإحصائي كمعرف مشترك والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي.

كما أنه تم إنشاء مديرية مركزية جديدة أخرى للإعلام الآلي والتنظيم والتي تقوم بما يلي: تصميم استراتيجية نظام المعلومات والحدود المشتركة وأدوات الاتصال وكذا التحكم في المراجعة الأساسية في مجال تكنولوجيات الإعلام والاتصال وتتكون من ثلاثة مديريات فرعية هي:

-المديرية الفرعية للتنظيم والمناهج.

-المديرية الفرعية لتطوير أنظمة الإعلام الآلي.

-المديرية الفرعية لتطبيق أنظمة الإعلام الآلي.

الفصل الثاني: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المخولة بها في الجزائر

كما تم إنشاء مديرية مركزية جديدة وهي مديرية العلاقات العمومية والاتصال التي تقوم بما يلي:
دراسة التدابير المناسبة لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضرائب، والسهر على التطبيق الفعلي للقوانين من طرف جميع المصالح وتتكون من ثلاثة مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والاتصال.

- المديرية الفرعية للمنشورات ذات الطابع الجبائي.

- المديرية الفرعية للعرائض الجبائية.

إن متابعة تطو هياكل الإدارة الجبائية المركزية من خلال الإصلاحات الجبائية، يظهر جليا وجود ظاهرة التهرب الضريبي وازدياد انتشارها بحجم كبير أجبر الدولة على إنشاء أجهزة متخصصة في مكافحة والحد من هذه الظاهرة، وهي مديرية الأبحاث والمراجعات (المديرية الفرعية لمحاربة الغش الضريبي) ومديرية الإعلام والوثائق الجبائية مديرية الإعلام والتنظيم (استعمال المعلوماتية) مديرية العلاقات العمومية والاتصال (نشر الثقافة الجبائية) كما أن هذه المصالح المركزية تكملها المفتشية العامة للمصالح الجبائية بمصالحها الجهوية التسعة (9) الموجودة على المستوى الوطني والتي تقوم بتحقيقات دورية عادية وغير عادية للتسيير، كما تقوم بدراسة ملفات المكلفين والمتواجدين على مستوى المصالح الخارجية لتقييمها وتوجيهها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

3- المصالح الخارجية المخولة بعملية الرقابة الجبائية.

3-1- مديرية كبريات المؤسسات.

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 جويلية 2005، المحدد لتنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، وقد بدأت في العمل ابتداء من سنة 2006، وتتكون هذه المديرية من خمسة مديريات فرعية وهي: (المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل). وسوف نركز على المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية بصفتها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي، حيث أنها مكلفة بما يلي:

- تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها.

- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة.

- البحث عن المعلومة الجبائية، واستغلالها مع انجاز التحقيقات والتحريرات.

كما أنها تضم مكتبين وهما: (مكتب المراجعات ومكتب البطاقيات والمقارنات والتحريرات).

الهياكل الجهوية والمحلية هي امتداد لمستوى الإدارة المركزية، حيث يشمل دورها الأساسي في تفعيل أعمال المصالح الخارجية التابعة لها إقليميا، فهي مكلفة أساسا بتفعيل، تنسيق وتقييم التصحيحات الضرورية للنقائص والسلبيات المسجلة خاصة فيما يخص التحقيقات الضريبية وقمع ظاهرة التهرب الضريبي، وهي تتكون مما يلي:

الفصل الثاني: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المخولة بها في الجزائر

3-2- مديرية الضرائب على المستوى الجهوي.

تتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربعة مديريات فرعية وهي: (المديرية الفرعية للتكوين، المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات). وسوف نركز على المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات بصفتها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي، حيث أنها مكلفة بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية والقيام بالمهام الموكلة إليها على المستوى الجهوي وذلك في مجال المراقبة والمنازعات، وهي مكونة من ثلاثة مديريات فرعية. كما نشير إلى أن عدد المديريات الجهوية تسعة (09) على المستوى الوطني، وتتشكل كل مديرية جهوية من عدة مديريات ولائية.

3-3- المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات.

في سنة 1998 ومع قرار إنشاء المديرية المركزية للبحث والمراجعات الجبائية، تم إنشاء ثلاثة مصالح خارجية وجهوية للتحقيق، وهران، الجزائر، قسنطينة، حيث تقوم بتنفيذ برنامج المراقبة الوطني المرسل من المديرية المركزية للبحث والمراجعات، وهذا البرنامج يخص المكلفين الطبيعيين والمعنويين الذين رقم أعمالهم السنوي تجاوز 10 مليون دج خلال فترة التحقيق، حيث يوزع البرنامج على فرق التحقيق الجهوية التابعة للمصالح الجهوية للتحقيق المختصة إقليميا، وتباشر عملها بجمع المعلومات الجبائية حول كل ملف، وفي حالة اكتشاف حالات غش وتهرب ضريبي فإن هذه الفرق تقوم بتطبيق الإجراءات والجزاءات العقابية المحددة في القوانين الجبائية، كما يمكن لهذه المصلحة القيام بتحقيقات جبائية ميدانية بطلب من المديرية المركزية للبحث والمراجعات للمهام ذات التهرب والغش الكبيرين.

هذه المصالح لها اختصاصات وتتدخل على المستوى الوطني، وتنظم المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات في ثلاثة أقسام وهي: (قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم، وقسم المساعدة على الرقابة، وقسم الوسائل). وسوف نركز على قسم المراقبة بصفته المسؤول عن مكافحة التهرب الضريبي، حيث أنه مكلف بما يلي:

- يعمل في شكل فرق لتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها المديرية المركزية للأبحاث والتدقيقات، مع إعداد الإحصائيات المرتبطة بها.

- تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية المتصلة بتنفيذ المراقبة.

- تنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية.

3-4- المركز الجهوي للإعلام والوثائق.

هو امتداد إلى المديرية المركزية للمعلومات والوثائق الجبائية، يقوم باستغلال تصريحات المكلفين وإعداد بطاقات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهو يساهم بحيوية في البحث عن المادة الجبائية، فهو

الفصل الثاني: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المخولة بها في الجزائر

يجمع المعلومات، يضمن حفظها ونشرها من خلال وضعها تحت طلب الهياكل المستعملة لها، مثل مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، ومديريات الضرائب للولاية، وفرق التحقيق، ومديرية كبريات المؤسسات، فهو يعتبر كبنك معلومات ضريبية خاصة بكل مكلف، وعدد المراكز الجهوية للإعلام والوثائق ثلاثة على المستوى الوطني وهي: وهران، قسنطينة، والجزائر.

3-5- المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية.

هي امتداد للمفتشية العامة للمصالح الجبائية وعددها (9) على المستوى الوطني وتدخلها جهوي ووطني، تقوم هذه الأخيرة بتنفيذ برامج المفتشية العامة من خلال مراقبة تسيير الملفات الجبائية، حيث يكلف كل محقق في التسيير بدراسة كل الملفات الجبائية التابعة لمراكز الضرائب المعينة واستخراج النقائص وطلب إجراء التسويات لحالات الغش والتهرب الصغيرة والكبيرة.

3-6- مديرية الضرائب للولاية.

تم الاعتماد بعد الاستقلال على نفس الهياكل المحلية للعهد الاستعماري بتركيز عمليات الرقابة خاصة على المستوى المركزي من ثلاثة دوائر جهوية هي الجزائر، وهران، قسنطينة، وفي سنة 1974 تم تغيير هذا الهيكل بأخر يمتاز باللامركزية الإدارية عن طريق إنشاء مديرية فرعية للضرائب على مستوى كل ولاية في مديرية التنسيق المالي، التي تجمع كل الإدارات المتعلقة بوزارة المالية على المستوى الولائي (الضرائب، الخزينة، أملاك الدولة)، والتي كانت تهدف لمراقبة العمليات والتنسيق مع المصالح القاعدية لقمع التهرب الضريبي، مع بداية الثمانينات تم إنشاء مديرية فرعية مكلفة بالوعاء الضريبي ومديرية فرعية مكلفة بالتحصيل على مستوى كل ولاية، ومع صدور القرار المؤرخ في 11/04/1991 تم إلغاء هذا التنظيم وتحويل صلاحياته إلى المديريات الولائية للضرائب والتي كان عددها 51 مديرية في 48 ولاية، حيث أن ولاية الجزائر ووهران مكونة من (03) و(2) مديريات للضرائب على التوالي.

ارتفع عدد المديريات الولائية على المستوى الوطني إلى 54 مديرية ولائية، وذلك بعد إعادة هيكلتها طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 179 المؤرخ في 25/10/1998 (جريدة رسمية رقم 179/1998) بتقسيم ولاية الجزائر إلى سنة (06) مديريات وهي الجزائر وسط، سيدي أحمد، الحراش بئر مراد ريس، الرويبة والشرافة، وتتكون هذه المديريات من مديريات فرعية وهي: (المنازعات، الرقابة الجبائية، التحصيل، الوسائل، العمليات الجبائية). وسوف نركز على المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بصفقتها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي، من خلال إعداد وتنفيذ برامج التحقيقات الجبائية الميدانية للمكلفين، وإجراء تحقيقات لبعض النشاطات التي يمكن أن تكون محل للتهرب الضريبي، كما تقوم المديرية الفرعية للرقابة بما يلي:

- حيث أنها مكلفة بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها، وتتكون من أربعة مكاتب وهي: (مكتب البحث عن المعلومات الجبائية، مكتب البطاقات والمقارنات، مكتب المراجعات الجبائية، مكتب

الفصل الثاني: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المخولة بها في الجزائر

مراقبة التقييمات)

- المساهمة مباشرة في مكافحة التهرب الضريبي من خلال، تسيير وتوزيع وترتيب الفهارس حسب المفتشيات للمعلومات التي تم جمعها أو الحصول عليها.
- استغلال كشوف الزبائن والموردين وبطاقات التشخيص لمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين.
- إنشاء وتسيير فهرس خاص بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تمت برمجتهم في التحقيق المحاسبي والمعمق والمصوب.
- تقييم نشاطات مفتشيات الضرائب وإعطائها الاقتراحات والتوصيات من أجل تحسين البحث عن المادة الجبائية الخاضعة والاستغلال الجيد للمعلومات الجبائية المرسلة إليها.
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية تساهم هذه المديرية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال (إعطاء الصبغة التنفيذية لجدول الضرائب، التركيز على الإحصائيات وتحليلها لتحسين وتوجيه البحث عن المعلومات الجبائية)

3-7- مركز الضرائب.

- تباعا لاستحداث مديرية كبريات المؤسسات في سنة 2006، استحدثت المديرية العامة للضرائب بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 هيكل جديد للضرائب وهو مركز الضرائب، وهو مصلحة خارجية عملياتية ملحقة لمديرية الضرائب للولاية التي تعتبر وصية على المصالح الضريبية على المستوى الولائي، من أهدافه ومهامه:
- تحسين التسيير والرقابة لملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، وكذلك أصحاب المهن الحرة مهما كان نظامهم الضريبي.
 - تحديد الإطار الضريبي الموحد لجميع المكلفين التابعين لمركز الضرائب وجميع الضرائب والرسوم الخاضعين لها.
 - تخفيض عدد المصالح الأساسية الحالية، وذلك بإنشاء مراكز الضرائب عوضا عن مفتشيات وقياسات الضرائب.
 - تحسين وعصرنة الإجراءات المتعلقة بالضريبة.
- تم إنشاء 65 مركز ضرائب على المستوى الوطني، مقسمة حسب عدد الملفات الموجودة لدى كل مركز إلى ثلاثة أنواع كما يلي:

الفصل الثاني: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المخولة بها في الجزائر

الجدول رقم(1)أنواع مراكز الضرائب حسب عدد الملفات الضريبية

نوع مركز الضرائب	عدد الملفات المطلوبة	عدد الأعوان المطلوبين
مركز ضرائب من نوع (01)	من 8000 إلى 12000 ملف	من 120 إلى 150 عون ضرائب
مركز ضرائب من نوع (02)	من 4000 إلى 8000 ملف	من 90 إلى 120 عون ضرائب
مركز ضرائب من نوع (03)	أقل من 4000 ملف	من 60 إلى 90 عون ضرائب

SOURCE :MINISTERE DES FINANCES,DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, LA LETTRE N°30/2008.

ينظم مركز الضرائب في ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة للضرائب ومصلحتين ومن مبادئ هيكله مركز الضرائب ما يلي:

-تسيير موحد للملفات الضريبية، وأعوان متعددي مهام التسيير.
-تحصيل ضريبي جبلي، تحصيل ضريبي ودي، محاسبة عمومية، ومتعددة صناديق المقبوضات.
-رقابة داخلية على الوثائق، الرقابة عامة والبحث، فرق التحقيق على الوثائق، والرقابة الخارجية الخاصة بمختلف قطاعات النشاط.

يضم مركز الضرائب كل المكلفين من أشخاص طبيعيين ومعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي باستثناء المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، إضافة إلى نشاطات المهن الحرة دون استثناء، ويمارسون نشاطهم داخل إقليم مركز الضرائب التابعين له، كما أن مكان مركز الضرائب يتواجد بمركز كل ولاية، ويضم جميع المكلفين التابعين إقليميا له، وعملية انجاز هذه المراكز تكون تدريجيا على المستوى الوطني

3-8- المركز الجواني للضرائب.

يقوم المركز الجواني للضرائب على نفس مبادئ مركز الضرائب، ويضم كل المكلفين من أشخاص طبيعيين والخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، ويمارسون نشاطهم داخل إقليم المركز الجواني للضرائب التابعين له.وموزعة هذه المراكز عبر إقليم كل ولاية.

ينظم المركز الجواني للضرائب في ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة للضرائب ومصلحتين.

يتطلب إعداد البرامج السنوية للرقابة من طرف المصالح العليا وجود هيكل ميداني يقوم بتطبيقها، إن المصالح الخارجية القريبة من المكلفين هي القاعدة الأساسية المنوطة بمكافحة التهرب الضريبي وتعتبر مراكز الضرائب الهياكل القاعدية لكل المراقبات ومركز مكافحة المتهربين من الضرائب بسبب :

الفصل الثاني: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية والأجهزة المخولة بها في الجزائر

- استئصالها لكل تصريحات المكلفين .

- علاقاتها المباشرة مع المكلفين .

-تسييرها لملف جبائي وحيد يحتوي على مجموعة من الضرائب والرسوم .

التوسع الذي شهدته النسيج الاقتصادي الناتج عن مختلف خطط التنمية الاقتصادية، دفع الدولة الجزائرية إلى اتخاذ تدابير وإصلاحات ضريبية، تهدف إلى عصرنه الإدارة الضريبية، وفي هذا الإطار تم تغيير الهيكل الإداري لسنة 1994 الذي يعتمد على مفتشيات الضرائب المتعددة بهيكل إداري جديد يعتمد على مراكز الضرائب.

الفصل الثالث

التحقيق المحاسبي

يتناول الفصل الثالث مفهوم التحقيق الجبائي للمحاسبة والمراحل التي يمر بها.

أولاً: تعريف التحقيق المحاسبي.

ثانياً: مرحلة إعداد برنامج التحقيق.

ثالثاً: مرحلة تنفيذ برنامج التحقيق.

الفصل الثالث: التحقيق المحاسبي

يلعب التحقيق المحاسبي دورا هاما في مكافحة التهرب الضريبي، لأنه يتطلب بحث معمق يشمل كل التصريحات الضريبية المكتتبة من طرف المكلفين، للتأكد من صحتها وذلك بمقارنة العناصر المتوفرة وكذلك المظاهر الخارجية للمكلفين، كما أنه يشمل جميع الضرائب والرسوم، وجميع السنوات غير المتقادمة، وهو يتم بعين المكان، وهو الوسيلة الوحيدة التي تسمح بتحديد صحة العمليات المسجلة في المحاسبة.

أولاً-تعريف التحقيق المحاسبي: هو مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبتهم، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.¹

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في التأكد من صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس علمية وعملية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة التي تعكس مختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية، ولهذا اشترط المشرع الضريبي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي وقد جاء نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا حيث نص على: "أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها" يعد التحقيق في المحاسبة الوسيلة الأكثر استعمالا في المراقبة الجبائية لاعتمادها على الوثائق المحاسبية الممسوكة من طرف المكلفين بالضريبة.

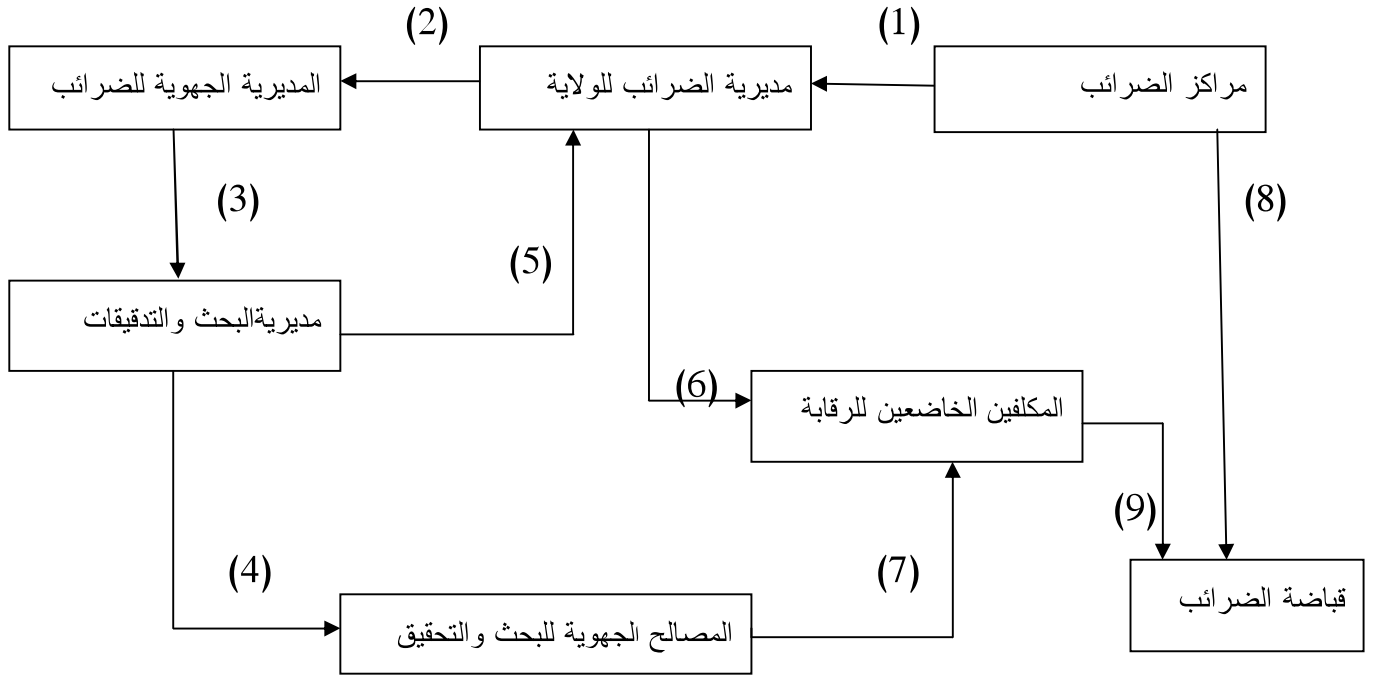
هذا النوع من التحقيق يسمح باكتشاف التهرب الضريبي ويهدف للقضاء عليه ومحاربته.

فيما يلي شكل يبين مراحل برمجة وتنفيذ التحقيق المحاسبي:

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص 13.

الفصل الثالث: التحقيق المحاسبي

الشكل رقم (3): مراحل إعداد وتنفيذ آلية الرقابة المعمقة (التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة والتحقيق المصوب)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المذكرة رقم 52/و م/م ع ض/ المؤرخة في 22-02-1994 المتعلقة ببرنامج التحقيق.

- 1- اقتراح برنامج التحقيق المحاسبي للمديرية الولائية للضرائب.
- 2- إرسال برنامج التحقيق المحاسبي إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- 3- إرسال برنامج التحقيق المعمق إلى مديرية البحث والتدقيقات للدراسة والموافقة.
- 4-5 تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي من طرف المديرية الولائية للضرائب والمصالح الجهوية للتحقيق.
- 6-7 تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي لدى المكلفين الخاضعين للتحقيق.
- 8- استخراج جداول التسوية عند نهاية التحقيق المحاسبي.
- 9- تسديد الحقوق المترتبة عن التحقيق المحاسبي من طرف المكلفين الخاضعين للتحقيق.

الفصل الثالث: التحقيق المحاسبي

ثانيا- مرحلة إعداد برنامج التحقيق:

تعتبر عملية إعداد برنامج التحقيق المحاسبي الخطوة الأولى لهذا يجب أن تتم وفق خصائص عقلانية وموضوعية.

إن قائمة المكلفين الذين يكونون موضوع تحقيق محاسبي بعين المكان يتم ضبطها من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية أخذا بعين الاعتبار اقتراحات رؤساء مراكز الضرائب المتواجدة عبر الولاية، ثم ترسل هذه القائمة إلى مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي التي تقوم بدورها بإعداد القائمة النهائية للبرنامج الجهوي والمحلي للتحقيق المحاسبي، بناء على اقتراحات المديريات الولائية ويتم انتقاء وبرمجة الملفات الواجب مراقبتها والتحقيق فيها بناء على عدة مؤشرات ومعايير أهمها:

- أهمية أرقام الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- التصريح بعجز متكرر أو ربح ضعيف مقارنة بأهمية رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس.
- ضعف الهامش الإجمالي المصرح به مقارنة بالهامش الحقيقي الذي من المفروض أن يطبق.
- مظاهر الثراء والعلامات الخارجية للمكلف بالضريبة ومقارنتها مع الدخل المصرح به.
- يجب أن يمس برنامج التحقيق المحاسبي كل إقليم الولاية دون استثناء، وأن يمس جميع الإقليم الوطني دون استثناء أي ولاية أو جهة معينة.
- أن برنامج التحقيق المحاسبي يجب أن يمس مختلف القطاعات والنشاطات دون استثناء، وخاصة تلك التي تتميز بالتهرب الضريبي.
- ويتم انتقاء وبرمجة الملفات الواجب مراقبتها والتحقيق فيها بناء على عدة مؤشرات أخرى أهمها:¹
- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الضريبية.
- النقص المستمر في الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق.
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية للشركة.

يؤدي التحقيق المحاسبي إلى رقابة بعين المكان والتي يتم من خلالها:²

- انتقال أعوان لا تقل رتبته عن مفتش إلى مكان مزاوله المكلف بالضريبة لنشاطه، لإجراء معاينة

¹ NOTE N° 1519,MF, DGI,DRV, DU30/10/2000, CONCERNANT LE PROGRAMME DE VERIFICATION.

² عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2003 / 2004، ص 50.

الفصل الثالث: التحقيق المحاسبي

ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الضريبية.

- القيام بفحص الدفاتر والسجلات وجميع الوثائق المحاسبية التي حررت من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف محاسبه والمتعلقة بالنشاط الذي يمارسه.

مما سبق يتضح جليا أن التحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من صحة التصريحات الضريبية ومقارنتها مع مصادر خارجية.

ثالثا-مرحلة تنفيذ برنامج التحقيق: خلال تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي، يجب الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الإجراءات التي تضمنها القانون رقم 01/21 المؤرخ في 2001/12/22 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 والذي أنشأ قانون الإجراءات الجبائية، هذه الإجراءات من بين ما جاءت به من حقوق تمنح للمكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي وهي:

- إعلام المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي عن طريق إشعار بالتحقيق.

- حق المكلف بالاستعانة بمستشار من اختياره أثناء فترة التحقيق.

- عدم إمكانية تجديد التحقيق بالنسبة لنفس الفترة ونفس الضرائب والرسوم.

- ضمانات متعلقة بالسر المهني.

1-إرسال الإشعار بالتحقيق: لا يمكن الشروع في أي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف مع وصل استلام أو يسلم للمكلف بالضريبة يد بيد، مع الإمضاء، ويكون الإشعار مرفقا بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.

غير أنه في حالة رقابة مفاجئة ترمى إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق عند بداية عملية التحقيق.

ويحتوي الإشعار بالتحقيق على المعلومات التالية:

- أسماء وألقاب ورتب المحققين.

- الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.

- الرسوم والضرائب المطلوب التحقيق فيها.

- تاريخ وساعة أول تدخل والفترة المعنية بالتحقيق.

- إضافة إلى ذلك تمنح للمكلف فترة تحضير الوثائق المحاسبية، يجب أن لا تتعدى هذه الفترة 10 أيام أو 15 يوم وذلك حسب حالة التحقيق محاسبي أو التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة وذلك ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.

بعد مرور فترة 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام إشعار بالتحقيق، وهي فترة تحضير الوثائق المحاسبية، يتم التدخل بعين المكان عن طريق الاتصال المباشر بالمكلف الخاضع للتحقيق، أين تتم المعاينة الحقيقية والميدانية لنشاط المكلف، وطريقة تسييره وموقعه في السوق، مع زيارة ورشات الإنتاج والتخزين، وتحرير محاضر للتنشيطات، وعدد العمال، والمخزونات...الخ.

الفصل الثالث: التحقيق المحاسبي

2- مدة التحقيق: حتى لا يتم إلغاء عملية الرقابة فإن المشرع قد قام بتحديد مدة زمنية بدلالة نوعية النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به.

فالمدة المحددة حسب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 التي تنص على أنه حسب طبيعة النشاط ورقم الأعمال السنوي المصرح به كما يلي: ثلاثة أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- أما بالنسبة للمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

- ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة سابقا، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز على التوالي 5000 دج و 10 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة أشهر.

3- إجراءات التحقيق المحاسبي: وبأخذ التحقيق في المحاسبة نوعين من الفحص:

3-1- فحص المحاسبة من حيث الشكل: ويتمثل في التأكد من وجود الدفاتر المحاسبية الإلزامية المبينة في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري ومطابقتها للشروط القانونية التالية:

- يجب أن تكون كاملة ومنتظمة أي تحتوي على مجمل السجلات القانونية (دفتر اليومية ودفتر الجرد) والوثائق التبريرية (فواتير أصلية ومستندات وعقود توثيقية... إلخ، ومؤشر ومصادق عليها من طرف رئيس المحكمة وممسوكة يوم بيوم دون شطب أو بياض طبقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي.

- يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة بحيث يتم فحص مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساوي المجموع الجانب المدين أو الدائن لفترة الأستاذ هذا التساوي يتم ملاحظته بناء على ميزان المراجعة بعد الجرد.

- يجب أن تكون مقنعة وهذا لا يتحقق إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية¹، وعلى المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية وهذا شرط أساسي لصحة المحاسبة.

- على المحقق أن يراقب تاريخ المصادقة على السجلات القانونية وتاريخ تسجيل القيود المحاسبية.

3-2- فحص المحاسبة من حيث المضمون: ويتمثل في فحص حسابات الميزانية وحسابات جدول النتائج.

¹ GUIDE DU VERIFICATEUR DE COMPTABILITE, DGI, MF, 1994, P : 54.

الفصل الثالث: التحقيق المحاسبي

أ-دراسة حسابات الميزانية:

- حسابات التثبيتات: حسب النظام المحاسبي المالي التثبيتات هي مجمل السلع المنقولة وغير المنقولة المشتراة أو المنشأة من طرف المؤسسة والتي تستعمل كوسيلة استغلال دائمة في المؤسسة، وعلى المحقق مراقبة الوثائق التبريرية لاكتساب هذه التثبيتات حتى وإن كان تاريخ الاكتساب في فترة متقدمة.

-حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ: تتم مراقبة المخزونات بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنته بالجرد الحقيقي عند عملية التحقيق بعين المكان، وهذا العمل يتطلب معرفة وفحص مفصل لمدخلات ولمخرجات السلع في المخزن وعلى المحقق أن يقوم بتحليل معمق لحركة المخزونات باستعمال المعادلة التالية:

$$\text{مخزون أولي} + \text{مدخلات} = \text{مخزون نهائي} + \text{مخرجات}$$

- حسابات الغير: تضم الحقوق والديون أي الصنف الرابع والخامس في المخطط المحاسبي لسنة 1975، وتضم هذه الحسابات من خلال النظام المحاسبي المالي حسابات الموردين وحسابات الزبائن والحسابات المتعلقة بأجور المستخدمين وحسابات الهيئات الاجتماعية...إلخ، الديون التي اكتسبتها المؤسسة من تعاملها مع الغير والتي لم تحصل بعد(زبائن، أوراق قبض...إلخ)، والالتزامات أو الديون المستحقة الدفع إلى الغير(موردين، أوراق دفع...إلخ)، عملية مراقبة هذه الحسابات يتطلب أن تكون مسجلة محاسبيا بالقيمة الحقيقية وليس أقل منها وذلك بواسطة الوثائق المطابقة والمبررة لها.

- حسابات رؤوس الأموال: يمثل القيمة التأسيسية لمساهمات الشركاء، وعلى المحقق أن يركز على التعديلات التي تمس هذه الحسابات، ومن أجل ذلك عليه أن يطلب المبررات والوثائق الثبوتية التي يراها ضرورية، وفي حالة التنازل عن أسهم على المحقق أن يراقب فائض القيمة الناتج أن الضريبة قد فرضت عليه.

- الحسابات المالية: تضم كل الحسابات المالية بما فيها الصندوق، وعلى المحقق أن يتأكد من الأرقام المسجلة في الحسابات المالية والمصرح بها مبررة بوثائق ومطابقة للأرقام الحقيقية، وأن رصيد الصندوق ليس بقيمة دائنة.

ب- حسابات الإيرادات: بالنسبة لنشاط الشراء من أجل البيع يجب التأكد من تحقق المعادلة التالية:

$$\text{الكمية المباعة} = \text{مخول أولي} + \text{مشتريات} - \text{مخزون نهائي}$$

بالنسبة لنشاط الإنتاج يتأكد من انتظام تسجيل فواتير المبيعات في اليومية واليوميات المساعدة، وتبرير كل انقطاع في سلسلة فواتير المبيعات وأن التسجيل المحاسبي منتظم.

الفصل الثالث: التحقيق المحاسبي

ج- حسابات التكاليف: تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة أهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال المحقق، وعلى المحقق أن يراقب التكاليف من أجل الكشف عن الأخطاء والنقائص حتى يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعادة تأسيس فرض الضرائب والرسوم.

4- التقييم العام لمحاسبة المكلف: بعد القيام بكل إجراءات المراقبة المعمقة والفحص الدقيق للمحاسبة على المحقق أن يعطي حكماً بقبول أو رفض المحاسبة، فالمحاسبة تكون مقبولة إذا كانت مطابقة لمبادئ النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري والقانون الجبائي وتستوفي الشروط الشكلية والموضوعية وأن النقائص المكتشفة لا ترفع عنها صفة الإقناع. وتكون المحاسبة مرفوضة في الحالات التالية:¹

- عندما يكون مسك المحاسبة غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية.

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة

¹ المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016.

الفصل الثالث: التحقيق المحاسبي

5-إعادة تأسيس وعاء فرض الضرائب والرسوم: في حالة رفض المحاسبة يقوم المحقق بالتغريم التلقائي للمكلف محل التحقيق (الإجراءات الأحادية الجانب) وهذا ما يحرم المكلف من الحقوق المرتبطة بحق الاعتراض، وإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة يعتمد على عدة طرق أهمها:

- إعادة التأسيس بناء على العناصر الكمية(المواد): يلجأ المحقق لهذه الطريقة لسهولة وأغلب النشاطات تطبق عليها هذه الطريقة.

- إعادة التأسيس بناء على الإيرادات: من أجل تحديد الإيرادات التي قامت بها المؤسسة محل التحقيق يتطلب الأمر فتح حساب مالي والذي يحتوي على مجمل الطرف المدين لحساب الصندوق وكذلك الأرصدة الدائنة للحساب البنكي للمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار تسبيقات الزبائن.

- إعادة التأسيس بناء على تكاليف الإنتاج: يمكن للمحقق إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على بعض التكاليف مثل مبلغ الأجور المدفوع للعمال والطاقة الكهربائية المستهلكة.

- إعادة التأسيس بناء على دراسة السعر: دراسة السعر تهدف إلى ضمان صحة معامل الهامش الإجمالي المصرح به من طرف المكلف.

6-التبليغ بنتائج التحقيق: بعد الانتهاء من عملية إعادة تأسيس أسس فرض الضرائب والرسوم، يجب على الإدارة الضريبية إشعار المكلف بالنتائج المتوصل إليها وإن لم تكن هناك تسويات ضريبية، ويكون هذا التبليغ وفق المراحل التالية:

-تحرير التبليغ الأولي: يحرر المحققين تبليغا أوليا بنتائج التحقيق مع وصل استلام، ويكون هذا التبليغ مفصلا ومعللا بطريقة تسمح للمكلف من تقديم ملاحظاته بالقبول أو الرفض.¹

-حق الرد والطعن: بعد تبليغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج التحقيق، يحق له وفي أجل أربعيني وما ابتداء من تاريخ استلام التبليغ الأولي، أن يقدم ملاحظاته أو يعبر عن قبوله أو رفضه لمختلف التصحيحات الواردة في التبليغ الأولي. وفي هذا الصدد نجد الحالات التالية:

_عدم الرد أو الرد خارج الأجل المحدد: في هذه الحالة يعتبر المكلف قابلا لنتائج التحقيق ضمنيا، حيث تقوم فرقة التحقيق بتحرير تبليغا نهائيا مع وصل استلام بنفس نتائج التبليغ الأولي، ويتم إرساله إلى المكلف الخاضع للتحقيق.

-الرد مع قبول نتائج التحقيق: هذه الحالة لا تطرح مشاكل، حيث تقوم فرقة التحقيق بتحرير تبليغا نهائيا مع وصل استلام بنفس نتائج التبليغ الأولي، ويتم إرساله إلى المكلف الخاضع للتحقيق.

-الرد مع رفض نتائج التحقيق: في هذه الحالة يتم عقد جلسة مناقشة تحت إشراف مدير الضرائب للولاية، تضم كل من:

-مدير الضرائب للولاية.

- المكلف الخاضع للتحقيق أو محاسبه أو مستشاره الجبائي أو ممثله القانوني.

¹GUIDE PRATIQUE DU CONTRIBUABLE, DGI, DLF, EDITION SAHEL, 2004, P: 78.

الفصل الثالث: التحقيق الحاسبي

-المحققين المكلفين بالتحقيق في ملف المكلف الخاضع للتحقيق.

-رئيس فرقة التحقيق المشرف على المحققين.

-نائب مدير الضرائب للولاية المكلف بالرقابة الجبائية.

بعد الاستماع إلى كل أعضاء اللجنة السابقة الذكر ومناقشة ودراسة نقاط محل احتجاج المكلف الخاضع للتحقيق، يتم إعداد محضر بالنتائج المتوصل إليها من طرف اللجنة، وبناءا على المحضر السابق الذكر، تقوم فرقة التحقيق بتحرير تبليغا نهائيا مع وصل استلام، الذي يحتوي على الإجابة المبررة والأسباب القانونية لرفض أو قبول احتجاج المكلف، ويتم إرساله إلى المكلف الخاضع للتحقيق. إذا لم يأتي تطبيق التحقيق المحاسبي على ملف المكلف بنتائج مقبولة ومرضية لمصلحة الإدارة وبالمقابل هناك عناصر ومعلومات يتضمنها ملف المكلف وتعطي نتائج جيدة، وتستدعي اقتراح الملف للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، يتم اقتراح هذا الملف من جديد لمثل هذا النوع من التحقيق.

الفصل الرابع

التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

يتناول الفصل الرابع تعريف التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، إضافة إلى كيفية البرمجة وسير عملية التحقيق والطرق المستعملة في عملية التحقيق.

أولاً: تعريف التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

ثانياً: كيفية البرمجة

ثالثاً: سير عملية التحقيق

رابعاً: طرق التحقيق

الفصل الرابع التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

الفصل الرابع

التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

أولاً- تعريف التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة:

تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب الإصلاحات الضريبية لسنة 1991، وهو مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي.¹

يستلزم هذا التحقيق مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد عائلته.²

ويعتمد المحقق في ذلك على مقارنة جميع العناصر المتعلقة بنمط معيشة المكلف وأفراد عائلته، وبجمع كل المعلومات المفصلة من المصادر الخارجية.

كما يعرف بأنه مجموع العمليات الخاصة بالبحث و التقصي من أجل الكشف عن الفروقات ما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي)، وما بين المداخل المحققة فعلاً، و بالتالي فإن أهداف التحقيق تتمثل في ما يلي:

- التحقق من صحة المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.
- مراقبة تجانس هذا الدخول مع صحة الذمة المالية، و وضعية الخزينة، عناصر الثراء الخارجية و أعباء أعضاء السكن العائلي.

ثانياً: كيفية البرمجة:

إن البرنامج التنفيذي لمديرية البحث و المراجعات على مستوى مديرية الضرائب يهدف إلى تحقيق 5% من عدد الملفات المبرمجة أساس للمراجعة المحاسبية، و هذه النسبة قابلة للزيادة حسب إمكانية الإدارة.

إن معايير الاختيار للأشخاص الخاضعين لمثل هذه المراجعة المعمقة تتمثل في ما يلي:

- الأشخاص الذين بين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بـ (IRG)، وجود تناقضات بين الدخل المصرح به و المصاريف الهامة الجلية التي قاموا بها.
- الأشخاص الذين خضعوا للمراجعة المحاسبية و لم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، لكن مسار حياتهم يظهر مؤشرات و دلائل على وجود مداخل مخفية هامة غير مصرح بها.

¹ المرسوم التشريعي رقم: 91/25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، 2010، ص

الفصل الرابع التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

إن هذه المعايير على سبيل المثال لا للحصر ولذلك تبقى إمكانية البرمجة مطروحة للمدراء
الولائيين تبعاً لمؤشرات أخرى.¹

ثالثاً- سير عملية التحقيق:

1- الضمانات المقدمة للمكلف: تتكون من:

1-1- الإعلام المسبق (الإشعار بالتحقيق): تسبق عملية المراجعة إرسال إشعار بالتحقيق، مرفق مع
ميثاق المكلف بالضريبة و فيه تحدد السنوات موضوع التحقيق إلى جانب الأجل القانوني الأدنى الممنوح
للمكلف لتسوية أموره و تهيئة نفسه، أي (15) خمسة عشر يوماً ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

1-2- الحق في الاستعانة بالمستشار: يجب أن يعلم المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار من اختياره.

1-3- عدم تجديد التحقيق: إلا في الحالة التي استعمل فيها المكلف طرقاً تدليسية أو أدلى بمعلومات
خاطئة.

1-4- الآجال المحددة: لا يمكن أن تتجاوز هذه المراجعة سنة واحدة، غير أنه لا يعتد هذا الأجل إلا إذا
تبين للإدارة أن المكلف قد استعمل طرقاً تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة، أو امتنع عن الرد عن 2-2-
2- طلبات التوضيحات.

المقابلة مع المكلف: في التاريخ المحدد على الإشعار بالتحقيق يستقبل المراجع الجبائي المكلف المراد
التحقيق معه، حيث يبين له حقوقه وواجباته من خلال هذه العملية و على أية حال فإن المراجع الجبائي
يستطيع في هذه المقابلة أن يتحصل على المعلومات التالية:

- المعلومات الشخصية للمكلف (الهوية، مكان الازدياد،... الخ).
- أعضاء المسكن الضريبي (Le Foyer Fiscal) عددهم، و وضعيتهم الاجتماعية.
- مكان الإقامة الرئيسية و الثانوية إن وجدت.
- بعض الوسائل النقل، السيارة الشخصية للمكلف، أو لأحد أعضاء المسكن الضريبي.

ونشير هنا إلى أن المقابلة مع المكلف تأتي مباشرة بعد أن يطلع المراجع الجبائي على الملف
الجبائي للمكلف الخاص بـ (IRG)، وأن هذه المقابلة ما هي في الحقيقة إلا من أجل خلق جو الثقة و
لإشاعة روح التعاون بين المراجع و المكلف.

¹ Circulaire N° 35, M F/DGI/ du 15/02/2000.

الفصل الرابع التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

رابعاً: طرق التحقيق:

1- طريقة ميزان الخزينة العامة: يقوم المحقق بإعداد ميزان الخزينة العامة كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم(02)

جدول ميزان الخزينة العامة للمكلف الخاضع للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

النفقات	الإيرادات
- تكاليف الغذاء	- أرباح رأسمال
- تكاليف الترفيه	- بيع العقارات
- تكاليف الألبسة	- سحب من الحسابات المالية
- تكاليف مختلفة أخرى	- مداخيل مقبوضة
- حصص نقدية	- السيولة في بداية الفترة
- السيولة في نهاية الفترة	- أرباح أخرى

SOURCE: CIRCULAIRE N°135 ,MF,DGI, DU 15/02/2000, CONCERNANT LE VASFE .

يتعلق هذا النوع من التحقيق بالأشخاص الطبيعيين، يقوم المحقق من خلاله بطلب التبريرات والتوضيحات التي يراها أساسية، من أجل إنجاز تقييم جديد للوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا عن طريق التصحيح التلقائي لمجموع المداخيل خلال فترة التحقيق، كما يقوم المحقق بتفحص كل الوثائق الأخرى التي لها علاقة بالذمة المالية للمكلف وأهمها:

- الوثائق والمعلومات الموجودة في مفتشية التسجيل والطابع والخاصة بالعقارات المبينة وغير المبينة النتهي مسجلة باسم المكلف الخاضع للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.

- الاكتتاب في الأسهم والسندات وحصص الشركاء.

- عدد السيارات والممتلكات الخاصة.

- القروض الممنوحة للمكلف.

- الوضعية العائلية والمستوى المعيشي لأعضاء المسكن الضريبي.

- مصاريف الأسفار إلى الخارج.

2- طريقة تحليل الحسابات المالية:

إن هذا التحليل يشكل المرحلة التقنية لهذا النوع من المراجعة، بمراقبة التدفقات المالية و يسمح بتحليل التجانس الكلي، فالتعاون مع المكلف يكون بهدف الكشف عن المداخيل غير المصرح بها من جهة و المتأتية عن نشاط معروف أو أنشطة غير معروفة، و من جهة أخرى المداخيل الآتية من مصادر وسيطية.

وفي هذا الأفق فالمراجع الجبائي يستطيع استعمال طريقتين هما:

الفصل الرابع التحقيق المعمق للوضع الجبائية الشاملة

- مقارنة الكشوف البنكية مع المداخل المصرح بها.
- تحديد رصيد الموازنة النقدية للمكلف.

والنتائج المتحصل عليه تجمع فيها بعد في موازنة شاملة للخرينة، و الملاحظ أن كلى الطريقتين تعتمدان على تحليل الرصيد الدائن و المدين للبنك.

2-1- تحليل الرصيد الدائن للبنك: إن الهدف من هذا التحليل هو إحصاء المساهمات المالية عن طريق الموازنة النقدية و مقارنة المداخل الدائنة من الحسابات البنكية مع المداخل المصرح بها، و هذا لتقديم الحصة و إحصاء الدائن الذي لم يتم تفسيره، و هذا حسب الجدول رقم (03) التالي:¹

البيانات	19N	19N+1	19N+2	19N+3
مجموع الدائن الصافي الدائن الذي تم تفسيره (مدخول متحصل عليه من الحسابات البنكية المعنية)	-	-	-	-
الرصيد: الدائن غير المستفيد	-	-	-	-

SOURCE: CIRCULAIRE N°135 ,MF,DGI, DU 15/02/2000, CONCERNANT LE VASFE .

وفي هذا الإطار فإن المراجع يجد نفسه أمام ثلاث وضعيات:

مجموع الدائن أكبر من المداخل المعروفة و هو يعني أن هناك مداخل غير معروفة يجب تفسيرها.
مجموع الدائن الصافي يساوي المداخل المعروفة و هو ضرورة مواصلة البحث خاصة في الحسابات النقدية.

مجموع الدائن الصافي أقل من المداخل المعروفة، و هو ما يعني أن المكلف يملك حسابات غير معروفة من طرف المصلحة و إلا يكون قد تحصل على مداخل نقدية.

2-2- تحليل المدين البنكي: خلافا لتحليل الدائن البنكي فإن تحليل المدين البنكي يستثني استعمال المتاحات و بالتالي الحياة الخاصة بالمكلف، فالمراجع يمكنه فحص العمليات المدينة عن طريق دفتر الشيكات المستعملة و المقدمة من طرف المعني و كذا المستفيدة من السحب و الشيكات المسحوبة و طبيعة النفقة، و على أية حال فإن تحليل المدين البنكي يسمح بـ:

- إحصاء السحب النقدي.
- إحصاء نفقات مسار الحياة عن طريق البنك.
- إحصاء نفقات مسار الحياة غير المعروفة.
- تحديد تمويل الذمة المالية و تسجيل عناصر معروفة غير ممولة أو عناصر معروفة ممولة.

¹ طالبي محمد: الرقابة في النظام الضريبي الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص 118.

الفصل الرابع التحقيق المعمق للوضع الجبائية الشاملة

3- طريقة الصندوق الخاص:

تستعمل عندما يمارس المكلف نشاط تجاري بشكل فردي أو غير تجاري محدد حسب نظام الربح الحقيقي مع افتراض أن المحاسبة الممسوكة لهذا الغرض تستعمل مباشرة بالنسبة لتقديم موازنة الخزينة بالمسيرين و الشركاء الأساسيين للمؤسسة، فموازنة الخزينة تأخذ جانبين:

- جانب المتاحات المستخرجة.
- جانب المتاحات المستعملة أو المستثمرة.

3-1- المتاحات المستخرجة: و هي تشمل العناصر التالية:

- رصيد الحسابات البنكية أو البريدية و مختلف الدفاتر و حسابات الإدخار المفتوحة باسم المكلف أو باسم أفراد عائلة الأحياء الذين يعيشون معه.
- تغيير حسابات المستغل في مؤسسة تجارية أو غير تجارية المستعملة نقدا أو شيكا أو بالدفع إلى الحسابات البنكية أو البريدية الشخصية للمستغل أو أفراد عائلته.
- التنازل عن المباني الشخصية و مجموع المبالغ المتحصل عليها من سعر البيع و التي تظهر غالبا على كشوفات التسجيل.
- بيع المعدات: الذهب، أشياء شخصية، سيارات، يمكن أن تستبعد بشرط أن يقدم المكلف الوثائق الثبوتية.
- القروض الشخصية: المبالغ المتحصل عليه من القروض الشخصية بشرط توفر الشروط القانونية.
- إعادة تسديد القروض المتفق عليها مع الأفراد عن طريق عقود تسجيله.
- الحصول على علاوة التأمين أو التخفيض الضريبي (Dégrèvement) الشخصي و الموارد لمجمل المقبوضات المعروفة من طرف المكلف.

3-2- المتاحات المستعملة: و هي تشمل ما يلي:

- رصيد الحسابات البنكية، الحساب الجاري المفتوح باسم المكلف، أو أفراد عائلته عند غلق فترة التحقيق.
- مصاريف الصيانة و تهيئة المباني الشخصية، أشغال إعادة البناء، و كذا المصاريف المستعملة بشكل فردي من طرف المكلف لغرض المحل الذي يشغله، و كذا الإقامة الثانوية التي يملكها.
- حيازة المباني أو مصاريف البناء.
- التأكد من التطبيق الجيد للاتفاقيات الدولية على المداخل و الإيرادات الناتجة من الخارج لتجنب الازدواج الضريبي.

الفصل الرابع التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

4- طريقة الموازنة الشاملة (الصندوق الشامل):

في حالة تعذر الفصل بين الخزينة الشخصية و الخزينة التجارية و غير التجارية فإن المراجع يجب عليه الاستناد إلى الموازنة الشاملة و يتعلق الأمر عند الحالات التالية:

- الأرباح و المداخل محددة جغرافيا.
- غياب المحاسبة.
- عدم مصداقية المحاسبة.

و في الجدول الموالي نعطي صورة واضحة لطريقة هذا الصندوق الشامل على النحو التالي:

الجدول رقم (04) الصندوق الشامل:

المقبوضات و التحصيلات	المصاريف
الأرباح الصناعية والتجارية المقدرة جرافيا. بيع معدات ومنقولات أخرى. الاهتلاكات المأخوذة بعين الاعتبار لتقديم الربح الصافي الخاضع. المخزون في بداية المدة. الرصيد الصافي الموجب أو السالب لحسابات الحقوق والديون في بداية المدة.	دفع الضرائب المهنية. شراء المعدات والمنقولات الأخرى (أموال عقارية). مصاريف تمت لحيازة المنقولات. المخزون في نهاية الفترة. الرصيد النهائي (موجب أو سالب للحسابات). الحقوق والديون في نهاية المدة.
حسابات الخزينة	حساب الخزينة المهنية
رصيد البداية: الحسابات البنكية. الحسابات البريدي الجاري. الحسابات الموضوعية في الخزينة دفتر التوفير والاحتياط	الحسابات البنكية الحساب الجاري البريدي الحسابات المودعة لدى الخزينة دفتر التوفير والاحتياط

SOURCE: CIRCULAIRE N°135 ,MF,DGI, DU 15/02/2000, CONCERNANT LE VASFE .

5- التقييم الجزافي الأدنى للمدخل حسب عناصر المسار الجبائي:

إن التقييم الجزافي الأدنى لعناصر المدخل الخاضع حسب بعض عناصر المسار الجبائي محددة و مرقمة حسب ما تنص عليه المادة 98 من (ق ض م) ويجب التذكير إلى أنه عندما تستخرج فوارق انطلاقا من المداخل المقررة جرافيا و تلك المصرح بها فإنه يجب أن يتم إعلام المكلف به قبل التبليغ الأولي و هذه العناصر متكونة من:

الفصل الرابع التحقيق المعمق للوضع الجبائية الشاملة

- مصاريف خاصة معروفة من شراء معدات شخصية.
- القروض المتفق عليها مع الغير، فوائد الرسوم و المعاشات، إعادة تسديد القروض، تسديد علاوة التأمين، تعويض عن الخسائر، غرامات، مؤونة متفق عليها.
- مصاريف مسار الحياة للمكلف و يجب أن تضبط مع المكلف.

الفصل الخامس

التحقيق المصوب

يتناول الفصل الخامس تعريف التحقيق المصوب للمحاسبة، بالإضافة إلى خصائصه ونطاقه والإجراءات القانونية المتعلقة به .

أولاً: تعريف التحقيق المصوب للمحاسبة

ثانياً: خصائص التحقيق المصوب للمحاسبة

ثالثاً: نطاق التحقيق المصوب للمحاسبة

رابعاً: الضمانات الممنوحة للمكلفين الخاضعين للتحقيق المصوب

خامساً: سير عملية التحقيق المصوب

الفصل الخامس

التحقيق المصوب:

في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية، أنشأ قانون المالية التكميلي لسنة 2008 شكل جديد من الرقابة أكثر فعالية والتمثل في التحقيق المصوب، هذا الشكل من الرقابة يسمح لأعوان الإدارة الضريبية بإجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة ضريبية.¹ لا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم. ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام.

لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق، على أن يستفيد من فترة مدتها 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق لتحضير دفاتره المحاسبية ووثائقه الثبوتية.

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق المصوب على المعلومات التالية:

- أسماء وألقاب ورتب المحققين.
 - الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.
 - الرسوم والضرائب المطلوب التحقيق فيها، والسنوات محل التحقيق، المصوب.
 - تاريخ وساعة أول تدخل والفترة المعنية بالتحقيق.
- إن ممارسة التحقيق المصوب على ملف المكلف لا تمنع الإدارة الضريبية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تم فيها التحقيق المصوب، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التسوية من جراء التحقيق المصوب في المحاسبة.
- أولا-تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة:** التحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي مصوب، أقل شمولاً، سريع وأقل بعدا من التحقيق المحاسبي، هو مدخل لفحص الوثائق الثبوتية والمحاسبية لفئة من الضرائب والرسوم ولمدة محددة يمكن أن تقل عن السنة المحاسبية.²

ثانيا-خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة:

مما سبق نخلص إلى أن التحقيق المصوب للمحاسبة له خصائص معينة وهي أنه:

- محدد بنوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم.

¹المادة: 22 من الأمر رقم 01/02 المؤرخ في 2002/02/25 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

²CIRCULAIRE N° 01/ MF/DGI/DRV/DU 15/06/2009, RELATIVE A LA VEREFICATION PONCTUELLE.

الفصل الخامس التحقيق المصوب

- يمس كامل الفترة غير المتقادمة أو لجزء منها.
- يشمل مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية.

هو إجراء رقابي مصوب يسمح بتشخيص سريع للمحاسبة، ويعتبر عند الاقتضاء فرصة إضافية للبحث والتحقيق في الوثائق موضوع التحقيق.

ثالثاً- نطاق التحقيق المصوب في المحاسبة:

يمثل التحقيق المصوب وسيلة جديدة للرقابة، تسمح بالبحث المصوب أو البرمجة ذات الأولوية من خلال:

- مراقبة نوع أو عدة أنواع من الضرائب، خلال فترة محددة، أقل أو تساوي أربع 4 سنوات.
- مراقبة قانونية الحسومات المطبقة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، ومعرفة مصدر الرصيد الدائن للرسم على القيمة المضافة.
- مراقبة بنود المحاسبة بوضوح وبانفراد انطلاقاً من التصريح بالنتائج (أعباء الاهتلاكات والمؤونات).
- مراقبة التصريح بالعجز المتكرر، الامتيازات الجبائية المقبولة، الأرباح المعاد استثمارها، إلخ.
- مراقبة استرجاع القرض الضريبي.

رابعاً- الضمانات الممنوحة للمكلفين الخاضعين للتحقيق المصوب في المحاسبة:

وفقاً للقواعد والإجراءات المنصوص عليها في مجال الرقابة بعين المكان، المكلف الخاضع للتحقيق المصوب، يجب إعلامه قبل كل شيء بالتحقيق، وفي حالة غياب ذلك، يصبح التحقيق ملغى من الناحية الإجرائية، الإعلام يكون بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق المصوب للمكلف أو للمسيرين القانونيين للمؤسسة موضوع التحقيق، يوضح بدقة ما يلي:

- ميزة التحقيق المصوب، تاريخ ساعة أول تدخل بعين المكان.
- طبيعة الضرائب والرسوم والعمليات موضوع التحقيق المصوب.
- الفترة غير المتقادمة المعنية بالتحقيق المصوب، يمكن أن تكون أقل من سنة ضريبية.
- الحد الأدنى لتحضير الوثائق هو 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.
- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره، خلال فترة التحقيق المصوب في المحاسبة.
- اسم ولقب ورتبة الأعوان المحققين.

كما يتمتع المكلف بضمانات أخرى من طرف التشريع الضريبي في مجال الرقابة وهي:

إرسال ميثاق المكلفين الخاضعين للتحقيق المصوب مرفق بإشعار بالتحقيق المصوب.

الفصل الخامس التحقيق المصوب

يتمتع المكلف بأجل الرد قانونا، في إطار طلبات المعلومات والإثباتات والتوضيحات والتبليغات الموجهة إليه من طرف الإدارة الضريبية.

يحتفظ المكلف في حقه في المرافعة، الحضورية الشفوية والكتابية، خلال فترة التحقيق المصوب في المحاسبة.

تبليغ المكلف بنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة يكون إجباري حتى في حالة غياب التسوية
Absence de redressement.

عدم إمكانية تجديد عملية التحقيق المصوب لنفس العمليات المحقق فيها، باستثناء حالة إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية.

خامسا: سير عملية التحقيق المصوب في المحاسبة:

- التحقيق المصوب يخضع لنفس القواعد المطبقة في ميدان التحقيق المحاسبي، أي يتطلب كل التدخلات بعين المكان، مع استلام المكلف لإشعار بالتحقيق المصوب، تقديم كل الوثائق الإثباتية والتوضيحات الضرورية للسير الحسن لأشغال التحقيق.

-أشغال التحقيق تتم بعين المكان، ما عدا طلبات المكلفين المكتوبة والمقبولة من طرف الإدارة الضريبية، وفي حالة القوة القاهرة.

- تبليغ أولي لنتائج التحقيق، مع وصل استلام، حتى في حالة غياب التسوية.

- يتمتع المكلف بأجل أربعين 40 يوما للرد على التبليغ الأولي بالقبول أو الرفض، مع تقديم جميع الوثائق الثبوتية للنقاط المعترض عنها في حالة الرفض.

للتذكير فإنه في حالة غياب الرد من طرف المكلفين على التبليغ الأولي في الآجال المحددة قانونا يعتبر قبول ضمني للأسس المبلغة للمكلف، في تبليغ الأولي لنتائج التحقيق.

وتجدر الإشارة إلى أنه في الحالات التي لا يمكن حلها عن طريق التحقيق المصوب، يمكن للمحققين إعداد قائمة المكلفين المقترحين حسب الحالة التي تستدعي للتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، في برامج التحقيق القادمة.

الفصل السادس

أشكال أخرى للرقابة الجبائية

يتناول الفصل السادس أشكال أخرى للرقابة الجبائية والمتمثلة في الرقابة عن طريق الفرق المختلطة والرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، إضافة إلى رقابة التقويمات العقارية والرقابة فيما يخص وعاء الضريبة على إيجار العقارات المبنية وغير المبنية.

أولاً: الرقابة الجبائية عن طريق الفرق المختلطة

ثانياً: الرقابة الشكلية

ثالثاً: الرقابة على الوثائق

رابعاً: رقابة التقويمات العقارية

خامساً: الرقابة الجبائية للمداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية

الفصل السادس أشكال أخرى للرقابة الجبائية

الفصل السادس

أشكال أخرى للرقابة الجبائية

أولاً: الرقابة الجبائية عن طريق الفرق المختلطة .

1-نشأة الفرق: لقد بدأت فرق المراجعة المختلطة في العمل ابتداء من شهر افريل 1996 وتم تأسيسها بالمرسوم التنفيذي رقم 79/290 المؤرخ في 1997./07/27

2-مهام الفرق: يجتمع الأعوان المعنيين ضمن الفرق المختلطة (ضرائب- جمارك- تجارة) من أجل تسطير برنامج العمل بتحديد عدد القضايا التي سجلت ضمن برنامج النشاط المقترح للمراجعة في إطار لجنة التنسيق الولائي، وأهم ما تقوم به الفرقة المختلطة ما يلي:¹

- إعداد وتنفيذ البرنامج الولائي للفرق لكل ثلاثة أشهر خلال السنة، مع العلم أن فترة المراجعة تشمل ثلاثة سنوات.

- التنقل والتدخل لدى مراكز الضرائب، لتسجيل المعلومات المختلفة المتعلقة بالملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين المبرمجين للمراقبة.

- التدخل بعين المكان لدى المكلفين المبرمجين، مع إجراء محاضر لجرد المخزونات والتأكد من وجود المحل التجاري مع تسليم للمكلف استدعاء لجلب:

- التصريحات الضريبية الشهرية G50 .

- فواتير الشراء وفواتير البيع

-مراجعة المخزون : مراجعة المخزون تكون كما يلي:

المخزون في يوم التدخل+ مبيعات الفترة من 01/01 / إلى يوم التدخل- مشتريات الفترة من 01/01 / ن إلى يوم التدخل= المخزون النظري في 31/12 / (ن-1) حيث ن تمثل سنة الاستغلال.

إنه لمن الواضح التأكيد على أن المعايينة المفاجئة التي يقوم بها المراجع الضريبي، تعتبر وسيلة فعالة لتصحيح المخزون.²

- البحث عن المعلومات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة الذين سجلوا ضمن برنامج النشاط المقترح.

- استغلال بطاقة الإنذار.

- استغلال محاضر إدارة التجارة.

- استغلال ما ينشر في الصحافة وكل الرسائل التي تحتوي على معلومات هامة.

- مراجعة الامتيازات الجبائية الممنوحة من طرف وكالات دعم الاستثمار أو تشغيل الشباب.

لكن خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص المسجلة فيما يتعلق بالدراسات الإحصائية التي تقوم بها هذه الفرق، وارتفاع حجم المنازعات بسبب

¹المرسوم التنفيذي رقم 97/290 مؤرخ في 27/07 1997 المتعلق بالفرق المختلطة للرقابة.

²بوعلام ولهى، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مرجع سابق، ص 42.

الفصل السادس أشكال أخرى للرقابة الجبائية

التصحيحات التي تجريها هذه الفرق، ولذلك جاء المنشور رقم 293 الصادر بتاريخ 1999/06/21 المحدد لمهمة الفرق المختلطة بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الضريبية والجمركية والتجارية، في حين تبقى التصحيحات الخاصة بالجانب الضريبي من مهمة مراكز الضرائب المختصة إقليمياً إذا ما تعلق الأمر بأخطاء ونقائص من الممكن مراجعتها، أو المديرية الفرعية للرقابة الجبائية إذا ما تعلق الأمر بتسجيل الخاضع للضريبة بالأولوية في بطاقات اقتراح قائمة برنامج التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق المصوب في المحاسبة.

ثانياً - الرقابة الشكلية:

تتم هذه الرقابة عموماً على مستوى مركز الضرائب التابع لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وتتجزأ كل سنة وفقاً لبرنامج محدد ومسطر من طرف رئيس المركز، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى للرقابة، وهي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى:

- هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء التصريحات أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، أي أن العملية لا تعدو أن تكون سوى فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمسجلة في التصريحات (الجمع، الطرح، الترحيل... الخ) مع إجراء تقدير أو مقارنة بين التصريحات والمعلومات التي بحوزة رئيس مركز الضرائب.

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

- محاولة كشف وحصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات وتكليف المكلف بالضريبة بتصحيح الأخطاء.

- إعداد قائمة المكلفين المقترحين حسب الحالة، للرقابة على الوثائق أ ورقابة الفرق المختلطة، أو التحقيق المصوب أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة..

وفي الواقع أن هذا النوع من الرقابة أحياناً ينجز وأحياناً كثيرة لا ينجز وهذا يعود إلى الأسباب التالية:

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

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

وبهذا تكون الرقابة الشكلية كمرحلة تمهيدية للرقابة على الوثائق.

ثالثاً - الرقابة على الوثائق:

تعتبر الرقابة على الوثائق كتكملة للرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق الثبوتية والسجلات

المحاسبية، ويختلف هذا النوع عن الرقابة بعين المكان، حيث ينفذ ويتم داخل مكاتب المصالح الضريبية بالجوء إلى طلبات المعلومات المرسلة إلى الأطراف والجهات المتعاملة مع المكلف محل الرقابة.

الفصل السادس أشكال أخرى للرقابة الجبائية

وتكون هذه الرقابة شاملة وبأكثر دقة وتخص محتوى ومضمون التصريحات المقدمة، وبالتالي فالرقابة على الوثائق هي مجموعة الأعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم مراكز الضرائب المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي، وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، إذ تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة، والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق، وذلك في إطار حق الاطلاع المخول لها.¹

كما تتطلب هذه الرقابة من العون المكلف بإنجازها أن تكون له دراية ودرجة معينة من المعلومات المحاسبية.

كما تسمح هذه الرقابة للمصالح الضريبية بإجراء فحص نقدي للتصريحات المكتتبة من طرف المكلف، واستخراج وتصحيح النقائص المكتشفة، بالإضافة إلى أنه يسمح للمصالح الضريبية باقتراح المكلف للرقابة بعين المكان، في حالة إن كانت النقائص المكتشفة تبين وجود تهرب ضريبي مهم لا يمكن تصحيحه باستعمال الرقابة على الوثائق.

وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه جاء منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية، حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناءا على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.² إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.
- تحليل المعلومات بربطها بالوضعية المالية للمكلف من سنة لأخرى.
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات حقيقية لدى مراكز الضرائب.
- طلب معلومات إضافية من المكلف مع تقديم تبريرات وتوضيحات.
- التأكد من التطبيق السليم للتشريع الضريبي (أساس الضريبة، معدلات الضريبة... الخ).
- في نهاية عملية الرقابة على الوثائق يجب أن يخلص الملف إلى احد الملاحظات التالية:
- ملف يطوى ويرتب أو ملف للتسوية الضريبية من طرف المصلحة.
- ملف يبرمج للتحقيق المصوب.
- ملف يبرمج للتحقيق المحاسبي.
- ملف يبرمج للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.

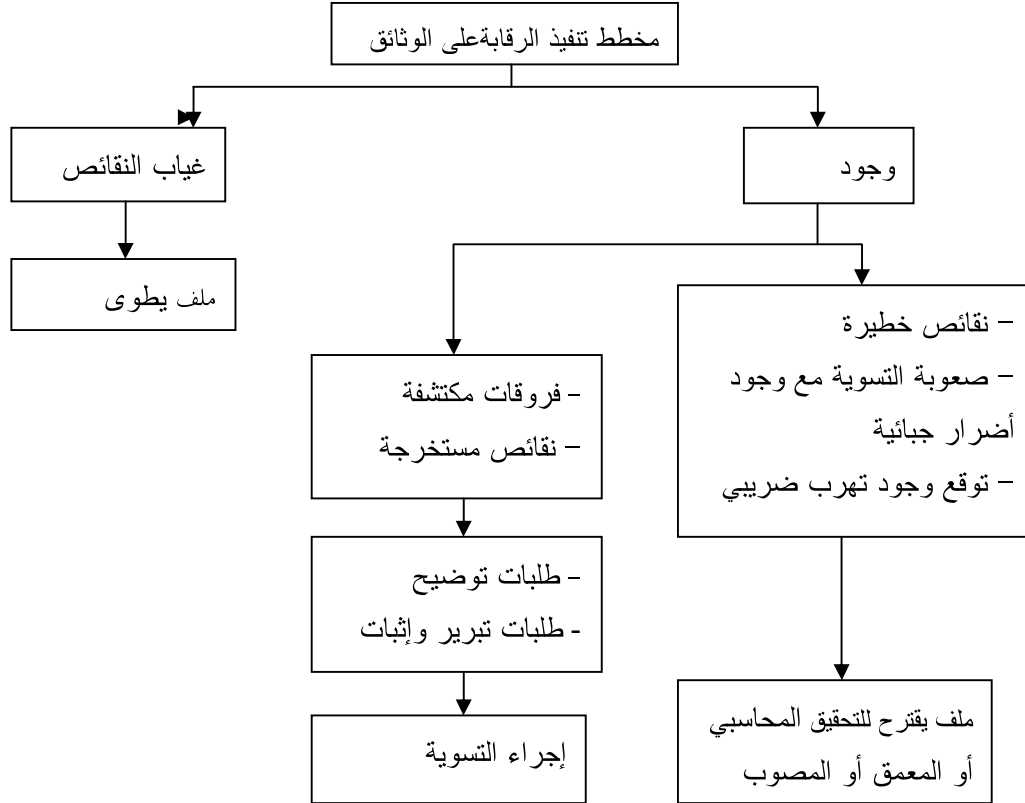
¹ المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية 2016، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

² المادة: 18 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية 2016، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب..

الفصل السادس أشكال أخرى للرقابة الجبائية

- إعداد قائمة المكلفين المقترحين حسب الحالة، لرقابة الفرق المختلطة، أو التحقيق المصوب أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.
وفيما يلي مخطط توضيحي لعملية تنفيذ الرقابة على الوثائق:

الشكل رقم (4): مخطط توضيحي لعملية تنفيذ الرقابة على الوثائق



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القوانين الجبائية 2016، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

غير أن أهم ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الضريبية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة، وكثرة تعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى وإضافة إلى ذلك غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية.

رابعاً- رقابة التقويمات العقارية:

يعتبر حق التسجيل عملية إدارية تقوم بها مصلحة مختصة على مستوى مراكز الضرائب، وتهدف أساساً إلى تحصيل الرسوم والحقوق الواجبة على العمليات العقارية، بالإضافة إلى تحصيل رسوم وحقوق مفروضة على نقل الملكية العقارية أو المنقولة، وأيضاً العمليات التي تخص حق الانتفاع والتحصيل على العقود التصريحية أو عقود القسمة أو بتصريح لتركه.

إجراء التسجيل له هدف ضريبي، بحيث يلتزم الأطراف بدفع الضريبة إجبارياً في الآجال المحددة بعد تحديدها حسب طبيعة وأهمية التصرف موضوع العقد. تكون رسوم التسجيل ثابتة أو نسبية أو تصاعدية

الفصل السادس أشكال أخرى للرقابة الجبائية

تتبعاً لنوع العقود ونقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم.¹

1- مفهوم رقابة المعاملات العقارية: يقصد برقابة المعاملات العقارية مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة الأثمان أو التقديرات المقدمة من الأطراف²، بخصوص عمليات نقل الملكيات العقارية أو المنقولة.

2- تحديد السوق العقاري في الجزائر: إن السوق العقاري في الجزائر كما في الأسواق العقارية الأخرى يتكون من العرض لمختلف العقار قصد بيعه إلى طالبي هذه العقارات، وحيث ما وقع توافق وقع البيع، ويمكن تحديد العرض والطلب في السوق العقاري في الجزائر كما يلي:³

2-1- العرض في السوق العقارية بالجزائر: العرض في السوق العقارية يأتي من:

- ديوان الترقية والتسيير العقاري.

- مؤسسة ترقية السكن العائلي .

- الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط.

- الوكالات العقارية المحلية.

- المرقون العقاريون الخواص.

- الأشخاص العاديون.

يتكون العرض من سكنات فردية أو سكنات جماعية، وتصنف العقارات المبنية في ثلاثة

أصناف⁴، صنف من النوع الرفيع أو من النوع الحسن أو من النوع الاقتصادي، ويعتمد التصنيف على:

- المساحة الإجمالية للعقار.

- خاصية موقع العقار وطبيعته.

- طبيعة مواد البناء المستعملة .

- وجود عوامل خاصة مثل (وجود التدفئة المركزية، وجود مرآب، التزويد بالماء... إلخ).

إضافة إلى المحلات التجارية والصناعية والمهنية، ويتكون العرض كذلك من العقار غير المبني والذي

غالباً ما يكون على شكل قطع أرضية معدة للبناء، على غرار الأراضي المعدة للاستعمال الفلاحي.⁵

2-2- الطلب في السوق العقارية بالجزائر: إن الطلب في السوق العقارية بالجزائر يقوم به:

- الأشخاص العاديون أو الأفراد.

- المؤسسات الخاصة.

- الإدارات العمومية.

- المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتعليمي والصحي... إلخ.

¹ عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص 50.

² عمر قليمي، الدليل العلمي في التسجيل والطابع، المعهد للاقتصاد الجمركي والجبائي، الجزائر، 1990، ص 73.

³ بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مرجع سابق، ص 56.

⁴ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم: 93/271 المؤرخ في 10/11/1993 المتعلق بتحديد القيمة التجارية للعقارات.

⁵ بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مرجع سابق، ص: 56.

الفصل السادس أشكال أخرى للرقابة الجبائية

3- أهداف عملية المراقبة: إن مراقبة أسعار المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الآليات في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان، كما أنها تهدف إلى تحسيس مختلف المتعاملين في المجال العقاري إلى التصريح بالأسعار الصحيحة لمبيعاتهم العقارية.

4- مراقبة أسعار المعاملات العقارية قبل سنة 2000: كانت تتم بناء على الأسعار المحددة في المرسوم التنفيذي رقم: 271 / 93 المؤرخ في 10/11/1993 والتي كانت تخص تقويم المعاملات العقارية التالية:

- العقارات المبنية.

- العقارات غير المبنية.

5- مراقبة أسعار المعاملات العقارية بعد سنة 2000: لقد وجدت الإدارة الضريبية في تطبيق المرسوم رقم 271 / 93 نقائص عديدة، كان أهمها التناقض فتارة يكون التقويم ايجابيا، وتارة أخرى يكون سلبيا هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن السوق العقارية في الجزائر عرفت تطورا ملحوظا، عجزت المصالح الضريبية عن مسايرته، مما حرم في نهاية المطاف الخزينة العمومية من مصادر تمويل إضافية، ولمعالجة الوضعية ارتأت الإدارة العدول عن تطبيق الأسعار المحددة في المرسوم رقم 271 / 93 واستبدالها بالقيمة التجارية الحقيقية *la valeur vénale* وهذا ما جاء في قانون المالية لسنة 2000.¹

5-1- مفهوم القيمة التجارية الحقيقية: القيمة التجارية الحقيقية هي: "قيمة العقار في السوق أي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به هذا العقار في السوق"²

القيمة التجارية الحقيقية هي الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري، والخاضع لقانون العرض والطلب، مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار، وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه.³

5-1- العناصر المادية للعقار: وتتمثل في المساحة، وضعية العقار وقابليته للتوسع، المواد المستعملة في البناء.... الخ.

5-2- العناصر القانونية: وتتمثل في حالة استغلال العقار (مستأجر، غير مستأجر، عقار جماعي أو فردي).

5-3- المحيط الاقتصادي: وهو مرتبط بدرجة التطور الاقتصادي للمكان المتواجد فيه العقار.

من أهم الطرق والقواعد المستخدمة في التقويم للوصول إلى القيمة التجارية الحقيقية بعد التعديل الذي حصل في قانون المالية لسنة 2000 طريقة إنشاء الإطار المرجعي للأسعار.

من أجل إنشاء الإطار المرجعي للأسعار ينبغي المتابعة الدائمة والمستمرة عن طريق التسجيل لكل المعاملات العقارية من أجل استخراج القيمة التجارية الحقيقية، ينبغي أن تكتمل كل المعلومات انطلاقا من

¹ المادة: 2 من قانون رقم 11/99 المؤرخ في 23/12/1999 المتضمن قانون المالية لسنة 2000.

² Dictionnaire fiscale, édition groupe, revue judiciaire, 2001, p: 1057.

³ بوعلام ولهى، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مرجع سابق، ص: 57.

الفصل السادس أشكال أخرى للرقابة الجبائية

معطيات حقيقية متحصل عليها من طرف الوكالات العقارية المحلية، المؤسسات والدواوين التي تنشط في هذا المجال، ويمكن حصر هذه المعلومات فيما يلي:

- المبيعات المحققة من طرف الهيئات والمؤسسات العمومية أو الخاصة التي تنشط في مجال بناء وبيع الأملاك العقارية، مثل مؤسسة ترقية السكن العائلي، الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط، ديوان الترقية والتسيير العقاري، المرقبين العقاريين الخواص، إضافة إلى المبيعات الناتجة عن البيع بالمزاد خصوصا من طرف إدارة أملاك الدولة.

- المعاملات المحققة من طرف الخواص، والموجهة أساسا للإدارات والدواوين والهيئات العامة التي يفترض أن تكون أسعارها حقيقية إلى حد ما.

- القيم أو الأسعار المستعملة من طرف الإدارة المكلفة بال عمران والتهيئة والسكن على المستوى المحلي (أي ثمن المتر المربع من العقار المبني) فردي أو جماعي.

- الأسعار المطبقة من طرف الوكالات العقارية المعلن عنها دوريا في الصحافة أو الإشهار الخاص.

- أسعار التنازل عن العقارات المطبقة من طرف وكالات التسيير العقاري في البلديات.

للإشارة فإن هذه المعلومات خاصة بكل مديرية ولائية للضرائب، حيث تسمح لها بإنشاء إطار مرجعي للأسعار المطبقة على كل المعاملات العقارية المحلية دوريا كل سنتين.

6- إعداد ومتابعة تنفيذ برنامج المعاملات العقارية:

6-1- إعداد برنامج المعاملات العقارية: إن برمجة المعاملات المهمة يتم من طرف مصالح الرقابة الضريبية المحلية التي تركز على العقارات التالية:

- المحلات التجارية.

- سكنات فردية (فيلات)

- قطع أرضية تقع في مناطق سكنية تتجاوز مساحتها 200م².

- شقق ذات مساحة كبيرة تتجاوز مساحتها 100م².

- التنازل عن الحصص الاجتماعية والأسهم.

6-2- تنفيذ برنامج المعاملات العقارية: بعد إعداد برنامج التقييمات العقارية من طرف مصالح الرقابة الضريبية على مستوى مديرية الضرائب للولاية لكل سداسي، يتم تأشيرته من طرف المدير الولائي للضرائب، ثم يرسل إلى المديرية العامة للضرائب، بعدها يبدأ تنفيذه من طرف فرقة التقييمات العقارية التابعة لمديرية الرقابة الضريبية على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

- الوثائق العامة: المعارف الأساسية (القانون، التقنية المدنية،... الخ) ضرورية لأن عملية التقييم تتطور باستمرار، وعليه يجب متابعة هذا التطور من أجل التكيف مع الوضعية المستجدة، وهو ما يحتم وجود الوثائق التقنية والاقتصادية والقانونية الحديثة، وكذلك ضرورة وجود فهرس عن الوضعية الحقيقية للسوق العقارية المحلية.

الفصل السادس أشكال أخرى للرقابة الجبائية

- التحضير لعملية التقييم: قبل زيارة الأماكن المعنية بعملية التقييم يجب على عون المكلف بالعملية مراجعة كل الوثائق المتعلقة بها، والهدف من ذلك استكمال المعلومات والوثائق من مخططات مسح وعقود ملكية وغيرها، تسمح بمعرفة العقار من حيث الموقع والمساحة والخصائص، بمعنى تحضير فكرة مسبقة عن موضوع التقييم.

- المعاينة الميدانية: إن زيارة الأماكن المراد تقييمها هي مرحلة جد هامة، ويجب على عون التقييم المكلف بعملية التقييم، مراعاة جميع الجوانب دون إعفاء أي جزء من العقار موضوع التقييم، وجلب جميع العناصر التي تساعد على تحديد القيمة التجارية الحقيقية للعقار.

على العموم فإن عناصر التقييم تختلف باختلاف العقار المراد تقييمه (بناء، أرض صالحة للبناء، أرض فلاحية، مصنع،... إلخ، وتتحكم فيها عدة معطيات واقعية (نوعية الأرض، طبيعة البناء... إلخ).

ما يمكن ملاحظته حول هذا النوع من الرقابة هو أنه قد لا تستطيع فرقة التقييمات العقارية من إجراء الرقابة لكل المعاملات العقارية السنوية، مما يؤدي إلى فقدان الخزينة العمومية مبالغ إضافية، وما يمكن ملاحظته من نقائص في إعداد برنامج المعاملات العقارية ما يلي:

- نقائص ناتجة على الاختيار السيئ للقضايا.

- غياب الموضوعية في اختيار القضايا.

- غياب الشفافية أحيانا.

هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن التنازل عن الحصص الاجتماعية والأسهم لازالت خارج دائرة

المراقبة، حيث لا يتم برمجتها.

قصد معالجة النقائص السابقة، وضعت المديرية العامة للضرائب رزنامة عمليات البرمجة والتنفيذ

على النحو التالي:

الفصل السادس أشكال أخرى للرقابة الجبائية

الجدول رقم(05): رزنامة عمليات البرمجة والتنفيذ للمعاملات العقارية على مستوى فرقة التقويمات العقارية

الفترة	سير عمليات البرمجة والتنفيذ
السداسي الأول	- استقبال واستغلال العقود المسجلة خلال السداسي الأول من السنة (ن). - تحضير برنامج السداسي الثاني للسنة (ن). - متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر.
السداسي الثاني	- استقبال واستغلال العقود المسجلة خلال السداسي الثاني من السنة (ن). - تحضير برنامج السداسي الأول للسنة (ن+1). - متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر.

المصدر: بوعلام ولهى، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مرجع سابق، ص:62.

6-3- دور لجنة المصالحة والتوفيق الولائية: في حالة غياب اتفاق واضح بين المكلف والإدارة الضريبية حول القيمة التجارية الحقيقية للعقار المبلغة له، تلجأ الإدارة الضريبية إلى إجراء آخر ألا وهو الاحتكام إلى لجنة المصالحة والتوفيق الولائية.¹

للإشارة أنه إلى غاية 1999/12/31، كان دور هذه اللجنة يتمثل في مراقبة مدى احترام الإدارة الضريبية للنصوص القانونية والتخفيضات الممنوحة للمكلف في هذا الإطار، غير أنه وابتداء من سنة 2000 أصبح لهذه اللجنة دور يتمثل في تحليل وإبراز بل وإعطاء اقتراحات بخصوص القيمة التجارية الحقيقية للعقار موضوع المراقبة والمعتمدة من طرف الإدارة.

¹المادة: 106 من قانون التسجيل، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2016.

الفصل السادس أشكال أخرى للرقابة الجبائية

- أعضاء اللجنة: تؤسس لدى مديريات الضرائب على مستوى الولايات، لجنة التوفيق تتشكل من الأعضاء التالية:¹
- مدير الضرائب على مستوى الولاية رئيسا.
- مفتش التسجيل.
- مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية.
- قابض الضرائب المختلفة.
- مفتش الضرائب المباشرة.
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.
- ممثل عن إدارة الولاية.

خامسا- الرقابة الجبائية للمداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية.

1- مفهوم الرقابة الضريبية للمداخل العقارية: يقصد بالرقابة الضريبية للمداخل العقارية مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الضريبية المكتتبة من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على المداخل العقارية والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات، بما فيها المعطيات المادية وغير المادية، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.²

2- المعالجة الضريبية للمداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية: قبل تاريخ 2002/1/1، كانت المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الريوع العقارية، وتحسب وفقا لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المذكور في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ابتداء من 2002/01/01، أصبحت المداخل العقارية المتأتية من الإيجار الخاص بالعقارات ذات الاستعمال المدني أو التجاري أو المهني، تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل ثابت محدد من الضريبة³، على أساس مبلغ الإيجار الخام، بدون تطبيق أي تخفيضات، غير أنه يشترط ألا تكون هذه المداخل ضمن أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية، أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية.

يتمثل هذا الشكل من الرقابة في فحص التصريحات الموجودة على مستوى مركز الضرائب، وبذلك فإن الأمر يتعلق برقابة على عقود الإيجارات المقدمة من طرف المكلفين، وتتجزأ داخل مصلحة الجباية العقارية على مستوى المراكز الجوارية للضرائب، أي تنحصر في مكتب العون المكلف بالرقابة.

3- أهداف عملية الرقابة: تشكل رقابة المداخل العقارية المتأتية من الإيجار الخاص بالعقارات ذات الاستعمال المدني أو التجاري أو المهني أحد أهم الآليات في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان،

¹ المادة 38 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

² CASIMIR JEAN PIERRE, POURFAIRE FACE A UN CONTROLE FISCAL, PARIS, EDITION PUF, 1998, P: 258.

³ المادة 2 و 18 من قانون المالية لسنة 2002، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

الفصل السادس أشكال أخرى للرقابة الجبائية

كما تهدف إلى تحسيس مختلف المكلفين الذين يحققون مداخيل عقارية إلى التصريح بالمبالغ الصحيحة لمداخيلهم العقارية الناتجة عن إيجار ملكياتهم المبنية وغير المبنية.

4- كيفية مراقبة المداخيل العقارية:

مراجعة وتعديل الأسس المصرحة في إطار المداخيل العقارية يعتمد على أساس عقد الإيجار للاستعمال المدني أو التجاري، حيث يمكن للإدارة الضريبية زيادة على ذلك أن تعيد تقويم العقارات أو أجزاء العقارات المبنية أو العقارات غير المبنية والحقوق العينية العقارية طبقا لقيمتها التجارية الحقيقية¹، كما يتم تحديدها تبعا للسوق المحلية، انطلاقا من معطيات مختلفة تحددها مصلحة الجباية العقارية لدى المركز الجوارى للضرائب.

¹ المادة 2 من قانون رقم 11/99 المؤرخ في 1999/12/23 المتضمن قانون المالية لسنة 2000.

الفصل السابع

أسئلة نظرية وتمارين

يتناول الفصل الخامس أسئلة نظرية وتمارين.

أولاً: أسئلة نظرية

ثانياً: تمارين

الفصل السابع: أسئلة نظرية وتمارين

الفصل الخامس

أسئلة نظرية وتمارين

أولاً- أسئلة نظرية:

السؤال الأول:

- ماهي الالتزامات المحاسبية والجبائية للمكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري؟

السؤال الثاني:

- ما هو تعريف التهرب الضريبي وما هي أساليبه ونتائجه؟

السؤال الثالث:

- منح المشرع الجبائي الجزائري حرية كاملة للمكلف بالضريبة من أجل اكتتاب تصريحاته بالمدخيل والضرائب والرسوم المفروضة عليه، وبالمقابل منح لإدارة الضرائب سلطات بهدف التأكد من مصداقية تلك التصريحات، ما هي تلك السلطات؟

السؤال الرابع:

- ماهي أشكال الرقابة الجبائية، وضح ذلك بشكل؟

السؤال الخامس:

- ما هي مكونات الإشعار بالتحقيق المحاسبي؟

السؤال السادس:

- نص القانون التجاري الجزائري في مواده (من 09 إلى 11) على إلزامية كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر مسك دفاتر قانونية، ماهي هذه الدفاتر وكيف يتم فحصها من طرف المحقق في المحاسبة؟

السؤال السابع:

- ما هي خطوات تبليخ نتائج التحقيق المحاسبي للمكلف الخاضع للتحقيق؟

السؤال الثامن:

- ماهي الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي؟

الفصل السابع: أسئلة نظرية وتمارين

السؤال التاسع:

- ما هي حالات رفض محاسبة المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي؟

- السؤال العاشر:

- ما هي المدة المحدد قانونيا لعملية التحقيق المحاسبي والمعمق في عين المكان؟

السؤال الحادي عشر:

- ما هي خطوات إعداد برنامج التحقيق في المحاسبة؟

السؤال الثاني عشر:

- ما هي الطرق المعتمدة لإعادة تأسيس أسس فرض الضرائب والرسوم لنشاط الخاضع للتحقيق

المحاسبي؟

السؤال الثالث عشر:

- ما هي الهياكل الإدارية المركزية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر؟

السؤال الرابع عشر:

من خلال دراستك للرقابة الجبائية ما هي العناصر التي يركز عليها المحقق من خلال مراقبته للمعطيات والمعلومات المحاسبية والتي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة؟

ثانيا: تمارين تطبيقية.

السؤال الأول:

1- المعلومات المتعلقة بالملف الجبائي الخاص بالمكلف محل الرقابة الجبائية والمحاسبية.

الإجراءات التمهيدية للتحقيق المحاسبي والجبائي هي الأشغال الأولية التي يقوم بها المحقق قبل أن يبدأ عملية الفحص والتدقيق للحسابات، حيث يجب عليه أن يتحصل على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف الخاضع للتحقيق، وانطلاقا من هذه الخلفية يبدأ المحقق اتصالاته بالمكلف محل التحقيق.

1-1- التعريف بنشاط المكلف.

المكلف أحمد سعيد محل الدراسة التطبيقية للتحقيق المحاسبي والجبائي يمارس نشاط مؤسسة أشغال عمومية بصفة فردية ابتداء من تاريخ 01-01-2005 بحي وعوابع المداني بولاية المسيلة وهذا ما يثبتته السجل التجاري الذي يملكه هذا المكلف، المؤسسة توظف 07 عمال دائمين، والتصريحات الشهرية

الفصل السابع: أسئلة نظرية وتمارين

والسنوية محل الرقابة هي مكتتبه في آجالها القانونية ولا توجد أي تسوية جبائية خضع لها المكلف خلال السنوات محل الرقابة وهي (2011-2012-2013-2014).

1-2-الوضعية الجبائية للمكلف:

المكلف محل الرقابة يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب المواد 1 و2 و3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إضافة إلى الرسم على النشاط المهني وفقا للمواد 217 و357 من نفس القانون المذكور أعلاه.

ولكون المكلف يشغل عمالا فهو مكلف باقتطاع ودفع الضريبة على الأجور والمرتبات حسب المواد 66 و74 و75 من نفس القانون.

كما يخضع المكلف محل التحقيق المحاسبي والجبائي إلى الرسم على القيمة المضافة وذلك لطبيعة النشاط الممارس وهذا طبقا للمادة 5 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

1-3- أسباب برمجة نشاط المكلف للتحقيق المحاسبي والجبائي.

تمت برمجت نشاط المكلف للتحقيق المحاسبي والجبائي لبرنامج التحقيق لسنة 2015 نظرا للأسباب التالية وأهمها:

-أهمية أرقام الأعمال المصرح بها خلال السنوات محل الرقابة، حيث صرح بما يلي:

البيان / السنوات	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31	2014/12/31
ح/701 مبيعات منتجات تامة (دج)	16.641.101	26.849.811	17.060.578	10.940.086

-تضخيم التكاليف منها ما هو ليس له علاقة بالنشاط، ومنها ما هو غير مبرر بفواتير صحيحة.

-التصريح بخسائر وبأرباح ضعيفة خلال السنوات محل الرقابة، حيث صرح بما يلي:

البيان / السنوات	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31	2014/12/31
ح/ 129 النتيجة خسارة (دج)	110.096	735.565		
ح/ 120 النتيجة ربح (دج)	/	/	944.684	956.455

- لم يتعرض نشاط المكلف لأية عملية تحقيق محاسبي وجبائي منذ بدايته.

- الرقابة الجبائية لا بد أن تمس كل القطاعات.

2- الإجراءات القانونية والميدانية للتحقيق المحاسبي والجبائي للمكلف محل الرقابة.

2-1-إرسال إشعار بالتحقيق:

تم إرسال إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتحقيق بتاريخ 2015/03/01 تحت رقم 377، وقد تم تسليمه للمكلف يد بيد شخصا، وتم تحرير محضر لجرد المخزون، كما تم إعلامه بالمدة التي منحها له القانون الجبائي وهي 10 أيام لتحضير الوثائق المحاسبية، وتم إشعاره بإمكانه الاستعانة بوكيل من اختياره ليمثله طيلة فترة التحقيق.

الفصل السابع: أسئلة نظرية وتمارين

2-2- سحب وفحص الملف الجبائي:

تم سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب وعوابع المداني المعنية بتسيير ملف المكلف مقابل وصل استلام وهذا بعد تحرير طلب السحب، وتم فحص مختلف الوثائق والتصريحات وركز المحقق على مواعيد اكتتاب التصريحات السنوية وذلك يوم 30 أفريل على الأقل من كل سنة التي تلي سنة تحقيق رقم الأعمال للسنوات محل التحقيق.

كما تم فحص وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية G50.

2-3- نقل حسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج:

تم نقل مختلف حسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج في وثيقتين منفصلتين للمقارنة مع الميزانيات المصرح بها لاكتشاف النقائص كما يلي:

الوحدة: (دج)

حسابات الأصول				
البيان / السنوات	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31	2014/12/31
ح/ 215 معدات وأدوات	501.613	424.888	356.770	288.814
ح/ 2182 معدات نقل	20.000	20.000	20.000	20.000
ح/ 31 مواد أولية ولوازم	2.808.090	2.884.950	/	2.473.783
ح/ 411 زبائن	2.407.368	3.468.238	16.352.852	9.143.431
ح/ 4456 الدولة رسم قابل للاسترجاع	320.090	21.424	1.237.030	399.760
ح/ 512 البنك حساب جاري	4.300.320	5.692.160	306.710	5.040.137
ح/ 462 مدينون التثبيات	/	/	/	492.248
ح/ 4091 موردون تسبيقات مدفوعة	80.301	/	/	430.846
ح/ 129 النتيجة خسارة	110.096	735.565	/	/
مجموع الأصول	10.547.878	13.247.225	18.273.362	18.289.019
حسابات الخصوم				
ح/ 101 أموال الاستغلال	8.903.696	9.497.065	12.396.645	13.291.329
ح/ 4457 الدولة رسم محصل	1.390.732	2.154.805	4.689.659	3.841.017
ح/ 4011 موردو المخزون	/	805.545	/	/
ح/ 4012 موردو الخدمات	253.350	789.810	242.374	200.218
ح/ 120 النتيجة ربح	/	/	944.684	956.455
مجموع الخصوم	10.547.878	13.247.225	18.273.362	18.289.019

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملف الجبائي محل التحقيق والميزانيات العامة للسنوات

2011-2012-2013-2014.

الفصل السابع: أسئلة نظرية وتمارين

الوحدة: (دج)

البيان / السنوات	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31	2014/12/31
جدول حسابات النتائج				
ح/701 مبيعات منتجات تامة	16.641.101	26.849.811	17.060.578	10.940.086
ح/601 مواد أولية مستهلكة	10.391.443	11.228.380	9.979.802	5.693.592
ح/602 تموينات أخرى مستهلكة	5.144.895	12.392.793	4.210.811	3.974.000
القيمة المضافة للاستغلال	1.104.763	3.228.638	2.869.965	1.272.494
ح/631 أجور المستخدمين	37.940	385.198	701.014	/
ح/64 ضرائب ورسوم مدفوعة	582.620	699.104	498.674	244.468
إجمالي فائض الاستغلال	484.203	2.144.336	1.670.277	1.228.026
ح/68 مخصصات الاهتلاكات	170.400	157.025	68.118	67.956
النتيجة العملياتية	313.803	1.987.311	1.602.159	1.160.070
ح/76 نواتج مالية	785.161	6.891	14.413	30.124
ح/66 أعباء مالية	56.116	8.688	36.192	33.739
النتيجة العادية	1.042.848	1.985.514	1.580.380	956.455

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملف الجبائي محل التحقيق والميزانيات العامة للسنوات 2011-2012-2013-2014.

2-4- فحص المحاسبة من حيث الشكل:

يتبع محاسب المكلف طريقة النظام المحاسبي الممركز والدفاتر المقدمة هي:

- دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ: 28/01/2005 ويحتوي على 101 ورقة تحت رقم 2005/95.
- دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ: 28/01/2005 ويحتوي على 49 ورقة تحت رقم 2005/94.
- دفتر الأجور: غياب دفتر الأجور.
- الدفاتر المساعدة: هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الإعلام الآلي وهي دفتر المشتريات، دفتر المبيعات، دفتر البنك ودفتر الصندوق ودفتر العمليات المختلفة.

2-5- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

- دراسة حسابات الميزانية:
- ح/215 معدات وأدوات: وتتمثل في (répandeuse + compacteur+serre joints) وهي مثبتة بفواتير الشراء.
- ح/2182 معدات نقل: وتتمثل في camion sonacom وهي مثبتة بفواتير الشراء.

الفصل السابع: أسئلة نظرية وتمرين

- ح/31 مواد أولية ولوازم: وتتمثل في الاسمنت والحديد والرمل والحطب، وبعد إجراء المعاينة أثناء التدخل بتاريخ 2015/03/01

ودراسة فواتير الشراء والبيع للفترة من 2015/01/01 إلى 2015/03/01 تبين ما يلي:

البيان	الفترة	المبلغ (دج)
المخزون	إلى 2010/12/31	2.473.783
مشتريات الفترة	من 2015/01/01 إلى 2015/03/01	407.000
استهلاكات	من 2015/01/01 إلى 2015/03/01	2.880.783
المخزون بتاريخ التدخل	2015/01/01	0
المخزون المصرح به	2015/01/01	0
الفرق		0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على رسالة التبليغ الأولي: 2015/06/01 تحت رقم 2015/457.

- ح/ 411 زبائن: يمثل هذا الحساب قيمة الحقوق حسب الفواتير غير المسددة من طرف الزبائن (بلدية سيدي عيسى وبلدية أولاد دراج وبلدية برج بوعريرج)
- ح/4456 الدولة رسم قابل للاسترجاع: يمثل هذا الحساب الرسم القابل للاسترجاع المتعلق بالمشتريات والأعباء.
- ح/512 البنك حساب جاري: يمثل رصيد الحساب الجاري البنكي المفتوح لدى بنك الفلاحة والتنمية الريفية بالمسيلة، سيولة المؤسسة تتغير من سنة لأخرى حسب النشاط وعموما فهي تحافظ على سيولة كافية.
- ح/462 مدينون التثبيتات: يمثل رصيد تسبيقات على شراء الاستثمارات.
- ح/4091 موردون تسبيقات مدفوعة: يمثل رصيد تسبيقات على شراء المخزونات.
- ح/101 أموال الاستغلال: يمثل رأسمال المؤسسة.
- ح/4457 الدولة رسم محصل: يمثل هذا الحساب الرسم على المبيعات المحصل وهو مبرر بفواتير البيع.
- ح/4011 موردو المخزون: يمثل هذا الحساب قيمة ديون موردو المخزون غير المسدد.
- ح/ 4012 موردو الخدمات: يمثل هذا الحساب قيمة ديون موردو الخدمات غير المسدد.

الفصل السابع: أسئلة نظرية وتمارين

- دراسة حسابات جدول النتائج:
- ح/701 مبيعات منتجات تامة: يمثل هذا الحساب مقبوضات المشاريع المنجزة من طرف المكلف وبعد تتبع حركة الحساب البنكي تم اكتشاف مقبوضات غير مصرح بها.
- ح/601 مواد أولية مستهلكة وح/602 تموينات أخرى مستهلكة: بصفتها مؤسسة فردية تقوم بانجاز مشاريع المقاولات (البناء) فان مصاريفها تتمثل في مشتريات المواد المتعلقة بهذه المشاريع، وجميع هذه المصاريف مثبتة بفواتير غير أن هناك بعض الأعباء غير مبررة بالنسبة للنشاط الممارس وعليه تمر فضها ودمجها إلى الأرباح وهذه الأعباء موضحة في الجدول التالي: الوحدة (دج)

البيان	المبلغ خارج الرسم على القيمة المضافة	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	حقوق الطابع	المبلغ داخل الرسم
سنة 2011				
فاتورة رقم 15 بتاريخ 20/02/2011	300.102	63.021	7.275	370.399
فاتورة 58/ بتاريخ 09/06/2011	30.000	0	0	30.000
المجموع	330.102	63.021	7.275	400.399
سنة 2012				
فاتورة رقم 17 بتاريخ 23/02/2012	501.000	85.170	0	586.170
فاتورة 38/ بتاريخ 19/06/2012	304.000	51.680	0	355.680
فاتورة رقم 05 بتاريخ 20/07/2012	644.000	109.480	0	753.480
المجموع	1.449.000	246.330	0	1.695.330
سنة 2013				
1 فاتورة رقم 25 بتاريخ 28/02/2013	520.000	88.400	12.168	620.568
المجموع	520.000	88.400	12.168	620.568
سنة 2014				
فاتورة رقم 11 بتاريخ 24/01/2014	396.000	67.320	2.500	465.820
المجموع	396.000	67.320	2.500	465.820

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على رسالة التبليغ الأولى: 2015/06/01 تحت رقم 2015/457.

- ح/631 أجور المستخدمين: تتمثل في كل الأعباء المتعلقة بأجور المستخدمين.
- ح/64 ضرائب ورسوم مدفوعة: هي ضرائب الاستغلال المستحقة والمدفوعة.
- ح/68 مخصصات الاهتلاكات: تمثل مخصصات اهتلاك معدات النقل ومعدات وأدوات.

الفصل السابع: أسئلة نظرية وتمارين

- ح/ 66 أعباء مالية

2-6- التقييم العام لمحاسبة المكلف:

المحاسبة المقدمة من طرف المكلف خلال السنوات الأربعة محل التحقيق مقبولة شكلا ومضمونا وذلك لعدم وجود أخطاء من شأنها أن تمس بمصداقيتها.

-المطلوب:

- تأسيس جدول الاستهلاكات لجميع السنوات محل التحقيق
- تأسيس جدول أرقام الأعمال لجميع السنوات محل التحقيق مع حساب الرسم على النشاط المهني
- تأسيس جدول الأرباح لجميع السنوات محل التحقيق مع حساب الضريبة على الدخل الإجمالي
- تأسيس الضريبة على المرتبات والأجور لجميع السنوات محل التحقيق
- تأسيس الرسم على القيمة المضافة لجميع السنوات محل التحقيق
- حساب مجموع الحقوق المستحقة الناتجة عن الرقابة الجبائية.

-السؤال الثاني:

-خضع أحمد منير الذي يمارس نشاط بيع الأدوات المكتبية بالجملة للتحقيق المحاسبي فيما يخص سنوات (2011 إلى 2014) وفقا لبرنامج التحقيق لسنة 2015، وقد تم استخراج من ملف التحقيق المعطيات التالية:

-إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة مرسل إلى المكلف تحت رقم 225 بتاريخ: 2015/01/05 .

-محضر معاينة للمخزون محرر بتاريخ: 2015/01/05 يبين ما يلي:

البيان	سعر الوحدة: دج	الكمية
طاولات	1.500	200
جهاز إعلام آلي	20.000	30
مكاتب	4000	50

- أرقام الأعمال والأرباح السنوية المصرح بها كانت كما يلي:

البيان / السنوات	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31	2014/12/31
رقم أعمال مصرح به (دج)	20.000.000	24.000.000	35.000.000	25.000.000
أرباح مصرح بها (دج)	1.600.000	1.300.000	2.100.000	1.800.000
استهلاكات (بضاعة مستهلكة) مصرح بها	16.000.000	20.000.000	29.000.000	20.000.000

الفصل السابع: أسئلة نظرية وتمرين

- بعد دراسة فواتير الشراء والبيع للفترة من 2015/01/01 إلى 2015/01/05 تبين ما يلي:

البيان	الفترة	المبلغ (دج)
المخزون المصرح به بتاريخ	بتاريخ 2014/12/31	1.700.000
مشتريات الفترة	من 2015/01/01 إلى 2015/01/05	1.300.000
استهلاكات (بضاعة مستهلكة)	من 2015/01/01 إلى 2015/01/05	1.600.000
المخزون المستخرج بتاريخ التدخل	2015/01/05	؟
المخزون المصرح به بتاريخ	2015/01/05	1.000.000
الفرق غير مسرح به		؟

تم اكتشاف استهلاكات (بضاعة مستهلكة) غير مصرح بها كما يلي: سنة 2011 بقيمة؟، سنة 2012 بقيمة: 500,000 دج، سنة 2013 بقيمة: 600,000 دج، سنة 2014 بقيمة: 700,000 دج.

المطلوب: باعتبارك محقق في المحاسبة وبالاتماد على المعلومات السابقة وإذا علمت أنه تم قبول محاسبة المكلف الخاضع للتحقيق وتم اعتماد هامش إجمالي قدره 15% على الاستهلاكات غير المصرح بها أنجز مايلي:

1- جدول تأسيس الاستهلاكات و أرقام الأعمال للسنوات محل التحقيق مع حساب الرسم على النشاط المهني TAP لكل السنوات محل التحقيق.

2 - جدول تأسيس الأرباح مع حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لكل السنوات محل التحقيق.

3- ما هي الملاحظات العامة حول الملف الجبائي الخاضع للتحقيق المحاسبي؟

4- تم اعتماد عقوبة بنسبة 10% لكل الحقوق المغفلة مهما كان نوع الضريبة أو الرسم.

-السؤال الثالث:

-تمت برمجت الملف الجبائي للمكلف عبد القادر الذي يمارس نشاط صيدلي للتحقيق المحاسبي والجبائي وفقا لبرنامج التحقيق لسنة 2014 بالنسبة لسنوات 2013 و2012 و2011 و2010، وكانت أهم الإجراءات القانونية والميدانية التي خضع لها نشاط المكلف مايلي:

- إرسال إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة إلى المكلف تحت رقم 211 بتاريخ: 2014/03/20 .

- تحرير محضر معاينة للمخزونات والاستثمارات بتاريخ: 2014/03/30 .

- أهم المعلومات التي تم استخراجها من طرف المحقق عند قيامه بفحص المحاسبة والتصريحات الجبائية لهذا الصيدلي كانت كما يلي:

الفصل السابع: أسئلة نظرية وتمارين

البيان / السنوات	2010/12/31	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31
رقم أعمال مصرح به (دج)	20.995.000	24.990.000	36.000.000	25.998.000
أرباح مصرح بها (دج)	1.400.000	1.700.000	2.200.000	1.900.000
مشتريات مستخرجة (دج)	14.000.000	25.000.000	20.000.000	17.000.000

- المخزون النهائي المستخرج كان كما يلي/سنة 2010 بقيمة: 14.000.000 دج، سنة 2011 بقيمة: 18.000.000 دج، سنة 2012 بقيمة: 8.000.000 دج، سنة 2013 بقيمة: 4.000.000 دج.
- الهامش الإجمالي المستخرج كان كما يلي/ سنة 2010 بمعدل 23,5%، سنة 2011 بمعدل 19%، سنة 2012 بمعدل 20%، سنة 2013 بمعدل 23,80%.

- استهلاكات مصرح بها كانت كما يلي/ سنة 2010 بقيمة: 14.000.000 دج، سنة 2011 بقيمة: 18.000.000 دج، سنة 2012 بقيمة: 8.000.000 دج، سنة 2013 بقيمة: 4.000.000 دج.

- إذا علمت أن محاسبة المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي والجبائي مقبولة شكلا ومضمونا وأن المخزون المستخرج بتاريخ 31/12/2009 كان بقيمة: 17.000.000 دج وأنه لم يتم تبرير الاهتلاكات بفواتير شراء التثبيات، وتسجيل تكاليف خارج الاستغلال ليس لها علاقة بالنشاط وتخفيضها من الأرباح، وجود مصاريف نقل غير قانونية وكانت هذه النقائص ملخصة كما يلي لجميع السنوات محل التحقيق:

البيان/السنوات	2010/12/31	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31
اهتلاكات غير مبررة (دج)	154.000	154.000	154.000	/
تكاليف خارج الاستغلال (دج)	/	300.000	/	400.000
مصاريف نقل غير قانونية (دج)	122.000	/	200.000	175.000

المطلوب: أنجز ما يلي:

- 1- جدول تأسيس الاستهلاكات وجدول تأسيس أرقام الأعمال للسنوات محل التحقيق.
 - 2 - جدول تأسيس الأرباح مع حساب الضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات محل التحقيق.
 - 3- ما هو مجموع الحقوق والعقوبات الناتجة عن عملية التحقيق المحاسبي والجبائي لهذا الصيدلي؟
- السؤال الرابع:

- السيد نسيم بدأ نشاطه التجاري كتاجر مواد التجميل والزينة بتاريخ 2010/01/01، تمت برمجته في إطار التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة للسنوات (2010-2011-2012-2013) خلال برنامج سنة 2014 وتم إعلامه عن طريق إشعار بالتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة تحت رقم

الفصل السابع: أسئلة نظرية ومارين

2014/47 بتاريخ 2014/1/26 مرفق بميثاق المكلف الخاضع للتحقيق مع منحه مهلة 15 يوم لتحضير وثائقه.

- أهم المعلومات التي تم استخراجها من طرف المحقق عند قيامه بفحص الملف الجبائي والتصريحات المقدمة من طرف هذا المكلف كانت كما يلي:

- إن فحص الملف الجبائي المفتوح لدى مفتشية الضرائب للمكلف بين ما يلي:

البيان / السنوات	2010/12/31	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31
الربح المصرح به	180.998	133.820	934.152	1.331.344
الربح المستخرج	؟	؟	؟	؟
الفرق	؟	؟	؟	؟

- إن دراسة وضعية الذمة المالية لهذا المكلف بينت قيامه سنة 2010 بإقراض مبلغ مالي قدره: 5.000.000 دج لصالح السيد أحمد وهذا بعقد توثيقي رقم 2010/2396 بتاريخ 2010/9/12.

- شراء قطعة أرض سنة 2011 بمبلغ قدره: 1000.000 دج بعقد توثيقي رقم 2011/456 بتاريخ 2011/11/10 .

المطلوب:

- أكمل المعلومات الناقصة في الجدول السابق.

- أحسب الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة على هذا المكلف

السؤال الخامس:

- تمت برمجت الملف الجبائي للمكلف أحمد كرم الذي يمارس نشاط: مقاوله الأشغال العمومية والبناء للتحقيق المصوب (الرسم على القيمة المضافة) وفقا لبرنامج التحقيق المصوب لسنة 2011 بالنسبة لسنوات 2010 و2009 و2008 و2007، وكانت أهم المعلومات التي تم استخراجها من طرف المحقق عند قيامه بفحص المحاسبة والتصريحات الجبائية لهذا المقاول كانت كما يلي:

- إرسال إشعار بالتحقيق المصوب مرفق بميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة إلى المكلف تحت رقم 28 بتاريخ: 2011/01/31 .

- نشاط المكلف خلال السنوات محل التحقيق تمثل في انجاز سكنات اجتماعية تساهمية لفائدة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI).

- تم القيام بعملية البحث عن المعلومات الجبائية من خلال مراسلة الهيئات والمؤسسات التي يتعامل معها المكلف ومقارنتها بالوثائق المحاسبية المقدمة كفاتير الشراء ووضعيات الأشغال.

- تم تصويب التحقيق نحو الرسم على القيمة المضافة من خلال مراقبة فواتير الشراء والبيع وتتبع تسجيلها المحاسبي في الدفاتر المساعدة واليومية العامة ومطابقتها مع كشوف المعلومات

الفصل السابع: أسئلة نظرية وتمرين

الواردة (مشتريات-مقبوضات)، كما تم تتبع حركة الكشف البنكي وتسجيلها المحاسبي للمدخلات والمخرجات لجميع السنوات محل التحقيق.

-تم تأسيس المشتريات من خلال فواتير الشراء المقدمة (معدل TVA17%) والمعلومات الواردة وتبين أن المشتريات المحققة تدخل في نشاط المؤسسة إلا أنه لوحظ وجود فوارق في المشتريات تفصيلها كالآتي:

البيان / السنوات	2007/12/31	2008/12/31	2009/12/31	2010/12/31
مشتريات مصرح به (دج)	11.810.034	20.423.892	21.900.946	7.840.905
مشتريات مستخرجة (دج)	11.910.034	25.155.776	22.602.947	7.840.905
الفرق (دج)	0	4.731.884	702.001	0

-تم تأسيس أرقام الأعمال المقبوضة (معدل TVA07%) من خلال الكشوف البنكية ووضعيات أشغال المشاريع المنجزة وكشوف المعلومات الواردة ومقارنتها بالكشوف البنكية والتصريحات الشهرية G50 المكتتبة حيث تم التأكد من جميع المقبوضات ما عدا عدم التصريح بأرقام الأعمال (2009 و 2010) المحددة كما يلي:

البيان / السنوات	2007/12/31	2008/12/31	2009/12/31	2010/12/31
مقبوضات مصرح به (دج)	21.131.587	31.122.883	29.446.314	8.445.786
مقبوضات مستخرجة (دج)	21.131.587	31.122.883	31.333.480	8.557.474
الفرق (دج)	0	0	1.887.166	111.688

- إذا علمت أن محاسبة المكلف الخاضع للتحقيق المصوب مقبولة شكلا ومضمونا.

المطلوب: أنجز ما يلي:

- 1- جدول تأسيس الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالمشتريات للسنوات محل التحقيق.
- 2- جدول تأسيس الرسم المستحق على المقبوضات للسنوات محل التحقيق.
- 3- ما هو مجموع الحقوق والعقوبات الناتجة عن عملية التحقيق المحاسبي والجبائي لهذا الصيدلي؟

السؤال السادس:

- السيد صالح مهنته معلم يمتلك منزل فردي مبني على طابق ارضي فقط بحي اشبيليا بلدية المسيلة مخصص للسكن يشتمل على 3 غرف، مطبخ وحمام بمساحة قدرها 85 م²، أما مجموع المساحة المقام عليها هذا المنزل فتقدر 127م².

بتاريخ 2011/3/17 قام السيد صالح ببيع هذا المنزل إلى السيد عبد القادر بعقد توثيقي تحت رقم 265 مسجل بمفتشية التسجيل والطابع بالمسيلة (ثمن البيع المصرح به : 600.000دج).

الفصل السابع: أسئلة نظرية وتمارين

باعتبارك مفتش مقوم في التقييمات العقارية وبعد تفحصك ومراقبتك لتصريح السيد صالح، وبعد معاينتك وانجازك لمحضر لهذا المنزل تبين لك أن المعلومات المصرح بها في عقد البيع صحيحة، إلا أنه بالنظر إلى الأسعار المعتمدة من طرف مصلحة التقييمات العقارية بالمسيلة لسنة 2011 كانت كما يلي:

سعر بيع المتر المربع المعتمد سنة 2011 (عقار مبني)	17.000 دج للمتر مربع
سعر بيع المتر المربع المعتمد سنة 2011 (عقار غير مبني)	9.000 دج للمتر مربع

- المطلوب: حساب مبلغ حقوق التسجيل المستحقة على السيد صالح علما أن (نسبة حقوق التسجيل 6%.

السؤال الثامن:

خلال سنة 2011 أجر السيد "أحمد" أملاكه العقارية التالية:

- شقة لاستعمال سكني بمبلغ: 3.000 دج شهريا.

- محل لاستعمال مهني من طرف طبيب، بمبلغ: 5.000 دج سنويا.

- شقة لغرض سكن إلى طالب جامعي بمبلغ: 8.000 دج شهريا.

باعتبارك مفتش ضرائب وبعد تفحصك ومراقبتك لتصريح السيد أحمد تبين لك أن مبالغ الإيجارات المعتمدة من طرف مصلحة الضرائب كانت كما يلي:

مبلغ الايجار السكني المعتمد سنة 2011	20.000 دج شهريا
مبلغ الايجار المهني المعتمد سنة 2011	30.000 دج شهريا

- المطلوب: حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي (صنف المداخل الإيجارية) المستحقة على السيد أحمد.

المراجع

1- قائمة المراجع باللغة العربية

1/1- الكتب :

1. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، الأردن.
2. جادو محمد نجيب، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر، الطبعة الأولى، القاهرة، دار النهضة العربية، 2004.
3. جفال، المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال، دار الشهاب للطباعة والنشر، الجزائر، 1987.
4. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 2000.
5. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
6. حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.
7. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007.
8. خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2007.
9. سوزي عدلى ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
10. صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 1992.
11. عادل العلي، المالية العامة و القانون المالي والضريبي، الجزء الأول، مكتبة الجامعة، الطبعة الثانية، الأردن، 2009.
12. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.

13. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، طبعة 1، الإسكندرية، مصر، بدون تاريخ نشر.
14. عبد الهادي نجار، مبادئ الاقتصاد المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988.
15. عمر قليمي، الدليل العلمي في التسجيل والطابع، المعهد الاقتصادي الجمركي والجبائي، الجزائر، 1990.
16. محمد حمو ومنور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009.
17. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2003.
18. محمد عمر الشويرف، التجارة الإلكترونية في ظل النظام التجاري العالمي الجديد، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
19. محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبدا لله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، القاهرة، بدون دار النشر.
20. محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000.
21. المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010.
22. المهاني محمد خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 1999-2000.
23. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر ط1، 2004.
24. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.

25. ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

2/1- الأطروحات والرسائل الجامعية:

26. خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008.

27. طالبي محمد، الرقابة في النظام الضريبي الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002.

28. عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2003 / 2004.

29. ولهى بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي - حالة الجزائر - رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

3/1- القوانين والتشريعات والتعليمات

30. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016.

31. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016.

32. قانون رقم (09-09) المؤرخ في 2009/12/30 المتضمن لقانون المالية لسنة 2010.

33. قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016.

34. المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

35. المرسوم التنفيذي رقم: 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

36. قانون رقم 01/21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

37. المادة: 22 من الأمر رقم 01/02 المؤرخ في 25/02/2002 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

38. قانون التسجيل، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2016.

39. قانون رقم 11/99 المؤرخ في 23/12/1999 المتضمن قانون المالية لسنة 2000.

40. المرسوم التنفيذي رقم: 93/271 المؤرخ في 10/11/1993 المتعلق بطرق تقييم الممتلكات العقارية.

41. المرسوم التشريعي رقم: 91/25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992.

42. الأمر رقم 01/02 المؤرخ في 25/02/2002 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

43. المرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 27/07/1997 المتعلق بتأسيس الفرق المختلطة للرقابة (ضرائب-جمارك-تجارة)

44. القوانين الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016 .

45. المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم: 93/271 المؤرخ في 10/11/1993 المتعلق بتحديد القيمة التجارية للعقارات.

46. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2010، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

47. المذكرة رقم 52/و م/م ع ض/ المؤرخة في 22/02/1994، المتعلقة ببرنامح التحقيق.

2- قائمة المرجع باللغة الأجنبية

2/1-les ouvrages:

- a. Hamini, l'audit comptable et financière, édition berti, alger, 2001.
2. Dictionnaire fiscale, édition groupe, revue judiciaire, 2001.
3. Emmanuel Disle et autres, Gestion fiscale, Tome1, Dunoud, Paris, France, 2005.
4. Pierre Beltrame, fiscalité en France, édition hachette luire, paris, France, 1993.
5. Bruron jacques, la fuite devant l'impôt et le contrôle fiscal, édition litec, paris, 1988.
6. Casmir jean pierre, pour faire face a un contrôle fiscal, paris, édition puf, 1998.

7. G.rivoli, vive l'impôt, éd seuil, paris,1970.
8. Maurice cozian, les grands principes de la fiscalité des entreprise, édition litec, paris, 1996.
9. Phéniphanhngaosyvath, le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, librairie de jurisprudence ,bruxelle, 1974.
10. MARC LERAY, le contrôle fiscal, édition lhurmattan, Paris, 1993.
11. Dictionnaire fiscale, édition groupe, revue judiciaire, 2001.

2/2-les notes et circulaires:

12. Note n° 1519,mf, dgi,drv, du30/10/2000 CONCERNANT LE PROGRAMME DE VERIFICATION.
13. Circulaire n° 01/ mf/dgi/drv/du 15/06/2009 RELATIVE A LA VEREFICATION PONCTUELLE.
14. Circulaire N° 35, M F/DGI/ du 15/02/2000.
15. MINISTERE DES FINANCES,DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, LA LETTRE N°30/2008.
16. GUIDE DU VERIFICATEUR DE COMPTABILITE,DGI,MF,1994
17. Guide pratique du contribuable, dgi, dlf, édition sahel, 2004.

2/5-les sites d'internet:

18. [Http://insee.fr/fr/themes/document.asp:2014/11/12](http://insee.fr/fr/themes/document.asp:2014/11/12) تاريخ الإطلاع

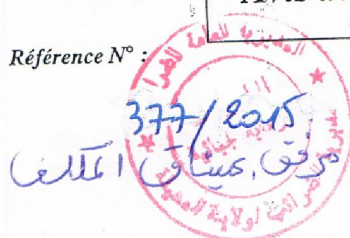
الملاحق

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE
S/DIRECTION DU CONTROLE FISCAL.

Avis de Vérification de Comptabilité

Référence N° :



lettre avec
A.R.

A. M.

.....
.....
.....
Le 09/03/2015

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci après désignés: TAP, TVA, IRG, IRG/s

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

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

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

☒ (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, nous nous proposons de procéder dès de remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du C.P.F).

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

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

le Chef de Brigade

Noms et Grades des
Vérificateurs

98/281042
الهيئة العامة للغرفة التجارية والصناعية
مقابلة الاشغال العمومية
الولاية

.....
.....



.....
.....

(1) à cocher en cas de contrôle inopiné.
* voir texte au verso.

.....
.....
.....

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
الوزارة المالية
الديوانة العامة للضرائب
الطابق 1

**Notification de Redressement suite
à la vérification de Comptabilité**

Référence N°



Lettre avec
A.R.

A.M.

أحمد سعيد
مفاز
صندوق المعالي
Le 01/06/2015

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° 377 du 01/03/2015 vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du 01/03/2015 au 25/05/2015 au titre des exercices 2011, 2012, 2013 et 2014 se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TAP TVA IRC IRC/L

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

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

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

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

La présente notification comporte (09) feuillet (s), y compris celui-ci.

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

Le Chef de Brigade

م. رضى
[Signature]



أنشأت من طرفي بكتف
يوم 01/06/2015

Noms et Grades des Vérificateurs

م. رضى
Boul
مؤسسة الأشغال العمومية
الكبرى والري
المسلة رقم 2811942

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المسيلة في 2015/06/30

السيد : أحمد سعيد
مؤسسة أشغال عمومية
في وعاء الحرائق
المسيلة

إلى السادة المحققين
مكتب التحقيقات الجنائية
المسيلة

الموضوع : رد على التبليغ الأولي

المرجع : التبليغ الأولي رقم 457 المؤرخ ب : 2015/06/01

في إطار التحقيق في محاسبي خلال الأربع سنوات السابقة محل التحقيق
أي 2011 و 2012 و 2013 و 2014 وبعد الإطلاع على نتائج التحقيق الموجودة
في التبليغ الأولي أطلب من سيادتكم مساعدتي في إلغاء عقوبة
الوعاء المترتبة عن هذا التصحيح الجنائي
وفي الأخير تقبلوا مني فائق الاحترام و التقدير

إمضاء المعني بالأمر

مؤسسة الأشغال العمومية
الكبرى والري
المسيلة
رقم ت. 2811942 98

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

②

المسيلة في : ٢٠١٥/٠٧/٢٥

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية بسطيف
مديرية الضرائب بالمسيلة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيق الجبائي

إلى السيد : أحمد تسعيد
مديرية الضرائب بالمسيلة
.....
الحسنة



رقم : ١/٢٥٩٩

الموضوع : التحقيق في المحاسبة : تبليغ نهائي .

المرجع : مراسلة التبليغ الأولى رقم ٤٢٧ المؤرخة في ٢٠١٥/٠٦/٢٤

إجابكم بتاريخ : ٢٠١٥/٠٦/٣٠

إضافة إلى مراسلة التبليغ الأولى المذكورة في المرجع أعلاه ،
وتبعا لملاحظاتكم التي قدمتموها بشأن هذا الموضوع في إجابكم ،

بشرفنا أن نبين لكم وبصفة نهائية بالأسس الضريبية
المستخرجة التي تخص الرسوم والضرائب التالية : TVA...TAP...IRE/IRE
للسنوات : ٢٠١١... ٢٠١٢... ٢٠١٣... ٢٠١٤

مؤسسة الأشغال العمومية
الكبرى والري
رقم ت : ١١٩٤٢

تقبلوا تحياتنا

استلمت من طرف
السيد بالامر
يوم ٢٠١٥/٠٧/٢٥

المحققان
م. رشي
Bouf



رئيس الفرقة
م. رشي

RÉPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTÈRE DES FINANCES

Direction Générale des Impôts

Direction des Impôts de la Wilaya

d. الجزائر

IDENTIFIANT FISCAL

194428040005251

CODE TERRITOIRE

CODE ACTIVITE

NUMERO D'ARTICLE

280404862011

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° 01 / 199 2015 1^{re} TRANCHE

prise vérifiée :

أحمد بن عبد الحليم

ité :

مؤسسة اقبال كورس

حي وحيات الميامي

Brigade de vérification n° 01

Agents vérificateurs :

م. رشي

A/ GENERALITES

1° Renseignements relatifs à l'entreprise vérifiée

— Forme juridique

مؤسسة فردية

— Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle

تاريخ بداية النشاط 2015/01/01

— Désignation de l'exploitation - du directeur général

أحمد سعيد

— Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL

Associé Majoritaire -

/

Associé Minoritaire -

/

Non Associé -

/

— Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales

/

— Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire.

حي وعنوان المداخلة

المجلس

B/ PROCEDURE DE VERIFICATION

(Pièces à joindre)

Série 0 n° 15 bis

Pièce n° 1/Avis de Vérification :

— Adresse le : 01/03/2015 n° A/R
— Remis le : Accusé réception
Reçus

Pièce n° 2/Avis de Notification :

— Adresse le : 07/06/2015 n° A/R
— Accusé réception reçu le :
— Remis le : contre accusé réception
Reçus

Pièce n° 3/Réponse de l'entreprise vérifiée :

— Reçue le : 30/06/2015 dans les délais
— Absence de Réponse - reçue hors délais

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

— Adressée le : 10/07/2015 n° A/R
— Accusé réception reçu le :
— Remis le : contre accusé réception

Pièce n° 4/1 4/2 Avis de Notification aux associés :

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

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

— Reçue le :

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

— Adressée le :

Pièce n° 7 - Tableau comparatif des bilans - relevé de comptabilité

Pièce n° 8 - Copie de l'avertissement "activité"

Pièce n° 9 - Copie de l'avertissement "revenus"

C/ CLOTURE DE LA VERIFICATION :

1°/ Observation sur les résultats de la vérification :

— Du Chef de Brigade

نتائج حسنة كانت بعد دراسة الحسابات وتبويبها
والصيرفة وتم إدراج التصريف غير المبررة بالأقراص بالبرامج
ضمن المبالغ المعروفة.

— de la sous-direction chargée du contrôle fiscal

Complémentaire régulière et appuyée des pièces justificatives,
les résultats dégage résultant de la réintégration aux résultats des charges non
déductibles de la déduction de la TAP non réglée.

2°/ Conclusion de la vérification :

— Moralité fiscale de l'entreprise vérifiée :

- المالك يتمتع بسلطة جيدة في إدارة الشركة
تسبب إضراباً في الالتزامات الجارية

— Caractère des infractions relevées et des rehaussements appliqués (existence ou non de manœuvre frauduleuses - infractions répétées)

- طبقاً للمادة 118 من قانون المحاسبة (تد الأمان المحققين)
لم يلاحظ أية حالة للشخص أو الشخص الجاني

— Collaboration des dirigeants de l'entreprise vérifiée durant l'intervention (incidents éventuels opposition à contrôle, etc...)

- المالك كان متعاوناً حيث أجاب على
جميع الاستفسارات المتعلقة به ولذا يستحق تخفيض العقوبة (الوعاء)

2°/ Renseignements relatifs au dossier fiscal

— **Position fiscale :**

- امکان تخضع نظام الريح الحقیقی

Impôts directs :

Impôts directs :
- الضريبة على الدخل الإجمالي : 3.7.11 و الضريبة على القيمة المضافة : 208.75
العوارض : 217 و 257 والضريبة على الأرباح : 208.75

- T.C.A.

۲۱۰ و ۲۱۲ میں قانون انضمام کی معاشرہ
- ان کے لیے (نصف) الخصاصة اعلا کے کہ میں قانون انضمام
اتحاد الی (معا)

— Gestion du dossier fiscal

- Dépôt des déclarations et des bordereaux - avis de versement
(Tardif - défaillances - régulier)

- جميع النصوص من إباحة الأجل، قانونية لها.

— Régularisations fiscales (impôts directs - T.C.A.)

المكلف محل تسوية من طرف المحققين

Vérifications de comptabilité

- املکف لکھ پکت محل تحقیق فلاں سفون نشا ص -

- Périodes vérifiées

— Recherches extérieures dans le cadre de la présente vérification

- Nombre de demandes

(13.)

- Nombre de recoupements reçus

- Observations éventuelles

— **Autres observations**

— Désignation précise de l'activité (s) exercée (s)

مؤسسة أشتال عربية ETPS

— Adresse des Etablissements de productions, de commercialisation, des entrepôts

صواعق و عواصف

2

— Liens avec d'autres entreprises (Nature des liens, adresse de ces entreprises)

— Importance des moyens d'exploitation

- Effectifs employés :

(07)

- Equipements d'exploitation :

- Equipements d'exploitation :
(Repandeuse, compacteur, 03 Camions SONACOME,
voiture poussoir (Bache), Cuivre (carburant), Serre joints)

- Assistance juridique, comptable ou fiscale (conseil juridique, fiscal, comptable, etc...).

موسم الحصاد

جمال غوثی

- 2nd

D/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE
(DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS)

1°/ Date du contrôle du rapport de vérification

2°/ Date de l'envoi à l'Administration centrale de la fiche de synthèse

3°/ Observations de la Direction Régionale des Impôts

4°/ Réponse de la Direction des Impôts de Wilaya

5°/ Décision proposée par la D.R.I.