



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
- قسم العلوم المالية والمحاسبة -

دور التحقيق المحاسبي الجبائي في تصحيح الأسس الضريبية

دراسة حالة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية غرداية خلال السنوات 2014-2017

مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين:

تحت إشراف الأستاذ الدكتور :

عجيلة محمد

جغاب ابراهيم الخليل.

صقـــــر سفيان.

لجنة المناقشة

- الدكتور: بهاز جيلالي - محاضر ب - جامعة غرداية - رئيسا
- الأستاذ الدكتور: عجيلة محمد - أستاذ التعليم العالي - جامعة غرداية - مشرفا
- الدكتور: سلماني عادل - محاضر ب - جامعة غرداية - مناقشا

الموسم الجامعي : 1439 - 1440هـ / 2018 - 2019م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۱۴۳۸

الإهداء



قال تعالى : أعوذ بالله من الشيطان الرجيم : بسم الله الرحمن الرحيم
{قُلْ هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ وَالَّذِينَ لَا يَعْلَمُونَ}

أهدي عملي هذا إلى رب السماوات والأرض العلي القدير خالصا له، وإلى
رسوله الكريم وخاتم الأنبياء محمد ابن عبد الله صلى الله عليه وسلم.
كما أهدي عملي المتواضع إلى من غرس في نفسي وروحي حب العلم
ورعاني بكل إخلاص والذي العزيز "محمد" رحمه الله ووالدتي العزيزة "الزهرة"
حفظها الله وأطال الله في عمرها.

إلى من تحمل غيابي عنه طيلة مشواري الدراسي والتعليمي وصبر عن غيابي
عليه إلى نور عيناى ونبض قلبي زوجتي العزيزة.
إلى أبنائي رباب، معاد، عبد المالك وزهير.
إلى أخوتي وأخواتي.

إلى أستاذي الدكتور "عجيلة محمد" الذي أشرف على مساعدتي لإتمام هذه
المذكرة ويكفيني فخرا أنه تشرف بأن يقبل بالإشراف على مذكرتي.
إلى جميع زملائي في الدراسة وفقهم الله والى كل من وسعهم قلبي ولم
يسعهم قلبي.

"إبراهيم الخليل"



الإهداء



قال تعالى : أعوذ بالله من الشيطان الرجيم : بسم الله الرحمن الرحيم
{قُلْ هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ وَالَّذِينَ لَا يَعْلَمُونَ}

أهدي عملي هذا إلى رب السماوات والأرض العلي القدير خالصا له، وإلى
رسوله الكريم وخاتم الأنبياء محمد ابن عبد الله صلى الله عليه وسلم.
كما أهدي عملي المتواضع إلى من غرس في نفسي وروحي حب العلم
ورعاني بكل إخلاص والدي العزيز "عطا الله" ووالدتي العزيزة "عائشة" حفظهما الله
وأطال الله في عمرهما.

إلى من تحمل غيابي عنه طيلة مشواري الدراسي والتعليمي وصبر عن غيابي
عليه إلى زوجتي العزيزة.

إلى بناتي الحبيبات: أنفال، ريماس، عائشة.

إلى أخوتي وأخواتي الأعزاء.

إلى أستاذي الدكتور "عجيلة محمد" الذي أشرف على مساعدتي لإتمام هذه

المذكرة ويكفيني فخرا أنه تشرف بأن يقبل بالإشراف على مذكرتي.

إلى جميع زملائي في الدراسة وفقهم الله والى كل من وسعهم قلبي ولم

يسعهم قلبي.

"سفيان"



شكر و عرفان



قال رسول الله صلى الله عليه وسلم :

"من سلك طريقاً يلتمس فيه علماً سهل الله له به طريقاً إلى الجنة".

الشكر والثناء لله عز وجل الذي وهبنا القوة والعزيمة وسهل علينا سبل المثابرة والنجاح فالحمد لله حمداً يليق بوجهه كرمه وجلالته على حجم المن والعطاء من صحة وعافية لإتمام هذا العمل المتواضع.

إن الاعتراف بالجميل ما هو إلا جزء يسير من رده ولأن الكلمات كل ما نملكه إزاء من غمرني بالجميل وأخص بالذكر الأستاذ الفاضل الذي لم يبخل علينا بالنصح والإرشاد وفضل يحفزنا فلك منا أسمى معاني التقدير أستاذ الدكتور "عجيلة محمد".

أقدم بتشكراتنا الخالصة إلى كل من ساهم في دفع وتيرة هذا العمل ومد يد العون والمساندة ولو بكلمة طيبة وخصوصاً أساتذة دفعة المحاسبة الذين لم يبخلوا علينا في تحصيلنا لاستكمال المشوار الدراسي، وعمال إدارة القسم.

إلى كل من كان له الفضل في إنجاز هذا البحث ولو بدعاء أو كلمة تشجيع.

ونقدم بالشكر إلى كل من تمنى أن يرى عملنا هذا شيئاً ملموساً وإلى كل من سره نجاحنا والشكر لله من قبل ومن بعد.

سفيان - إبراهيم الخليل



الملخص:

نسعى من خلال هاته الدراسة التي قمنا بها الى تعريف أهمية دور التحقيق المحاسبي الجبائي الذي يلعبه في تصحيح الأسس الخاضعة للضريبة التي من خلالها يتم زيادة مداخيل الخزينة العمومية ومن جهة أخرى كشف الغش الضريبي وردعه وإخضاع جميع المكلفين بالضريبة إلى إتباع الإجراءات القانونية اللازمة .

حيث انه تمت الدراسة من خلال إسقاط الضوء لبعض المفاهيم للتحقيق المحاسبي الجبائي والأسس الضريبة ومن ثم ابراز دور هذا التحقيق في تصحيح الأسس الضريبية من خلال دراسة حالات بعض ملفات الخاضعين للضريبة و القيام بعملية التحقيق والرقابة ضمن الحدود القانونية ومن ثم استخلاص مدى صحة التصريحات من عدمها وتصحيح ما يجب تصحيحه .

الكلمات المفتاحية : التحقيق . الرقابة . الضرائب . المعاينة . الأسس . الإجراءات . التصحيح

In this study, we seek to define the importance of the role of accounting and tax investigation in the correction of the taxable bases through which the revenues of the public treasury are increased and on the other hand to detect and deter tax fraud and subject all taxpayers to the necessary legal procedures.

Where the study was done by shedding light on some concepts of the accounting and tax investigation and tax bases and then highlight the role of this investigation in the correction of tax bases by studying the cases of some files subject to tax and carry out the process of investigation and control within the legal limits and then to extract the validity of statements or not correct What to correct.

فہرس

الصفحة	العنوان	الرقم
IV	إهداء.....	01
V	شكر وعرفان.....	02
VI	الملخص.....	03
VII	فهرس الموضوعات.....	04
VIII	قائمة الجداول.....	05
IX	قائمة الأشكال.....	06
أ	مقدمة.....	07
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة		
6	تمهيد.....	08
7	المبحث الأول : أساسيات التحقيق المحاسبي والجبائي والأسس الضريبية.....	09
7	المطلب الأول : التحقيق المحاسبي والجبائي.....	10
7	الفرع الأول : مدخل الرقابة الجبائية.....	11
7	أولا : تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها.....	12
8	ثانيا : أشكال الرقابة الجبائية.....	13
9	ثالثا : الهياكل والأشخاص المخولة لهم عملية التحقيق.....	14
16	الفرع الثاني : التحقيق المحاسبي والجبائي.....	15
16	أولا : تعريف التحقيق المحاسبي والجبائي.....	16
17	ثانيا : معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي والجبائي.....	17
18	ثالثا : الإطار القانوني لعملية التحقيق الجبائي والمحاسبي.....	18
20	الفرع الثالث : مراحل ومجريات التحقيق المحاسبي.....	19
20	أولا : إعداد وتنفيذ ومراقبة برامج التحقيق.....	20
24	ثانيا : الأعمال الأولية للتحقيق في المحاسبة.....	21
27	ثالثا : الشروع في التحقيق وإجراءات التقوم.....	22

فهرس الموضوعات

34	المطلب الثاني : مرتكزات الأسس الضريبية.....	23
35	الفرع الأول : مفاهيم حول الأسس الضريبية.....	24
35	أولا : تعريف أساس الضريبة.....	25
44	الفرع الثاني : طرق تقدير الأسس الضريبية.....	26
46	الفرع الثالث : الضرائب والرسوم المعمول بها في النظام الضريبي الجزائري.....	27
56	المطلب الثالث : طرق إعادة تشكيل الأسس الضريبية وفق التحقيق المحاسبي.....	28
56	الفرع الأول : طرق إعادة تشكيل أسس رقم الأعمال.....	29
60	الفرع الثاني : طرق إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح.....	30
62	الفرع الثالث : نتائج عملية التحقيق المحاسبي.....	31
64	المبحث الثاني : الدراسات السابقة.....	32
64	المطلب الأول : الدراسات الوطنية.....	33
64	الفرع الأول : الدراسات باللغة العربية.....	34
66	الفرع الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية.....	35
67	المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية.....	36
67	الفرع الأول : دراسات باللغة العربية.....	37
69	الفرع الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية.....	38
70	المطلب الثالث : مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.....	39
70	الفرع الأول : المقارنة ما بين الدراسات الوطنية والدراسة الحالية.....	40
71	الفرع الثاني : المقارنة ما بين الدراسات الأجنبية والدراسة الحالية.....	41
72	خلاصة الفصل.....	42
الفصل الثاني : دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية غرداية		
74	تمهيد.....	43
75	المبحث الأول : تقديم مديرية الولاية للضرائب بغرداية.....	44
75	المطلب الأول : لمحة عن المؤسسة.....	45
75	أولا : نشأة مديرية الضرائب لولاية غرداية (مجتمع الدراسة).....	46

فهرس الموضوعات

76	..... ثانيا : توزيع الوظائف في المديرية	47
77	..... المطلب الثاني : المصالح الداخلية التابعة للمديرية الولائية لغرداية	48
77	..... أولا : المديرية الفرعية للعمليات الجبائية	49
78	..... ثانيا : المديرية الفرعية للتحصيل	50
78	..... ثالثا : المديرية الفرعية للمنازعات	51
79	..... رابعا : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	52
79	..... خامسا : المديرية الفرعية للوسائل	53
80	..... المطلب الثالث : المصالح الخارجية التابعة للمديرية الولائية لغرداية	54
80	..... أولا : مفتشيات الضرائب	55
81	..... ثانيا : قباضات الضرائب	56
81	..... المطلب الرابع : الدور الجبائي لمديرية الضرائب لولاية غرداية	57
84	..... المبحث الثاني : دراسة الحالة الميدانية لمؤسسات خضعت للتحقيق المحاسبي	58
84	..... المطلب الأول : الإجراءات الأولية للتحقيق	59
84	..... الفرع الأول : تعريف بالمؤسسة محل التحقيق	60
85	..... الفرع الثاني : الإشعار بالتحقيق	61
85	..... الفرع الثالث : أنواع الضرائب والرسوم الخاضع لها المكلف	62
86	..... المطلب الثاني : التحقيق المحاسبي والجبائي ونتائجه	63
86	..... الفرع الأول : بداية التحقيق	64
86	..... أولا : التحقيق في المحاسبة	65
87	..... ثانيا : نهاية التحقيق في عين المكان وتبليغ النتائج الأولية للتحقيق	66
106	..... الفرع الثاني : رد المكلف الخاضع للتحقيق	67
111	..... خلاصة الفصل	68
113	..... الخاتمة	69
117	..... قائمة المصادر والمراجع	70

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
26	..... الجدول رقم (1-1) : الحالة المقارنة للميزانيات	01
43	..... جدول رقم (2-1): مزايا ومساوئ الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة	02
48	..... الجدول رقم (3-1) : نسب ضريبة الدخل الإجمالي وفقا للمداخيل	03
70	..... الجدول رقم (4-1) : مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات المحلية	04
71	..... الجدول رقم (5-1) : مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات الأجنبية	05
76	..... الجدول رقم (1-2) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	06
77	..... الجدول رقم (2-2) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	07
88	..... الجدول رقم (1-3) : الحساب المالي لسنة 2014	08
89	..... الجدول رقم (1-4) : جدول تصحيح الأساس الخاضع للرسم على رقم الأعمال	09
90	..... الجدول رقم (2-4) : جدول توزيع رقم الأعمال	10
90	..... الجدول رقم (3-4) : حساب الرسم على القيمة المضافة المستدرك	11
91	..... الجدول رقم (4-4) : حساب الرسم على النشاط المهني المستدرك	12
91	..... الجدول رقم (5-4) : حساب الرسم المسترجع على المشتريات	13
91	..... الجدول رقم (1-5) : جدول تصحيح الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات	14
92	..... الجدول رقم (2-5) : حساب الضريبة على أرباح الشركات	15
92	..... الجدول رقم (3-5) : حساب الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء	16
93	..... الجدول رقم (1-6) : جدول إعداد الحساب الحالي لسنة 2015	17
94	..... الجدول رقم (2-6) : جدول تصحيح الأساس الخاضع للرسم على رقم الأعمال	18
95	..... الجدول رقم (3-6) : جدول تقسيم رقم الأعمال	19
95	..... الجدول رقم (4-6) : جدول حساب الرسم على القيمة المضافة المستدرك	20

قائمة الجداول

95	جدول رقم (5-6) : جدول حساب الرسم على النشاط المهني المستدرك.....	21
96	جدول رقم (6-6) : جدول تصحيح الأساسي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.....	22
96	الجدول رقم (7-6) : جدول حساب الضريبة على أرباح الشركاء IBS.....	23
97	الجدول رقم (8-6) : جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء IRG.....	24
97	الجدول رقم (1-7) : جدول الحساب المالي لسنة 2016.....	25
98	الجدول رقم (2-7) : جدول تصحيح الأساسي الخاضع للرسم على رقم الأعمال.....	26
99	الجدول رقم (3-7) : جدول تقسيم رقم الأعمال غير المصرح.....	27
99	الجدول رقم (4-7) : جدول حساب الرسم على القيمة المضافة TVA.....	28
100	الجدول رقم (5-7) : جدول حساب الرسم على النشاط المهني TAP.....	29
100	الجدول رقم (6-7) : جدول تصحيح الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.....	30
101	الجدول رقم (7-7) : جدول حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS.....	31
101	الجدول رقم (8-7) : جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء IRG.....	32
102	الجدول رقم (1-8) : جدول الحساب المالي لسنة 2017.....	33
103	الجدول رقم (2-8) : جدول تصحيح الأساس الخاضع للرسم على رقم الأعمال.....	34
104	الجدول رقم (3-8) : جدول تقسيم رقم الأعمال غير المصرح.....	35
104	الجدول رقم (4-8) : جدول حساب الرسم على القيمة المضافة TVA.....	36
104	الجدول رقم (5-8) : جدول حساب الرسم على النشاط المهني TAP.....	37
105	الجدول رقم (6-8) : جدول تصحيح الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.....	38
105	الجدول رقم (7-8) : جدول حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS.....	39
106	الجدول رقم (8-8) : جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركات IRG.....	40

قائمة الجداول

106	جدول رقم (8-9) : جدول تجميع الحقوق للسنوات الأربع.....	41
107	الجدول رقم (9-1) جدول استدراك الرسم على القيمة المضافة.....	42
107	الجدول رقم (9-2) : جدول استرجاع الرسم على المشتريات.....	43
108	الجدول رقم (9-3) : جدول استدراك الرسم على النشاط المهني.....	44
108	الجدول رقم (9-4) : جدول التصحيح النهائي الأساسي الخاضع للضريبة على أرباح الشركة IBS والضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG للسنوات الأربع.....	45
109	الجدول رقم (9-5) : جدول حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS على الأسس النهائية المعتمدة.....	46
109	الجدول رقم (9-6) : جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG.....	47
109	الجدول رقم (9-7) : جدول تجميع الحقوق النهائي للسنوات الأربع.....	48

الصفحة	العنوان	الرقم
08	..... أشكال الرقابة الجبائية	الشكل رقم (1-1) : أشكال الرقابة الجبائية
10	.....المراجعات	الشكل رقم (2-1) : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات
12	.....المضرائب	الشكل رقم (3-1) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للمضرائب
13	.....المؤسسات	الشكل رقم (4-1) : الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات
14	.....المركز الضرائب	الشكل رقم (5-1) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

مقدمه

توطئة :

بعد الانخفاض الحاد في أسعار البترول سنة 2014 والذي يمثل المورد الأساسي لميزانية الدولة الجزائرية، بات من الضروري السلطات الجزائرية إعادة الاعتبار للموارد المالية الأخرى خارج المحروقات والتي من بينها المداخيل الجبائية.

ومن أجل الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف مراقبة واسترجاع المال العام ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو التخفيف منه على الأقل، وهذا لما تسببه من أضرار على الاقتصاد الوطني بشكل عام وعلى الخزينة العمومية بشكل خاص.

ومن بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد الإدارة الجبائية في مراقبة وتصحيح الأسس الضريبية نجد التحقيق المحاسبي والذي من خلاله يتم كشف الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بغير قصد.

إشكالية البحث :

استنادا للعرض الموجز تتضح لنا معالم إشكالية البحث التي يمكن صياغتها كالتالي :

ما أهمية ودور التحقيق المحاسبي كآلية لتصحيح الأسس الضريبية ؟

وحتى نتمكن من الإحاطة بجوانب هذا الموضوع قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية :

✓ ما هي أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر ؟

✓ ما الطرق المتعمدة لتصحيح الأسس الضريبية وفق التحقيق المحاسبي ؟

✓ هل النتائج المتوصل إليها من خلال التحقيق المحاسبي تعكس فعالية هذا الأخير ؟

الفرضيات :

1- إن التحقيق المحاسبي دور في تفادي الأخطاء المحاسبية المرتكبة والتي تكلف عواقب مالية وخيمة.

2- التحقيق المحاسبي مهم في تدنية التهرب الضريبي، واكتشاف أساليب جديدة للتهرب الضريبي.

3- ساهم التحقيق المحاسبي في الرفع من فعالية الرقابة الجبائية.

أهمية البحث :

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

أهداف البحث :

الهدف من البحث هو :

✓ إبراز الدور الفعال للتحقيق المحاسبي في تصحيح الوعاء الضريبي من اجل زيادة مداخيل الميزانية الدولة من

جهة و للمكلفين بالتحقيق والطلبة الجامعيين المقبلين على دراسة هاته المواضيع

- ✓ التعرف على سير المهام على مستوى مصالح الرقابة الجبائية.
- ✓ إثراء المكتبة بدراسات حول الجباية عمومًا، والرقابة الجبائية خصوصًا.

أسباب اختيار الموضوع :

لاختيار موضوع البحث أسباب موضوعية هي :

- ✓ أهمية التحقيق المحاسبي على الجباية وعلى المحاسبة.
- ✓ المساهمة في إثراء الدراسات الجبائية عمومًا والتحقيق المحاسبي خصوصًا.
- ✓ التطلع لأهمية التحقيق المحاسبي ودوره في مكافحة التهرب الضريبي والحفاظ على موارد الخزينة العمومية.

حدود الدراسة :

معالجة البحث مرتبطة بحدود زمانية وحدود مكانية.

- مكانية حيث تنطلق من دراسة ملف من الملفات الجبائية التي خضعت للتحقيق المحاسبي لدى مديرية الضرائب لولاية غرداية.

- زمانية حيث تمت دراسة الملف في السنوات من 2014 إلى 2017 من أجل الإلمام بجوانب الموضوع.

صعوبات البحث :

لا يخلو أي عمل من صعوبات ومن أبرز الصعوبات المواجهة:

- قلة المراجع والكتب التي تتناول موضوع التحقيق المحاسبي مما دفعنا الاعتماد على القوانين ودليل التحقيق.
- صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات بحجة السر المهني.

المنهج المتبع :

إن طبيعة الموضوع المدروس تقتضي إتباع مجموعة من المناهج العلمية حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي عند التطرق لخصائص الرقابة الجبائية وأهميتها وأشكالها، كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي عند التطرق بإجراءات التحقيق المحاسبي باعتباره أحد أدوات الرقابة الجبائية التي تخضع لنصوص قانونية واستعمال منهج دراسة حالة في الجانب الميداني.

تقسيمات البحث :

من أجل الإلمام بالموضوع تم تقسيم البحث إلى فصلين سبقتهما مقدمة عامة.

الفصل الأول تم التطرق فيه للإطار المفاهيمي والنظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة، حيث قسّم بدوره إلى مبحثين، المبحث الأول يتناول أساسيات التحقيق المحاسبي الجبائي والأسس الضريبية، أما المبحث الثاني يتناول الدراسات السابقة.

الفصل الثاني وقد خصّص للدراسة الميدانية والتي تمحورت حول تصحيح الأسس الضريبية وفق التحقيق المحاسبي الجبائي وكانت الدراسة في المديرية الولائية للضرائب بقرطاجنة اشتملت أربع سنوات 2014 إلى 2017 وتم تقسيمه إلى مبحثين تناول الأول نبذة حول مديرية الضرائب محل الدراسة أما الثاني فقد تضمن نموذجين للتحقيق المحاسبي ثم من خلالها تصحيح الأسس الضريبية.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

تمهيد :

يعتبر التحقيق المحاسبي الجبائي أداة فعالة للرقابة الجبائية من أجل الكشف عن الأخطاء المرتكبة في التصريح بالأسس الضريبية للمكلفين أيا كان نشاطهم تجاريا أو صناعيا وخدماتيا، وأيا كان شكلهم القانوني، وكذلك تصحيح هذه التصريحات وفقا للقوانين الجبائية السارية المفعول وفقا للقواعد المحاسبية وهذا حفاظا على مصالح الخزينة العمومية من جهة ولردع المكلفين المتهربين من دفع الضرائب وتحسيسهم بقرب الإدارة الجبائية منهم. كما يعتبر التحقيق المحاسبي الجبائي فرصة لمهنيين المحاسبة من أجل تدارك أخطائهم وتصحيحها في المستقبل. ومن أجل التعرف أكثر على التحقيق المحاسبي والأسس الضريبية والعلاقة بينهما قمنا بتقسيم الفصل إلى

مبحثين هما :

المبحث الأول : أساسيات التحقيق المحاسبي الجبائي والأسس الضريبية.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة.

المبحث الأول : أساسيات التحقيق المحاسبي الجبائي والأسس الضريبية

إن الأسس الضريبية هي القاعدة التي يتم إخضاعها للضريبة أو للرسم والتي يصرح بها المكلف بالضريبة في تصريحاته السنوية أو الشهرية ولأجل مراقبة هذه التصريحات وضع المشروع الجزائري آليات للرقابة الجبائية من أهمها التحقيق المحاسبي الجبائي وعليه كان من الضروري التطرق للمفاهيم الأساسية لهاتين المفهومين:

المطلب الأول : التحقيق المحاسبي الجبائي

الفرع الأول : مدخل الرقابة الجبائية

من خلال هذا الفرع سوف نتطرق لمفهوم التحقيق الجبائي المحاسبي وأهدافه وأشكاله وكذلك الأشخاص والهيئات المخول لها القيام به.

أولا : تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها

1- تعريف التحقيق الجبائي : توجد العديد من التعريفات للتحقيق الجبائي إلا أنه يمكن حصرها في أنها تلك الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغرض التأكد من صحة ومطابقة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

تعريف 1 : هي السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي والضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية وكذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة¹

تعريف 2 : هو تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقيق من هذا المحتوى مع الإثباتات المقدمة²

(2)- أهداف الرقابة الجبائية : يمكن تقسيم أهداف الرقابة الجبائية إلى ثلاثة أهداف هي :

أ)- أهداف قانونية : وتتمثل في مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة وعليه حرصنا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم.

ب)- الأهداف الإدارية : للرقابة الجبائية دور هام في زيادة فعالية الإدارة الجبائية من خلال المعلومات التي تقدمها، حيث تشتمل النقاط التالية :

¹ مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوران الجزائر، بدون طبعة، 2009، ص 11.

² وهي بوعلام، مداخلة بعنوان: نحو إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة العالمية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، 2009.

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

- تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.

- كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة والبحث عن الحلول لها.

(ج)- الأهداف الاجتماعية : وتتمثل في هدفين أساسيين هما :

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي ألا وهو وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

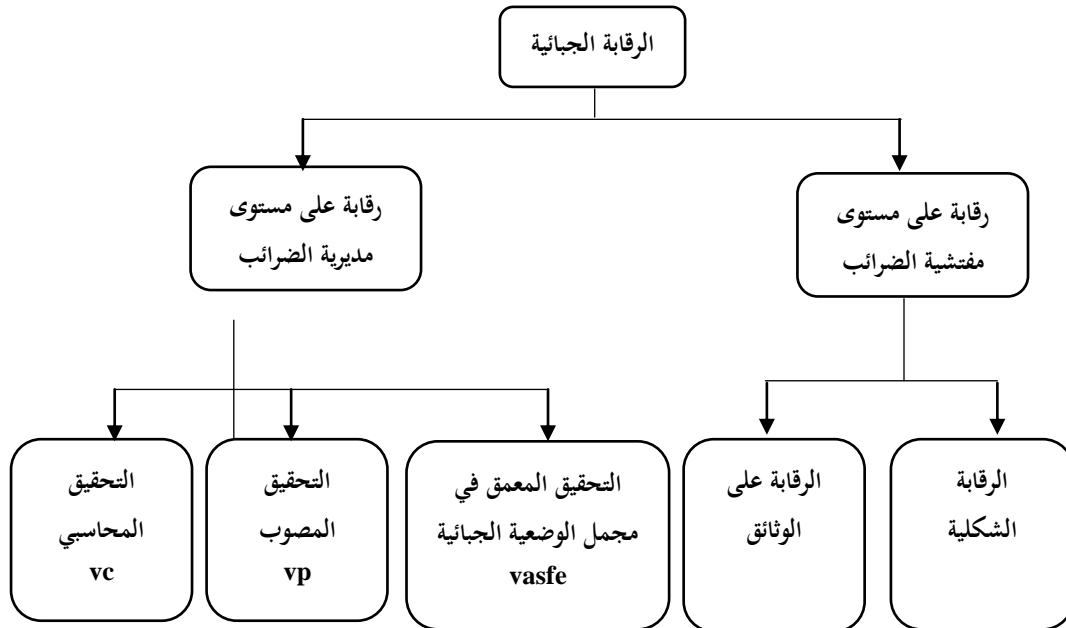
- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحميل واجباته تجاه المجتمع

(د)- الأهداف المالية والاقتصادية : تهدف الرقابة الجبائية إلى محافظة على الأموال العامة من الضياع، بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل¹.

ثانيا : أشكال الرقابة الجبائية

يمكن تلخيص أشكال الرقابة الجبائية في الشكل التالي :

الشكل رقم (1-1) : أشكال الرقابة الجبائية



المصدر : من إعداد الطالبان استنادا إلى المعلومات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب -غرداية-

¹فضيلة الهادي، إعادة هندسة الإدارة الضريبية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية، رسالة نيل الماجستير، جامعة المسيلة، 2013 ص 56.

ثالثا : الهياكل والأشخاص المخولة لهم عملية التحقيق

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه وتمارسها بطريقة منظمة وفعالة، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، منها من يمارسها حاليا ومن يدخل ضمن إعادة هيكلة مصالح الإدارة الجبائية التي بواسطتها تنفذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية.

❖ الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية :

1- مديرية الأبحاث والمراجعات : أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 1998/07/13، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتنحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق الانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله.

كما تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال الأربع السنوات الأخيرة محل التحقيق، على أن يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع إستراتيجية عمل لذلك¹ :

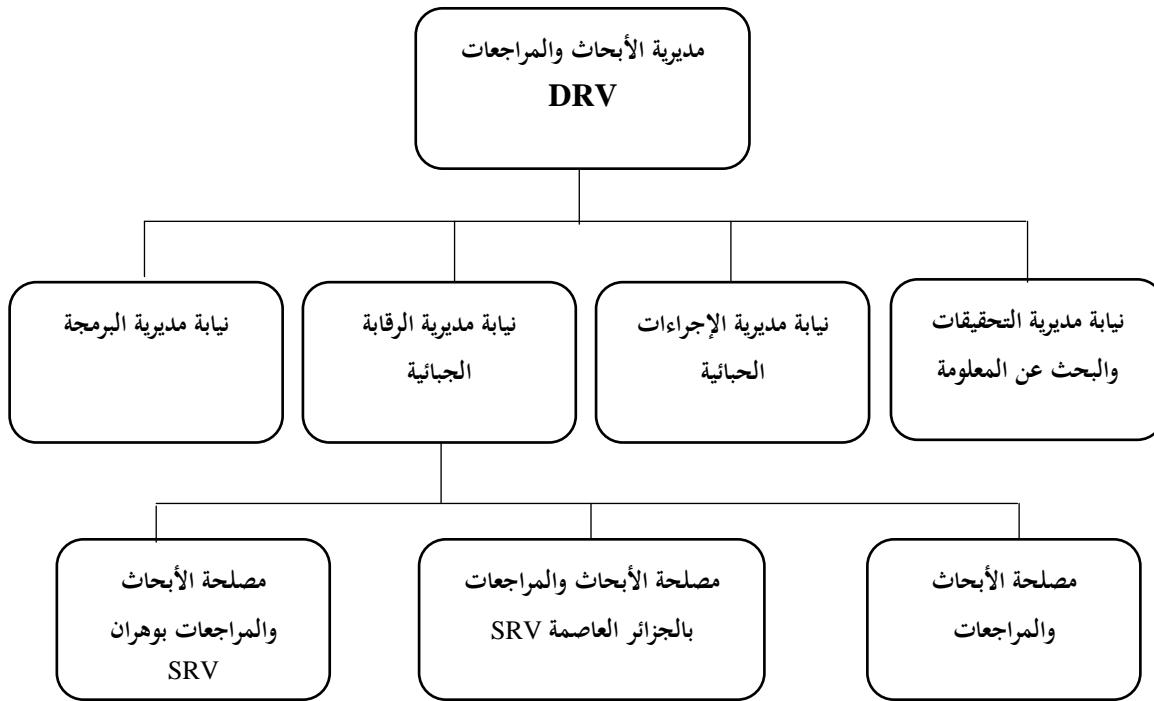
- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة.
 - جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العامة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى.
 - إجراء سلسلة من العمليات التقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى.
 - الالتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم من تقليص حجم المنازعات الجبائية.
- في حين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب يحتوي على أربع (04) مديريات فرعية على المستوى المركزي وثلاثة مصالح خارجية على المستوى الجهوي² :
- التعريف بالعمليات الواجب تدقيقها من أجل تجميع واستغلال ومراقبة استعمال المعلومات المتوفرة.

¹ Bulletin des services fiscaux , DGI, n° 19, Alger Print, 2000, Page 74 - 78.

² Bulletin des services fiscaux, Op.cit, Page 69,70.

- البرمجة المضبوطة على المستوى الوطني لكل مراجعة أو بحث متعلق بمختلف التحقيقات الجبائية.
- التوجيه والتعاون مع تقييم نشاطات مصالح المراجعات المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.
- أما العمل الميداني لهذا الجهاز ينحصر في المصالح الجهوية التابعة لها والمكلفة بعدة مهام منها¹ :
 - تنفيذ برامج المراجعات مع مراقبة ومتابعة دورية للأنشطة التي تضبط من المديرية المركزية،
 - تضمن تسيير وتنظيم وسائل تدخل فرق التدقيق الجبائي المختلفة عبر كامل التراب الوطني،
 - تنفذ كل عملية تدقيق يأمر به وزير المالية أو المدير العام للضرائب أو كل السلطات المختصة بالاتصال مع مختلف الهيئات، كما تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لاختصاصها.

الشكل رقم (1-2) : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،

العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24، الجزائر، ص9.

¹ المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/06/18 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24، ص9.

2- المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية : إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي، فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بقيام عملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها.

كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ورقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى¹.

أما الهيكل التنظيمي لهذه الجهاز يضم ثلاث (3) مكاتب ومن أبرز المهام المسندة له نجد:² - إعداد بطاقات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي.

- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة (الضرائب، التجارة والجمارك) قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وجمع المعلومات الإعدادات البطاقات ومقارنة المعلومات.

- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسن البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

- استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها.

- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها.

- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة.

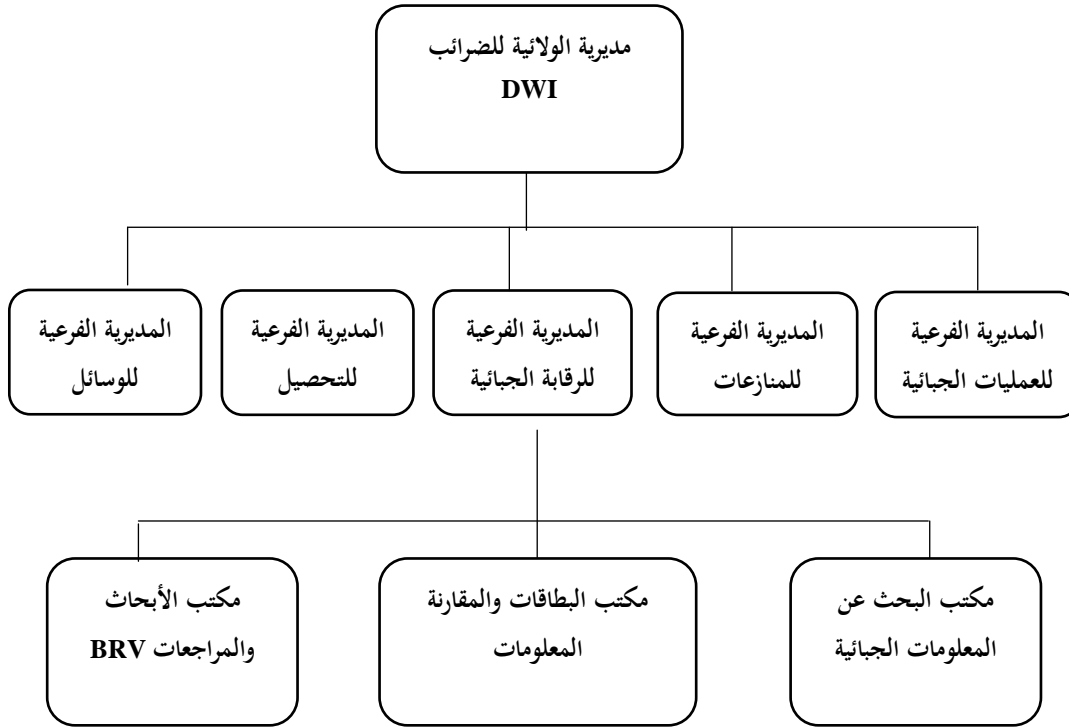
- متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسهر على تنفيذ تدخلاتهم وفقا للنصوص القانونية المعمول بها.

- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار

¹ Bulletin des services fiscaux, Op.cit, Page 72.

² المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 1998/07/12. الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 1998/10/25، ص23.

الشكل رقم (1-3) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 43

المؤرخة في 2005/06/22، ص 20

❖ الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية : وبهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي أو التنظيمي¹، وتبعاً لمخطط عصرنه الإدارة الجبائية الذي يعتبر المرحلة الثانية من الإصلاحات الجبائية في الجزائر قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض والمتمثلة في إنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداء من سنة 2002 وهي : مديرية كبريات المؤسسات DGE، مراكز الضرائب CDI، مراكز جوارية للضرائب CPI وتعزيزاً للأجهزة الرقابية السابقة وتقليص الضغط عليها تم استحداث جهازين آخرين تدعيماً لهما لمكافحة التهرب الضريبي نسعى لتسليط الضوء على الهيئتين الأولى والثانية في مجال الرقابة الجبائية.

(1)- مديرية كبريات المؤسسات : أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 2005/12/26 ولها صلاحيات

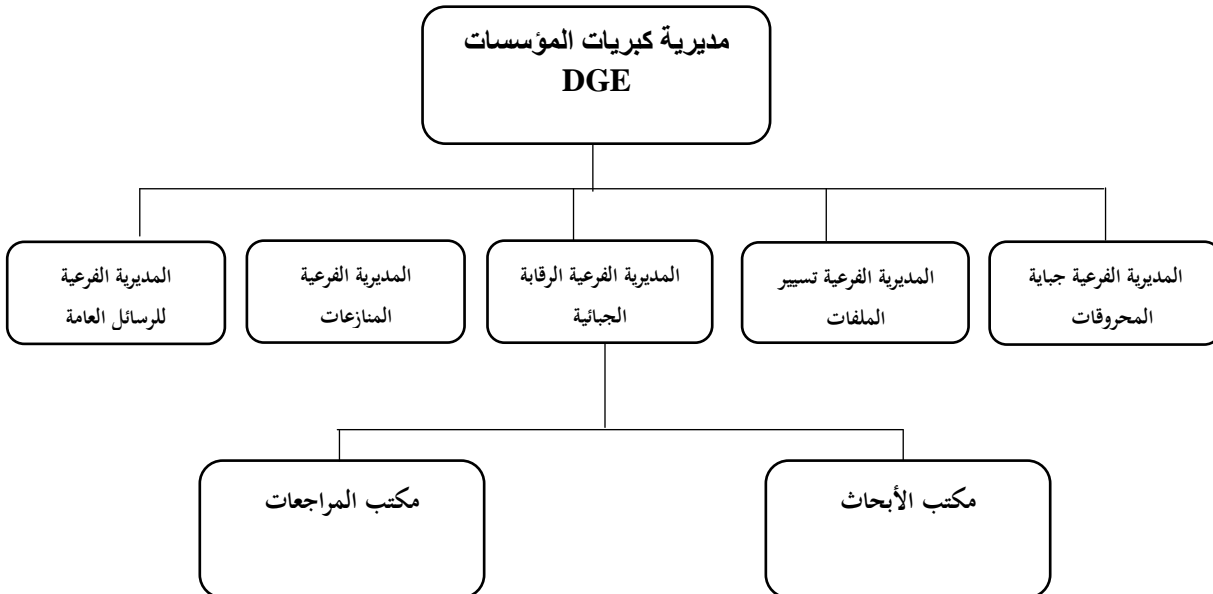
¹عوادي مصطفي، مرجع سابق ، ص 43.

على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات، أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز الحديث موضح في الشكل الموالي¹.

أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري 100.000.000 دج، ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والممثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية²، مع متابعتها المستمرة والدقيقة لكونها تملك خيرة الإطارات والأعوان من أجل ضمان حصيلة أكبر والتخفيف من حدة التهرب الضريبي، أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها نجدتها عديدة نذكر منها بإيجاز :

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها.
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.
- التحقيق في التظلمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية.

الشكل رقم (1-4) : الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر : المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18 ، مرجع سابق ، ص 10.

¹ المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادرة بتاريخ 2005/06/22 ، ص 20

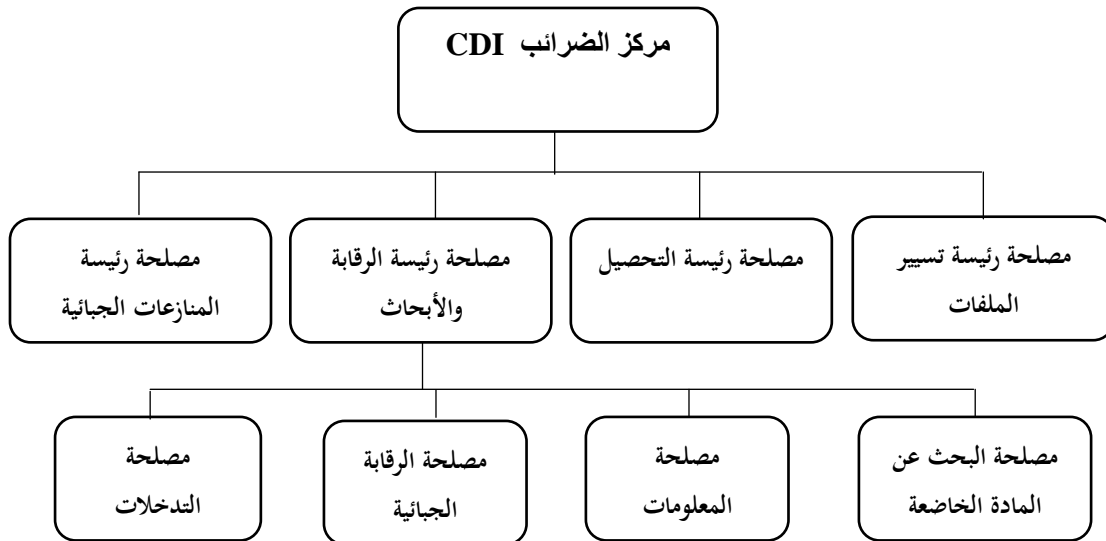
² La lettre de la DGI , direction générale des impôts, n°30, 2008, P 06.

2- مركز الضرائب : هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهنة الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكلفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته¹، ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها :

- التسيير والتكفل الحسن للملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير.
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المراكز النموذجية إلى تعطل إنشائها بسبب المساحات غير المتوفرة بشكل لائق وكذا تسخير الوسائل المادية والمالية الضخمة لهذا الغرض علما أن عدد مراكز الضرائب المرصدة عبر التراب الوطني بلغت 65 مركز.

الشكل رقم (1-5) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر : المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18، مرجع سابق، ص 22.

¹ المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18، مرجع سابق، ص 10.

❖ الأشخاص المكلفين بالرقابة الجبائية : لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي حول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم تجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة.

1- الأعدان المكلفين بالرقابة الجبائية : إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة،¹ كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبين صفة العون المدقق كالمهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف²، والموظفين المكلفين بذلك هم³ :

(أ)- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية : وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي.

بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء و فرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

(ب)- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات : إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كممدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعدان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التحقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعدان المدققين.

(ج)- الأعدان المدققين : حتى تسند مهمة التدقيق لأعدان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي : "لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعدان الإدارة

¹ المادة 190، الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المثلثة لسنة، المطبعة الرسمية، الجزائر، 2009، ص 91.

² المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 1990/10/27 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأسلاك الإدارة المالية.

³ نوي نجاة، مرجع سابق، ص 44.

الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل¹، كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.

2- مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية : عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم²، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر أهمها³ :

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا.
- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة.
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة.
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة.
- الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.

الفرع الثاني : التحقيق المحاسبي والجبائي

أولا : تعريف التحقيق المحاسبي والجبائي

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

التحقيق الجبائي هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف الخاضعين للضريبة، ففحص المحاسبة يسعى إلى البحث والتحري عن مدى صحة ومصداقية النتائج والمعلومات الواردة في هذه التصريجات وفقا للمعايير والقوانين المحاسبية والجبائية المعمول بها.

¹ المادة 20 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009، ص 12.

² دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب ، المديرية العامة للضرائب 2007 ، ص 3.

³ دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق ، ص 13.

يهدف التحقيق المحاسبي الى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك باطلاع هذه المؤسسات على واجباتها الجبائية، فأثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها، والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه حيث يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات الناتجة عن هذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

ثانيا : معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي الجبائي

تم عملية انتقاء الملفات التي ستخضع للتحقيق الجبائي من خلال عملية الاقتراحات السنوية العادية لمختلف المصالح الخارجية للإدارة الجبائية مديريةية كبريات المؤسسات، المفتشيات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب) بناء على طلب الجهات المكلفة بالرقابة وعلى رأسها مديريةية الأبحاث والتدقيقات لاسيما المديرية الفرعية للبرمجة كما يمكن اقتراح بعض الملفات في حالات طارئة أو مستعجلة بناء على المراقبة حسب الوثائق أو ظهور معلومات أو معطيات طارئة تخص سنوات مهددة بالتقادم، حيث تتم عملية الاقتراح هذه وفقا لشروط ومعايير غير ثابتة نذكر منها :

- مدى احترام المكلف للالتزامات الجبائية (إيداع التصريحات - مسك المحاسبة).
- أهمية الأرباح والمداحيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- مظاهر الثروة الخارجية للمستغل أو المسير أو الشركاء.
- التصريح بالعجز المتكرر.
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق.
- التغير المستمر لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة التي توحى بوجود نية للتهرب الضريبي.
- عدم خضوع المؤسسة لمدة طويلة للتحقيق¹.
- الاقتراح المتكرر للملف لعملية التحقيق.

¹ عباس عبد الرزاق - التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من الخلل عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن - دار الهدى عين

مليلة - الجزائر سنة 2012 ص 58.

ثالثا : الإطار القانوني لعملية التحقيق الجبائي والمحاسبي

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية صلاحيات واسعة بخصوص مراقبة و تتبع التصريحات الجبائية التي تمثل في حد ذاتها واجبات المكلف بالضريبة كما أعطى في المقابل حقوق و ضمانات لهذا المكلف للصيانة وخلق جو مناسب يخص باحترام كل الأطراف.

صلاحيات و حقوق الإدارة الجبائية :

تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات واسعة تكاد تشمل كل المؤسسات والإدارات والأفراد مهما كانت صفتهم أو وضعيتهم من خلال القوانين والتشريعات التي منحت لها من طرف المشرع الجزائري بهدف تحقيق المصلحة العامة والحفاظ على مصالح الخزينة العمومية بمعاينة المخالفات، والاطلاع لدى جميع الجهات للحصول على المعلومات والوثائق التي تتخذ أو من شأنها أن تتخذ كقاعدة لتأسيس الضرائب والرسوم والإتاوات، وممارسة الرقابة على الأنشطة والتصريحات، والقيام بإجراء التحقيقات اللازمة والضرورية لاسترجاع الحقوق المغفلة.

1- حق الرقابة : تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها¹.

يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة².

تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند لحفظ المعلومات. إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناء على طلب تصريح من المكلف بالضريبة، في هذه الحالة، يجب على المكلف بالضريبة

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 18 - 1 ص 9.

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 19 ص 10 .

أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي¹.

(2)- حق الاطلاع : الإدارة الضرائب صلاحيات واسعة في البحث والتحري لجمع المعلومات والبيانات التي تساعد أو يمكن أن تساعد على الحفاظ على المصالح العامة بالاطلاع لدى كل الجهات المعنية : الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات لا يمكن بأي حال من الأحوال، الإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات والهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها².

يتعين على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب وكل الموظفين المكلفين بالأرشيف وإيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب اطلاع من دون نقلها إلى أعوان التسجيل، وأن يسمحوا لهم بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة لهم من اجل حماية مصالح الخزينة وذلك دون دفع مصاريف. كما تطبق هذه الأحكام كذلك على الموثقين والمحضرين القضائيين وكتاب الضبط وكتاب الإدارات المركزية والمحلية، فيما يخص العقود المودعة لديهم³.

(3)- حق إجراء التحقيق : يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر.

يمكن لأعوان الضرائب طلب تسليم الفاتورات والمحاسبة المادية والدفاتر، وكذا كل دعامة والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن أن تسفر عن وضع فاتورة والشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة.

(4)- حق الاسترداد التقادم) : يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (4) سنوات. إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لمالي : تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها. القيام بأعمال الرقابة، قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين ذات الطابع الجبائي⁴.

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 - 3 ص 11.

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 46 فقرة 1 ص 24.

³ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 48 فقرة 1 و 3 ص 25.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018، المادة 33، ص 17.

كل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه اثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته يمكن تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقدمة¹.

(5)- حق المعاينة : من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة².

الفرع الثالث : مراحل ومجريات التحقيق المحاسبي

أولاً : إعداد وتنفيذ ومراقبة برامج التحقيق

تقوم الإدارة الجبائية بإعداد برامج التحقيق التي تتم على مستويين محلي ومركزي وذلك حسب معايير لاختيار الملفات وبعد المصادقة على البرامج يتم الانطلاق في تنفيذها والسهر على مراقبتها³.

1- اقتراح برامج التحقيق : تعد مرحلة اقتراح الملفات الواجب التحقيق فيها قاعدة أساسية لأعداد التحقيق، حيث تقوم مفتشية الضرائب بانتقاء أولي للملفات الخاضعة للتحقيق وذلك بالاعتماد على معايير معينة ذكرناها سابقاً، بعدها يتم إرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب للقيام بانتقاء ثاني للملفات بالاعتماد على معايير خاصة، وبعدها إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب، تقوم هذه الأخيرة باختيار الملفات الواجب البحث فيها وذلك للحصول على القائمة المؤقتة للمكلفين بالضريبة، ثم يتم تحويلها إلى مديرية البحث والمراجعات، وبالضبط إلى المديرية الفرعية للبرمجة، التي تقوم بدراسة وتحليل الاقتراحات معتمدة في ذلك على معايير معينة خاصة رقم الأعمال. كما يدخل في برامج التحقيق الملفات التي تقترحها الفرق المختلفة وكذا الملفات التي تقترحها المديرية العامة للضرائب الخاصة ببعض المكلفين خارج البرنامج إذا رأت ضرورة لذلك مع تقييم الوثائق التبريرية اللازمة.

إلى جانب ذلك وقبل إرسال القائمة النهائية للمكلفين بالضريبة المقترحين للتحقيق إلى المديرية العامة، على رئيس مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية التأكد من إقامة المكلفين في العناوين المتوفرة عند المصالح الجبائية، وذلك لدى المفتشيات المعنية علماً أن القائمة المقترحة يجب أن ترسل إلى مديرية البحث والمراجعات قبل 20 نوفمبر.

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018، المادة 39، ص 23.

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018، المادة 40، ص 23.

³ تبوكوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين ، رسالة نيل ماستر ، جامعة بومرداس، ص 37

إعداد برامج التحقيق : يتم إعداد برامج التحقيق على مستويين محلي ومركزي وفي كل مستوى تقوم هيئة معينة بإعداد البرامج.¹

(أ)- على المستوى المحلي : تقوم إدارة الضرائب الولائية بإعداد برامج التحقيق المحلية وهذا انطلاقاً من اقتراحات رؤساء مفتشيات الضرائب الذين يقومون باختيار الملفات التي ستخضع لعمليات التحقيق وذلك على أساس معايير معينة.

كما تخضع لتوصيات المديرية العامة للضرائب وإمكانية التنفيذ وتدخل ضمن برامج التحقيق كذلك الملفات التي يتم اقتراحها من طرف مختلف المصالح الضريبية، جهوية كانت أم مركزي وحتى بلاغات المواطنين، شريطة وجود أدلة تثبت عمليات التهرب كما تدخل ضمن برامج التحقيق الولائي فقط ملفات المكلفين الذين يقل رقم أعمالهم للأربع سنوات الأخيرة عن :

- 40.000.000 دج بالنسبة لمؤدي الخدمات والمهن الحرة.

- 10.000.000 دج بالنسبة للنشاطات الأخرى.

يتم إعداد البرامج الولائية لعمليات التحقيق خلال أسبوعين الأوليين من شهر أكتوبر من طرف لجنة خاصة مكونة من 05 أعضاء من بينهم مدير الضرائب الولائي، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية وأيضاً رؤساء مكاتب التحقيقات.

قبل إرسال القائمة النهائية للمكلفين المقترحين للمديرية العامة، على رئيس مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية التأكد من إقامة المكلفين المقترحين في العناوين المتوفرة عند المصالح الجبائية لدى رؤساء المفتشيات المعنية.

علماً ان برامج التحقيقات يجب ان ترسل إلى المديرية العامة قبل 20 نوفمبر وهذا لإعطاء الرأي وإجراء بعض التعديلات وتقديم اقتراحات أن لزم الأمر، وبعد المصادقة على تلك البرامج يشرع في تنفيذها، كما لا يمكن إصدار البرامج التحقيق قبل استلام قبول المديرية العامة عليها و التي يجب ان تتدخل قبل 15 ديسمبر.

(ب)- على المستوى المركزي : في هذا المستوى تتكفل مديرية البحوث والتحقيقات بإعداد برامج التحقيقات عن طريق مصلحة البحوث والتحقيقات المعتمدة على نفس المعايير التي تعتمد عليها الهيئات المحلية لهذا الخصوص.

يتم إعداد برامج التحقيق مركزي على أساس:

¹ توكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص37

- اقتراحات محققي التسيير .

- اتجاهات المديرية العامة في إطار الإستراتيجية الإجمالية لمحاربة التهرب الضريبي.

- معلومات محصلة من طرف مديرية البحوث والتحقيقات والمديرية العامة.

- كما تدخل في برامج التحقيق المركزي ملفات المكلفين الذين يساوي رقم أعمالهم لأربع سنوات الأخيرة أو :

- فوق 4.000.000 دج بالنسبة لمؤدي الخدمات والمهن الحرة.

- 10.000.000 دج بالنسبة للنشاطات الأخرى.

والملفات التي تشكل صعوبة للتحقيق فيها والملفات التي هي محل نزاع بين أصحابها والهيئات الضريبية تخضع البرمجة المعدة من طرف مصالح البحوث والتحقيقات لنفس الآجال التي تخضع لها البرامج المحلية وكذا الإجراءات المتعلقة بإرسال البرامج للمديرية المركزية.

3)- تنفيذ ومراقبة برامج التحقيق : بعد إتمام إعداد التحقيق والمصادقة عليها من طرف المديرية المركزية يتم الانطلاق في تنفيذها من طرف هيئات محلية و مركزية كل واحدة حسب اختصاصها.¹

وفيما يلي نبين تنفيذ برامج التحقيق على المستويين (المحلي والمركزي) :

أ)- على المستوى المحلي : على هذا المستوى المفتشيات الضرائب المكلفة بتنفيذ برامج التحقيق تحت سلطة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تتم عملية التحقيق عن طريق تكوين فرق تحقيق على مستوى مفتشيات الضرائب تتكون كل فرقة من عونين محققين ورئيس فرقة وتسند لكل فرقة 3 إلى 4 عمليات تحقيق سنويا. كل فرقة محققة مكلفة بتنفيذ العمليات المسندة أليها باحترام إجراءات التحقيق، حقوق المكلفين ومسك بطاقة المكلف التي يتم تسجيل فيها كل المعلومات الخاصة به وترسل هذه البطاقة شهريا إلى المديرية الجهوية للضرائب.

أما فيما يتعلق برئيس فرق التحقيق ، فيتم إخباره من بين المفتشين الرئيسيين الجامعين لشروط الرتبة، أما بالنسبة للهيئات لا تتوفر على الكفاءات اللازمة فيمكن اختيار رئيس الفرقة من بين العمال الحاملين لرتبة مفتش وخبرة 6 سنوات على الأقل بصفته محقق من المهام المسندة لرئيس الفرقة ما يلي :

● ضمان النظام العام وتطبيق قواعد العمل وسط فرقته.

¹ توكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص37

- السهر على حضور الفعلي للأعوان المحققين في أماكن العمل.
 - حضور أول تدخل بعين المكان، منافسة نتائج التحقيق، إعداد التعديلات، تقديم اقتراحات وحضور كل الأعمال المهمة كتجربة الإنتاج وجرّد المخزونات.
 - المشاركة في تركيز النتائج، التبليغ، المتوقعة وفحص ملاحظات المكلفين خلال تنفيذ برامج التحقيق.
- كما أن فرقة تحقيق ملزمة بإعداد تقرير عن عملية محققة تشمل جميع المعلومات الخاصة بكل عملية تحقيق التعديلات، القرارات المتخذة والاقتراحات، وتقوم كذلك بإعداد إحصائيات سداسية يجب أن تحتوي على :
- عدد عمليات التحقيق وملفات المراقبة.
 - عدد الأعوان المحققين.
 - التعديلات التي تمت على الأسس الضريبية للمكلفين.
 - جدول يحتوي على النتائج السنوية ومفصل لوضعية السداسي الثاني.
- هذه الإحصائيات يجب أن يتم إعدادها وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب في 31 جويلية وفي 31 أوت إلى المديرية المركزية، بالنسبة لها هو متعلق بالسداسي الأول أما في السداسي الثاني ترسل في 31 جانفي إلى المديرية الجهوية للضرائب وفي 28 فيفري إلى المديرية المركزية كأقصى حد.
- ب)- على المستوى المركزي :** في هذا المستوى تقوم مديرية البحوث والتحقيقات بعملية تنفيذ برامج التحقيق عن طريق المصالح التابعة لها، وهذا بعد الحصول على قبول البرامج من طرف المديرية المركزية لتنفيذ البرامج، يتم تشكيل فرق لهذا الغرض على مستوى هذه المصالح على رأس كل فرقة رئيس يتم اختياره من بين المفتشين المركزين.
- ومن اجل قيام المديرية باعتمادها الموكله لها وتحقيق أهدافها فأنما تركز على مصالح البحث والتحقيقات الموجودة على المستوى الجهوي لناخذ على عاتقها أهم المكلفين.¹
- هذه المصالح و التي عددها ثلاثة والموجودة على مستوى كل من الجزائر، وهران وقسنطينة ومن اجل القيام بعملية مراقبة تغطي جميع التراب الوطني، فقد تم إنشاء فرق لمصالح البحث والتحقيقات على مستوى بعض الولايات.
- ويتم مراقبة تنفيذ البرامج على مستويين، وتتم المتابعة من طرف المديريات بطريقة إحصائية أو حقيقية، أو بطريقتين معا.

¹ توكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص40

فعلى المستوى المحلي يكون مراقبة التنفيذ من قبل المديرية الجهوية للضرائب بطريقة إحصائية وحقيقية إذ تدور المراقبة الإحصائية حول فحص التقارير وبطاقات المكلفين المرسله إليها من طرف التحقيق، وتبليغ الهيئات القائمة على عملية الفحص بكل الملاحظات والاقتراحات من اجل تحسين الإجراءات وتجنب ارتكاب نفس الأخطاء وتوحيد طرق التدخل والتقديم على المستوى الوطني.

أما على مستوى المركزي عند قيام مصلحة البحث والمراجعات بتنفيذ البرامج، يتم مراقبة تنفيذ البرامج، يتم مراقبة تنفيذها مراقبة حقيقية أو إحصائية إذ يتم على مستوى هذه المديرية.

- متابعة تنفيذ برامج التحقيق من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وتكون هذه المراقبة حقيقية.
- مراقبة إحصائية (عددية) على هذا المستوى كذلك، والتي تقوم بها المديرية الفرعية للدرجة ويتم بنفس الطريقة على المستوى المحلي.

ثانيا : الأعمال الأولية للتحقيق في المحاسبة

يقوم أعوان الإدارة الجبائية قبل المشروع في أعمال التحقيق ببعض الإجراءات الأولية، والتي تسمح بأخذ صورة كاملة وشاملة عن المكلف وذلك قبل الشروع في الإجراء الأول لعملهم والمتمثل في سحب ودراسة ملف المكلف بالضريبة، بغرض الحصول على معلومات دقيقة متعلقة بنشاطه واستغلاله.

كما يطلب العون المحقق من المصلحة الجبائية تزويده بالملف الجبائي للمكلف للاطلاع عليها معتمدا في ذلك على الصلاحيات الممنوحة له من قبل المشرع، كما يحق للعون اللجوء إلى مصادر خارجية للاطلاع على تعاملات المكلف ومعرفة طبيعة نشاطه واستغلاله.¹

1-1- سحب ودراسة الملفات الضريبة : إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الإشارة إلى ان الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

1-1- بالنسبة للشخص الطبيعي يضم : (الحالة الشخصية، طبيعة النشاط الخاضع للفحص، الوضعية العائلية، مقر السكن، منبع العائدات والتصريحات).

1-2 بالنسبة للشركة يحتوي : (طبيعة نشاطها، رأس مالها الاجتماعي، عنوان مقرها الرئيسي، اسم المسير وحصته في رأس المال).

¹ توكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص41

على العون المحقق التأكد من نظامية التصريحات السنوية بان يقوم بدراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط غير التجاري، الضرائب على الدخل الإجمالي، الضرائب على أرباح الشركات و كذا الوثائق الشخصية على الاستغلال الفردي، الشركاء و رأس مالهم في الشركة.

من خلال هذه المعلومات يمكن إعطاء لمحة على أجواء عملية التحقيق، فالمحقق إلى جانب الوثائق الجبائية يقوم بدراسة ميزانية المؤسسة المصرح بها من طرف محاسب الشركة.

- وأثناء دراسته لهذه التصريحات فانه يتطرق إلى التصريح الخاص بالرسم على الأعمال، والتصريح الخاص بالضرائب المباشرة.

- بعد سحب و فحص الملفات ينتقل المحقق إلى اعتماد أخرى التي تمثل في الإجراءات الأولية.

(2)- إعداد الوثائق التحضيرية : وهي المرحلة التي ينتقل فيها المحقق من معالجة المعلومات الجبائية المتوفرة لديه عن المكلف بالضريبة إلى فحص تصريحاته المتواجدة في الدفاتر المحاسبية، ووثائق الإثبات المقدمة من طرفه وهي الوثائق المتعلقة بالنشاط المهني قبل البدء في أعمال المراقبة، كسب الربح وكيفية التصنيع للمنتوج والآلات المستخدمة فيه، والتكنولوجيا المستخدمة ومعدل ضياع المادة الأولية الكم مسموح به أثناء عملية الانتهاج¹.

ومن خلال هذه المرحلة يسمح لإدارة الضرائب ممثلة في محققها إلى التأكد من صحة وثبوتية التغيرات المحاسبية وكذا مقارنة التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة وتقييماتهم المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة التصريحات.

وعلى المحقق خلال هذه المرحلة إعداد و تقديم مجموعة من الكشوفات والوثائق الثبوتية ومن بينها مايلي:

- **كشف مقارنة بين الميزانيات :** وتحتوي هذه الوثائق على مجمل الكتابات المحاسبية المتعلقة بحسابات الميزانية الربع سنوات غير متقادمة وذلك أنها تسمح بتقدير تغيرات حسابات الميزانية، واختفاء أو ظهور حسابات جديدة في حساب المكلف بالضريبة، تزايد وتطوير اهتلاكات حركة القروض الخاصة بالمكلف بالضريبة.

¹ تبوكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص42

الجدول رقم: 1-1 الحالة المقارنة للميزانيات

إلى 12/31/ن+3	إلى 12/31/ن+2	إلى 12/31/ن+1	إلى 12/31/ن	السنوات البيانات
				الأصول -الاستثمارات -المخزونات -الحقوق نتيجة الدورة (خسارة)
				أجمالي الاصول
				الخصوم -الأموال الخاصة -الديون نتيجة الدورة (ربح)
				إجمالي الخصوم

المصدر : المديرية العامة للضرائب.

كشف مقارنة حسابات النتائج : هذا الكشف عبارة عن مجموعة من جداول حسابات النتائج لكل السنوات التي خضعت للرقابة و بناء على هذه الكشوفات يفحص المحقق حسابات النتائج للجدول والتي تسمح له من تقييم تطور رقم الأعمال، القيمة المضافة والربح الصافي لكل سنة، كما يقارن الإرباح الإجمالية و الصافية للسنوات التي لم تتقدم مع رقم أعمالها، اكتشاف التغيرات غير العادية لبعض بنود التكاليف و المصاريف الملاحظ من خلال هذه العملية أنها تجري في مقر إدارة الضرائب دون الانتقال إلى مقر المؤسسة المراد مراقبتها أو الشخص الطبيعي محل الرقابة وتقوم إدارة الضرائب إذن بمجموعة من الأساليب التي تستخدم فحص الحسابات عن طريق المراجعة بالمقارنة ويتركز على أساس أن هناك علاقة ارتباط بين أرصدة الحسابات حيث تتوقف قيمة أرصدة بعض الحسابات على قيمة أرصدة حسابات أخرى كالعلاقة بين المبيعات ومصاريف البيع وتكلفة المبيعات.¹

¹ تبوكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص44

(3)- الاطلاع على المعلومات من مصادر خارجية : من أجل الإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيدة بكل الجوانب الخيطة بالوضع الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة يعتمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية محالاً جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق وذلك باستعمال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة، نذكر منها :

الممولين : قد يلجأ المحقق عند الحاجة إلى الممولين لطلب المعلومات التي تخص الشركة قيد التحقيق فيها، حيث يجيز له القانون ذلك وعلى الممول إفادته بكل الكشوف والحسابات التي قدمها لهذه الشركة

الزبائن : نفس الشيء فان زبائن الشركة قد يقدمون للمحقق الكثير من المعلومات كتمن بعض المواد مع الكميات المشتراة من هذه الشركة.

البنوك : فإنها ملزمة بتقديم كل المعلومات التي يطلبها العون المحقق والتي تخص كشوفات المؤسسة والأشخاص والتي تبين حركة الحسابات (الأرصدة) البنكية للمكلف من أجل التقريب مع الكتابات المحاسبة للدلالة على الأخطاء المحتملة.

الإدارات العمومية : التي تقدم للمؤسسة المحقق في محاسبتها أعمالاً وخدمات كمديرية التجارة، مصالح الجمارك.

ثالثاً : الشروع في التحقيق وإجراءات التقويم

بعد الانتهاء من الأعمال تمهيدية خاصة دراسة الملف الجبائية تبدأ عملية التحقيق المحاسبي بإرسال أول وثيقة للمكلف بالضريبة وهي وثيقة الإشعار بالتحقيق وذلك قبل التدخل يعين المكان، إلا ان المحقق يمكن ان يقوم في حالات خاصة بإجراء مراقبة مفاجئة عند خطورة¹.

(1)- الإشعار بالتحقيق : "لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، على أن يستفيد من اجل أدني للتحضير، مدته عشر 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

¹ توكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيره ، مرجع سبق ذكره ، ص45

يجب ان يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والاتاوي المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وعلى أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ان المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بذلك.

1-1 مستلم الإشعار بالتحقيق : فالحقق ملزم بالإعلام المكلف المعني بالتحقيق عن بداية التحقيق والتدخل الميداني قبل الشروع بالتحقيق ويكون ذلك بواسطة رسالة مسجلة مع وصل استلام أو أن يقوم المحقق بتسليم الإشعار شخصيا إلى المكلف نفسه مع إمضائه علا الاستلام والغاية من هذا الإشعار هو أن يتهيأ المكلف لعملية التحقيق بتحضير الوثائق المحاسبة اللازمة وهذا في مدة محددة بعشرة 140 أيام من تاريخ استلام الإشعار ويرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية حتى يعرف المكلف حقوقه التي يضمنها له المشرع الجبائي وواجباته الملزمة بما أثناء التحقيق المحاسبي ولقد حدد المشرع الجبائي الأشخاص المؤهلين لاستلام هذا الإشعار بالتحقيق المرسل إليه الإشعار والمعني بالتحقيق يجب أن يكون:

- المكلف بالضريبة نفسه إذا تعلق الأمر بالشخص الطبيعي.

- المسير أو الممثل القانوني إذا تعلق الأمر بالشركة أو المؤسسة.

ويعتبر الإشعار غير قانوني في الحالات الآتية :

- إذا سلم الشخص غير مؤهل قانونيا لينوب عن المكلف بالضريبة في الاستلام.

- رجوع الإشعار إلى مصالح الضرائب نتيجة خطأ في العنوان أو إرساله إلى العنوان القديم مع علم الإدارة بتغيير عنوان المكلف.

- رفض المكلف بالضريبة إسلامه من قبل موزع البريد.

- تغيير العنوان دون ان يعلم إدارة الضرائب التابع لها بذلك.¹

2-1 محتوى الإشعار : يجب ان يحتوي الإشعار بالتحقيق على ألقاب وأسماء ورتب وكذا تاريخ وساعة أول

تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والاتاوي المعنية أي أن الإشعار بالتحقيق يجب أن يحتوي على العناصر التالية :

- المعلومات الخاصة والمحققين من أسماء وألقاب ورتب.

¹ توكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، مرجع سبق ذكره ، نفس الصفحة

- تاريخ أول تدخل (اليوم والساعة).

- السنوات المالية المعنية بالتحقيق.

- تعين الضرائب والرسوم الخاضعة للتحقيق توقيع المحققون وقائد الفرقة في الإشعار وفي حالة غياب أحد هذه العناصر يعتبر الإشعار تحت طائلة البطلان.

1-3 المراقبة الجبائية : في حالة حدوث مراقبة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو

التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا تستخدم هذه المراقبة عن ثبات استعمال المكلف بالضريبة لطرق احتيالية وتدليسية، حيث تبدأ مع استلام إشعار بالتحقيق، إذ تسمح للمحقق من التأكد من وجود مختلف الوثائق المحاسبية.

2- التداخل بعين المكان : تعد مرحلة التدخل بعين المكان نقطة بداية للتحقيق والتي بوبها تبدأ دراسة

الملفات والفحص المحاسبي لها بنوعه، وهذا التنسيق بين المراقبة على مستوى المكاتب والمراقبة المادية أي الفعلية على مستوى المخازن وورشات الإنتاج لمقارنة ومطابقة بين التصريحات وواقع المؤسسة كما تبدأ هذه المرحلة بالاتصال مع مسيري المؤسسة زيارة الأماكن وجمع بعض المعلومات.¹

2-1 الاتصال الأول مع المكلف بالضريبة : يعتبر الالتقاء الأولي بين المحققين والمكلف بالضريبة ذو أهمية

بالغة حيث يجب أن يتميز بالاحترام المتبادل بين الطرفين وأن يكون الحديث حول المشاكل والعراقيل التي تواجه المكلف من الناحية التسييرية ووضعية المالية والمادية ومن خلال ذلك يتأكد المحققون من إمكانية توفر الظروف للقيام بعملية التحقيق المحاسبي في عين المكان، أما في حالة غياب الشروط الملائمة لذلك يقوم المكلف منه إجراء التحقيق على مستوى المكاتب الإدارة الجبائية، وهذا بعد تقديم المكلف بطلب موقع لمدير الإدارة الجبائية وفي الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية وإرجاعها بعد عملية فحصها.

2-2 فحص المحاسبة وتحصيل المعلومات : التقدير الحسن لوضعية المكلف بالضريبة من جهة، والقدرة

على إجابة مجموع شروط تقرير التحقيق من جهة ثانية ويجب جمع بعض المعلومات تساهم بدرجة كبيرة في عملية التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية والمتمثل في :

• الموضوع : وفيه بين النشاط الرئيسي والملاحق لمطابقتها بتلك الصرح.

¹ توكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص47

- شروط الاستغلال الواجب إتباعها : والالتزام بها لضمان السير الحسن لعملية الاستغلال وتمثل في - عدد الموردين والزبائن- توزيعهم الجغرافي وطرق الدفع- حساب أسعار التكلفة وأسعار البيع.
- وسائل الإنتاج المستخدمة : وهي مجموع الآلات الإنتاجية المستخدمة من طرف المؤسسة في أعمالها الإنتاجية وهي : الآلات والتجهيزات - التكنولوجية المستعملة.
- المحلات : تمثل مجموعة العقارات التي يمارس فيها المكلف نشاطه وقد تكون : مسجلة في أو صولة ميزانية المؤسسة، ملك للمؤسسة وغير مسجلة في أصول الميزانية، مؤجرة.
- العاملين : هم مجموعة الأشخاص المستخدمين في نشاط المؤسسة و يجب مراعاة تحديدي عددهم - توزيعهم- عضو في عملية الاستغلال أو مسير.
- الإخضاع : التأكد من صحة الضرائب خلال الفترة غير الخاضعة للتقادم التأكد من القيم المعفاة من الضرائب.
- كما يقوم المحقق بالرقابة المحاسبية من خلال فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين:

- الأولى : وتكون بالفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها.
- والثانية : تتمثل في فحص هذه الوثائق من ناحية المضمون وهذا بما تحويه من تسجيلات.
- (أ)- فحص المحاسبة من حيث الشكل : يقوم المحقق بمراقبة الحالة العامة للمحاسبة وذلك من خلال التأكد من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية والإجبارية ووثائق الإثبات اللازمة وأن البيانات المسجلة فيها صحيحة من ناحية دقة الحسابات ثم يتحقق من تطابق وثائق الإثبات مع ما هو مسجل في سجلات المحاسبة حتى تكون المحاسبة صحيحة من الناحية الشكلية يجب ان تتوفر على الشروط التالية :¹
- أن تكون كاملة ومنتظمة.
- أن تكون متسلسلة وصحيحة.
- أن تكون مقنعة ومبررة.
- (ب)- فحص المحاسبة من حيث الموضوع : بعد انتهاء المحقق من مراجعة المحاسبة من الناحية الشكلية يمكنه أن يضع حكما حول صدق المحاسبة غير ان هذا الحكم ليس إلا أوليا وبالتالي لا بد له من دراستها دراسة معمقة لاستخلاص النتائج النهائية ولا يتسنى له ذلك إلا من خلال التحقيق في حسابات الميزانية وبالأخص حسابات

¹ توكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص48

الاستغلال التي يكثُر فيها التلاعب ومحاولات الغش والتهرب الجبائين نظرا لكونها أهم عنصر مساهم في تحديد الريح الإجمالي خاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتمثل هذه المراقبة كل من :

- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية.

- مراقبة حسابات الميزانية.

3)- نتائج عملية التحقيق بعين المكان ونهايتها : لتفادي حالات المخاطر المتعلقة بمصادقية العمل المنجز، وجب تمتع المحققين بامتياز مناقشات تناقضية وينصح طلب التبريرات والتوضيحات على بعض المعلومات الغامضة، ومن المستحسن طلب توضيحات كتابيا للغموض أو التغيرات العشوائية مما يسمح لعون المحقق الوقوف ضد التصريحات الفعلية الغير كاملة والكافية وتمضي نسخة من طلب التوضيح من طرف المكلف أو يكون ملحقا إلى ملف التحقيق مع انتظار الجواب من هذا الخير.

وبعد كل هذه الإجراءات، وبعد المراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا فيمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فان المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها¹

أ)- قبول المحاسبة : قبول المحاسبة من قبل أعوان التحقيق يمكن أن يكون صريح أو نسبي.

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

- مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون التجاري، ولشروط النظام المحاسبي المالي، و تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

- تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة.

ج)- تشكيل رقم الأعمال (القواعد الضريبية) : عندما يبين أن المراقبة التي أجريت على المحاسبة لا جدوى منها لان هذه الأخيرة غير مقنعة وغير منتظمة وبالتالي تكون غير مقبولة فيلجأ المحقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة ومن بين الطرق نجد:

- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من العناصر الكمية.

¹ تبوكوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص49

- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقاً من المقبوضات (الإيرادات).
- إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة.
- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقاً من مصاريف الإنتاج.
- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقاً من دراسة السعر.

4- إجراءات ما بعد التقييم : تعد هذه المرحلة خلاصة عمل العون المدقق بحيث يقوم بالإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق في محاسبته وهذا عن طريق التبليغ الأولى السنوية الوضعية الجبائية وإذا كان رد المكلف مجددة يفيد عملية التحقيق فعليه يتم تصحيح سنوية الوضعية الجبائية بالتبليغ النهائي، والذي على أساسه تصدر جداول الضرائب الواجبة الدفع كما يتم إبلاغ ذلك بإشعار رسمي للمكلف شخصياً حتى وأن لم يكن هناك تقويم.¹

• **التبليغ الأولي بنتائج التحقيق :** يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً جيداً أو مصاغاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته ويتم تسليم الإشعار للمكلف شخصياً مع وصل الاستلام، إضافة إلى ذلك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم التي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية أي يقوم العون المحقق من خلاله توضيح كل التعديلات والتقويمات المنجزة خلال فترة التحقيق وتفادياً لعقوبة الإلغاء فإنه يجب أن يبين في الإشعار بالتقويم ما يلي :

- اسم وإمضاء ورتبة العون المرسل، عنوان، مكاتب التحقيق، رقم الهاتف، أيام و أوقات الاستقبال.
- الضرائب، الرسوم، الحقوق، الاتاوي، والوثائق التي يطلع عليها، والفترة محل التبليغ.
- تواريخ بداية العمليات بعين المكان إذ بعد إظهارها ضرورياً لأنه يثبت بصفة قطعية نقطة انطلاق المهلة القانونية للتحقيق بعين المكان والمشار إليه من قبل المنظومة الجبائية.

وفي جميع الحالات يجب ان يبين التبليغ بالتقويم ان المكلف بالضريبة يستفيد من حق قانوني والمتمثل في اجل مدته 40 يوماً تبدأ من يوم استلام الإشعار من اجل الإجابة والإدلاء برأيه وملاحظاته، وكذا حقه في الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة الأسس والتعديلات التي قامت بها إدارة الضرائب وتمكن أهمية التبليغ بتحديد بداية مهلة 40 يوماً للمكلف بالضريبة لتقديم الرد و الإجابة.

¹ توكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيره ، مرجع سبق ذكره ، ص50

• **رد وإجابة الخاضع للضريبة :** عندما يتم التبليغ بنتائج التحقيق، يحق للمكلف بإيداع قبول أو رفضه للقواعد والأسس المعدلة، وقد يختلف موقف المحققين حسب وقت الإجابة في الآجال أو خارج لآجال أو عدم استلامها إطلاقاً لهذا فقد يكون الرد كما يلي :

1- الرد خلال الآجال : إذا قام المكلف بالرد على العناصر التي شعر بها في الآجال القانونية الممنوحة له، فإن الأعوان المحققين مجبرين على دراستها وفحصها مهما كانت التبريرات، كما يجوز للمكلف طرح تساؤلاته سواء تعلق الأمر بمسائل العمل أو مسائل القانون.

2- الرد خارج الآجال : يحق لأعوان التحقيق رفض الملاحظات التي تصل إلى المصلحة بعد انقضاء المهلة المحددة قانوناً والمتمثلة بـ 40 يوماً كما انه مطلوب من المحققين عدم الرفض القطعي للأجوبة المتأخرة إذا انه عندما تكون الأدلة المقدمة من طرف المكلف مقبولة كلياً أو جزئياً يمكن أخذها بعين الاعتبار عند تحديد قواعد وأسس الضريبة وأما في حالة النزاع، فانه الإجابة تكون لاحقاً عن طريق المصلحة المكلفة بالمنازعات.

3- غيابات الرد : غياب الرد من طرف المكلف لا يمكن اعتباره إلا مقبولاً لان الخضعة المبلغ وبعد نهاية الآجال المحددة قانوناً يلزم المحققون بإرسال الجداول الإضافية وتبليغ النهائي وللتوضيح فعن غياب إجابة من طرف المكلف بالضريبة لا يعني إلغاء حقه في الطعن في التعديلات على مستوى المنازعات إذ يمكنه ان يقدم ويرسل ملاحظاته قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إرسال الجداول كما يحتفظ بحق الطعن أمام الهيئات القضائية.

التبليغ بالوضع النهائي للإدارة الجبائية وإقفال عملية التحقيق : بعد استلام أجوبة المكلفين بالضريبة ومعرفة ملاحظاتهم سواء كان ذلك خلال المدة المحددة أو خارجها هنا يأتي دور الإدارة الجبائية أو أعوان التحقيق في القيام بعملية التحرير والتبليغ النهائي والذي يكون مكتوب ومفصل بشكل جيد، يقوم المحققون بعد ذلك بإصدار الأرصدة التي تبين حالة المكلف بالضريبة من حقوق وغرامات واقعة على عاتقه وبعد ذلك أعداد التقرير النهائي والذي يمثل المرحلة الأخيرة لعملية التحقيق.¹

دراسة إجابة المكلف : قبل معرفة القرار النهائي لمصلحة التحقيق، ومن اجل تدوين قواعد صحيحة، فانه يجب على المحققين دراسة العناصر المحصاة من إجابة المكلفين والتحقق والتدقيق فيها للتأكد من صحتها، لذلك ليتم الأخذ بعين الاعتبار العناصر المدونة النهائية، كما يستفيد المكلف من حق طلب التحاور مع المحققين، وهذا

¹ توكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص51

لغرض التوضيح والإجابة على الأسئلة، والنقاط التي تبدو غامضة في ملفات المحاسبة، كما يحق له طلب إعادة التدخل بعين المكان وإعادة النظر في الملفات تتطلب التحقيق.¹

1- التبليغ النهائي : يؤسس أو يحدد الوضعية النهائية للمصلحة بالنظر إلى التناقضات المستخرجة من طرف أعوان التحقيق في ختام عملية المراقبة "يجب أن يعبر هذا التبليغ عن الحالة الفعلية للمكلف، كما يجب ان يكون مفصلا بشكل جيد ويقوم المحققون في التبليغ بإعادة النظر في النقاط المتنازع فيها المرفوعة من طرف المكلف ودراسة ملاحظاته واعتراضاته إذا كان رد المكلف ايجابي أي قبول التعديلات والأسس الضريبية الجديدة المرسله من قبل المحققين، تصبح التصريحات نهائية وتضع هذه الإرسال النهائي حد لأعمال التحقيق وهو كما يعرف بإصدار الأوردة من طرف المحققين، إذ يقومون بحساب الحقوق والغرامات التي تكون على عاتق المكلف، وتستعمل لهذا الغرض عدد من الوثائق.

2- إصدار الأوردة (الجدول) : بعد إقفال عملية التحقيق يستوجب على أعوان التحقيق إصدار بطاقة المتابعة، والتي يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق والغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة والتي ترسل إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف، وتقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف وإجراءات التحصيل وذلك بإرسال الإخطارات.

3- إرسال الإخطارات : يعد إرسال الإخطارات من مهام مديرية الضرائب الجهوية التابع لها المكلف، والتي تحتوي على الحقوق والغرامات المتوجبة الدفع من طرف المكلف مع تحديد أجال الدفع وكيفية الدفع، ويتم إعداد ثلاثة نسخ واحدة يحتفظ بها في ملف الجبائي للمكلف، والثانية ترسل على هذا الأخير، والثالثة يحتفظ بها قباضة الضرائب التابع لها المكلف وذلك لمتابعة إجراء التحصيل.

4- كتابة التقرير النهائي : المدونة النهائية تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية تجاه الأخطاء التي أخطأها المحققون خلال عملية المراقبة والتي يتم من خلالها إقفال عملية التحقيق، والذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة المنصوص عليها و كذا تقييم نتائج التحقيق كما يجب ان يركز التقرير على ما يلي :

- الإشعار بالتحقيق المرسل عن طريق البريد أو سلم إلى المكلف مباشرة.
- تحديد الفترة الإضافية بالنسبة لبداية التحقيق بعين المكان وكذا الأسباب التي منعت الأعوان من مباشرة مهامهم في الوقت المناسب.

¹ تبوكوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص51

طبيعة المخالفات المكتشفة وكذا العقوبات المطبقة مع النصوص القانونية والمواد المقرر كما يجب وبصفة إلزامية أن تلحق الملفات الآتية إلى نسخ تقرير التحقيق الموجهة إلى مديرية البحث والمراجعات والمديرية الجهوية للضرائب المفتشية المختصة إقليمياً.¹

- نسخة أو صورة عن الإشعار بالتحقيق.
- حالة مقارنات الميزانية.
- كشف المحاسبة.
- نسخة من التبليغ بالتقوم.
- نسخة من إجابة المكلف بالضريبة.
- توضيحات حول طبيعة الضرائب والعقوبات المطبقة.
- نسخة من الجداول أو الورد النهائي.

المطلب الثاني : مرتكزات الأسس الضريبية.

الفرع الأول : مفاهيم حول الأسس الضريبية

أولاً : تعريف أساس الضريبة

إن المقصود من الأساس الخاضع للضريبة هو اختيار موضوع أو محل الضريبة، حيث يمكن أن يكون هذا الموضوع مالا أو تصرفاً أو نشاطاً معيناً أو حتى شخصاً، وقد جرى العمل في التشريعات المالية المختلفة على تقسيم الضرائب من حيث وعائها إلى :

- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.
- نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة المتعددة.
- الضريبة المباشرة وغير المباشرة.

1- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال :

ويمكن شرحها كما يلي :

1-1- الضريبة على الأشخاص : هي تلك الضرائب التي تتخذ من الوجود الأدمي والإنساني للفرد داخل الدولة محلاً لفرض الضريبة وتعتبر هذه الضريبة من أقدم الضرائب في التاريخ، عرفت معظم الحضارات الإنسانية،

¹ توكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص53

حيث عرفها الرومان والمسلمون حيث كانت تفرض على غير المسلمين (الذميين في البلاد الخاضعة للحكم الإسلامي، وكانت تقتصر على الذكور البالغين، كما عرفت في مصر حتى أواخر القرن التاسع عشر وكانت تسمى بضريبة الفردة أو ضريبة الرؤوس لكونها تفرض على الشخص باعتباره رأساً¹.

وضريبة الرؤوس تأخذ شكلين أساسيين، ضريبة موحدة أو ضريبة متدرجة، وقد انتشرت ضريبة الرؤوس الموحدة في المجتمعات القديمة البدائية لكونها تتماشى مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية لتلك المجتمعات، حيث كان الأفراد متقاربين من حيث الدخل والثروات ومع تقدم المجتمع وظهور الفوارق الاقتصادية والاجتماعية بين الأفراد ودخولهم، أصبحت الضريبة الموحدة لا تحقق العدالة المنشودة منها على الخاضعين لها، مما أدى إلى ترك السعر الموحد المتساوي بين الأفراد واستعمال سعر متغير بحسب الطبقة التي ينتمي إليها الفرد، ومثال ذلك الضريبة التي فرضتها فرنسا على الأسر سنة 1695م، فقد تم تقسيم المجتمع الفرنسي إلى اثنين وعشرين فئة اجتماعية وفرضت الضريبة بسعر واحد على كل فئة من هذه الفئات، كذلك الضريبة التي فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا، حيث تم تقسيم المجتمع إلى أربعة أقسام الفلاحون الحرفيون، الطبقة البرجوازية والطبقات الأخرى، حيث فرضت ضريبة خاصة بكل طبقة من الطبقات الثلاثة الأولى مع إعفاء الطبقات الأخرى².

وبالرغم من بساطة هذه الضريبة وسهولة تحصيلها فإنها لم تعد تتماشى مع المجتمعات الحديثة وفقدت بالتالي أهميتها وذلك لعدم عدالتها وضآلة حصيلتها وعدم مرونتها.

وأمام هذه العيوب وزيادة نفقات الدولة واتساعها نتيجة لتطور دورها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فإن الضرائب على الأشخاص لم تعد مناسبة وتم التخلي عنها في أغلب الدول وأصبحت الضرائب في العصر الحديث تتخذ من المال وعاء لها.

1-2- الضرائب على الأموال : نظرا للعيوب السابقة ذكرها بشأن الضرائب على الأشخاص، فقد ساد الاعتقاد نحو اختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة، إما أن تكون الأموال رأس مال أو دخلا، وأيهما أكثر تعبيرا عن المقدرة التكليفية للأشخاص وحتى يتسنى لنا الإجابة عن هذا التساؤل فإنه ينبغي علينا أن نعرف أولا بمفهوم الدخل ورأس المال من وجهة النظر الضريبية.

تعريف الدخل : الدخل هو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية على نحو مستمر من مصدر معين، قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو كليهما معا، ويأخذ الدخل صورة نقدية كقاعدة عامة في المجتمعات الحديثة، وإن كان من الجائز الحصول على بعض أجزاء من الدخل في صورة عينية، مثل حصول العامل على جزء من أجره من السلع التي يقوم بإنتاجها أو استبقاء المنتجين لجزء من إنتاجهم لاستهلاكهم الذاتي كالمزارعين³.

¹ الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر 2000، ص 135.

² مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، 1994

³ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص : 136.

والواقع أن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة يختلف من دولة إلى أخرى ومن وقت إلى آخر لتفاعل عدة عوامل منها ما يرجع إلى اعتبارات اقتصادية ومنها ما يرجع إلى اعتبارات اجتماعية أو مالية أو فنية. تعريف رأس المال : يمكن تعريف رأس المال بأنه "مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لأي دخل في لحظة معينة"¹، أما رأس المال من وجهة النظر الاقتصادية يقتصر كما هو معروف على الأموال المنتجة لسلع وخدمات، أما من الناحية الضريبية فلا بد أن نفرق بين الضريبة على رأس المال والضريبة على الثروة، فالضريبة على رأس المال وهي التي تفرض على رأس المال المنتج أي المستخدم في العملية الإنتاجية، بينما يقصد بالضريبة على الثروة، تلك التي تفرض على كل ما يمتلكه الشخص من الأموال العقارية أو المنقولة وبصرف النظر عن اعتبارات الإنتاجية أو الدخل².

وقد أخذت الضريبة على رأس المال طريقها إلى التطبيق في كثير من دول العالم وبخاصة الدول المتطورة منها بريطانيا وفرنسا في السنوات الأخيرة وهذا النوع من الضرائب يقدم العديد من الميزات منها³ :

- الضريبة على رأس المال تصيب عناصر معطلة من الثروة (المجوهرات الأراضي السيارات الفخمة).
- ضريبة تحت أصحاب الثروات على استثمارها والبحث عن موطن الكسب والريح.
- ضريبة تعفي من دفعها ذوي الدخل المحدود والقدرة المالية الضعيفة.
- بالمقابل وجهت إلى الضريبة على رأس المال مجموعة من الانتقادات منها :
- كونها تصيب رأس المال، فهي تؤدي إلى إنقاص قدرته الإنتاجية.
- تضعف الميل العام للادخار لدى الأفراد، لأن هذا الادخار سوف تفرض عليه ضريبة.
- قد تدفع أصحاب رؤوس الأموال إلى ترك البلاد واستثمارها في بلدان أكثر أمانا.

في الواقع إن الضريبة على رأس المال ذاته لم تطبق إلا كوسيلة لمورد استثنائي سواء أثناء الحروب أو بعدها أو للحد من التفاوت الطبقي وفي الأزمات الاقتصادية.

2- نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة المتعددة : إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأمور التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فالدولة تبحث دائما عن النظام الذي يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات وفي ذات الوقت تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة، واستنادا إلى ذلك تتور المفاضلة عند إجراء التنظيم الفني للضرائب بين الاعتماد على نظام الضريبة الموحدة أو الأخذ بنظام يقوم على فرض عدة ضرائب.

¹ محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 98.

² عادل أحمد حشيش، "أصول الفن المالي للاقتصاد العام"، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1992، ص 129.

³ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، "أسس المالية العامة"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 171.

2-1- الضريبة الوحيدة : قد عرف التطور المالي لنظام الضريبة من القدم، خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر، نظام الضريبة الموحدة بل ودافع عنها الكتاب الاقتصاديون في ذلك الوقت، إذ كانت الدولة تفرض ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما تحتاج إليه من موارد مالية.

والتأصيل التاريخي ينبع من فكرة الضريبة الأساسية التي نادى بها فوبان¹ Vauban سنة 1707 الذي اقترح إلغاء الضرائب التي كانت قائمة في ذلك الوقت وإحلال ضريبة أساسية محلها أطلق عليها ضريبة العشور على الأراضي والدخول المنقولة.

وقد أخذ "الطبيعيون" بفكرة الضريبة الموحدة على الأراضي الزراعية على أساس كونها المصدر الوحيد للثروات وأن ملاك الأراضي هي الفئة الوحيدة التي تنتج إيرادا صافيا، ومن ثم فمن غير المجدي أن تفرض الضريبة على دخول الطبقات الأخرى، إذ أي ضريبة على هذه الطبقات يعني أن الملاك الزراعيين هم الذين يتحملون عبئها في النهاية. ويرجع ذلك إلى أن فرض الضريبة على دخول الفئات الأخرى كالتجار والصناع مثل سيؤدي إلى رفع أثمان الخدمات التي تقدمها هذه الفئات الملاك الأراضي بمقدار الضريبة، أي أن الضريبة في النهاية تقتطع من الناتج الصافي أي دخل الملاك.

وقد أخذ الكاتب الأمريكي "هنري جورج" بفكرة الضريبة الموحدة متخذا الريع العقاري وعاء لها أي الزيادة في قيمة الأراضي، واستند في ذلك إلى أن التقدم الاقتصادي والتطور العمراني وزيادة عدد السكان كل ذلك يؤدي إلى ارتفاع قيمة الأراضي، وأن ملاك تلك الأراضي يحصلون على الزيادة في القيمة الناتجة عن أسباب اجتماعية أو اقتصادية، ليس لهم دخل في تحقيقها مما يؤدي إلى التفاوت بين دخول طبقات المجتمع وبمرور الزمن يزيد التفاوت، مما يستلزم تدخل الدولة بفرض ضريبة موحدة على الريع العقاري لتقليل حدة التفاوت بين الدخول من جهة ومصدر للإيرادات من جهة أخرى.

وفي الفكر المالي الحديث، نادى بعض أنصار الضريبة الموحدة بالأخذ بها على أساس معيار الدخل العام الذي يحققه الفرد خلال السنة من مصادر متعددة، لكونه أكثر تحقيقا لفكرة العدالة والمقدرة التكاليفية للمكلف، بالإضافة إلى أنه نظام يتصف بالبساطة والوضوح ولا يتطلب نفقات كثيرة في الإدارة والتحويل².

وبالرغم من هذه المزايا إلا أن الضريبة الوحيدة تعرضت لانتقادات شديدة أهمها :

- لا تحقق إلا أهداف مالية فقط أي ليس لها آثار في الاستهلاك والادخار والاستثمار والإنتاج فمع الضريبة الوحيدة من الصعب التحدث عن الضريبة كأداة في توجيه السياسة الاقتصادية وتشجيع الاستثمار وتنشيط بعض القطاعات الإنتاجية.

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص : 139.

² سوزي عدلي ناشد، نفس المرجع السابق، ص : 140.

- الضريبة الوحيدة لا تناسب الاقتصاد العصري، فلا يوجد في الواقع مصدر وحيد للثروة في المجتمع بل هناك مصادر مختلفة زراعية، صناعية وتجارية وإلى غير ذلك من المصادر.

- الضريبة الوحيدة غير عادلة لأن هذا النوع من الضرائب لا يأخذ بعين الاعتبار قدرة دافع الضريبة لأنها تصيب مادة واحدة يمكن استخدامها من قبل الأغنياء والفقراء.

ولهذه الأسباب وأسباب أخرى، فالضريبة الوحيدة لم تطبق في بلد ما وأغلب الدول لجأت إلى نظام الضرائب المتعددة التي تفرض على عدد لا حصر له من النشاطات الاقتصادية في المجتمع¹.

2-2- الضرائب المتعددة : بالرغم من المزايا المقدمة للضريبة الوحيدة، فإن أنصار نظام الضرائب المتعددة الذي يفرض على أساس تعدد الأوعية الضريبية، فتفرض ضريبة على دخل العمل وأخرى على الدخل الناتج من ملكية الأراضي الزراعية وثالثة ناتجة على الدخل الناتج من ملكية رأس المال ورابعة على الدخل الناتج من الاستغلال الصناعي والتجاري... إلى غير ذلك. وفي هذا التعدد قد يكون سعر الضريبة واحدا بالنسبة للضرائب المتعددة، كما قد يختلف السعر من ضريبة إلى أخرى²، ويرون أن الضريبة الموحدة أصبحت لا تتوافق مع الأوضاع الاقتصادية المعاصرة وتوسع الأنشطة الاقتصادية، فهذه الأوضاع الجديدة تتطلب التوسع في فرض الضرائب وتنوعها لكي تشمل كافة الثروات والدخول والأنشطة التي يمارسها الأفراد، كما أن نظام الضريبة المتعددة يفرض الضرائب بمعدلات معتدلة لا يشعر الأفراد بعبئها ومن ثم لا يفكرون في التهرب منها.

وبالرغم من ذلك فنظام الضرائب المتعددة، وإن كان أكثر تماشيا مع التطور الاقتصادي، إلا أن الإفراط في التعدد قد يؤدي إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها وإدارة الضرائب على السواء³.

ولم تنتهج النظم الضريبية في الدول المختلفة مسلكا واحدا في هذا النظام الإطار وإن كانت الغلبة في التطبيق المالي لدى العديد من الدول النظام الضرائب المتعددة.

3- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة : يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق، فهناك شبه إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق.

وبالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا أنه حتى الآن لا يوجد معيار منضبط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، وقد اقترح علماء المالية في هذا الصدد عدة معايير التفرقة بين نوعي الضرائب محل البحث

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص : 162.

² محمد دويدار، "مبادئ الاقتصاد السياسي"، الجزء الرابع، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2001، ص : 322.

³ محمد عباس محرز، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص : 226.

وفقا للخصائص والسمات المشتركة بين أنواع الضرائب المباشرة من جهة وأنواع الضرائب غير المباشرة من جهة أخرى، وتتمثل في ثلاث معايير رئيسية¹.

3-1- معايير التفرقة :

(أ) - **المعيار القانوني** : يقوم هذا المعيار على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث التحصيل، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم اسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بما أي أن شخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي وكان التحصيل يتم كل سنة فالضريبة هنا مباشرة نظرا لأن العلاقة هنا مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة دون أي وسيط. أما إذا كانت الضريبة تفرض دون أي علاقة مباشرة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بل يتم فرضها وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين، مثل الضرائب الجمركية، دون ما اعتبار للشخص المكلف بالضريبة لعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا غير مباشرة².

وبالرغم من بساطة هذا المعيار ووضوحه فإنه قد تعرض للنقد وأهم هذه الانتقادات الموجهة إليه هي :

- إن الاعتماد على هذا المعيار يؤدي إلى نتائج غير صحيحة فبعض الضرائب والتي تعتبر كضرائب مباشرة لا يمكن إتباع طريقة القوائم الاسمية في تحصيلها، مثل ضرائب الدخل الإجمالي صنف الأموال المنقولة وبالتحديد أرباح الأسهم والسندات لحاملها، إذ لا يمكن معرفة حاملي هذه الأوراق دائما وتحرير كشوف بأسمائهم لذلك في أغلب الأحيان يتم استعمال طريقة الاقتطاع من المصدر.

- إن تنظيم قوائم بأسماء المكلفين لا يتعلق بطبيعة الضريبة بل بالإجراءات الضريبية التي يقرها المشرع فالدولة يمكن أن تحصل على ضريبة معينة على أساس قائمة أو كشف أو العدول عن ذلك³.

بناء على هذه الانتقادات جرت محاولة في فرنسا لتطوير هذا المعيار عندما اقترح الأستاذان تروتابا (Trotabas) وكوتريه (Cotteret) توسيعه استنادا إلى فكرة إمكانية أو استحالة وضع قوائم اسمية من قبل الإدارة الضريبية فعندما يمكن تنظيم قوائم بأسماء المكلفين فإن الضريبة تكون مباشرة حتى وإن لم تحصل فعلا عن طريق الجداول أما إذا كان من المستحيل تنظيم مثل تلك القوائم تصبح الضريبة غير مباشرة⁴.

ويترتب على ما تقدم أن هذا المعيار لا يعد معيارا منضبطا وجامعا للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص : 141.

² محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سابق، ص : 63.

³ منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص : 126.

⁴ منصور ميلاد يونس، نفس المرجع السابق، ص : 127.

ب)- **المعيار الاقتصادي** : وفقا لهذا المعيار تعد ضريبة مباشرة إذا كان المكلف بما قانونا هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه أن ينقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية ويسمى هذا الأخير بالمكلف الفعلي.

ويستند هذا المعيار إلى إمكانية نقل العبء الضريبي من عدمه من شخص المكلف القانوني إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية¹.

ومن أمثلتها الضريبة على الدخل الإجمالي «I.R.G» الخاصة بالأجور والمرتبات، فهي ضريبة مباشرة لأن من يتحمل عبئها هو ذات الشخص المكلف بما بموجب القانون عن طريق الاقتطاع من المصدر، بينما الضرائب الجمركية ضرائب غير مباشرة لأن المستورد يدفع الضريبة ثم ينقل عبئها إلى الشخص المستهلك برفع ثمن السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة ومن ثم يختلف من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبئها النهائي².

ومن الانتقادات الموجهة إلى هذا المعيار أن ظاهرة العبء الضريبي تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداولة التي لا يمكن التأكد منها سلفا، فضلا أن كل الضرائب قد ينتقل عبؤها وقد لا ينتقل.

فالضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأرباح التجارية والصناعية وهي ضريبة مباشرة كما نعلم لا يستطيع المنتج أن ينقل عبئها إلى شخص آخر وبالرغم من ذلك فإن هذا المنتج يستطيع أن ينقل عبئها إلى المستهلك في أوقات الرخاء عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة.

لهذه الاعتبارات لا يمكن الاعتماد على معيار نقل العبء الضريبي للفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة نظرا لعدم انضباطه في كثير من الحالات.

ج)- **معيار الثبات والاستقرار** : يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاصة للضريبة فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مادة الضريبة تتميز بالثبات والاستقرار الضريبة على الدخل والأموال والثروة، أما إذا كانت مادتها ظرفية ومتقطعة فإن الضريبة تكون غير مباشرة كاستيراد أو استهلاك بعض السلع أي على التداول والإنفاق³.

ويعد هذا المعيار أكثر المعايير دقة في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وبالرغم من ذلك فإن الضريبة على التركات التي تعد ضريبة مباشرة في الأصل فإنها وفقا لهذا المعيار تعد ضريبة غير مباشرة، إذ أنها تدفع بمناسبة حدث عرضي وهو الوفاة وعلى واقعة عرضية هي انتقال الملكية بالميراث.

لقد حاول الاقتصاديون البحث عن معايير أخرى بالإضافة إلى المعايير الثلاثة السابقة الذكر ولكن على الرغم من تعدد المعايير فإنها كلها عرضة للنقد ولا يمكن الاعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص : 142.

² محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سابق، ص : 65.

³ محمد عباس محرز، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص : 211.

سليمة، وعلى أي حال جرت عادة علماء المالية العامة على استخدام تعبير الضرائب المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض على مناسبة حصول المكلف على الدخل أو رأس المال واستخدام تعبير الضرائب غير المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض بمناسبة استخدام الدخل أو رأس المال كالضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك أو التداول

3-2- المفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة : تقوم أغلب الأنظمة الضريبية على

التأليف بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ولكن ترجيح الاعتماد على نوع من هذه الضرائب دون النوع الآخر يعتمد على ظروف كل بلد ودرجة تنميته كما يعتمد على المزايا التي يوفرها الاعتماد على أي من هذين النوعين فكل نوع مزاياه وعيوبه، ويمكن القول. إجمالاً أن ما يعتبره مزايا لأحد النوعين يعتبر عيوباً في النوع الآخر.

أ- مزايا وعيوب الضرائب المباشرة : تتمتع الضرائب المباشرة بعدة مزايا أهمها¹ :

- أنها تتميز بالثبات النسبي والانتظام والمقصود بالانتظام هو كون الضريبة دورية ومرتبطة بمواعيد محددة أما الثبات فلكونها لا تتعرض من حيث المبدأ للتقلبات الاقتصادية إلا في حدود ضيقة، على عكس الضرائب غير المباشرة التي تتأثر بتلك التقلبات التي تنعكس على الإنتاج والاستهلاك ومختلف مظاهر النشاط الاقتصادي.

- أنها أقرب إلى تحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية في توزيع الأعباء العامة وذلك لأنها تفرض على أساس مقدرة المكلفين على الدفع كما أن المشرع يراعي عند فرضها مختلف الاعتبارات الشخصية للمكلف كظروفه العائلية على عكس الضريبة غير المباشرة لا تفرق بين الفقير أو الغني وبين الأعمى والمترجم².

- أنها واضحة وملموسة، ومن ثم فإن المكلف بها يشعر بعبئها مما يدفعه إلى ممارسة حقوقه السياسية ومحاسبة السلطات العامة عن أوجه إنفاقها، في حين تختلط قيمة الضريبة غير المباشرة بسعر السلعة ولذلك يصعب على عامة الناس معرفتها.

ومع هذه المزايا فإن الضرائب المباشرة تتعرض للنقد لما تتصف به من عيوب أهمها :

- لا تتمتع الضرائب المباشرة بالمرونة الكافية حيث لا تعكس الظروف الاقتصادية السائدة، حيث يصعب زيادة حصيلتها أو خفضها بسهولة على عكس الضرائب غير المباشرة التي تعد أكثر تأثراً بالأحوال الاقتصادية. - لا تتصف الضرائب المباشرة بصفة العمومية، وكثيراً ما تخرج الدولة عن مبدأ العمومية بإعفاء بعض الفئات منها وهذا ما يؤدي إلى انخفاض حصيلتها³.

- تعقد وطول إجراءات الربط والتحصيل مما يترتب عليه تأخر تحصيل الكثير منها، ولذلك يصعب الاعتماد عليها وحدها في تمويل النفقات العامة⁴.

¹ منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص : 130.

² منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص : 131.

³ محمود إبراهيم الوالي "علم المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1987، ص : 57.

⁴ منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص : 131.

- قد يؤدي إحساس الممول بتحملة عبئا ماليا يدفعه مرة واحدة في وقت معين من السنة إلى التهرب من دفع الضريبة.
- وجود علاقة مباشرة بين الممول والسلطة القائمة على التحصيل يفتح مجالاً للتهرب من دفعها أو جزء منها بالاستعانة بشتى الطرق مثل المحاباة.
- (ب) - **مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة** : تتصف الضرائب غير المباشرة ببعض المزايا أهمها :
- لا يشعر الممول بدفعها لأنها تدخل ضمن ثمن شراء السلعة فلا يستطيع الفصل بين قيمة الضريبة و ثمن شراء السلعة، وتتميز بطابع العمومية فلا يعفى منها أحد¹.
- تتميز حصيللة الضريبة غير المباشرة بالمرونة الكبيرة حيث تتأثر بالظروف الاقتصادية السائدة في البلد ففي فترات الانتعاش والازدهار تزداد الحصيللة تلقائيا وتنخفض في فترات الكساد والانكماش.
- تعتبر الضريبة غير المباشرة موردا مباشرا ومستمرًا طوال السنة وهذا مفيدا جدا في تمويل الميزانية العامة خلافا للضريبة المباشرة التي لا تحصل إلا مرة في السنة المالية.
- رغم هذه المزايا فإنها لم تسلم من النقد ومن أهم عيوبها :
- ما يعاب عليها أنها لا تحقق العدالة الضريبية ولا تراعي المقدرة التكاليفية للمكلف، وما يزيد في خطورتها أن الضرائب غير المباشرة الأكثر حصيللة هي التي تفرض على السلع الضرورية، أي التي تستوعب الجزء الأكبر من الدخل المنخفضة وهذا ما يتعارض مع فكرة العدالة.
- تعاني حصيلتها من الانخفاض الشديد في فترات الانكماش الاقتصادي. - تستلزم جبايتها عدة إجراءات وشكليات ورقابة محكمة من طرف الإدارة الجبائية لتفادي الغش وهذا ما يؤدي في بعض الأحيان إلى عرقلة حركة إنتاج السلع وتداولها.
- ومما سبق يمكن تلخيص مزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة في هذا الجدول :

جدول رقم 1-2 : مزايا ومساوئ الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة².

المساوئ	المزايا	الضرائب
- طول مدة التحصيل - مرونة اقتصادية ضعيفة	- سهولة التحصيل - ثابتة المردودية نسبيا - مرئية ومعروفة القيمة من طرف المكلف بالضريبة - سهولة المراقبة نسبيا	الضرائب المباشرة

¹ حسين مصطفى حسين، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص : 50.

² محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، مرجع سابق، ص : 71.

الضرائب غير المباشرة	- مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف بالضريبة	- ثقيلة المراقبة
	- جد منتجة	- غير مستقرة المردودية
	- مرونة اقتصادية قوية	- تحصيل ناقص
	- سريعة التحصيل	(غش ضريبي)

الفرع الثاني : طرق تقدير الأسس الضريبية

تستخدم عدة أساليب لتقدير المادة الخاصة بالضريبة ويتمثل الفرق بين هذه الأساليب في درجة الدقة في التقدير التي يحصل عليها باستخدام كل منها، وقد اعتمد علماء المالية على طريقتين رئيسيتين للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة وتشمل كل طريقة مجموعة من الأساليب ذات الخصائص المشتركة وهما التقدير بواسطة الإدارة أو التقدير بواسطة الأفراد¹.

1- التقدير بواسطة الإدارة : بموجب هذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية بنفسها بتقدير المادة الخاضعة للضريبة، ومن أجل ذلك تستخدم الأساليب التالية :

1-1- طريقة المظاهر الخارجية : وفقا لهذا الأسلوب تقوم الإدارة الضريبية بتقدير المادة الخاضعة للضريبة بطريقة تقريبية استنادا على بعض المظاهر الخارجية مثل ما يدفعه الشخص كإيجار للسكن أو عدد السيارات التي يمتلكها وغيرها من المظاهر الأخرى، وقد كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع الضريبي الفرنسي في القرن التاسع عشر وحتى عام 1925، حيث تفرض الضريبة على الدخل على أساس مظاهر خارجية معينة تتمثل في عدد الأبواب والنوافذ للمنزل المكلف بالضريبة، استنادا إلى أن منزل المكلف الغني أكثر أبوابا ونوافذ من منزل المكلف بالضريبة الفقير، وتمتاز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة وقلة النفقات إلا أنها تعتبر طريقة غير واقعية ولا تناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة، ولذلك لا يمكن الاعتماد عليها لتقدير وعاء الضريبة، فهناك بعض الدخول التي لا توجد بها أي مظاهر خارجية تدل عليها مثل دخول القيمة المنقولة أو أن تكون هذه المظاهر مخالفة للحقيقة، وما يعاب عليها كذلك أنها لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف نظرا للثبات النسبي للمظاهر الخارجية².

نظرا لهذه العيوب ابتعدت معظم التشريعات الضريبية عن الأخذ بهذا الأسلوب ولا يستعمل إلا كوسيلة المراقبة التهرب من الضريبة من قبل أصحاب الدخول المرتفعة³.

1-2- التقدير الجزافي : تبعا لهذا الأسلوب تقدر المادة الخاضعة للضريبة بشكل إجمالي وتقربي بناء على

عدد من القرائن، مثل القيمة الإيجارية لتحديد دخل صاحب العقار وعدد العمال لتحديد دخل رب العمل.

¹ طارق الحاج، "المالية العامة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص : 72.

² محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سابق، ص : 146.

³ طارق الحاج، مرجع سابق، ص : 73.

ويستعمل هذا الأسلوب لتحديد المادة الخاضعة للضريبة لصغار المكلفين وخاصة تجار التجزئة والحرفيين والذين لا يلزمهم القانون بمسك الدفاتر المحاسبية، وقد يحدد أساس الضريبة بصورة اتفاقية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة عن طريق المناقشة والاتفاق معه على أساس معين إذا كان الدخل ورقم الأعمال المصرح قريبا من الحقيقة.

وما يعاب هذه الطريقة الخلافات المستمرة التي تحدث بين المكلف والإدارة الضريبية وإمكانية تطرف الإدارة في تقدير المادة الخاضعة للضريبة، لهذا تحاول التشريعات الضريبية الحديثة الابتعاد عن هذه الطريقة¹.

1-3- التقدير الإداري المباشر : يقصد بالتقدير الإداري المباشر هو أن تلجأ الإدارة الضريبية إلى تقدير المادة الخاضعة بنفسها في حالة امتناع المكلف عن تقديم إقراره عن قصد أو إهمال، وتمتع الإدارة الضريبية بحرية واسعة في تجميع القرائن والأدلة والمعلومات للوصول إلى تحديد المادة الخاضعة. وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة ووفرة الحصيلة، لذا تطبق في معظم التشريعات الجبائية وتسمى في التشريع الجبائي الجزائري بالتغريم التلقائي.

وما يعاب عليها بأن تكاليفها عالية وتحتاج إلى عدد كثير من الموظفين المهرة.

2- التقدير بواسطة الأفراد : حسب هذه الطريقة تعتمد الإدارة الضريبية للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة إما على إقرار أو تصريح المكلف بنفسه أو إقرار الغير.

1-2- إقرار المكلف بنفسه : مضمون هذه الطريقة هو أن يقوم المكلف بنفسه بتقديم تصريح في الأجل المحدد قانونا ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروة المكلف ودخله ورقم أعماله ومع ذلك ليس شرطا أن تعتمد الإدارة الجبائية على ما قدمه المكلف من معلومات بل يحق لها أن ترفضه أو تدخل عليه بعض التعديلات ومناقشة الممول في ذلك.

وما يميز هذا الأسلوب هو التعرف على الدخل الحقيقي للممول خاصة إذا كانت جميع الوثائق والمستندات صحيحة، كما يقلل من تكاليف جباية الضرائب وما على الإدارة الجبائية هو المراقبة والتأكد من صحة البيانات المقدمة².

وما يعاب على هذه الطريقة هو التعرف على طبيعة عمل المكلف والذي يعتبر تدخلا مباشرا في خصوصيات عمله التي لا يرغب أن يطلع عليها أحد، ومع ذلك تعتبر هذه الطريقة أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة وقد تبنتها العديد من التشريعات الضريبية.

2-2- إقرار الغير : بمقتضى هذه الطريقة يتم الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة لتقديرها من قبل شخص آخر غير المكلف يسمح له وضعه بمعرفة مركز المكلف وحقيقة دخله¹، فصاحب العمل يسمح له وضعه أن يقدم

¹ طارق الحاج، نفس المرجع السابق، ص : 73.

² محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سابق، ص : 150.

إقراراً - عن أجور العاملين لديه وليس له مصلحة في إخفائها أو إنقاصها لأنها تعتبر كتكاليف قابلة للخصم وكلما ارتفعت هذه التكاليف كلما انخفض الربح وانخفض مقدار الضريبة الواجبة الدفع، وكذلك المستأجر يسمح له وضعه أن يبلغ عن قيمة الإيجار الذي يدفعه للمالك... الخ.

وتمتاز هذه الطريقة بدقتها النسبية واقترابها من الحقيقة ومن عيوبها أنها لا تمس إلا بعض الدخول فقط، مثل الدخول الناتجة عن الأجور والمرتبات والإيجارات على سبيل المثال، ومع ذلك مازال هذا الأسلوب يتبع في كثير من دول العالم².

الفرع الثالث : الضرائب والرسوم المعمول بها في النظام الضريبي الجزائري

أدت التغيرات الحاصلة على مستوى الاقتصاد الدولي إلى حدوث تطورات في الاقتصاد الوطني، الشيء الذي استوجب تغيير النظام الضريبي والقيام بعدة إصلاحات خاصة بعد توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد مخطط مركزي إلى اقتصاد السوق، ولقد كان أهم هذه الإصلاحات سنة 1992، والتي تهدف إلى الفعالية التي تعتبر مؤشر نجاح كل نظام،

ومن النتائج الرئيسية لتلك الإصلاحات توسع نطاق الضرائب والرسوم وتوسع أنواعها.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) : ميز المشرع الجزائري بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي ضمن الإصلاح الضريبي، حيث يخضع الأول للضريبة على أرباح الشركات، والثاني للضريبة على الدخل الإجمالي.

1-1- تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي وخصائصها : أسست الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب

قانون المالية لسنة 1991.

✓ **تعريفها :** يقصد بالضريبة على الدخل الإجمالي تلك الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المحقق من مصادر مختلفة ومتعددة³، كما عرفها المشرع حسب المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كمايلي : "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقاً لأحكام المواد من 85 إلى 98"⁴. ويتكون الدخل الصافي الإجمالي حسب المادة 2 من نفس القانون من المداخل الصافية للأصناف التالية⁵ :

¹ طارق الحاج، مرجع سابق، ص : 76.

² طارق الحاج، نفس المرجع السابق، ص : 76.

³ يوسف قاشي، تشخيص وتقييم النظام الضريبي الجزائري الحالي، مجلة معارف، العدد 13/ ديسمبر 2012، جامعة البويرة، ص : 139.

⁴ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2016، المادة 01.

⁵ نفس المرجع، المادة 02.

➤ أرباح مهنية.

➤ عائدات المستثمرات الفلاحية.

➤ الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.

➤ عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

➤ الرواتب والأجور و المعاشات والريوع العمرية.

✓ **خصائصها :** من التعريف السابق يمكن استخلاص الخصائص التي تتميز بها الضريبة على الدخل الإجمالي وهي ممثلة في مايلي¹ :

➤ **ضريبة سنوية :** حيث تفرض سنويا على مجموع المداخيل المحققة من مختلف الأصناف.

➤ **ضريبة وحيدة :** أي أنها تجمع كل أصناف الدخل لتفرض عليه ضريبة واحدة، وعوضت الضرائب النوعية التي كانت موجودة في النظام السابق، كما أنها تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط.

➤ **ضريبة شخصية :** إذ أنها تأخذ في الحسبان الوضعية الشخصية للمكلف بها وحجم دخله.

➤ **ضريبة تصريحية :** أي أنها تعتمد على التصريحات التي يقدمها المكلف عن مجموع ما تحصل عليه من مداخيل طوال السنة.

➤ **ضريبة تصاعدية :** أي أنها تحسب وفق جدول تصاعدي باستثناء المداخيل التي تخضع إلى الاقتطاع من المصدر.

1-2- مجالات تطبيق الضريبة على الدخل ومعدلات فرضها : حدد المشرع في المواد 3 و4 و5 و104

كل من الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي والأشخاص المعنيون منها، وكذلك معدلات فرضها كمايلي :

مجالات تطبيق الضريبة على الدخل :

➤ **الأشخاص الخاضعون للضريبة :** يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي² :

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر.
- الأشخاص الذين لهم عائدات من مصدر جزائري، حتى لو كانوا غير مقيمين بالجزائر.
- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية والذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل.

¹ يوسف قاشي، مرجع سابق، ص : 140.

² يوسف قاشي، مرجع سابق، ص : 140

➤ الإعفاءات : يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي.

- الأشخاص الذين لا يتجاوز دخلهم الصافي الإجمالي السنوي 120.000 دج.
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية، عندما تمنح البلدان التي يمثلونها مزايا مماثلة للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

✓ معدلات فرضها : يتحدد معدل الضريبة على الدخل الإجمالي حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفق الجدول التالي :

جدول رقم (3-1) : نسب ضريبة الدخل الإجمالي وفقا للمداخيل

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

المصدر : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2016، المادة 104، ص 39

2- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) : يندرج وضع الضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات والذي أضحي يختلف عن المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعيين.

2-1- تعريف الضريبة على أرباح الشركات ومجال تطبيقها : تم إدراج الضريبة على أرباح الشركات سنة 1991 وفي مايلي تعريفها ومجال تطبيقها :

✓ تعريفها : "هي ضريبة سنوية تؤسس على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحقق من طرف الأشخاص المعنويين"¹، كما عرفها المشرع حسب المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" تؤسس ضريبة سنوية على مجمل

¹ يوسف قاشي، مرجع سابق، ص : 141.

الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات"¹.

✓ **مجال تطبيقها :** تنص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يخضع للضريبة على أرباح الشركات مايلي²:

➤ **الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء :**

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل؟

- الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة. (المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري).

كما تخضع لهذه الضريبة :

- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.

- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.

2-2- الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات ومعدلات فرضها : حددت المادة 140 و150

من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات وكذلك نسب فرضها كالتالي :

¹ قانون الضرائب و المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 135.

² نفس المرجع، المادة 136.

✓ الأساس الخاضع للضريبة : حسب المادة 140 فإن الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها والمحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته¹.

أما الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات يتمثل في النتيجة الجبائية وتحسب كما يلي :

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} - \text{الأعباء القابلة للحسم} + \text{الأعباء غير قابلة للحسم}$$

وتحسب الضريبة على أرباح الشركات بالعلاقة التالية:

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = \text{النتيجة الجبائية} \times \text{معدل الضريبة}$$

✓ معدلات فرض الضريبة على أرباح الشركات : حدد معدلات الضريبة على أرباح الشركات حسب المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016 كما يلي² :

➤ 19%، بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

➤ 23%، بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار.

➤ 26%، بالنسبة للأنشطة الأخرى.

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، وعدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

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

• 10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكافلات.

• 40% بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها.

• 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر.

• 24% النسبة :

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 135.

² نفس المرجع، المادة 150 الفقرة 01.

■ للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.

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

✓ **الإعفاءات :** تنص المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه تعفي بصفة نهائية كل من:

➤ التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية.

➤ المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة.

➤ مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي.

➤ صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط.

➤ التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من اعتماد تسلمه مصالح تابعة لوزارة الفلاحة.

➤ الشركات التعاونية لإنتاج، وتحويل، وحفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة؛

➤ تستفيد من إعفاء دائم، العمليات المدرة للعملة الصعبة ولا سيما :

● عمليات البيع الموجهة للتصدير.

● تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.¹

وتعني بصفة مؤقتة كل من :

➤ الأنشطة التي يمارسها الشباب في إطار الاستفادة من دعم الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ)،

أو الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM)، أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC)

من 03 إلى 06 سنوات.

➤ المؤسسات السياحية المحدثّة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب (لمدة 10 سنوات).

3- **ضرائب ورسوم أخرى :** على غرار الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات تعتبر كل من

الضريبة الجزافية الوحيدة الرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني من أهم الضرائب المعمول بها في

النظام الضريبي الجزائري.

3-1- **الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) :** حلت الضريبة الجزافية الوحيدة محل ضريبة الدفع الجزافي بموجب

قانون المالية لسنة 2007، حيث جاءت في المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 138.

نصت على انه "تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وتغطي زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني"¹.

✓ مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة :

➤ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون، الشركات، والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا، أو تجاريا، أو حرفيا، أو مهنة غير تجارية والتي لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).

➤ المستثمرون الذين يمارسون المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة المؤهلة للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة"².

✓ طرق الإخصاء الضريبة الجزافية الوحيدة : يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين اكتتبوا التصريح الخاص برقم الأعمال (G N°12)، الشروع في حساب الضريبة المستحقة وإعادة تسديدها للإدارة الجبائية حسب الدوريات التالية³ :

➤ **الدفع الفصلي** : تدفع الضريبة الجزافية الوحيدة بالربع (1/4) كل ثلاثة (03) أشهر من المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة يجب أن يتم الدفع في فترة أقصاها اليوم الأخير من الفصل المدني، عندما ينتهي الفصل في يوم عطلة قانونية، يتم تأجيل الدفع إلى أول يوم إلى العطلة.

➤ **الدفع السنوي** : يمكن المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اختيار الدفع السنوي للضريبة، وفي هذه الحالة يمكنهم تسديد المبلغ الإجمالي السنوي، ابتداء من الأول من شهر سبتمبر وإلى غاية 30 من نفس الشهر.

➤ **التصريح التكميلي** : في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك المصرح به، بعنوان السنة n، يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين اكتتاب تصريح تكميلي بين 15 و 30 جانفي من السنة n+1 ودفع الضريبة المتعلقة بها

✓ **معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة** : يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة، كما يأتي⁴ :

➤ بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع 5%.

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 282 مكرر.

² النظام الضريبي الجزائري ، وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، 2016، ص :7

³ نفس المرجع، ص : 8.

⁴ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 282 مكرر 4 .

➤ بالنسبة للأنشطة الأخرى 12%.

3-2- الرسم على النشاط المهني (TAP) : يعد الرسم على النشاط المهني ضريبة مباشرة تستحق دوريا

على رقم الأعمال الذي يتحقق في الجزائر من طرف الأشخاص الطبيعيين، والمعنويين الذين يمارسون نشاط مهني بصفة دائمة¹.

✓ مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني : يستحق الرسم على النشاط المهني حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على² :

➤ الأشخاص المعنويين الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج.

➤ الأشخاص الطبيعيين الممارسون لنشاط تخضع عائداً لهم للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح المهنية والذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج.

✓ الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني

➤ بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة : رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة.

➤ بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة : رقم الأعمال بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة.

ولتحديد الأساس الخاضع للضريبة، يجب الأخذ في الحسبان، التخفيضات المقدرة بـ 30%، 50%، 75%

المنصوص عليها في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³.

✓ معدل الإخضاع للرسم على النشاط المهني : يحدد معدل الرسم على النشاط المهني حسب المادة 222 من

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بـ 2% ويرفع هذا المعدل إلى نسبة 3% فيما يتعلق برقم الأعمال الناتج

عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، يخفض معدل هذا الرسم إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات

بالنسبة لنشاطات الإنتاج فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، تحدد نسبة الرسم بـ 2% مع

تخفيض بنسبة 25%⁴.

¹ يوسف قاشي، مرجع سابق، ص : 147.

² النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص : 9.

³ نفس المرجع، ص : 9.

⁴ نفس المرجع، ص : 9.

3-3- الرسم على القيمة المضافة (TVA) : جاءت هذه الضريبة لتعوض الرسوم على رقم الأعمال التي كانت موجودة في النظام السابق، فقد حلت محل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، وهي تندرج ضمن الضرائب الغير المباشرة، ولقد أسست بموجب قانون المالية لسنة 1991.

✓ خصائصها : يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية¹ :

- ضريبة حقيقية : تخص استعمال المداخيل أي المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.
- ضريبة غير مباشرة : لا تدفع للخزينة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي، ولكن تدفع من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات.
- ضريبة نسبية القيمة : تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج.
- ضريبة مؤسسة حسب آلية عمل الدفعات المجزئة : أي أن الرسم على القيمة المضافة يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج بحيث أن في نهاية الحلقة التي اتبعها المنتوج، فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك.
- ضريبة محايدة : الرسم على القيمة المضافة محايدة بالنسبة للمدنيين الشرعيين بما أنه متحمل من طرف المستهلك النهائي.

✓ مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة :

➤ العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا :

يكون الرسم على القيمة المضافة مستحق وجوبا حسب المادة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على² :

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم.
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.
- العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر.
- المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور ومشروبات أخرى مماثلة.
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية.
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة.

¹ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، 2015، ص : 8.

² النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص : 12.

- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة.
- عمليات الإيجار، وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.

- الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص.

➤ العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريا :

يشار إلى العمليات الخاضعة للضريبة وكيفية الاختيار في المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وتتمثل هذه العمليات في مايلي¹ :

- العمليات الموجهة للتصدير.
 - العمليات المحققة لفائدة:
 - الشركات البترولية؛
 - المكلفين بالرسم الآخرين.
 - المؤسسات التي تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.
- ### ➤ الخاضعون للرسم على القيمة المضافة² :

- المنتجون.
- البائعون.
- المستوردون.
- البائعون بالتجزئة.

✓ الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة :

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته³.

✓ معدلات فرض الرسم على القيمة المضافة :

¹الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص: 10.

²النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص: 13.

³نفس المرجع، ص: 13.

➤ (9% معدل مخفض) : يطبق هذا المعدل على المنتجات، والمواد الغذائية الضرورية وذات الاستعمال الواسع، والمنتجات الفلاحية، منتجات الحرف التقليدية، المنتجات التعدينية، السلع التجهيزية، الأشغال والعمليات والخدمات المحددة بموجب المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال¹.

➤ (19% معدل عادي) : يطبق على العمليات، والخدمات والمنتجات الغير خاضعة للمعدل المخفض بـ7% حسب المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال².

المطلب الثالث : طرق إعادة تشكيل الأسس الضريبية وفق التحقيق المحاسبي

إن هدف المراقبة أو التحقيق يمكن بالدرجة الأولى في تصحيح الأخطاء واكتشاف المخالفات والنقائص المتأنية أو المرتكبة في إطار عملية ممارسة النشاط ومدى احترام أو معرفة تطبيق القواعد والإجراءات المنظمة لهذه العملية لاسيما منها التجارية والمحاسبية والجبائية، وللوصول إلى هذا الهدف أو الغاية من التحقيق وجب البحث والتحري عن الطريقة أو الوسيلة المتبعة المناسبة والمضمونة من خلال المعطيات والمعلومات المتوفرة لدى عملية فحص ومراقبة وتحليل مختلف الوثائق والدفاتر المحاسبية

الفرع الأول : طرق إعادة تشكيل أسس رقم الأعمال

1 - إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال عناصر الكمية³ : عادة ما يلجأ المحققون لهذه الطريقة نظرا لسهولةها، حيث تخضع أغلب الأنشطة لهذه الطريقة في التحقيق غير أنه هناك بعض الأنشطة لا تخضع لهذه الطريقة إطلاقا مثل (المهن الحرة، ومقاولات الأشغال العمومية ...) كذلك من الصعب تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات الكبرى والمؤسسات التي تنتج سلع متعددة ومتجددة.

فطريقة حساب الكمية يمكن تطبيقها على كل الأشياء والمنتجات كما يمكن تطبيقه فقط على بعض المنتجات التي تمثل نسبة جد معتبرة من رقم للأعمال.

أ- طريقة حساب الكمية لمؤسسة تجارية (بيع وشراء) :

مخزون بداية السنة (+) مشتريات السنة (-) مخزون نهاية السنة

= الاستهلاك الحقيقي (-) الاستهلاك المصرح به

= الفارق في الكمية المستهلكة

¹ رحمة نابي، مرجع سابق، ص: 165.

² قانون الرسم على رقم الأعمال، 2016، المادة 23.

³ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 122 et 123.

ب)- طريقة حساب الكمية لمؤسسة صناعية (المادة الأولية الأساسية) :

مخزون بداية السنة للمادة الأولية (+) مشتريات السنة للمادة الأولية (-) مخزون نهاية السنة للمادة الأولية

= الاستهلاك الحقيقي للمادة الأولية (-) معدل الفضلات (%) للمادة الأولية

= الاستهلاك الصافي للمادة الأولية (+) مخزون أول السنة للمنتوج النهائي مقيم بالمادة الأولية

(-) مخزون نهاية السنة للمنتوج النهائي مقيم بالمادة الأولية

= الفارق في المادة الأولية

2 - طريقة إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال الإيرادات المقبوضات) وإعداد الفواتير (الفوترة)¹ :

أ)- من خلال الإيرادات : لتحديد الإيرادات المحققة من طرف المؤسسة الخاضعة للتحقيق بالإمكان إعداد الحساب المالي الذي يشمل إجمالي الجانب المدين لحساب الصندوق إضافة أرصدة الجانب الدائن (الكشف البنكي) للحساب البنكي للمؤسسة أخذا بعين الاعتبار حساب الزبائن وحساب التسبيقات للزبائن في بداية السنة ونهايتها كما يلي:

حساب الصندوق (مجموع مبالغ الجانب المدين) :

(+) حساب البنك (مجموع المبالغ المقبوضة خلال السنة)

= مجموع الإيرادات (المقبوضات)

(-) رصيد تسبيقات الزبائن بتاريخ 01/01

(+) رصيد تسبيقات الزبائن بتاريخ 12/31

(+) رصيد الزبائن بتاريخ 01/01

(-) رصيد الزبائن بتاريخ 12/31

= رقم الأعمال المحصل الحقيقي المعترف به

(-) رقم الأعمال المحصل المصرح به

= الفارق في رقم الأعمال المحصل

ملاحظة : هذا الفارق يستدعى البحث والتحري عن أسبابه وطلب استفسارات وتبريرات إذ يمكن إن يكون الفارق في بعض الأحيان إرجاع شيكات، تحولات داخلية... الخ.

¹ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger-Edition 2001 page 124.

ب)- من خلال الفوترة إعداد الفواتير : فيما يخص مؤسسات الإشغال العمومية تعتبر الفوترة أساس الضريبة على الأرباح، وعلى ذلك إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر يأخذ بعين الاعتبار رصيد الزبائن والتسبيقات إضافة إلى رقم الأعمال المحصل ورقم الأعمال المفوتر المصرح به كما يلي:

رقم الأعمال المحصل المصرح به :

(+) رصيد تسبيقات الزبائن بتاريخ 01/01 (-) رصيد تسبيقات الزبائن بتاريخ 12/31

(-) رصيد الزبائن بتاريخ 01/01 (+) رصيد الزبائن بتاريخ 12/31

= رقم الأعمال المفوتر الحقيقي المعترف به (-) رقم الأعمال المفوتر المصرح به

= الفارق في رقم الأعمال المفوتر

3)- إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال تكاليف الإنتاج¹ : يمكن للمحققين إعادة تشكيل أو تأسيس رقم الأعمال المحصل أو المفوتر من خلال بعض التكاليف التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج. من خلال مقارنة الأجور المدفوعة مع رقم الأعمال المصرح به أو مقارنة إنتاج المؤسسة مع استهلاك الطاقة الكهربائية خلال فترة 4 سنوات مع مراعاة التغيير في وسائل الإنتاج، كما يمكن الأخذ بعين الاعتبار استهلاك مادة البنزين أو المازوت كأساس لإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاص بمؤسسات النقل.

4)- إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال النسب : يوجد لدى أغلب المؤسسات نسب ثابتة بين بعض العناصر المكونة والمتعلقة بسعر التكلفة، نقارن هذه النسب بالكمية وبالقيمة مع تلك الواردة في المعطيات المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون الحقيقي، لاستخراج الكميات المغفلة أو المخفية وتقييمها من خلال العلاقة التالية :

رقم الأعمال المغفل = الكمية المغفلة × سعر بيع الوحدة.

إلا أن هذه الطريقة غير مستعملة في عمليات التجارة بالتجزئة، حيث من الأفضل استخدام طريقة نسب الاستغلال لمثل هذا النوع من التجارة، والتي تتكون من النسب المحددة انطلاقاً من المعطيات المحاسبية مع تلك المستخرجة من خلال وثائق الإثبات.

5)- إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال دراسة السعر² :

¹ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger-Edition 2001 page 125.

² Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger-Edition 2001 page 126 et 127.

هذه الطريقة يمكن القيام بها (عملها) انطلاقا من المشتريات أخذنا بعين الاعتبار التغير في المخزون مضافا إلى ذلك الربح الخام كما يلي :

مخزون بداية السنة : (+) مشتريات السنة (-) مخزون نهاية السنة

= مشتريات مباعا (بضائع مستهلكة) (+) الربح الخام

= رقم الأعمال خارج الرسم (TVA) (+) الرسم على القيمة المضافة (TVA)

= رقم الأعمال بكل الرسوم

المشتريات المباعا تشمل كل المشتريات سواء كانت مسجلة أو غير مسجلة في محاسبة المؤسسة والمكتشفة من خلال المراقبة أو كشوف التحريات المحصل عليها من مختلف الموردين.

- في حالة اكتشاف التاليف الأولية غير مسجلة يتم تقويمها على أساس المنتوجات المباعا باستخدام العلاقة التالية:

$$\frac{\text{انتاج السنة}}{\text{مواد ولوازم مستهلكة}} \times \text{المنتجات المغفلة} = \text{المواد الأولية غير المسجلة}$$

لتحديد رقم الأعمال المغفل الواجب التسوية يمكن اعتماد نسبة الربح الخام المرتفعة (خلال الأربع (4) سنوات الخاصة بالتحقيق) كما يمكن اعتماد متوسط نسبة الربح الخام لهذه الفترة.

رقم الأعمال الواجب التسوية = المنتجات المغفلة × نسبة الربح الخام.

(6) - إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال مؤشرات أخرى¹ : يمكن تأسيس إعادة تأسيس رقم الأعمال من

خلال بعض المعطيات والمؤشرات التي قد ترد خلال فترة التحقيق والتي قد يرى المحققون انها مناسبة وناجعة، مثل: مشتريات المشروبات الغازية وغيرها المستهلكة في المطاعم، سجل الشرطة الخاص بالفنادق..

وفي الأخير يمكن للمحققين اختيار العناصر المناسبة والمقبولة التي تسمح لهم بإعادة تأسيس رقم الأعمال،

كما يمكن اعتماد عدة مؤشرات في ذات الوقت يتم اختيار المؤشر المناسب والفعال قصد تأسيس الضرائب تحسبا لأي منازعات مستقبلية أو متوقعة.

(7) - اختبار أو تجربة الإنتاج وتحديد معدل الخسائر والنفائات² :

¹ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger-Edition 2001 page 128.

² Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 117 et 122.

أ)- تحديد معدل الخسائر والنفايات : إن عملية تحديد الخسائر والنفايات تعتبر عملية دقيقة تتطلب اهتمام خاص. حيث تتمثل في الفرق الناتج بين الكميات المستهلكة والكميات المشتراة (التبخر، المعالجة الخ.) بينما تعتبر المواد الضائعة والمدمرة أو التالفة المبررة تكاليف استثنائية ولا تدخل في سعر التكلفة. ولتحديد معدل الخسائر والنفايات يتم اللجوء إلى استخدام معاملات واردة في دراسات مهنية ميدانية سابقة أو باستخدام معدلات مطبقة على أنشطة مماثلة تخص كل مراحل الإنتاج والتسويق. التنازل عن الفضلات والنفايات بمقابل يعتبر إيرادات استثنائية تدخل ضمن المبيعات وتخضع للرسم على القيمة المضافة، لان مشتريات المواد الأولية خضعت لاسترجاع هذا الرسم.

إذا تعلق هذا الأمر بتلف أو خسارة في المنتجات (مصنعة، نصف مصنعة) يتم الاستفسار عن أسباب ودواعي هذا التلف أو الخسارة. وفي حالة العكس تعتبر منتجات مباعه بدون فواتير.

ب)- اختبار أو تجربة الإنتاج : اختبار الإنتاج عملية يتم اللجوء إليها عند اعتراض المكلف بالضريبة على النسب أو المعدلات المعتمدة لإعادة تأسيس أو تقييم الإنتاج.

ونظرا لكون أن عملية الإنتاج تعتمد على تقنيات الصنع لذا يجب قبل اتخاذ أي قرار بإجراء هذا الاختبار التزود بالمعلومات والتقنيات اللازمة لذلك بمعرفة المواد الأساسية المكونة للمنتج ونسبة كل مادة من خلال الوثائق التقنية والاقتصادية لدى المؤسسة أو استشارة المختصين، كما يمكن الذهاب إلى المخابر المختصة قصد تحديد نسب مختلف العناصر التي تدخل في تكوين المنتج محل التجربة.

لدى إجراء أي تجربة إنتاج يجب مراعاة الآتي :

- فحص الوثائق التقنية.
 - المراقبة والملاحظة المادية لعناصر الإنتاج التي تكون في حالة توقف تام.
 - نوعية المواد الأولية المستعملة.
 - الإعلام المسبق للخاضع بالضريبة الذي يشترط حضوره بنفسه أو مستشاره.
- في الأخير نتيجة هذه العملية يجب أن تحرر على عقد إداري رسمي يسمى " محضر معاينة " يملا أو يحرر وفق شروط شكلية وموضوعية حيث يتم اعتماد هذه النتيجة كأساس لإعادة تشكيل رقم الأعمال.

الفرع الثاني : طرق إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح

إن هدف كل مؤسسة اقتصادية تحقيق أقصى حد من الأرباح قصد تحسين وضعيتها ووضعيتها المشرفين عليها أو الشركاء ولما كانت هذه الأرباح هي في حد ذاتها هدفا للإدارة العمومية للاستفادة منها لتمويل نفقاتها من خلال

إخضاعها للضرائب، قد تسعى بعض المؤسسات وبكل الطرق إلى إخفاء جزء منها وعدم إظهار الأرباح الحقيقية وذلك إما بإخفاء جزء من الإيرادات أو رقم الأعمال أو إدراج تكاليف مبالغ فيها أي تضخيم التكاليف وإما بإظهار أو استخدام الحالتين معا وعليه فإن إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح تتم عن طريق إعادة تشكيل رقم الأعمال أو بدراسة و فحص التكاليف والمصاريف أو كلاهما، كما يمكن استخدام طرق أخرى تكتشفها عملية التحقيق و التي قد يرى المحقق أنها مجدية وأكثر ضمان للحفظ على مصالح الخزينة العمومية.

1)- إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح من خلال إعادة تشكيل رقم الأعمال : يعتبر رقم الأعمال المحقق لدى أي مؤسسة قمة الهرم الذي تخصم منه التكاليف المختلفة الخاصة والمرتبطة بالنشاط الأساسي والتي تدخل كعنصر فعال ومباشر في تكوين رقم الأعمال أو الإيرادات المحققة، التحديد النتائج الخاضعة للضريبة على الأرباح (الضريبة على ارباح الشركات (IBS) و/أو الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) حسب الشكل القانوني للمؤسسة).

إن إعادة تشكيل رقم الأعمال حسب كل الطرق التي تم التطرق إليها في المبحث السابق والهادفة إلى اكتشاف أو إظهار أرقام أعمال مغفلة تأثر في عملية تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة مما يظهر أو ينتج عنه أرباح مغفلة خاضعة للضريبة تتم تسويتها مع إضافة الغرامات والعقوبات المترتبة عن ذلك.

2)- إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح من خلال فحص ودراسة التكاليف : إن عملية تفحص ودراسة التكاليف تتطلب نوع من المهارة والدقة حيث يتم التطرق إلى كل عناصر التكاليف المدرجة ومراقبة مدى تناسقها مع النشاط الممارس وموضعيتها ومدى قابليتها للتخفيض في إطار القوانين والتشريعات السارية المفعول وفي الحدود المرخص بها كما يتم التطرق إلى اهتلاكات مختلف عناصر الإنتاج والاستثمارات أو التثبيتات ونظام الإهلاك المطبق، وتفحص المشتريات سواء كانت بضائع أو مواد ولوازم مستهلكة حيث غالبا ما تلجأ بعض المؤسسات إلى إدراج مشتريات وهمية أو غير مبررة قصد الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة لاسترجاعه من جهة وتخفيض الأرباح الخاضعة من جهة أخرى خاصة لدى المؤسسات التي تستطيع التملص أو التهرب في إظهار رقم الأعمال مثل مؤسسات الأشغال العمومية والبناء التي تتعامل مع الإدارة العمومية.

كذلك فان ظهور أو اكتشاف هذه المخالفات يتم بإضافة مبالغها مباشرة إلى الأرباح المصرح بها وعمل التسوية اللازمة.

3)- إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح من خلال عناصر أخرى : يمكن أن يكون لبعض العناصر الأخرى تأثير على الأسس الخاضعة للضرائب على الدخل مثل فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن بعض التثبيتات

حيث تتم متابعتها في حدود القوانين المعمول بها من خلال النسب المطبقة فيما يخص المدة التي استعملت فيها من قصيرة في حدود 70% وطويلة في حدود 35% كما يتم متابعة الاعفاءات الخاصة بالتعهدات بإعادة استثمار هذه القيم.

كذلك فيما يخص الاعفاءات المتحصل عليها في إطار دعم الاستثمار والتي يتوجب إعادة استثمار 30% منها في خلال أربع (4) سنوات حيث يتم ادراجها ضمن الأرباح في حالة عدم تحقيق ذلك.

الفرع الثالث : نتائج عملية التحقيق المحاسبي

إن نهاية عملية التحقيق قد تفسر عن بعض الملاحظات واكتشاف النقائص والاعفالات والتجاوزات التي تستدعي التسوية كما يمكن أن تثبت صحة ونزاهة المحاسبة والمعطيات والوثائق الثبوتية وفي كل الأحوال يتم إشعار المكلف الخاضع للتحقيق مع حق الرد في الآجال المحددة.

لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا اثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المادة 9 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية¹.

1- حالات فرض الضريبة تلقائيا : يتم التقييم التلقائي الأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى :

- 1- عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة، بسبب فعله أو فعل الغير؛
- 2- في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية أو للسجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به؛
- 3- في حالة عدم اكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بعد شهر واحد (01) على الأقل من اعدار المصلحة له؛
- 4- في حالة عدم التصريح، وعندما يتجاوز الدخل الصافي إجمالي الإعفاء من الضريبة؛
- 5- إذا لم يرد على طلبات التوضيح والتبرير التي قدمها المفتش أو المحقق؛
- 6- عندما لا تقدم المحاسبة، الا في حالة حدوث قوة قاهرة، بعد انقضاء اجل ثمانية (08) أيام؛

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 43 ص 23.

7- في حالة ما إذا تجاوزت النفقات الشخصية الجلية والمداحيل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة ولم يتم التصريح بها.

8- عندما يتعلق الأمر بمؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشأة مهنية في الجزائر خاضعة إلى الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، تخلفت في الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعيين ممثل عنها في الجزائر¹.

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 44 ص 23 و 24 قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 42 ص 23.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى أهم الدراسات السابقة التي ارتبطت بموضع البحث الذي نحن بصدد دراسته والتي تناولت المتغيرات (المستقلة، التابعة) التي لها صلة وثيقة بالدراسة الحالية، من أجل معرفة علاقة الدراسة الحالية بالدراسة السابقة، حيث إن جمع المعلومات من أكثر من مصدر متنوع يساعد وبشكل كبير الوقوف على أدق التفاصيل التي لها صلة بالموضوع وسيتم تحليل هذه الدراسات من حيث الموضوعات والأهداف والمنهجية المتبعة وأدوات الدراسة والنتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول : الدراسات الوطنية

الفرع الأول : الدراسات باللغة العربية

1- قاسمي محمد : فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الجبائية حالة الجزائر خلال الفترة (2006-2016) السنة 2017.

- **نوع الدراسة :** مقال بمجلة التنمية والموارد البشرية بجامعة البليدة 2.
- **إشكالية الدراسة :** ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الجبائية خلال الفترة 2006-2014؟
- **منهج الدراسة وأدوات الدراسة :** تم إتباع المنهج التفسيري لقيام بهذه الدراسة وتم دعمها بدراسة ميدانية وتم جمع المعلومات من المقابلات مع موظفي المديرية العامة للضرائب والاطلاع على الإحصائيات الخاصة بالمديرية.
- **أهداف الدراسة :** الهدف من هذه الدراسة هو إبراز الدور الذي تلعبه الإدارة الجبائية في كونها حلقة الوصل بين الخزينة العامة والمكلفين وعلى فعالية الرقابة الجبائية كونها أداة وقائية وردعية في يد الإدارة الجبائية من اجل ضمان حقوق الخزينة العمومية من جهة وتوفير شروط المنافسة الشريفة بين الأعوان الاقتصاديين وتأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال (رقابة شكلية، رقابة على الوثائق، الرقابة المعمقة) وذلك لكشف المخالفات والتجاوزات في التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين. ولعصرنة الإدارة الجبائية كجيل ثاني للإصلاحات الضريبية، في إعادة صياغة الأحكام الجبائية كمرحلة أولى وإعادة تنظيم هياكل الإدارة الجبائية وذلك على أساس المكلفين بالضريبة وباعتماد طرق حديثة في التسيير.
- **نتائج الدراسة :** إن المشرع قد منح الحق للإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات والتأكد من صحتها وذلك في ظل برنامج عصرنة الإدارة الجبائية إلا أنه لم يحقق النتائج المرجوة ويرجع سبب ذلك لتأخر في تجسيد هذا البرنامج على أرض الواقع ولحد الآن لم يتم الانتهاء من بناء نظام المعلومات الجبائية نتيجة لافتقار الإدارة الجبائية على

العناصر ذات الكفاءة ولضعف التنسيق بين إدارة الضرائب والإدارات الحكومية، بالإضافة إلى كثرت التعديلات في اللوائح القانونية أدى إلى صعوبة فهمها مع عدم تطبيق العقوبات المنصوص عليها قانونا لحالات الغش الجبائي المكتشفة أثر سلبا على الرقابة الجبائية.

2- بوعكاز سميرة : مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي السنة الجامعية 2014.

- نوع الدراسة : رسالة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة جامعة بسكرة .
- إشكالية الدراسة : إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ؟
- منهج الدراسة وأدوات الدراسة : تم إتباع المنهج التفسيري لقيام بهذه الدراسة حيث تم المزج بين المنهج الاستكشافي والاختباري في الجانب النظري لدراسة، أما في الجانب التطبيق فقد تم استخدام الأسلوب التحليلي مدعوم باستبيان وذلك لأجل اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج التفسيرية لمشكلة المدروسة.
- أهداف الدراسة : كان الهدف من هذه الدراسة هو إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق الجبائي الجيد الذي هو عبارة عن التأكد من مدى صدق وصحة وجودة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين عن طريق الوثائق الثبوتية المبررة للمعلومات الظاهرة على هذه التصاريح.
- ويعد التدقيق الجبائي أيضا إجراء يتبعه النظام الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، رغم كل الصعوبات والعراقيل التي تواجهها الإدارة الجبائية نتيجة التغيرات الموجودة في التشريع الجبائي بقوانينه ولوائحه الغير مضبوطة، مستغلة في ذلك كل الإمكانيات المادية والبشرية المتوفرة لديها من أجل كشف كل التغيرات والتجاوزات الموجودة في التصريحات الجبائية للمكلفين.
- نتائج الدراسة : يعتبر التدقيق الجيد والفعال يعتبر كأداة للحد من التهرب الضريبي واسترجاع مستحقات الخزينة العامة، إلا انه لم يجد من هذه الظاهرة نظرا لحاجة هذا القطاع إلى الدعم الكبير، لتحقيق النتائج المرجوة منه، مستندا على كامل الوسائل المادية والمثثلة في إطارات ذات مؤهلات علمية جيدة ومدربة وذات خبرة بالإضافة إلى اتصافه بالمرونة في تعاملاتها مع المكلفين بتوفير كامل المعلومات والتسهيلات والاستفسار لهم حول وضعياتهم الجبائية وكذا الحقوق الواجبات التي عليهم اتجاه المصالح الجبائية التابعين لها والعقوبات والغرامات التي تنتج عن أي تأخر أو تهرب بالايفاء بالحقوق التي عليهم وكل ذلك يصب في زيادة الوعي لدى المكلفين، كذلك تحتاج الإدارة الجبائية إلى وسائل مادية كعصرنة هذا القطاع بدعمه بأجهزة الإعلام الآلي لمساعدة في عملية التحقيقات بتسهيل واختصار الأعمال لهم وتوفير نتائج في اقل وقت، بالإضافة إلى تشجيع المكلفين بمنحهم تحفيزات تحفزهم لتقديم تصاريح صادقة وذات جودة.

الفرع الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية

- **خروبي كمال "Le Control fiscal comme une outil de lutte contre la fraude" :**
- **نوع الدراسة :** مذكرة ماجستير للعلوم التجارية المدرسة الوطنية للدكتوراة للاقتصاد وإدارة العمل، جامعة السانية وهران.
- **إشكالية الدراسة :** بالنظر إلى أهمية واتساع ظاهرة التهرب الضريبي، هل يمكن للدولة الاعتماد على الرقابة الجبائية كوسيلة فعالة للحد من خطورة هذه الظاهرة ؟
- **منهج الدراسة وأدوات الدراسة :** تم إتباع المنهج التحليلي الوصفي لقيام بهذه الدراسة وتم دعمه بدراسة حالة.
- **أهداف الدراسة :** تحليل ظاهرة التهرب الضريبي والوقوف على الأسباب الرئيسية التي أدت تفاقمه والبحث في التدابير المتبعة من طرف الدولة الجزائرية حيث أن كغيرها من الدول قامت بإجراءات الاندماج في الاقتصاد العالمي، وقامت في هذه الفترة بعدة إصلاحات جديدة، متمثلة في انتهاج سياسة جبائية تسمح بإيجاد وسائل أكثر فعالية لإعادة الاقتصاد الوطني إلى مساره الصحيح ولعلى اغلب الإصلاحات الجبائية التي أقرتها الجزائر في سنة 1991 سمحت لها بتغيير النظام الجبائي الذي كان سائدا قبل هذه الفترة والذي سمح بتغيير الوعاء المتعلق بالضريبة أي أن الدولة عملت على استحداث إجراءات جديدة للحد من ظاهرة الغش الضريبي وذلك بإصدار مجموعة من المراسيم والقوانين والتعليمات لعلها تخفف من حدة هذه الظاهرة التي تنخر الاقتصاد الوطني و تقلل من مصادر تمويل الخزينة العمومية.
- **نتائج الدراسة :** أن توطيد أو تسهيل الاتصال بين المكلفين والإدارة الجبائية يساعد على زيادة كفاءة الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، مع احترام التوازن بين الإستراتيجية الجبائية المنتهجة والإدارة الضريبية.
- وأن الرقابة الجبائية في النظام الجبائي تعاني كونه نمط غير وظيفي يجد من صلاحية الإدارة الجبائية في عملية المعاينة سواء المعمقة أو الميدانية.
- وأن التدرج الإداري في المصالح الجبائية احتكاري لا يسمح بمجال للإبداع حيث الإدارة العليا هي التي تصدر الأوامر وعلى المصالح المنطوية تحتها انتظار وصول التعليمات وتطبيقها فقط، ولذلك يجب استحداث طرق وآليات تسمح للأعوان الجبائيين بتقديم أفكارهم وآرائهم الإدارة الضريبية ولتسهيل الرقابة الجبائية وحب إعطاء صلاحيات أوسع من خلال توفير جميع الوسائل حتى يتسنى لها التصدي والحد من خطورة ظاهرة الغش الضريبي، معتمدين في ذلك على القيام بحملة التوعية سواء في الميدان أو إيصال المعلومات بواسطة وسائل الاتصال المتاحة وبناء نظام موحد حول ملفات الأشخاص المتهربين جبائيا على المستوى الوطني وتبادل المعلومات مع الإدارات الأخرى في

إطار شبكة موحدة ووضع قواعد متجانسة حول إجراءات الرقابة الجبائية ووضع برنامج تكوين وتدريب ينصب حول عملية التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية.

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية

الفرع الأول : دراسات باللغة العربية

1- سليمان الدالي ورواد داؤد : دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية، سوريا، 2015 :

■ نوع الدراسة : مقال بمجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية السنة 2015.

■ إشكالية الدراسة : ماهية ممارسة إجراءات التدقيق الضريبي في سوريا ؟ وما دور عملية التدقيق الضريبي بمختلف مراحلها في اكتشاف ظاهرة التهرب الضريبي في سورية؟.

■ منهج الدراسة وأدوات الدراسة : اعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي أو منهج تحليل المحتوى لدراسة هذه ظاهرة التهرب الضريبي استنادا على ما تم تناوله في الدراسات السابقة وتم دعمه بدراسة تتمثل بتوزيع إستبانة ومقابلات شخصية مع الأطراف الملزمة بتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي.

■ أهداف الدراسة : هدفت هذه الدراسة إلى التباين أن عملية التدقيق المعتمدة على قواعد العدالة والموضوعية والنزاهة، لها دور مهم في اكتشاف التهرب الضريبي الذي يشكل موضوعا مهما كونه يؤثر على الاقتصاد الوطني ككل، حيث تشتد خطورته في البلدان المتمثل فيها الضريبة أهم مورد للخزينة العامة للدولة ومنها سورية.

ويعد التدقيق الضريبي لوضعيات المالية لمكلفين أحد الأساليب التي تتبعها الإدارة السورية في التأكد من صحة البيانات والمعلومات الموجودة على تصريحات المكلفين مع مقارنتها بالوثائق والمستندات والفواتير المبررة لها وجمع جميع الأدلة والبراهين وفحص الانحرافات وتحديدتها والقيام بالإجراءات التصحيحية وإصدار التقارير عن نتائج الفحص وتبيان دورها في الكشف عن أي تهرب ضريبي.

■ نتائج الدراسة : النتائج المتوصل لها من هذه الدراسة بأن عملية التدقيق الضريبي يتم تخطيط لها من طرف الإدارة الضريبية حيث تتم هذه العملية قبل البدء بعملية التدقيق وذلك ليتسنى لإدارة الجبائية كشف أي تلاعبت أو تهرب من طرف المكلفين وأن تدعيم مصداقية التدقيق الضريبي من خلال جمع عدد كافي من الأدلة والقرائن يساعد مراقب الدخل في الكشف والحد من التهرب الضريبي، ورغم ذلك لا تزال تواجه صعوبات في تأدية هذه

المهمة على أكمل وجه نظرا لضعف وقلة خبرة إطارات هذا القطاع وعدم حصولهم على التدريب المناسب، بالإضافة إلى قصور في قيام بعض مراقبي الدخل بجمع وتقييم الأدلة التي يحصلون عليها من إجراءات التدقيق. عدم فرض عقوبات على معدي ومقدمي القوائم المالية المتضمنة للأخطاء وذلك لإلزام المحاسبين على إعداد قوائم صحيحة تجنباً للعقوبات المفروضة.

1- رلى عبد الرزاق حسين : مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي :

■ **نوع الدراسة :** أطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية لكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية فلسطين السنة 2010.

■ **إشكالية الدراسة :** ما مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي ؟

■ **منهج الدراسة وأدوات الدراسة :** اعتمدت هذا الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تم جمع المعلومات من الكتب والمراجع التي تناولت الدراسة ومن خلال الاستبانة والمقابلات التي جرت مع أصحاب العلاقة من الفاحصين الضريبيين والعاملين في مكاتب المحاسبة والمديرين الماليين.

■ **أهداف الدراسة :** تبرز أهمية الفحص الضريبي بكونه عملية تهدف بدرجة أساسية إلى جمع أكبر قدر من الأدلة التي تساعد في التحقق من التزام المكلفين بالضريبة من خلال المعلومات المصرح بها في القوائم المالية المكلفين.

واستهلت هذه الدراسة بالتعريف بمفهوم التهرب الضريبي وأشكاله وأسبابه وحجمه وآثاره ومفهوم ضريبة الدخل ونظرية الدخل تم التطرق إلى ماهية الفحص الضريبي وغاياته ومعايره والعوامل المؤثرة عليه وكذلك مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها وأثره في الكشف عن حالات التهرب الضريبي وقد ساهمت هذه الدراسة في توضيح الأصول العلمية والعملية لعمليات الفحص الضريبي من خلال المقارنة بين معايير التدقيق الدولية وقوانين الضريبة.

■ **نتائج الدراسة :** أن الإمام بداية بمعايير العمل الميداني والالتزام بها يساهم في دراسة وتحليل، وتقييم لقوائم المنشأة محل الفحص، وذلك بالاستناد على مواد القانون الضريبي وفقا للقواعد والأصول والمبادئ والسياسات المحاسبية

المتعارف عليها مهنيًا، من أجل التأكد من صحة البيانات المالية المقدمة في الإقرار الضريبي، المعد من طرف المكلف، والمعتمد من قبل المحاسب.

وأن الالتزام بمعايير العمل الميداني، يساهم في دقة مخرجات عملية الفحص الضريبي، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى الحد من، والكشف عن حالات التهرب الضريبي.

وأن التأهيل العلمي الجيد والخبرة الطويلة في مجال الفحص الضريبي بالإضافة إلى عدد الدورات الكافية في مجال الضرائب والتدقيق ونوعية التخصص في البكالوريوس يؤثران على مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية في مجال الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي في الأراضي الفلسطينية.

الفرع الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية

INPACT OF TAX AUDIT ON IMPROVING : Agumas Mebratu Alamirew ■ TAX PAYERS COMPLIANCE : EMPEIRICAL EVIDENCE FROM ETHIPIAN REVENUE AUTHORITY AT FEDERAL LEVEL

■ نوع الدراسة : مقال بالمجلة الدولية للبحوث المحاسبية (IJAR)، كلية الأعمال والاقتصاد، جامعة بحر دار، أنيوبيا، العدد 12، السنة 2015.

■ إشكالية الدراسة : ما أثر تدقيق حسابات الضرائب على تحسين الامتثال الضريبي في إثيوبيا ؟

■ منهج الدراسة : تم إتباع المنهج التحليلي مدعوم باستبيان وذلك لأجل اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج التفسيرية لمشكلة المدروسة.

■ أهداف الدراسة : كان الهدف من هذه الدراسة هو إبراز مدى مساهمة التدقيق الضريبي في تحسين إدارة الضرائب وذلك عن طريق زيادة امتثال دافعي الضرائب من دفع ضرائبهم، حيث انه يجب على إدارة الضرائب تطبيق برنامج التدقيق الضريبي، بإتباع سبل حكيمة ومتماسكة في فحص ما إذا كان دافع الضرائب قد ابلغ عن مسؤوليته الضريبية بشكل صحيح ووافى بالتزاماته، وكذلك مدى مساهمته في اكتشاف الاختلافات ما بين تم الإعلان عليه من طرف دافع الضرائب وما هو مدون في الوثائق الثبوتية.

■ نتائج الدراسة : إن التدقيق الضريبي هو فحص مستقل لحسابات دافعي الضرائب دافع يمكن أن يلعب دورا رئيسيا في تحسين أداة الضرائب على زيادة امتثال دافعي الضرائب، بالإضافة إلى جمع إيرادات مباشرة من أنشطة التدقيق الضريبي، من خلال اكتشاف الاختلالات في التصريحات الضريبية، وأن تطبيق نظام العقوبات المناسبة ونشر نتائج أنشطة التدقيق بصفة عامة أو خاصة يساهم في كشف حالات الغش والتهرب. كما أن وجود برنامج منظم

لتدقيق حسابات الضرائب، يمكن أن يقدم دعماً قيماً في جمع معلومات عن صحة النظام الضريبي بما في ذلك أنماط سلوكيات دافعي الضرائب وتحسين امتثالهم، وإن ارتفاع عدد الملفات المدقق فيها من مصلحة الضرائب له دور في زيادة امتثال دافعي الضرائب، بالإضافة أن زيادة كفاءة ومؤهلات الموظفين تلعب دوراً في زيادة امتثال المكلفين.

المطلب الثالث : مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

تعد الدراسات السابقة مرجعاً يساعد الباحث في جمع المعلومات التي تساعد في إعداد بحثه أخذ نظرة أولية للموضوع الذي نحن بصدد دراسته ومصدر لإثراء الجانب النظري لهذا البحث إلا أنه هناك أوجه تشابه واختلاف في عده جوانب بين هذه الدراسات ودراستنا نوجزها لكم في النقاط التالية :

الفرع الأول : المقارنة ما بين الدراسات الوطنية والدراسة الحالية

الجدول رقم (1-4) : مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات المحلية

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
قاسمي محمد	تتوافق الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من حيث الهدف وهو كيفية الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي وتوقفها على فعالية الرقابة الجبائية أو التحقيق الجبائي المحاسبي وكذلك المنهجية المتبعة في دراسة المشكلة البحثية وكذلك من ناحية المتغيرات.	اهتمت الدراسة الحالية بدراسة المراحل التي تمر بها الملفات الخاضعة لعملية التحقيق المحاسبي وكيفية سريانه والهيئة المخولة به واليات الموضوع من طرف الإدارة الجبائية للقضاء على ظاهرة الغش الضريبي مدعوم بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية أم الدراسة المقارنة فاكتفت في تدعيم الدراسة في الجانب التطبيقي على إحصائيات متحصل عليها من المديرية العامة للضرائب على تطور نتائج التحقيق الجبائي خلال الفترة ما بين 2006 إلى 2013.
بوعكاز سميرة	توافقت من حيث الهدف من هذه الدراسة والمنهج المتبع في إجراء هذه الدراسة ومكان إجراء الدراسة الميدانية أي المديرية المديرية الولائية للضرائب وكذلك من ناحية المتغيرات.	اهتمت الدراسة الحالية بدراسة عينة ملفات مكلفين خاضعين لعملية التحقيق الجبائي أما الدراسة المقارنة فقد اعتمدت على عينة من أفراد مؤهلين لقيام بعملية التدقيق في المديرية وتم دعم الدراسة الميدانية باستبانة.
خروبي كمال	توافقت من حيث الهدف من هذه الدراسة	اعتمدت الدراسة المقارنة على إحصائيات لعدد

<p>وهو كيفية الحد من ظاهرة الغش الضريبي والمنهج المتبع في إجراء هذه الدراسة بالإضافة على الاعتماد على دراسة ميدانية وكذلك من ناحية المتغيرات.</p>	<p>الملفات التي خضعت لعملية التحقيق خلال الفترة 2007 إلى 2011 وعلى العوائد المتحصل عليها نتيجة فعالية التدقيق الجبائي ومكان إجراء الدراسة الميدانية أما الدراسة الحالية اهتمت بدراسة المراحل التي يمر بها الملف الخاضع لعملية التحقيق أي الإجراءات المتبعة أثناء عملية التحقيق ومكان إجراء الدراسة الميدانية أي المديرية الولائية للضرائب.</p>
---	--

المصدر من إعداد الطالبين بناء على دراسة المقارنة

الفرع الثاني : المقارنة ما بين الدراسات الأجنبية والدراسة الحالية

الجدول رقم (1-5) : مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات الأجنبية

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	الدراسة
<p>اهتمت الدراسة الحالية بدراسة عينة لملفات مكلفين خاضعين لعملية التحقيق الجبائي أما الدراسة المقارنة فقد اعتمدت على عينة من أفراد مؤهلين المعنيين بعملية التدقيق وجمع المعلومات كان عن طريق استبانة موزعة على الأفراد القائمين بعملية التدقيق والعاملين في مكاتب المحاسبة والمدراء الماليين.</p>	<p>تشابهت الدراسة من حيث الهدف حيث كان الهدف من هذه الدراسة هو كيفية اكتشاف التهرب الضريبي والحد منه والوسائل التي وفرتها الدولة لمعالجته وتشابهت من حيث المنهج المتبع أي المنهج التحليلي الوصفي بالإضافة إلى القيام بدراسة ميدانية.</p>	<p>سليمان الدالي ورواد داوود</p>
<p>كان جمع المعلومات في الدراسة السابقة بناء على إحصائيات مأخوذة من مصالح الضرائب والموظفين الذين يشتغلون بها في إثيوبيا مع الاعتماد على برنامج تحليل الإحصائي لتحليل هذه البيانات المجمعة وفي دراسة المتغير المستقل. أما الدراسة الحالية اعتمدت على دراسات ملفات لمجموعة من المكلفين الخاضعين لعملية التحقيق.</p>	<p>تشابهت الدراسة من حيث الهدف وهو كيفية الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتشابهت أيضا في المنهج أي المنهج التحليلي الوصفي.</p>	<p>Agumas Mebratu Alamirew</p>

خلاصة الفصل :

نستخلص من خلال دراسة الفصل الأول أن العمل المحاسبي لا يخلو من الأخطاء سواء بقصد أو بغير قصد وهو ما يؤثر سلباً على التصريجات الجبائية للمكلفين لهذا يعد التحقيق الجبائي المحاسبي أداة قانونية فعالة تلجأ إليها الإدارة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي والتأكد من مدى مصداقية المعلومات المدونة على التصريجات المكتتبه من طرف المكلفين، حيث يقوم على كشف كل الأخطاء والتجاوزات سواء بنية أو بدون قصد، وتصحيحها بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من عملية التحقيق وذلك بحماية حقوق الدولة باسترداد الأموال المتهرب عن دفعها من طرف المكلفين لصالح الخزينة العمومية.

ولقد سن المشرع الجزائري جملة من القوانين التي تعد معلما موحد في نفس الوقت لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بهدف تنظيم العلاقة بينهما، لذا عمل على منح مجموعة من الصلاحيات للمحقق وفرض عدة التزامات على المكلف.

يتولى عملية التحقيق أعوان مؤهلين قانونيا وذو مؤهلات علمية وعملية تساعدهم في أداء عملهم بأحسن وجه وللشروع بالتحقيق والبدء في إجراءاته يجب على المحقق أن يكون ملتزم بكامل أدوات التحقيق والمتمثلة في الالتزام بدليل المحققين في المحاسبة والقوانين الجبائية وتعيينها والمبادئ والفروض المحاسبية على أن تكون مطابقة للتعليمات الموجودة في النصوص القانونية، وبعدها يتم فحص المحاسبة من حيث المضمون بالارتكاز على الحساب الأساسي المتمثل في رقم الأعمال بمختلف أشكاله الممارسة، نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي.

الفصل الثاني:

دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية غرداية خلال السنوات 2014-2017

تمهيد :

بعد الانتهاء من الجانب النظري والذي تطرقنا فيه لأهم مفاهيم متغيرات الدراسة المتعلقة بالتحقيق المحاسبي والجبايي ومن أجل منح روح لهذه المفاهيم النظرية قمنا بإجراء دراسة ميدانية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بـغرداية باعتبارها الهيئة الضريبية العليا على مستوى الولاية لنقف من خلالها على الواقع الفعلي لإجراءات التحقيق المحاسبي الجبايي والسعي إلى إظهار دوره في تصحيح الأسس الضريبية وهو محور موضوع المذكرة قمنا بإخضاع ملفات بعض المؤسسات من أجل إثبات مصداقيتها من عدمها من خلال إتباع الطرق القانونية التي يتم سردها في هذا الفصل وذلك لاختبار فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج المرجوة مع تقديم التوصيات المناسبة، كما تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول : يتعلق بتقديم مديرية الضرائب لولاية غرداية.

المبحث الثاني : دراسة حالة لمؤسسات خضعت للتحقيق المحاسبي.

المبحث الأول : تقديم مديرية الولاية للضرائب بغرداية

تلعب مديرية الضرائب لولاية غرداية دورا محوريا في النظام الجبائي على مستوى الولاية، حيث تعد أداة غير مرمزة تابعة للوزارة المالية كما إنها ذات شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريجات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول.

والمديرية الولائية للضرائب بغرداية هي امتداد للمديرية الجهوية للضرائب بورقلة والتي بدورها تتبع للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات الواقع مقرها بالجزائر¹.

المطلب الأول : لمحة عن المؤسسة

أولا : نشأة مديرية الضرائب لولاية غرداية (مجتمع الدراسة)

تأسست مديرية الضرائب لولاية غرداية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 والصادر بتاريخ 1991/02/23 والمتعلق بتنظيم صلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية ، حيث إنها اشتملت على مديرتين مركزيتين وهما مديرية الوسائل العامة وتضم مكتب الوسائل والرقابة الجبائية ومديرية التحصيل وتضم ثلاث مكاتب وهما مكتب التحصيل الجبائي ومكتب العمليات الجبائية ومكتب المنازعات.

وفي سنة 1996 أصبحت تضم ثلاث مديريات وهي مديرية الوسائل العامة ومديرية الرقابة الجبائية والتحصيل والعمليات.

ولكن في سنة 2002 أصبحت تتكون من 05 مديريات ممثلة في مديرية الوسائل العامة ومديرية الرقابة الجبائية ومديرية التحصيل الجبائي ومديرية العمليات الجبائية ومديرية المنازعات تضم المديرية الولائية 296 موظف منها 230 يشتغلون بصفة دائمة.

¹ العيد غشي، الرواني الحاج ، متطلبات تطبيق التدقيق التجاري للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،رسالة نيل ماستر، جامعة غرداية ، ص51

ثانيا : توزيع الوظائف في المديرية

تتوزع الوظائف في المديرية كما هي موضحة في الجدول التالي في :

الجدول رقم (1-2) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

سلك المفتشين	سلك المراقبين والمحللين	وظائف أخرى	سلك الصيانة والإعلام الآلي
مفتش رئيسي	مراقب، جبايي	متصرف	مهندس دولة في المخبر والصيانة
مفتش قسم	محلل جبايي	محاسب إداري	مهندس رئيسي في المخبر والصيانة
مفتش مركزي		كاتب مديرية	مهندس رئيسي في الإعلام الآلي
مفتش رئيسي		عون معاينة	مهندس دولة في الإعلام الآلي
مفتش		عون حفظ البيانات	مهندس تطبيقي في الإعلام الآلي
		سائق	تقني سامي في الإعلام الآلي
		حاجب	تقني في الإعلام الآلي
		حارس	عون حجز رئيسي في الإعلام الآلي
			عون حجز في الإعلام الآلي

المصدر : الشكل من إعداد الطالبان بناء على المعلومات المتحصل عليها من

مصلحة الموارد البشرية لمديرية الضرائب.

ويتوزع الموظفين الدائمين كالتالي :

الجدول رقم (2-2): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

مفتش رئيسي	مفتش قسم	مفتش مركزي	مفتش ضرائب	مراقب ضرائب	محلل جبائي	عون معاينة	وظائف أخرى (سلك مشترك، الإعلام الآلي)
16	28	30	34	32	01	45	44

المصدر : الشكل من إعداد الطلبة بناء على المعلومة المتحصل عليها من مصلحة الموارد البشرية لمديرية الضرائب.

المطلب الثاني : المصالح الداخلية التابعة للمديرية الولائية للغرداية

تتكون مديرية الضرائب لولاية غرداية من خمس (05) مديريات فرعية وهي كالتالي:

أولا : المديرية الفرعية للعمليات الجبائية¹

(1)- مكتب الجداول : من مهامه المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي، إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها، تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وإبلاغها

(2)- مكتب الإحصائيات : من مهامه جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها.

(3)- مكتب التنظيم والتشطيب والعلاقات العامة : من مهامه توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين، متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات والوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات

¹ العيد غشي، الرواني الحاج ، مرجع سبق ذكره ، ص 51

الرقابة الدورية، استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه، وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع وتنظيم الجباةين.

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

ثانيا : المديرية الفرعية للتحصيل¹

(1)- مكتب مراقبة التحصيل : ومن مهامه؛ متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية، واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم والتدابير الإلزامية للتنمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة، مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

(2)- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية والمحلية : ومن مهامه مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا قابضات الضرائب الموجودة في الولاية ومراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية .

(3)- مكتب التصفية : من مهامه؛ مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية، تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قبضات الضرائب وتقوم بتجميعها ماديا وتضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية.

ثالثا : المديرية الفرعية للمنازعات

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، ولأن القوانين الجبائية كلها تنص على أنه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكاية في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، وهذا ما يسمى بالطعن الإداري . والمكلف ليس له الحق بتقديم

¹ العيد غشي، الرواني الحاج ، مرجع سبق ذكره ، ص52

الطعن أمام العدالة إذ لم يقدمه أمام المدير الولائي، وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي: مكتب النزاعات القضائية ولجان الطعن، مكتب الشكايات، مكتب التبليغات والأمر بالصرف.

رابعا : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية¹

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

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

(2)- مكتب البطاقات ومصادر المعلومات : ومن مهامه تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها

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

خامسا : المديرية الفرعية للوسائل

(1)- مكتب الموظفين والتكوين : ومن مهامه تسيير المستخدمين ومتابعة مساهم المهني، تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها، المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم.

¹ العيد غشي، الرواني الحاج ، مرجع سبق ذكره ، ص 53

(2)- مكتب عمليات الميزانية : يتكفل هذا المكتب بدفع الرواتب وأجور المستخدمين، وكذا تسديد نفقات الإدارة.

(3)- مكتب الوسائل : يتكفل بجرد العتاد والوسائل (شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية).

(4)- مكتب متابعة المطبوعات : من مهامه ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقباضات المعنية وتقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

المطلب الثالث : المصالح الخارجية التابعة للمديرية الولائية للغرداية¹

وتشرف مديرية الضرائب لولاية غرداية على مصالح خارجية ممثلة في المفتشيات والقباضات على مستوى التراب الولائي، وهي موزعة كالتالي :

أولا : مفتشيات الضرائب

تضم مديرية الضرائب لولاية غرداية على 11 مفتشية منها 8 مفتشيات ضرائب موزعة على مستوى البلديات كالتالي :

- مفتشية الضرائب أول نوفمبر : تضم حي الثنية وحي مليكة العليا والسفلى وحي الحاج مسعود وبوهرارة وحي نشو تابعة لبلدية غارداية.

- مفتشية الضرائب محمد خميسي : تضم وسط المدينة وجزء من حي مرمد التابع لبلدية غارداية.

- مفتشية الضرائب الواحة : تضم حي بن سمارة وحي العين وشعبة النيشان وحي بلمغم التابعة لبلدية غرداية وبلدية الضاية.

- مفتشية الضرائب بنورة : تضم بلدية لعطف وبلدية بنورة.

- مفتشية الضرائب بريان : تضم بلدية بريان.

- مفتشية الضرائب متليلي : تضم كل من بلدية متليلي، زلفانة ، سبب ، المنصورة ، حاسي لفحل.

¹ العيد غشي، الرواني الحاج ، مرجع سبق ذكره ، ص55

- مفتشية الضرائب القرارة : بلدية القرارة.
 - مفتشية الضرائب المنيعة : تضم بلدية المنيعة وبلدية حاسي القارة.
- وثلاث مفتشيات أخرى ممثلة مفتشية الضمان - وعاء ومفتشية الضمان وهما مفتشيتان جهويتان تغطي خمس ولايات : ورقلة، غداية، الأغواط، إليزي، تمنراست ومفتشية التسجيل والطابع.

ثانيا : قباضات الضرائب

وتتضمن مديرية الضرائب على 07 قبضات وهي موزعة كالتالي:

- قباضة الضرائب القرارة : بلدية القرارة.
- قباضة الضرائب بريان : تضم بلدية بريان.
- قباضة الضرائب غرداية أول نوفمبر : بلدية غرداية.
- قباضة الضرائب غرداية محمد خميستي : بلدية غرداية.
- قباضة الضرائب بنورة : تضم بلدية العطف وبنورة.
- قباضة الضرائب متليلي : تضم كل من بلدية متليلي، زلفانة، سبب، المنصورة، حاسي لفحل.
- قباضة الضرائب المنيعة : تضم كل من بلدية المنيعة وبلدية حاسي القارة.

المطلب الرابع : الدور الجبائي لمديرية الضرائب لولاية غرداية

تضمن المديرية الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب مستقبلا (مفتشيات الضرائب حاليا)، وبهذه الصفة، تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها وتتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص ما يلي¹:

أ- في مجال الوعاء : تتولى القيام بالمهام التالية :

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

ب- في مجال التحصيل : في مجال التحصيل تتولى المديرية الولائية للضرائب المهام التالية :

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

ج- في مجال الرقابة : في هذا المجال تتولى القيام بما يلي :

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

د- في مجال المنازعات : ضمن هذا المجال، تتولى المهام التالية :

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، المادة 17، المرسوم التنفيذي رقم : 06-327 المؤرخ بالتاريخ : 18 سبتمبر 2006 ص 10

- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- هـ)- في مجال الوسائل :** في ما يتعلق بمجال الوسائل، تتولى المهام التالية :
 - تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
 - تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
 - توظف وتعين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
 - تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
 - تكون رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وتضمن توزيعه وتعميمه؛
 - تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.
- ح)- في مجال الاستقبال والإعلام :** تكلف المديرية الولائية للضرائب بما يلي :
 - تنظم استقبال المكلفين بالضريبة واعلامهم؛
 - تنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المبحث الثاني : دراسة الحالة الميدانية لمؤسسات خضعت للتحقيق المحاسبي

سنتطرق في هذا المبحث الثاني إلى دراسة حالة مؤسسة خضعت للتصحيح بطريقة الحساب المالي.

المطلب الأول : الإجراءات الأولية للتحقيق

بعد حصول المحققين على الأمر بالمهمة وتكليفهم بالقضية، وبعد سحبهم للملف الجبائي للمكلف من المفتشية.

قام الأعوان المحققون خلال المرحلة الأولى بإشعار المكلف بواسطة إشعار بالتحقيق ومنحه مدة (10) أيام ابتداء من تاريخ تسليم الأسعار من أجل تحضير الدفاتر المحاسبية والوثائق الإثباتية وكذا التصريحات الجبائية للسنوات غير المتقدمة الممتدة من 2014/01/01 إلى غاية 2017/12/31.

وبعد انقضاء مدة مهلة الإشعار بالتحقيق يتم تحرير بطاقة بداية الأعمال ومباشرة أعمال التحقيق ميدانيا.

الفرع الأول : تعريف بالمؤسسة محل التحقيق

- الشكل القانوني : شركة ذات مسؤولية محددة SARL.
- النشاط الممارس : إنتاج الدقيق ومشتقاته.
- تاريخ بداية النشاط : 2000/06/13.
- العنوان : ولاية غرداية.
- الأصول المملوكة إنتاج + سيارة نفعية + شاحنتين + مبنى إداري.
- عدد العمال : من 05 إلى 07 عمال.
- الحسابات الجارية : حسابين لدى بنك البركة وحساب لدى بنك BADR وحساب لدى بنك BDL وBNA.
- الموردون : مؤسسة OAIC الديوان الجزائر للحبوب.
- الزبائن : المخازن على المستوى الجهوي وبعض الموالين.

الفرع الثاني : الإشعار بالتحقيق

تم إشعار المؤسسة محل التحقيق حسب الإجراءات القانونية بتاريخ 2018/05/13 عن طريق إشعار بالتحقيق رقم "س" وهذا للسنوات 2014، 2015، 2016 و 2017، ويتضمن هذا الإشعار طبقا للنصوص القانونية للضرائب المباشرة للرسوم المماثلة على المعلومات التالية :

- اسم المؤسسة ونشاطها وعنوانها.
- رقم الإشعار وتاريخ إرساله.
- موعد التدخل الميداني والتوقيت.
- أنواع الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق.
- وكذلك عبارة "تجدون رفقة هذا الإشعار ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.
- وعبارة "بكم الحق في اختيار مستشار جبائي".
- إمضاء المحققين.
- إمضاء رئيس فرقة التحقيق.

الفرع الثالث : أنواع الضرائب والرسوم الخاضع لها المكلف

يخضع المكلف لضرائب ورسوم مختلفة حسب الشكل القانوني ونوع النشاط وهي :

- الرسم على القيمة المضافة TVA بمعدل 17% طبقا لأحكام المادة 02 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- الرسم على النشاط المهني TAP بنسبة 02% طبقا لأحكام المادة 217 و 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 19% كونها شركة إنتاجية.
- الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء بنسبة محددة تقدر بـ 10% بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات .IBS
- الضريبة على الأجور حسب الجدول.
- حقوق الطابع الجبائي.

المطلب الثاني : التحقيق المحاسبي والجبايي ونتائجه

بعد مرور مختلف الإجراءات القانونية التي تسبق عملية البدء في التحقيق بدءا من الإشعار بالتحقيق ومراجعة الملف الجبايي خلال المهلة الممنوحة حيث بعد انقضاءها يتم الشروع في عملية التحقيق، هذه الأخيرة تمر بعدة مراحل.

الفرع الأول : بداية التحقيق

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق واستلامه من طرف المكلف بتاريخ 2018/05/13 وإنقضاء المدة القانونية والمقدرة بـ (10) أيام، كان التدخل الميداني يوم 2018/05/24 للمحققين ورئيس فرقة التحقيق، ومن خلال هذا التدخل تمت معاينة الوثائق المحاسبية المحضرة. كما تمت معاينة التجهيزات، والأصول. وكذلك المخزونات يتم بعدها إعداد بطاقة بداية الأشغال.

أولا : التحقيق في المحاسبة

ويتم هذا من خلال التحقيق في شكل المحاسبة ومضمونها.

- 1- من حيث الشكل : بعد معاينة الدفاتر المحاسبية (دفتر الجرد، الدفاتر اليومية، دفتر الأجور، مؤشر من طرف رئيس محكمة غرداية ومرقمة، تم قبول المحاسبة من حيث الشكل.
- 2- التحقيق في مضمون المحاسبة : بعد التحقيق في شكل المحاسبة والتي وجد أنها مطابقة للقواعد القانونية، اتجه المحققون نحو جوهر عملية التحقيق وهو التحقيق في المضمون والتي من خلالها تم اكتشاف مختلف الأخطاء والانحرافات التي يقوم بها المكلف بالضريبة إن وجدت.

ومن خلالها يتم اكتشاف مختلف الأخطاء والانحرافات التي يقوم بها المكلف بالضريبة إن وجدت.

ومن خلال التحقيق في مضمون المحاسبة اتضح وجود بعض الأخطاء والتدليسات مما أدى بالمحققين إلى إجراء بعض التصحيحات على الأسس الضريبية.

ثانيا : نهاية التحقيق في عين المكان وتبليغ النتائج الأولية للتحقيق

بعد الانتهاء من عملية التحقيق تم تحرير محضر نهاية أعمال التحقيق بعين المكان ممضى من طرف المحققين والمكلف الخاضع لعملية التحقيق يحدد فيه تاريخ نهاية التحقيق بعين المكان وتسلم نسخة منه للمكلف وفقا لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

بعدها قام المحققون بتبليغ النتائج الأولية للتحقيق في تبليغ أولي تحت رقم "س" مؤرخ في 2018/11/08 تمت الإشارة فيه إلى ملاحظة "للمكلف الحق في الرد على نتائج التبليغ الأولى في أجل أقصاه (40) يوما ابتداء من تاريخ استلام التبليغ" مع ذكر عدد الصفحات.

وتم إمضاء من طرف المحققين ورئيس فرقة التحقيق مع ذكر إسم ولقب والرتبة.

3- النتائج الأولية للتحقيق :

تبعا للتحقيق المحاسبي والجبائي الذي خضعت له شركتكم ش.ذ.م.م "س" المتمثل نشاطها في طحن القمح والكائن مقرا بولاية غرداية للسنوات غير المتقدمة، 2014، 2015، 2016 و 2017 والذي شمل جميع الدفاتر المحاسبة والوثائق الإثباتية وكذلك التصريحات الجبائية تبين من خلاله الأخطاء التالية :

I- السنة 2014 :

1- استغلال كشف المعلومات الوارد إلى مصالحننا من المورد ACT. SPA الخاص بشراء استثمارات في سنة 2014 والمتمثلة في رافعتين كبيرتين بمبلغ 650.000.000 دج ل يتم التصريح به ضمن محاسبة الشركة وعليه يتم اعتبار هذا المبلغ تسديد لمشتريات بواسطة مداخيل مخفأة سيتم إدماجها ضمن نتيجة الدورة وإخضاعها للضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 19% وكذلك الضريبة على الدخل الإجمالي IRG بنسبة محررة تقدر ب 10% وذلك بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات.

2- جزء من هذه الاستثمارات بمبلغ 240.000.000 دج رقم شراؤه عن طريق الامتيازات الممنوحة من الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار ANDI بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 40.800.000 دج حسب شهادة الإعفاء F20 المؤرخة في 2014/10/17 تحت رقم 76370 الصادرة عن مفشية الضرائب، في حين لا

وجود لأي أثر بهذا الاستثمار (رافعة مستقلة) في الشركة وعليه سيتم إعادة استرجاع الرسم على القيمة المضافة على المشتريات الذي تمت الاستفادة منه.

3- الحساب المالي :

إعداد الحساب المالي لسنة 2014 من أجل تحديد رقم الأعمال السنوي المعتمد أعطى النتائج التالية :

الجدول (1-3) : الحساب المالي لسنة 2014

السنة	2014
I- المقبوضات :	
• بنك البركة (1)	316.681.301 دج
• بنك البركة (2)	44.563.000 دج
• بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR	56.623.000 دج
• بنك التنمية المحلية BDL	2.221.750 دج
• الصندوق	20.075.181 دج
مجموع المقبوضات (1)	441.164.232 دج
II- الحسومات :	
• التحويلات المالية.	/
• الإعانات Péréquation	/
• مداخيل أخرى.	/
مجموع الحسومات (2)	/
صافي مقبوضات الزبائن (1) - (2)	441.164.232 دج
• رصيد الزبائن في 2014/12/31.	25.841.862 دج
• رصيد الزبائن في 2014/01/01.	7.375.169 دج
• رصيد تسبيقات الزبائن في 2014/01/01.	/
• رصيد تسبيقات الزبائن في 2014/12/31.	/
رقم الأعمال السنوي المعتمد بكامل الرسم	459.630.925 دج
الرسم على القيمة المضافة المستحق	1.486.818 دج
رقم الأعمال السنوي المعتمد خارج الرسم	458.144.107 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

4- تصحيح الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني :

الجدول (1-4) : جدول تصحيح الأساس الخاضع للرسم على رقم الأعمال

السنة	2014
رقم الأعمال المعتمد	458.144.107 دج
رقم الأعمال المصرح	445.427.108 دج
رقم الأعمال غير المصرح (الزيادات)	12.716.999 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

وبما أن الشركة تحقق رقم أعمال معفى من الرسم على القيمة المضافة يتمثل في مبيعات دقيق الاختيار طبقاً لأحكام المادة 09 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وكذلك تحقق رقم أعمال خاضع للرسم المخفض 07% يتمثل في مبيعات النخالة طبقاً لأحكام المادة 20 من قانون لرسم على رقم الأعمال فيتم تقسيم رقم الأعمال غير المصرح إلى رقم أعمال غير مصرح معفى ورقم أعمال غير مصرح خاضع بنسبة الرسم المخفضة 07% تناسبياً حسب تصريحاتكم كالتالي :

لدينا رقم الأعمال الخاضع بنسبة الرقم على القيمة المضافة المخفضة يمثل 05% من رقم الأعمال الإجمالي حسب تصريحات الشركة وعليه :

$$\begin{aligned}
 & \text{رقم الأعمال غير المصرح} = 5 \times 12.716.999 \\
 & \text{الخاضع للنسبة المخفضة 07\%} = \frac{635.850}{100} \text{ دج} \\
 & \text{رقم الأعمال غير المصرح} = 95 \times 12.716.999 \\
 & \text{المعفى} = \frac{12.081.149}{100} \text{ دج}
 \end{aligned}$$

الجدول رقم (4-2) : جدول توزيع رقم الأعمال

رقم الأعمال غير المصرح الخاضع بنسبة رسم مخفضة (05)	رقم الأعمال غير المصرح المعفى (95%)	رقم الأعمال غير المصرح الإجمالي	السنة
635.850 دج	12.081.149 دج	12.716.999 دج	2014

المصدر : (ملف التحقيق)

وعليه سيتم استدراك الرسم على القيمة المضافة TVA بنسبة 07% والرسم على النشاط المهني TAP بنسبة 02% على رقم الأعمال غير المصرح.

ملاحظات :

- بالنسبة لسنة 2014 فإن الفرق المستخرج من الحساب المالي يفسر جزء من المداخيل المخففة المنشار إليها أعلاه.
- رقم الأعمال المحقق من بيع الدقيق للتخبيز لا يدخل كقاعدة للرسم على النشاط المهني طبقا للمادة 2-220 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة واستنادا لما سبق ذكره تصبح وضعيتكم الجبائية لسنة 2014 كالتالي:

جدول (4-3) : حساب الرسم على القيمة المضافة المستدرك

السنة	2014
الأساس الخاضع المعتمد	635.850 دج
نسبة الرقم TVA	07%
مبلغ الحقوق البسيطة	44.509 دج
عقوبة الوعاء 10%	4.451 دج
المجموع المستدرك	48.960 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول (4-4) : حساب الرسم على النشاط المهني المستدرك

السنة	2014
الأساس الخاضع المعتمد	635.850 دج
نسبة الرسم TAP	02%
مبلغ الحقوق البسيطة	12.717 دج
عقوبة الوعاء (10%)	1.272 دج
المجموع المستدرك	13.989 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول (4-5) : حساب الرسم المسترجع على المشتريات

السنة	2014
قيمة الرسم المسترجع على المشتريات	40.800.000 دج
عقوبة الوعاء (25%)	10.200.000 دج
المجموع المسترجع	51.000.000 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول (5-1) : جدول تصحيح الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

السنة	2014
النتيجة المصرحة (خسارة)	26.054.349 دج
+ مداخيل المخفأة	650.000.000 دج
- الحجم التلقائي للرسم TAP	12.717 دج
النتيجة المصححة	623.932.934 دج
الربح غير المصرح	623.932.934 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

5- تصحيح الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات IBS لسنة 2014 :

هذا الربح غير المصرح سيتم إخضاعه للضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 19% وكذلك الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء بنسبة محررة تقدر بـ 10% وذلك بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات كالتالي :

جدول (2-5) حساب الضريبة على أرباح الشركات

السنة	2014
الأساس المعتمد	623.932.934 دج
نسبة الضريبة IBS	19%
الحقوق البسيطة	118.547.256 دج
عقوبة الوعاء 25%	29.636.814 دج
المجموع	148.184.070 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول (3-5) حساب الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء

السنة	2014
الأساس المعتمد	505.385.678 دج
نسبة الضريبة	10%
الحقوق البسيطة	50.538.568 دج
عقوبة الوعاء 25%	12.634.642 دج
المجموع	63.173.210 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

الجدول (1-6) : جدول إعداد الحساب الحالي لسنة 2015

2014	السنة
	I- المقبوضات :
403.235.323 دج	● بنك البركة (1)
36.039.723 دج	● بنك البركة (2)
85.365.000 دج	● بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR
120.000 دج	● بنك التنمية المحلية BDL
11.007.000 دج	● البنك الوطني الجزائري BNA
6.312.314 دج	● الصندوق
542.139.560 دج	مجموع المقبوضات (1)
	II- الحسومات :
80.101.200 دج	● التحويلات المالية.
7.083.634 دج	● الإعانات Péréquation
237.331 دج	● مداخيل أخرى.
87.422.165 دج	مجموع الحسومات (2)
454.717.365 دج	صافي مقبوضات الزبائن (1) - (2)
33.692.981 دج	+ رصيد الزبائن في 2015/12/31.
25.841.863 دج	- رصيد الزبائن في 2015/01/01
/	+ رصيد تسبيقات الزبائن في 2015/01/01.
8.270.244 دج	- رصيد تسبيقات الزبائن في 2015/12/31.
454.298.269 دج	رقم الأعمال السنوي المعتمد بكامل الرسم
3.084.711 دج	الرسم على القيمة المضافة المستحق
451.213.558 دج	رقم الأعمال السنوي المعتمد خارج الرسم

المصدر : (ملف التحقيق)

4- تصحيح الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة TVA والرسم على النشاط المهني TAP لسنة 2015 :

جدول (6-2) : جدول تصحيح الأساس الخاضع للرسم على رقم الأعمال

السنة	2015
رقم الأعمال المعتمد	451.213.558 دج
رقم الأعمال المصرح	446.449.650 دج
رقم العمال غير المصرح (الزيادات)	4.713.908 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

ونظرا لكون الشركة تحقق رقم أعمال معفى يتمثل في المبيعات الدقيقة للاختبار طبقا لأحكام المادة 09 من قانون الرسم على رقم الأعمال وتحقق كذلك رقم أعمال خاضع لنسبة الرسم TVA محفظة تقدر بـ 0.7% يتمثل في مبيعات النخالة وذلك طبقا لأحكام المادة 20 من قانون الرسم على رقم الأعمال، سيتم تقسيم رقم الأعمال غير المصرح إلى رقم أعمال غير مصرح معني ورقم أعمال غير مصرح خاضع للرسم TVA مخفضة تناسبيا مع تصريحاتكم كالتالي :

- رقم الأعمال المصرح الخاضع لنسبة الرسم TVA المخفضة يمثل 9.87% من رقم الأعمال الإجمالي.

- رقم الأعمال المصرح المعني من الرسم يمثل من رقم الأعمال الإجمالي.

وعليه :

$$\text{رقم الأعمال غير المصرح الخاضع لنسبة} = 9.87 \times 4.713.908$$

$$\text{الرسم TVA المخفضة } 0.7\% = \frac{\text{رقم الأعمال غير المصرح الخاضع لنسبة}}{100} = 465.263 \text{ دج}$$

100

$$\text{رقم الأعمال غير المصرح المعني من الرسم TVA} = 90.13 \times 4.713.908$$

$$= 4.248.645 \text{ دج}$$

100

جدول (3-6) : جدول تقسيم رقم الأعمال

رقم الأعمال غير المصرح	رقم الأعمال غير المصرح	رقم الأعمال	السنة
الخاضع للنسبة المخفضة 9.87%	المعفى 90.13%	غير المصرح الإجمالي	
465.263 دج	4.248.645 دج	4.713.908 دج	2015

المصدر : (ملف التحقيق)

وعليه سيتم استدراك الرسم على القيمة المضافة TVA بنسبة 0.7% والرسم على النشاط المهني TAP بنسبة 02% على رقم الأعمال غير المصرح الخاضع.

الجدول (4-6) : جدول حساب الرسم على القيمة المضافة المستدرك

السنة	2015
الأساس الخاضع المعتمد	465.263 دج
نسبة الرسم TAP	07%
مبلغ الحقوق البسيطة	32.568 دج
عقوبة الوعاء (10%)	3.257 دج
المجموع المستدرك	35.825 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول (5-6) : جدول حساب الرسم على النشاط المهني المستدرك

السنة	2015
الأساس الخاضع المعتمد	465.263 دج
نسبة الرسم TAP	02%
مبلغ الحقوق البسيطة	9.305 دج
عقوبة الوعاء (10%)	930 دج
المجموع المستدرك	10.235 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

4- تصحيح الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء :

جدول (6-6) : جدول تصحيح الأساسي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

السنة	2015
النتيجة المصرحة (ربح)	10.803.613 دج
الزيادات	4.713.908 دج
أعباء يعاد إدماجها	413.747 دج
الخصم التلقائي للرسم على النشاط المهني TAP	9.305 دج
النتيجة المصححة	15.921.963 دج
الربح غير المصرح	5.118.350 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

هذا الربح غير المصرح سيتم إخضاعه للضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 19% وكذلك الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء ونسبة محددة تقدر بـ 10% وذلك بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات كالتالي :

جدول (7-6) : جدول حساب الضريبة على أرباح الشركاء IBS

السنة	2015
الأساس المعتمد	5.118.350 دج
نسبة الضريبة	19%
الحقوق البسيطة	972.486 دج
عقوبة الوعاء (25%)	243.121 دج
المجموع	1.215.607 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول (6-8) : جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء IRG

السنة	2015
الأساس المعتمد	4.145.864 دج
نسبة الضريبة	10 %
الحقوق البسيطة	414.586 دج
عقوبة الوعاء (25%)	103.646 دج
المجموع	518.232 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

III- سنة 2016 :

1- إعداد الحساب المالي لسنة 2016 أعطى النتائج التالية :

جدول (7-1) : جدول الحساب المالي لسنة 2016

السنة	2016
I- المقبوضات :	
• بنك البركة (1)	426.484.487 دج
• بنك البركة (2)	37.961.354 دج
• بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR	69.545.000 دج
• بنك التنمية المحلية BDL	5.954 دج
• البنك الوطني الجزائري BNA	/
• الصندوق	13.912.000 دج
مجموع المقبوضات (1)	547.908.805 دج
II- الحسومات :	
• التحويلات المالية.	66.210.000 دج
• الإعانات Péréquation	19.034.858 دج
• مداخيل أخرى.	/
مجموع الحسومات (2)	85.244.858 دج
صافي مقبوضات الزبائن (1) - (2)	462.663.947 دج
+ رصيد الزبائن في 2016/12/31.	39.618.842 دج

33.692.981 دج	- رصيد الزبائن في 2016/01/01
8.270.244 دج	+ رصيد تسبيقات الزبائن في 2016/01/01.
1.676.090 دج	- رصيف تسبيقات الزبائن في 2016/12/31.
475.1836.962 دج	رقم الأعمال السنوي المعتمد بكامل الرسم
4.784.505 دج	الرسم على القيمة المضافة المستحق
470.399.457 دج	رقم الأعمال السنوي المعتمد خارج الرسم

المصدر : (ملف التحقيق)

2- تصحيح الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة TVA والرسم على النشاط المهني TAP :

جدول (7-2) : جدول تصحيح الأساسي الخاضع للرسم على رقم الأعمال

السنة	2016
رقم الأعمال المعتمدة	5.118.350 دج
رقم الأعمال المصرح	19%
رقم الأعمال غير المصرح (الزيادات)	972.486 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

وكما في السنوات السابقة فإن الشركة تحقق رقمي أعمال معفى ورقم أعمال خاضع لنسبة رقم محفظة 7%.

لدينا :

- رقم الأعمال المصرح الخاضع لنسبة الرسم TVA المحفظة يمثل 14.78% من رقم الأعمال الإجمالي.

- رقم الأعمال المصرح المعفى من الرسم TVA يمثل 85.22% من رقم الأعمال الإجمالي.

وعليه :

$$14.78 \times 8.005.910 = \text{رقم الأعمال غير المصرح الخاضع لنسبة}$$

$$\text{الرسم TVA المخفضة } 0.7\% = \frac{\text{دج } 1.183.273}{100}$$

$$85.22 \times 8.005.910 = \text{رقم الأعمال غير المصرح المعفي من الرسم TVA}$$

$$= \frac{\text{دج } 6.822.637}{100}$$

جدول (3-7) : جدول تقسيم رقم الأعمال غير المصرح

رقم الأعمال غير المصرح	رقم الأعمال غير المصرح	رقم الأعمال	السنة
الخاضع للنسبة المخفضة 14.78%	المعفي 85.22%	غير المصرح	
دج 1.183.273	دج 6.822.637	دج 8.005.910	2016

المصدر : (ملف التحقيق)

وعليه سيتم استدراك الرسم على القيمة المضافة بنسبة والرسم على النشاط المهني بنسبة على رقم العمال

غير المصرح كالتالي :

جدول (4-7) : جدول حساب الرسم على القيمة المضافة TVA

2016	السنة
دج 1.183.273	الأساس الخاضع المعتمد
% 07	نسبة الرسم TVA
دج 82.829	مبلغ الحقوق البسيطة
دج 12.424	عقوبة الوعاء (15%)
دج 98.253	المجموع

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول (5-7) : جدول حساب الرسم على النشاط المهني TAP

السنة	2016
الأساس الخاضع المعتمد	1.183.273 دج
نسبة الرسم TAP	02 %
مبلغ الحقوق البسيطة	23.665 دج
عقوبة الوعاء (10 %)	2.366 دج
المجموع	26.031 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

3- تصحيح الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي IRG على الشركاء :

جدول (6-7) : جدول تصحيح الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

السنة	2015
النتيجة المصححة (ربح)	31.414.536 دج
الزيادات	8.005.910 دج
الخصم التلقائي للرسم TAP	23.665 دج
النتيجة المصححة	39.396.781 دج
الربح غير المصرح	7.982.245 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

هذا الربح غير المصرح سيتم إخضاعه للضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 19 % وكذلك الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء بنسبة محددة تقدر بـ 10 % وذلك به خصم الضريبة على أرباح الشركات كالتالي :

جدول (7-7) : جدول حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS

السنة	2016
الأساس المعتمد	7.982.245 دج
نسبة الضريبة	19 %
الحقوق البسيطة	1.516.626 دج
عقوبة الوعاء (25%)	379.156 دج
المجموع	1.895.782 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول (8-7) : جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء IRG

السنة	2016
الأساس الخاضع المعتمد	6.465.619 دج
نسبة الضريبة	10 %
الحقوق البسيطة	646.562 دج
عقوبة الوعاء (25%)	161.640 دج
المجموع	808.202 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

(IV) - سنة 2017 :

1- إعداد الحساب المالي لسنة 2016 أعطى النتائج التالية :

جدول (8-1) : جدول الحساب المالي لسنة 2017

السنة	2017
(I) - المقبوضات :	
● بنك البركة (1)	417.906.284 دج
● بنك البركة (2)	41.281.900 دج
● بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR	58.175.000 دج
● بنك التنمية المحلية BDL	/
● البنك الوطني الجزائري BNA	10.000 دج
● الصندوق	10.187.459 دج
مجموع المقبوضات (1)	527.560.643 دج
(II) - الحسومات :	
● التحويلات المالية.	66.010.000 دج
● الإعانات Péréquation	11.659.007 دج
● مداخيل أخرى.	1.584.955 دج
مجموع الحسومات (2)	79.243.962 دج
صافي مقبوضات الزبائن (1) - (2)	448.316.681 دج
+ رصيد الزبائن في 2017/12/31.	32.198.446 دج
- رصيد الزبائن في 2017/01/01	39.618.842 دج
+ رصيد تسبيقات الزبائن في 2017/01/01.	1.676.090 دج
- رصيف تسبيقات الزبائن في 2017/12/31.	3.892.730 دج
رقم الأعمال السنوي المعتمد بكامل الرسم	438.679.625 دج
الرسم على القيمة المضافة المستحق	4.175.515 دج
رقم الأعمال السنوي المعتمد خارج الرسم	434.504.130 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

2- تصحيح الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني TAP :

جدول (2-8) : جدول تصحيح الأساس الخاضع للرسم على رقم الأعمال

السنة	2017
رقم الأعمال المعتمدة	434.504.130 دج
رقم الأعمال المصرح	428.075.670 دج
رقم الأعمال غير المصرح (الزيادات)	6.428.460 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

وكما في السنوات السابقة فإن الشركة تحقق رقمي أعمال معفي ورقم أعمال خاضع لنسبة رسم مخفضة 9%.

لدينا :

- رقم الأعمال المصرح لنسبة الرسم TVA المخفضة يمثل 14.10% من رقم الأعمال الإجمالي.

- رقم الأعمال المصرح المعفي من الرسم TVA يمثل 85.20% من رقم الأعمال الإجمالي.

وعليه :

$$14.10 \times 6.428.460 = \text{رقم الأعمال غير المصرح الخاضع لنسبة}$$

$$\text{الرسم TVA المخفضة } 0.7\% = \frac{\text{رقم الأعمال غير المصرح الخاضع لنسبة}}{100}$$

100

$$85.90 \times 6.428.460 = \text{رقم الأعمال غير المصرح المعفي من الرسم TVA}$$

$$5.522.047 \text{ دج} = \frac{\text{رقم الأعمال غير المصرح المعفي من الرسم TVA}}{100}$$

100

جدول (3-8) جدول تقسيم رقم الأعمال غير المصرح

رقم الأعمال غير المصرح	رقم الأعمال غير المصرح	رقم الأعمال غير المصرح	السنة
الخاضع للنسبة المخفضة 14.10%	المعفى 85%90	غير المصرح	
906.413 دج	5.522.047 دج	6.428.460 دج	2017

المصدر : (ملف التحقيق)

وعليه سيتم استدراك الرسم على القيمة المضافة TVA بنسبة 09% والرسم على النشاط المهني TAP بنسبة 02% على رقم الأعمال غير المصرح كالتالي :

جدول (4-8) : جدول حساب الرسم على القيمة المضافة TVA

السنة	2017
الأساس الخاضع المعتمد	906.419 دج
نسبة الرسم TVA	09 %
مبلغ الحقوق البسيطة	81.576 دج
عقوبة الوعاء (15%)	12.236 دج
المجموع	93.812 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول (5-8) : جدول حساب الرسم على النشاط المهني TAP

السنة	2017
الأساس الخاضع المعتمد	906.413 دج
نسبة الضريبة TAP	02 %
مبلغ الحقوق البسيطة	18.128 دج
عقوبة الوعاء (10%)	1.813 دج
المجموع	19.941 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

3- تصحيح الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات IBS والضريبة على الدخل الإجمالي IRG على الشركاء.

جدول (6-8) : جدول تصحيح الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

السنة	2017
النتيجة المصرحة (ربح)	8.651.946 دج
الزيادات	6.428.460 دج
الخصم التلقائي للرسم TAP	18.128 دج
النتيجة المصححة	15.062.278 دج
الربح غير المصحح	6.410.332 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

هذا الربح غير المصرح يستمر إخضاعه للضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 19% وكذلك الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء بنسبة محددة تقدر بـ 15% وذلك بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات كالتالي :

جدول (7-8) : جدول حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS

السنة	2017
الأساس المعتمد	6.410.332 دج
نسبة الضريبة	19%
الحقوق البسيطة	1.217.963 دج
عقوبة الوعاء (25%)	304.490 دج
المجموع	1.522.453 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول (8-8) : جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركات IRG

السنة	2017
الأساس المعتمد	5.192.369 دج
نسبة الضريبة	15 %
الحقوق البسيطة	778.855 دج
عقوبة الوعاء (25%)	194.713 دج
المجموع	973.568 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول رقم (8-9) : تجميع الحقوق للسنوات الأربع

مجموع الحقوق البسيطة	215.738.199 دج
مجموع عقوبة الوعاء	53.896.971 دج
المجموع العام	269.635.170 دج

المصدر : (ملف التحقيق)

الفرع الثاني : رد المكلف الخاضع للتحقيق

للمكلف إمكانية الطعن في نتائج التحقي وطلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب في أجل لا يتجاوز (40) يوما ابتداء من تاريخ استلام التبليغ الأولي للتصحيحات، وقد احتج هذا الأخير وطلب إعادة النظر في النتائج، كما قام بتقديم توضيحات حول كشف المعلومات المستغل في سنة 2014 الخاص بشراء استثمارات غير مصرح بها بمبلغ 650.000.000 دج من المورد ACT SPA.

كما ورد لمصالح نيابة مديرية الرقبة الجبائية لولاية غرداية كشف معلومات تصحيحي من مديرية كبريات المؤسسات DGE، نيابة مديرية الرقابة والبطاقية يلغي مبلغ 410.000.000 دج من المبلغ الإجمالي لمشتريات المكلف، في كشف الزبائن للمورد ACT بنسبة 2014.

2- التعديلات النهائية في ملف التحقيق بعد جلسة التحكيم :

بعد دراسة جواب المكلف المؤرخ في 2018/08/21 وعقد جلسة التحكيم بتاريخ 2018/08/26 بمقر المديرية للضرائب بغرداية تحت إشراف المدير الولائي للضرائب تقرر مايلي :

الأخذ بعين الاعتبار كشف المعلومات التصحيحي الوارد من مديرية كبريات المؤسسة DGE تحت رقم 207 المؤرخ في 2018/08/14 وإلغاء التصحيح المعتمد في سنة 2014 بإدماج مبلغ 410.000.000 دج كمداخيل مخفأة، وعليه تصبح وضعيتكم الجبائية الجديدة كالتالي :

2-1- استدراك الرسم على القيمة المضافة للسنوات 2014-2015-2016 و2017 :

جدول (9-1) جدول استدراك الرسم على القيمة المضافة

السنوات	2014	2015	2016	2017
الأساس الخاضع المعتمد	دج 635.850	دج 465.263	دج 1.183.273	دج 906.413
نسبة الرسم TVA	%07	%07	%07	%09
مبلغ الحقوق البسيطة	دج 44.709	دج 32.568	دج 82.829	دج 81.576
عقوبة الوعاء	دج 4.451	دج 3.257	دج 12.424	دج 12.236
المجموع	دج 48.960	دج 35.825	دج 95.253	دج 93.812

المصدر : (ملف التحقيق)

2-2- استرجاع الرسم على القيمة المضافة على المشتريات لسنة 2014 :

جدول (9-2) : جدول استرجاع الرسم على المشتريات

السنة	2014
قيمة الرسم على المشتريات المسترجع	دج 40.800.000
عقوبة الوعاء (25%)	دج 10.200.000
المجموع المسترجع	دج 51.000.000

المصدر : (ملف التحقيق)

3-2- استدراك الرسم على النشاط المهني للسنوات 2014-2015-2016 و 2017 :

جدول (9-3) : جدول استدراك الرسم على النشاط المهني

السنوات	2014	2015	2016	2017
الأساس الخاضع المعتمد	دج 635.850	دج 465.263	دج 1.183.273	دج 906.413
نسبة الرسم TAP	%02	%02	%02	%02
مبلغ الحقوق البسيطة	دج 12.717	دج 9.305	دج 23.665	دج 18.128
عقوبة الوعاء	دج 1.272	دج 930	دج 2.366	دج 1.813
المجموع	دج 13.989	دج 10.235	دج 26.031	دج 19.941

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول (9-4) : جدول التصحيح النهائي الأساسي الخاضع للضريبة على أرباح الشركة IBS والضريبة

على الدخل الإجمالي للشركاء IRG للسنوات الأربع

السنوات	2014	2015	2016	2017
النتيجة المصرحة	دج 26.054.349	دج 10.803.613	دج 31.414.536	دج 8.652.946
الزيادات	/	دج 4.713.908	دج 8.005.910	دج 6.428.460
مداخيل مخفأة	دج 240.000.000	/	/	/
أعباء يعاد إدماجها	/	دج 413.747	/	/
الخصم التلقائي لرسم TAP	دج 12.717	دج 9.305	دج 23.665	دج 18.128
النتيجة المصححة	دج 213.932.934	دج 15.921.963	دج 39.396.781	دج 15.062.278
النتيجة غير المصرحة	دج 213.932.934	دج 5.118.350	دج 7.982.245	دج 6.410.332

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول (5-9) : جدول حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS على الأسس النهائية المعتمدة :

السنوات	2014	2015	2016	2017
الأساس المعتمد النهائي	دج 213.932.934	دج 5.118.350	دج 7.982.245	دج 641.032
نسبة الضريبة على أرباح الشركات	%19	%19	%19	%19
مبلغ الحقوق البسيطة	دج 40.647.257	دج 972.486	دج 1.516.626	دج 217.963
عقوبة الوعاء	دج 10.161.814	دج 243.121	دج 379.156	دج 304.490
المجموع	دج 50.809.071	دج 1.215.607	دج 1.895.782	دج 1.522.453

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول (6-9) : جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG

السنوات	2014	2015	2016	2017
الأساس المعتمد النهائي	دج 173.285.677	دج 4.145.864	دج 6.465.619	دج 5.192.369
نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي	%10	%10	%10	%15
مبلغ الحقوق البسيطة	دج 17.328.567	دج 414.586	دج 646.562	دج 778.855
عقوبة الوعاء	دج 4.332.142	دج 103.646	دج 161.640	دج 194.713
المجموع	دج 21.660.709	دج 518.232	دج 808.202	دج 973.568

المصدر : (ملف التحقيق)

جدول (7-9) : جدول تجميع الحقوق النهائي للسنوات الأربعة

مجموع الحقوق البسيطة	دج 104.628.199
مجموع عقوبة الوعاء	دج 26.119.471
المجموع العام	دج 130.747.670

المصدر : (ملف التحقيق)

4- إجراءات اختتام عملية التحقيق :

عند تسلم المكلف التبليغ النهائي يثبت حق الخزينة اتجاهه، ولهذا يقوم المحقق بإعداد إشعار بدفع المستحقات والغرامات ثم يرجع الملف الجبائي إلى مفتشية مع تقديم نسخة من الإشعار بدفع المستحقات والتي بدورها تبعث إلى قبضة الضرائب من أجل التحصيل.

ينهي المحقق عمله بإعداد تقرير من مجريات التحقيق في المحاسبة (ملحق 06) ويمثل نسخة منه إلى المديرية الجهوية للضرائب مرفقا ب :

- نسخة من الإشعار بالتحقيق.
- بيان مقارنة الجزائية وجدول حسابات النتائج.
- نسخة من التبليغ الأولي بالتصحيحات.
- نسخة من إجابة المكلف.
- نسخة من التبليغ النهائي.
- نسخة من محضر نهاية الأشغال بعين المكان.
- نسخة من جدول التعديلات.

وبعد ظل ما سبق من الإجراءات تم أرشفة ملف التحقيق المحاسبي في المصلحة المختصة لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وهكذا تنتهي عملية التحقيق.

خلاصة الفصل :

من خلال النتائج المتحصل عليها من الدراسة التطبيقية، ونظرا لرقم الأعمال المعتمد كمخرجات لعملية التحقيق المحاسبي والجبائي وكذلك لطبيعة نشاط الشركة محل الدراسة، نستطيع القول.

بالنسبة لسنة 2014 كانت الأسس المصححة ضخمة خاصة فيما يخص الربح السنوي إذ انتقل من خسارة تقدر بـ 26.054.349 دج إلى ربح يقدر بـ 213.932.934 دج وهذا لم يكن أولا الاستغلال الجيد للمعلومات الواردة إلى المصلحة والأبحاث التي قامت بها.

أما بالنسبة للسنوات الثلاث الأخرى فقط أعطى التحقيق نتائج مقبولة من خلال تطبيق طريقة الحساب المالي، حيث تم اكتشاف فروقات في أرقام الأعمال تفسر وجود مقبوضات غير مصرح بها وغالبا ما تكون مقبوضات نقدية تصعب مراقبتها، مما استدعى بالمحققين إلى القيام بتعديل في الأسس الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم، وهذا يبين لنا الدور المهم للتحقيق المحاسبي والجبائي في محاربة الغش والتهرب الضريبيين واسترجاع موارد الخزينة المستنزفة.

الخلاصة

من خلال هذا البحث وفي إطار دراستنا لموضوع دور التحقيق المحاسبي الجبائي في تصحيح الأسس الضريبية، تطرقنا للإطار النظري للرقابة الجبائية في ظل القوانين والتشريعات الجزائرية، وتم التركيز خاصة على التحقيق المحاسبي الجبائي كآلية لتصحيح الاسس الضريبية، حيث تم التطرق إلى مختلف جوانب التحقيق من إطار قانوني إلى مراحل ومجرياته.

وفي نفس السياق ثم التطرق إلى مرتكزات الأسس الضريبية في ظل النظام الضريبي الجزائري وعلاقتها بالتحقيق المحاسبي الجبائي كذلك قمنا بدراسة مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات الوطنية والأجنبية وفي الأخير قمنا بدراسة تطبيقية كجزء مكمل للدراسة النظرية تتمثل في نتائج التحقيق المحاسبي الجبائي الذي خضعت له إحدى شركات طحن الحبوب والذي طبق فيه طريقة الحساب المالي.

وبعد هذه الدراسة نخلص إلى أن التحقيق المحاسبي الجبائي يعتبر أسلوب وقائي وعقابي في نفس الوقت حيث تسعى الإدارة الجبائية من خلاله إلى الحد أو على الأقل التحقيق من ظاهرة التهرب الضريبي التي تستهلك حقوق الخزينة العمومية، وتعرقل تمويل نشاطاتها التنموية، ويعتبر التحقيق المحاسبي الجبائي وسيلة تستخدم في تنقيح وتطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة، يهدف كشف كل الاغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو بدون قصد من طرف المكلفين بالضريبة لتقودنا إلى معرفة مدى مصداقية التصريحات بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية.

كما يجب الإشارة إلى ضرورة توفر الكفاءة لدى المحقق في المجالس المحاسبي والضريبي وإن يحترم كل الإجراءات والمراحل المنصوص عليها قانونيا وهذا لتفادي الأخطاء التي يترصد لها المكلف لأجل إجهاض عملية التحقيق أو جعلها قابلة للبطلان.

اختيار الفرضيات :

بعد التعرض لمختلف متغيرات الدراسة ودراسة الحالة ثم إثبات الفرضية الأولى والتي نصت على أن التحقيق المحاسبي دور في تفادي الأخطاء المحاسبية المرتكبة والتي تختلف عواقب مالية وخيمة.

من خلال دراسة الحالة تبين لنا أن عملية التحقيق ينتج عنها ليس فقط تصحيح للأسس الضريبية وغنما كذلك عقوبات مفروضة حسب قيمة التصحيح وبالتالي ليس من مصلحة المكلف تدنية أسسه المصرحة ودفعه غرامات أكبر كما أن التعامل مع أصناف مختلفة من المكلفين بالضريبة وكذلك نشاطات اقتصادية مختلفة يجعل

المحقق في كل مرة يكتشف أسلوب جديد في التدليس والتهرب الضريبي وبالتالي فإن الفرضية الثانية صحيحة ومثبتة.

نلاحظ من خلال طرق إعادة تشكيل الأسس الضريبية عن طريق التحقيق المحاسبي الجبائي أن هذا الأخير يقوم بتدقيق معمق في المخرجات المحاسبية للمكلفين الخاضعين للتحقيق على عكس الطرق الأخرى (التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية) التي تعتبر سطحية وتقل فعاليتها مقارنة بالتحقيق المحاسبي الجبائي وبالتالي تتحقق الفرضية الثالثة التي تقوم بأن التحقيق المحاسبي الجبائي يساهم في الرفع من فعالية الرقابة الجبائية.

وقد توصلنا من خلال دراستنا هذه إلى الخروج من النتائج والإقتراحات :

نتائج البحث :

يمكن صياغة أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة في النقاط التالية :

- التصحيحات المتوصل إليها من خلال التحقيق المحاسبي الجبائي تتسم بالدقة والمصدقية كونها تنطلق من تصريجات المكلف ذاته، وليست جزائية.
- تبادل المعلومات استغلالها بين الإدارة الجبائية والإدارات والمؤسسات الأخرى مهما في كشف الغش والتهرب الضريبي.
- للتحقيق المحاسبي الجبائي دور أساسي في اكتشاف لإغفال والتهرب الضريبي، وهو ما ينجر عنه نشوء أو تعديل في الأسس الخاضعة للضريبة وبالتالي تحقيق مداخيل إضافية للخزينة العمومية.
- يعطي التحقيق المحاسبي الجبائي كل الضمانات للمكلف الخاضع للتحقيق في حالة وقوع خطأ في التصحيحات أو خلل في المعلومات الواردة إلى المصلحة.
- تعتبر الخبرة المهنية والكفاءة وتحسين المستوى للأعوان المحققين عوامل مهمة لإنجاح عملية التحقيق بالإضافة للوعي بمختلف الإجراءات القانونية لعملية التحقيق المحاسبي.

الاقتراحات :

اعتمادا على النتائج المتوصل إليها يمكننا اقتراح مايلي :

- إرفاق الملف الجبائي المقترح لعملية التحقيق المحاسبي الجبائي ببطاقة يحدد فيها المؤشرات والأسباب التي أدت إلى برمجته.
- ضرورة إدخال التقنيات الحديثة كبرامج الإعلام الآلي في عملية التحقيق من أجل توفير الجهد والوقت للعون المحقق.
- ضرورة التنسيق بين التشريع الجبائي والقائمين على تنفيذ تلك القوانين، لكون الميدان على دراية بكل النقائص والثغرات الموجودة في النصوص القانونية والتي يمكن أن يستغلها المكلفون للتهرب من الضريبة.
- رسكلة وتكوين الأعوان المحققين في كل التعديلات والمستجدات سواء في الضرائب أو المحاسبة، خاصة بعد تطبيق الجزائر لنظام المحاسبي المالي الجديد.

آفاق البحث :

بعد تناول هذه الدراسة لموضوع دور التحقيق المحاسبي الجبائي في تصحيح الأسس الضريبية إلا أننا نرى بأن عملية التحقيق تتم بطريقة كلاسيكية وعليه يمكن أن تعالج في الآفاق الممنوحة مثلا :

- ما مدى تأثير تكنولوجيات الإعلام الحديثة على التحقيق المحاسبي الجبائي ؟

قائمة المصادر والمراجع

- مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوارن الجزائر، بدون طبعة، 2009.
- عباس عبد الرزاق - التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من الخلل عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن - دار الهدى عين مليلة - الجزائر سنة 2012.
- ولهي بوعلام، مداخلة بعنوان: نحو إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة العالمية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، 2009.
- يوسف قاشي، تشخيص وتقييم النظام الضريبي الجزائري الحالي، مجلة معارف، العدد 13/ ديسمبر 2012، جامعة البويرة.
- فضيلة الهادي، إعادة هندسة الإدارة الضريبية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية، رسالة نيل الماستر، جامعة المسيلة، 2013.
- تبوكوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين ، رسالة نيل ماستر ، جامعة بومرداس
- العيد غشي، الروابي الحاج ، متطلبات تطبيق التدقيق التجاري للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، رسالة نيل ماستر، جامعة غرداية
- Bulletin des services fiscaux , DGI, n° 19, Alger Print, 2000.
- Bulletin des services fiscaux, Op.cit.
- Bulletin des services fiscaux, Op.cit.
- La lettre de la DGI , direction générale des impôts, n°30, 2008
- Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001
- المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 1998/07/12. الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 1998/10/25.

- المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادرة بتاريخ 2005/06/22.
- المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/06/18 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحتها، الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24
- المادة 190، الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة لسنة، المطبوعة الرسمية، الجزائر، 2009.
- المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 1990/10/27 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأسلاك الإدارة المالية.
- المادة 20 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009.
- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب 2007.
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 18 - 1.
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 19 .
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 - 3.
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 46 فقرة 1.
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 48 فقرة 1 و3.
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018، المادة 33.
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018، المادة 39.
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018، المادة 40.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2016، المادة 01.
- قانون الضرائب و المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 135.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 135.
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 282 مكرر.
- النظام الضريبي الجزائري، وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، 2016.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 282 مكرر 4 .

قائمة المصادر والمراجع

- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، 2015.
- قانون الرسم على رقم الأعمال، 2016، المادة 23.
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 43.
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 44 ص 23 و 24 قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 42.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 17، المرسوم التنفيذي رقم: 06-327 المؤرخ بالتاريخ: 18 سبتمبر 2006 .