

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة غرداية



قسم العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

مذكرة تخرج ليل شهادة ليسانس في العلوم التجارية تخصص مالية و محاسبة

تحت عنوان:

## دور التحقيق المحاسبي في التحصيل الجبائي

دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية غرداية

تحت إشراف

أ. شنيني عبد الرحيم

إعداد الطالبين :

ترشين محمد أمين

معروف منير

السنة الجامعية : 2011 / 2012

# كلمة شكر

نشكر المولى عز وجل على توفيقه لنا في انجاز هذا العمل كما نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف

شنيبي عبد الرحيم على التوجيهات و النصائح القيمة و الجهود التي بذلها من أجل مساعدتنا في انجاز

هذا العمل حفظه الله و سره خطاه.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى مديرة الضرائب لولاية غرداية وبالأخص مدير المديرية الفرعية للرقابة

الجبائية عدواني عيسى ورئيس مكتب التحقيق أحمد بهري على المعلومات و التسهيلات التي قدموها لنا.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع الأساتذة الذين قابلناهم في مشوارنا الدراسي و خاصة أساتذة معهد

العلوم الاقتصادية على المعلومات التي لم يبخلوا علينا بها جزآهم الله عنا خير الجزاء.

و إلى كل أساتذة و إدارات و عمال جامعة غرداية وإلى كل من قدم لنا يد العون و المساعدة من قريب أو

بعير في انجاز هذا العمل.

محمد أمين ترشين و معروف منير

# الإهداء

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

أهري هذا العمل المتواضع الذي أتى بفضل الله سبحانه وتعالى إلى أعلى إنسانة في الدنيا إلى التي جعل تحت أقدامها الجنة، رمز الصبر و العطاء ومنبع الرحمة أبي أطال الله في عمرها و حفظها. وإلى الذي زرع في نفسي حب العلم ورمز قوتي و فخري في الحياة أبي أطال الله في عمره و حفظه.

وإلى أخي طه و زوجته و ملائكتها الصغير

وإلى الجرتين مامة عائشة و جري ببا عيسى أطال الله في عمرهم و سرو خطاهم.

وإلى كل عائلة ترشين و عبد العزيز وجميع الأهل و الأقارب.

وإلى كل أساتذة جامعة غرواية والأستاذ (المشرف شنيني عبد الرحيم

وإهداء خاص إلى كل من أصدقاء الدراسة: محمد بوهاري، بشير بنورة، محمد زهار، منير معروف،

إبراهيم عمي سعيد، و الأخ الكريم محمد أطفيش.

وإلى جماعة الحرمين وجماعة ولاوي نجيب

و جميع الزملاء و الزميلات تخصص مالية و محاسبة

محمد أمين ترشين

Al-net

# الإهداء

"كن عالما فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضه"

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله.

أنا الطالب معروف منير أهدي هذا العمل المتواضع

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار {والدي العزيز}

إلى ملاكي في الحياة، إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني، إلى بسملة الحياة وسر الوجود، إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب {أمي العزيزة} وكذا خطيبي.

و إلى جميع إخوتي وأخواتي وعائلة معروف وباحيو.

وإلى الأستاذ المشرف: شنيبي عبد الرحيم.

وإلى جميع أساتذة معهد العلوم التجارة والاقتصاد والتسيير.

وإلى زملائي في الدراسة: ترشين محمد الأمين، بنورة بشير، زهار الحاج محمد، بوهاري محمد

وإلى أغز صديق باحيو عبد الحكيم وإلى جميع أصدقائي الذين أعرفهم من قريب أو من بعيد

وإلى من كانوا معي في طريق نجاحي وفي الأخير كل أمنياتنا أن ينال هذا العمل المتواضع رضا

الجميع وأن يكون عوناً للأجيال القادمة والسلام عليكم.

## الملخص

### أولا : باللغة العربية

تعتبر الإيرادات الجبائية أو الضرائب من أهم مصادر التمويل الداخلية الثابتة التي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها الإستراتيجية حيث تؤدي دورا أساسيا في تقليص الفوارق بين فئات المجتمع و العمل على تقاربها، كما أصبحت تستعملها الدولة للمحافظة على الاستقرار الاقتصادي و معالجة ظاهرتي التضخم والانكماش، كونها تعتبر مورد هاما لكثير من الدول، فهي دائما تخضع للرقابة الجبائية نظرا للجوء المكلف إلى التهرب منها أو إلى محاولات الغش والنقص في قيمتها حيث أن هذه الظاهرة لها تأثير خطير على الاقتصاد الكلي.

ونظرا للانعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب عنها خصوصا من النواحي المالية، الاقتصادية والاجتماعية، فإن العمل على التقليل من هذه الظاهرة من خلال وسائل الرقابة الجبائية مثل التحقيق المحاسبي، بهدف الكشف عن محاولات الغش أو التهرب و تطبيق العقوبات و بالتالي استرجاع مستحقات الدولة

### ثانيا : باللغة الفرنسية

Les revenus fiscaux ou les impôts sont des importantes sources fixes de financement interne, dont dépendent les objectifs stratégiques gouvernementaux. Ils contribuent à la convergence et la réduction des différences entre les classes de la société, et également un outil pour maintenir la stabilité économique, contre les phénomènes de l'inflation et la déflation, considérés une importante ressource pour de nombreux pays, ces impôts sont toujours sous surveillance pour éviter les tentatives de fraude et évasion fiscale puisque ce phénomène a un impact grave sur le macro-économie.

Vu les différentes influences sur les plans économique et social, il impératif d'exploiter les outils de contrôle fiscaux, notamment la vérification comptable, afin de déceler les tentatives de fraudes et récupérer des dus de l'état.

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
36	إغفال المبيعات	01
36	تخفيض قيمة المبيعات و المشتريات	02
74	تصحيح رقم الأعمال	03
75	حساب النتائج	04
75	الحقوق المستدركة و العقوبات	05
76	تصحيح رقم الأعمال	06
76	حساب النتائج	07

## قائمة الأشكال البيانية

رقم الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
65	الهيكل التنظيمي لوزارة المالية	01
70	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	02

## قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
88	الإشعار بالتحقيق	01
92-89	التبليغ الأولي و النهائي	02
94-93	استدعاء المكلف	03

## قائمة الاختصارات و الرموز

الرمز	الدلالة
TVA	الرسم على القيمة المضافة
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
HT	سعر الشراء خارج الرسم
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
TAP	الرسم على النشاط المني
TANC	الرسم على النشاط غير المهني

### مقدمة

تعمل كل دول العالم على تنمية اقتصادياتها و البحث عن مصادر التمويل التي تعتبر العمود و الشرط الأساسي لقيام المشاريع وسيرها، إذ أنه عند تحقيق هذا النوع من المشاريع وانتهائها تجد الدول نفسها تحقق جزءا من هدفها الذي وضعته نصب عينيه، هذا الهدف هو التنمية الاقتصادية ونظرا لارتباط التنمية بوسائل التمويل تعتمد كل الدول على المصادر الخارجية وتحرص وتعمل على زيادة و تنمية مصادرها الداخلية لما لهذه المصادر من امتيازات و بما تتصف به من ديمومة واستمرار.

و تعتبر الإيرادات الجبائية أو الضرائب من أهم مصادر التمويل الداخلية الثابتة التي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وأن الضرائب ومع اختلاف الأهداف المتوخاة منها عبر الحقب التاريخية تؤدي في عالم اليوم دورا أساسيا في تقليص الفوارق بين فئات المجتمع و العمل على تقاربها، كما أصبحت تستعملها الدولة للمحافظة على الاستقرار الاقتصادي و معالجة ظاهري التضخم والانكماش، حيث تشكل الضرائب أهم مورد لكثير من الدول، كما أن الموارد الجبائية العادية " الضرائب و الرسوم " أصبحت تمثل اليوم أهم جزء في مالية الدولة و المصدر الرئيسي لتغطية النفقات العامة وإرساء هيكل اقتصادي يركز على هذه الموارد الهامة كما هو الشأن بالنسبة للجزائر، حيث أصبحت هذه الموارد تساهم في حدود 35 إلى 40% من مجموع الإيرادات العامة لميزانية الدولة و ذلك طيلة الفترة الممتدة من 1994 إلى غاية يومنا هذا.

وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دائما أن يجد نظاما جبائيا محكما الذي أضطر لخضوعه لتعديلات و إصلاحات قانونية في النصوص المالية وكذا التشريعات الضريبية وذلك من أجل زيادة الفعالية للأنشطة الاقتصادية ومحاولة دفع عجلة التقدم الاقتصادي كون النظام الجبائي قبل 1991 لم يسمح بتحقيق الأهداف المنشودة (تميزه بالتعقيد، تعدد الضرائب و الأوعية...) وهذا بسبب الفراغ الذي عم الهياكل الجبائية مما أدى إلى ظهور بوادر لعمليات التهرب و الغش الضريبي التي أصبحت تشكل ظاهرة أخذت تتوسع بشكل أثار الكثير من الجدل لدى المعنيين بالأمر حيث أصبح التهرب الجبائي يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية و الوفرة المالية الأمر الذي يستوجب محاربه باعتماد آليات دقيقة و إجراءات صارمة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يتميز النظام الجبائي الجزائري بأنه نظام ذو طابع تصريحي مما يستوجب رقابة و تحقيق محاسبي.

فتفرض الضريبة وتحدد ضمن تصريح يقدمه المكلف لمصالح الضرائب وفقا للنصوص التشريعية و التنظيمية المعمول بها حيث تتضمن تصريحتهم رقم الأعمال و المداخل المحققة ولإدارة الجبائية كامل الحق في مراقبة هذه التصريحات قصد تحقيق عدالة جبائية.

وانطلاقا من العرض السابق تظهر لنا ملامح إشكالية هذا البحث و التي تتمثل في :

—ما هي العلاقة بين التحقيق المحاسبي و التحصيل الجبائي؟ و هل يساعد التحقيق المحاسبي الإدارة الجبائية بالقيام بالرقابة الجبائية؟

ما مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي أي مدى مساهمته في تحسين المردودية المالية؟

### الفرضيات:

سعيًا منا للوصول إلى الرابطة بين التحقيق المحاسبي و التحصيل الجبائي نقترح الفرضيات التالية :  
التحقيق المحاسبي يقود إلى كشف الغش و التهرب الضريبي.  
الرقابة الجبائية وسيلة ضرورية لمحاربة الغش و التهرب الضريبي و تمويل الخزينة العمومية بشكل عام

### أسباب اختيار الموضوع :

- استقرار الوضع الذي تعيشه الجزائر من تهرب و غش في الضرائب بالرغم لما لها من أهمية مالية و اقتصادية.  
- كون أن مختلف الدراسات أوضحت أن هذه الظاهرة بلغت نسبا لا يمكن إهمالها من إجمالي النشاط الاقتصادي في الجزائر و حتى في العالم المتقدم، الأمر الذي أدى إلى تزايد الاهتمام في كثير من الدول العالم بحجم هذه الظاهرة و أبعادها المختلفة.

### أهداف الدراسة و أهميتها :

التطرق إلى كيفية التحقيق المحاسبي من خلال كشف الأخطاء و محاولات المكلف بالضريبة إلى التهرب و الغش حيث أن عملية التحقيق المحاسبي لها أهمية كبيرة أثناء الرقابة الجبائية باعتباره أداة من أدواتها.

### منهج البحث :

اتبعنا في هذا البحث بشكل عام منهج الوصف حيث تمثل في تقديم مختلف المفاهيم والمنهج الوصفي في تقديم مختلف الاستنتاجات بالإضافة إلى السرد الجوانب القانونية المتعلقة بالإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة و المتهرب منها.

### مرجعية الدراسة

لقد حاولنا في دراستنا هذا الإلمام بهذا الموضوع من خلال الاعتماد على المصادر المتنوعة و المتوفرة حسب إمكانياتنا وهي الكتب، المذكرات لمختلف المستويات، الجرائد، قوانين المالية و القانون التجاري.

### صعوبات البحث

تمثلت صعوبات الدراسة في عدم توفر معلومات كافية في الجانب التطبيقي حيث أننا قمنا فقط بدراسة حالة واحدة وهذا نظرا لسرية المعلومات بالنسبة للإدارة الجزائرية رغم علمهم بجوانب البحث الذي يدخل في الإطار العلمي المحظ.

### تقسيمات البحث :

لقد قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاثة فصول بشكل نظري حيث :

الفصل الأول تناولنا فيه بشكل عام مفاهيم حول النظام الضريبي والضريبة وأهدافهما زيادة إلى ذلك تقنيات و قواعد الضريبة و التزامات المكلف بما تم تطرقنا إلى الرقابة الجبائية بمفهومها و أهدافها، الإطار القانوني لها ومن ثم أشكالها و الأعدان المكلفون بعملية الرقابة.

يليه الفصل الثاني الذي ركزنا فيه على داء يصيب أموال الدولة وهو الغش و التهرب الضريبي حيث بحثنا فيه على أسباب التهرب والغش وأنواعه بالإضافة إلى طرق الغش وأساليب قياسه وآثاره

ثم يأتي بعد ذلك الفصل الثالث الذي يتمثل في التحقيق المحاسبي حيث تضمن فيه بشكل مفصل عن مراحل التحقيق المحاسبي، و كتكملة لموضوعنا قمنا بدراسة حالة المؤسسة خضعت للتحقيق المحاسبي و ذلك في مديرية الضرائب بولاية غرداية.

## تمهيد

إن التطور السريع الذي شهده العالم و اتساع نطاق المعاملات التجارية و المالية أجبّر مختلف دول العالم علي إيجاد وسائل و موارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، و من بين أهم هذه الموارد نجد الموارد الجبائية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية.

من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة و وسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، و اعتبارا لهذه الأدوار الهامة التي تلعبها في تدعيم إيرادات الدولة أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول ايجابية و فعالة للأزمات المالية و الاقتصادية، أي إشباع الحاجات المتزايدة.

إن تصريحات المكلفين بالضريبة تعتبر مبدئيا صحيحة و حقيقية و تتمتع الإدارة بصلاحيات الرقابة عليها ، نظرا لكون النظام الجبائي مبني على أساس التصريح العفوي فالرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها للمحافظة على حقوق الخزينة كما تعتبر من أهم الحلقات المتممة لحلقات النظام العام للدولة الهادف للحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي لذا كان لزاما إعطاء الرقابة الجبائية صيغتها العامة و مفهومها الخاص كباقي النظام المتعارف عليها.

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين حيث :

✓ المبحث الأول ماهية النظام الضريبي و الضريبة؛

✓ المبحث الثاني الرقابة الجبائية : بمفهومها، أهدافها، أشكالها.

## المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي

لقد تطور مفهوم الضريبة بتطور السياسات و الأنظمة الاقتصادية و ظهر ما يسمى بالنظام الضريبي الذي يدرس المجال الضريبي. سنحاول في هذا المبحث دراسة العموميات حول النظام الضريبي و الضريبة.

### المطلب الأول : النظام الضريبي و أهدافه

#### الفرع الأول : تعريف النظام الضريبي

هو الهيكل المنفرد بملاحمه و طريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع ، و هو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها و تطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

ويرى الدكتور حامد دراز أن النظام الضريبي هو " مجموعة من الضرائب التي يراد اختيارها و تطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع "1.

كما أن المفكرين الاقتصاديون و علماء المالية يرون أن النظام الضريبي يتراوح بين مفهومين واسع وضيق<sup>2</sup>، فهو في المفهوم الواسع " مجموعة العناصر الأيديولوجية و الاقتصادية الفنية التي يؤدي تركيبها إلى كيان ضريبي معين " . وهو أيضا يتمثل في تسوية العناصر التي تعمل على تحقيق التلاؤم المناسب بين النظام الجبائي و الواقع الاقتصادي، وهذه العناصر بصفتها التكنولوجية و الاقتصادية و الفنية التي يؤدي تراكبهما معا إلى خلق كيان ضريبي معين ذلك الكيان التي تختلف صورته في مجتمعين الرأس المالي و اشتراكي وكذا من دولة متقدمة اقتصاديا إلى دولة متخلفة.

ويمكننا أن نتصور أن النظام الضريبي وفقا لمفهومه الواسع هو مجموعة محددة و مختارة من الصورة الفنية للضرائب التي تتلاءم مع الواقع الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي للمجتمع و تشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا تعمل بطرق محددة من خلال التشريعات و القوانين الضريبية و اللوائح التنفيذية و المذكرات التفسيرية من أجل تحقيق أهداف سياسية ضريبية و من خلال هذا المفهوم يتضح لنا أن النظام الضريبي يتكون من :

- ✓ أهداف محددة هي ذاتها أهداف السياسة الضريبية؛
- ✓ مجموعة من صور الفنية المتكاملة للضريبة؛
- ✓ مجموعة من التشريعات و القوانين الضريبية.

أما مفهومه الضيق الذي هو عبارة عن قواعد القانونية التي تتمثل في القواعد العدالة، الوضوح و اليقين الملائمة للاقتصاد في جني الضريبة ولا ينبغي علينا نسيان القواعد الفنية التي تتمثل في مجموعة الأساليب المختلفة وطرق التحصيل و التقدير المتبعة من طرف الإدارة الضريبية ويعرف النظام الضريبي على أنه مجموعة من الضرائب و الفرائض التي يلتزم بها رعايا الدولة المعنية في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة مع اختلاف مستوياتها من المركزية أو المحلية.

#### الفرع الثاني : أهداف و أغراض النظام الضريبي

لم يعد ذلك المنبع الذي ترتشف منه الدولة حاجتها من الأموال فحسب و إنما ذلك الدور الكلاسيكي وأضيف إلى رصيده عدة أدوار أخرى نلمس أهميتها في المجالات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية.

<sup>1</sup> - حامد عبد المجيد دراز، نظم الضريبة، الدار الجامعية الإسكندرية بدون ذكر السنة ص 23.

<sup>2</sup> - سعيد عبد العزيز عثمان، نظم الضريبة، طبعة 3، بيروت، 1985، ص 15.

### أولا : هدف مالي عام

موازنة الميزانية العامة و هي الهدف التقليدي.

### ثانيا : هدف اقتصادي عام

إن الضريبة وفقا للفكر المالي المعاصر يمكنها أن تؤثر على الدخل و الادخار و الاستثمار و بالتالي الضريبة تلعب دورا هاما

في :

- ✓ الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي بعيدا عن حالي التضخم و الانكماش ففي الأولى تقوم بامتصاص الفائض من النقود لدى الناس عن طريق الضريبة أو العكس في حالة الانكماش تنخفض سعر الضريبة و تتوسع في الإعفاءات للوصول إلى مستوى التشغيل الكامل؛
- ✓ تشجيع الاستثمارات في المشاريع الصناعية و الزراعية المراد ترقيةها عن طريق التخفيض من سعر الضريبة أي تعفى أصحاب هذه المشاريع من دفع الضريبة على أرباح الشركات للسنوات الأولى من بداية نشاطهم؛
- ✓ استعمال الضريبة كأداة التوجيه الاقتصادي عن طريق التقليل من المغالاة في سعر الضريبة حسب القطاعات التي تريد الدولة تشجيعها.

### ثالثا: هدف اجتماعي

- ✓ تحقيق قاعدة العدالة و المساواة في فرض الضريبة و ذلك بساهمة كل فرد في تكاليف الأعباء العامة حسب مقدرته التكليفية؛
- ✓ الحد من التفاوت في توزيع المداحيل و الثروات بين المواطنين ذلك بزيادة العبء عن ذوي الدخل المرتفعة و تخفيضه إلى أقصى حد ممكن من ذوي الدخل المنخفضة عن طريق الضرائب المتصاعدة أو الإعفاء الكلي من الضرائب للذي لا يتجاوز دخلهم السقف المعين من الضريبة هو ما يعادل الأجر المضمون وهو 8000 دج.

### رابعا: هدف سياسي

- ✓ استعمال الرسوم الجمركية لحماية الإنتاج المحلي بفرض نسب مرتفعة على البضائع المستوردة المنافسة للبضائع المحلية؛
- ✓ رفع من الرسوم الجمركية على المواد الكمالية أو على السلعة المنتجة في البلاد لحماية الاقتصاد للحفاظ على المستثمر الوطني.

## المطلب الثاني : ماهية الضريبة قواعدها و أهدافها

### الفرع الأول: تعريف الضريبة

لقد تعدد تعاريف الضريبة، ولذلك فانه من الصعب إعطائها تعريف وحيد ودقيق، وذلك بسبب اختلاف العلماء الاقتصاد و المال في تحديد طبيعة الضريبة، فمنهم من عرفها بالنظر إلى الناحية القانونية، ومنهم من اعتبرها كأداة تأثير في يد السلطة، ويعود سبب ذلك إلى دور الضريبة المالي، الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي.

ونظرا لهذا الاختلاف سوف نقدم عدة تعاريف مختلفة للضريبة :

تعرف الضريبة بمفهومها التقليدي بأنها : "اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة"<sup>1</sup>.

ويعرفها Gaston Geze : "الضريبة أداء نقدي تفرضه الدولة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة"<sup>2</sup>.

ويعرفها الأستاذ Duverge : "هي مبلغ من المال تفرضه و تقتطعه الدولة مباشرة و تجنيه من المكلفين بصورة جبرية و نهائية ودون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية أو في سبيل تدخل الدولة فقط"<sup>3</sup>.

أما الاقتصادي Mehl يقول بأنها : "اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد الطبيعيين و الاعتباريين وفقا لقدراتهم التكاليفية بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة"<sup>4</sup>.

تعريف سوزي عدلي ناشد : "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة "<sup>5</sup>.

ومن خلال كل هذه التعاريف السابقة يمكن القول بأن الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي و نهائي تحده الدولة و دون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة.

ومن خلال هذا التعريف يمكننا تحديد أهم خصائص الضريبة وهي<sup>6</sup> :

- ✓ الضريبة اقتطاع مالي ، إلا انه في العصر الحديث تفرض الضريبة في شكل نقدي خلافا للنظم الضريبة السابقة؛
- ✓ الضريبة تدفع بصفة إلزامية و إجبارية من قبل الأفراد و ذلك لانفراد الدولة عن طريق القانون الجبائي بتحديد طرق الربط و التحصيل و إجراءات المتابعات و المنازعات؛
- ✓ تدفع الضريبة بصفة نهائية، أي أنها غير قابلة للاسترداد فهي ليست أمانة أو وديعة يستردها صاحبها فيما بعد؛
- ✓ تدفع الضريبة بدون مقابل أي أن دافع الضريبة لا يعرف مقدار، ولا طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة، وبهذا فلا مقابل خاص يعود على دافع الضريبة؛
- ✓ تجب الضريبة لتحقيق منفعة العامة، فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة، فمنفعتها عامة.

## الفرع الثاني : قواعد الضريبة

يقصد بقواعد الضريبة تلك الأسس التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني لضريبة، وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحتي الدولة (الخزينة العمومية) ومصلحة الممولين.

<sup>1</sup> - وليد كزياء هماد وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، دمشق، 1997، ص 15.

<sup>2</sup> - عادل محمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1992، ص 151.

<sup>3</sup> - حسن عوضة، المالية العامة، دار الخلود، 1995، مصر، ص 398.

<sup>4</sup> - حامد عبد المجيد دواز، مبادئ الاقتصاد العام، دار وائل، الأردن، 1998، ص 34.

<sup>5</sup> - سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000، ص 133.

<sup>6</sup> - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، ص 08.

ولقد صاغ أدام سميث هذه القواعد في:

العدالة، اليقين، الملائمة في التحصيل والاقتصاد في النفقات الجبائية<sup>1</sup>.

### أولاً : قاعدة العدالة

يقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد.

لقد تطور مفهوم العدالة لتطور المجتمع، فلدى التقليديين، يقصد بالعدالة (عند آدم سميث مثلاً) بأن يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة حسب مقدرتهم النسبية، أي تكوين مساهماتهم متناسبة مع دخولهم. غير أنه حديثاً أخذت فكرة العدالة منحى آخر في سن القوانين الضريبية، ذا أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية، وعليه فلتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي بين أفراد، أصبح يؤخذ كاستثناء عن عمومية الضريبة عند التنظيم الفني لضريبة لمقابلة اعتبارات يراه المشرع ضرورية، فيلجأ لعملية الاختلاف في المعاملة الضريبية.

### ثانياً: قاعدة اليقين (الوضوح)

إن مضمون قاعدة اليقين، هو أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها (وعاؤها سعرها) وميعاد الوفاء بها.

### ثالثاً: قاعدة الملائمة في التحصيل

ويقصد بها أن تجب الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملائمة للممول، وهذا يعني أن يتلاءم ميعاد تحصيل الضريبة مع موعد تحقيق الدخل، وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثر قدراً وأكثر تقبلاً لعبء الضريبة. أما حسب آدم سميث فانه يرى ضرورة التحري عن أنسب الأوقات و أكثرها ملائمة للممول عند مطالبته بتسديد ما عليه من ضرائب حتى يتمكن من القيام بعملية التسديد بأقل ما يمكن من مشقة<sup>2</sup>.

### رابعاً: قاعدة الاقتصاد في النفقات

يقصد بهذه القاعدة، أن تكون نفقات جباية الضريبة ضئيلة مقارنة حصيلتها قدر الإمكان، وإلا أصبح دورها عديم الأهمية، وذلك عندما تصبح التكاليف الجبائية أكثر من حصيلتها. واقتصاد في نفقات الجباية يكون في مصلحة الطرفين الدولة والمكلف، فدولة تحصل على قدر من الحصيلة في الوقت نفسه تقتطع من أموال الأفراد أقل قدر ممكن. وقد أضاف كتاب المالية المحدثين إضافة للقواعد التي وضعها آدم سميث ما يلي:

### خامساً: قاعدة الثبات

ويقصد بها ألا تتغير حصيللة الضرائب تبعاً لتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، وخصوصاً في أوقات الكساد وذلك أن حصيللة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء لسبب الازدياد للدخول والإنتاج، بينما نجد أن حصيللة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات.

<sup>1</sup> - حميد بوزيدة جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 09.

<sup>2</sup> - علي العربي و د.عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، كلية التجارة جامعة الكويت، الكويت، بدون سنة نشر، ص 84.

### سادسا :قاعدة المرونة

ويقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوبا من ناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيلة الضرورية وفي نفس الاتجاه، وبمعنى آخر، فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لزيادة معدلاتها مع عدم الانكماش لوعائها ومن ثم إلى انخفاض حصيلتها.

### الفرع الثالث : أهداف الضريبة

تصبوا الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها في الآتي<sup>1</sup> :

- ✓ الأهداف المالية؛
- ✓ الأهداف الاقتصادية؛
- ✓ الأهداف الاجتماعية؛
- ✓ الأهداف السياسية.

### أولا :الأهداف المالية

ويقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية لدولة بصورة تضمن لنا الوفاء بالتزاماتها اتجاه اتفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات ، وشق الطرق....إلخ).

### ثانيا :الأهداف الاقتصادية

ويقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، غير التضخم أو الانكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة لتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

ويمكن إيجار أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

- ✓ تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا أو جزئيا؛
- ✓ حماية الصناعة الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبيعاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا؛
- ✓ استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخول المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من أجل تحقيق تشغيل كامل؛
- ✓ تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار.

<sup>1</sup> - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 11.

### ثالثا: الأهداف الاجتماعية

- تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية والتي من أهمها:
- ✓ تخفيف حدة التفاوت بين الدخول والثروات المرتفعة، وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخول المنخفضة، ويتم ذلك من خلال التصاعدية على الدخول؛
  - ✓ جلب أكبر قدر ممكن من المساكن لهدف تخفيف أزمة السكن، وذلك بإعفاء مداخل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيض.

### رابعا: الأهداف السياسية

أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول، وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالا للضريبة لأهداف سياسية، كما هو الحال في الحروب التجارية بين بلدان المتقدمة (اليابان والولايات المتحدة الأمريكية).

## المطلب الثالث: أنواع الضرائب و التزامات المكلف بها

### الفرع الأول : أنواع الضرائب

هناك أنواع مختلفة للضرائب وهذا التنوع يعود إلى المعايير المعتمد عليها في التصنيف ونذكر من هذه المعايير ما يلي<sup>1</sup>:

#### أولا: معيار تحمل العبء الضريبي

حسب هذا المعيار الضرائب تنقسم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة.

#### 1/ الضرائب المباشرة :

وهي التي يقوم المكلف بتوريدها شخصيا إلى الخزينة العمومية في شكل اقتطاع مباشر من الدخل أو رأس المال<sup>2</sup>.

#### 2/ الضرائب غير المباشرة :

وهي التي تجبى خلال نفقات الأفراد من الدخل أو رأس المال وبالتالي يمكن نقل العبء الضريبي فيها إلى الغير ضمن أسعار السلع والخدمات (في شكل رسوم).

#### ثانيا: معيار الواقعة المنشئة للضريبة

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة الحدث الذي تتولد عنه الضريبة وحسب هذا المعيار نجد:

<sup>1</sup> - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>2</sup> - عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 151.

### 1/ واقعة تملك رأس المال:

عند امتلاك رأس المال تنشأ ضريبة عليه سواء كان الامتلاك ناتج عن اجتهاد وعمل شخصي وفي شكل تركة أي " جميع الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة التي تؤول إلى الغير عن طريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو الوقف أو بأي طريقة أخرى بلا عوض"<sup>1</sup>.

كما تنشأ الضريبة على الزيادة في رأس المال إذا تمت لأسباب لا علاقة لها بصاحب المال، كما هو الحال بالنسبة للعقارات التي ترتفع قيمتها نتيجة لترميمها ضمن الأشغال العمومية للدولة.

### 2/ واقعة تحقق الدخل:

بمجرد تحقق دخل الفرد، سواء كان أجرا أو رأس مال أو الاثنيين معا تنشأ ضريبة على ذلك الدخل.

### 3/ واقعة الإنتاج :

بمجرد إدخال نشاط المؤسسة في تحويل جزئي أو كلي على المواد الأولية تنشأ ضريبة على الإنتاج.

### 4/ واقعة الاستهلاك :

شراء سلعة من طرف شخص طبيعي أو معنوي يوجب ذلك دفع ضريبة على استهلاكها.

## ثالثا : معيار من حيث نوع الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة

تنقسم الضرائب حسب هذا المعيار إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

### 1/ ضرائب على الأشخاص :

وهي الضرائب التي تعتبر الأفراد وعاءا ضريبيا لها ,سواء ذلك تم بدون تمييز، أي أن جميع الأفراد مطالبون بدفع الضرائب أو بتمييز، بمعنى أن المطالبون بدفع الضرائب هم أفراد تتوفر فيهم شروط معينة كما هو الحال في الجزية قديما في النظام الإسلامي حيث كانت تجبى من الأشخاص الذين لا يدينون بالإسلام فقط دون سواهم ولم يعد هذا النوع من الضرائب موجودا حاليا.

### 2/ ضرائب على الأموال :

هي التي لا تتخذ الأشخاص وعاءا ضريبيا، بل ما يمتلكونه من أموال (دخل أو رأس مال ) وضمن هذا الإطار نجد نظام الضريبة الوحيدة الذي يكون فيها الوعاء الضريبي مكونا من مجموع المداخل ونظام الضريبة المتعددة أين يكون لكل نوع من أنواع الدخل ضريبة تقابله.

### رابعا :معيار حسب معدل الضريبة

تنقسم الضريبة حسب هذا المعيار إلى ضريبة نسبية(ثابتة) وضريبة تصاعدية.

<sup>1</sup> - حسن عواضة، عبد الرؤوف فطحي، المالية العامة لموازنة الضرائب و الرسوم دراسة مقارنة، دار الخلود، الطبعة الأولى، 1995، ص 371.

1/ الضريبة الثابتة :

هي تلك الضريبة التي تفرض بمعدل ثابت على الوعاء الضريبي مهما كان حجمه وقيمه مثل الضريبة على أرباح الشركات (IBS) التي تفرض بمعدل % 25 على الربح مهما كان حجمه.

2/ الضريبة التصاعدية :

هي الضريبة التي يرتفع معدلها بارتفاع حجم الوعاء الضريبي.

الفرع الثاني: التزامات المكلف بالضريبة

للمكلف بالضريبة التزامات جبائية والتزامات محاسبية.

أولاً: التزامات ذات طابع محاسبي

1/ دفتر اليومية

أجر القانون التجاري مسك دفتر اليومية في المادة (09): "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر لليومية، يقيد فيه يوماً بيوم عمليات المقاوله أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهرياً بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوماً<sup>1</sup>".

دفتر اليومية دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة فيما يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

فهذا الدفتر يقدم عند كل طلب من المصلحة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر قد يشكل سبباً كافياً لإلغاء المحاسبة، فيجب أن تمسك المحاسبة طبقاً للقانون و الأنظمة المعمول بها، هذا الدفتر يكون مبني على تسجيل العمليات المادية للمؤسسة بتاريخ متتابعة يوماً بعد يوم مع إجمالي نتائج العمليات شهرياً على الأقل، ويعزز قيد كل عملية مهما كان نوعها ومهما كانت قيمتها بمستندات إثباتية.

2/ دفتر الجرد

كدفتر اليومية يجبر كذلك القانون التجاري بالزامية مسك دفتر الجرد: والذي ينص بإجراء الجرد على جميع عناصر الأصول و الخصوم السنوية بصفة مدققة، و الجرد يسمح برصد جميع الحسابات من أجل إنجاز الميزانية الختامية وكذا معرفة وضعية المؤسسة (ربح أو خسارة).

وحتى تحمل هذه الدفاتر (دفتر اليومية و دفتر الجرد) الصيغة القانونية يجب :

✓ أن تكون مؤشرة من طرف قاضي المحكمة؛

✓ تخلو من فراغ أو بياض؛

✓ يمنع الكتابة في الهوامش، وكذلك الشطب.

<sup>1</sup> - المادة 09 من القانون التجاري.

### 3/ حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة

طبقا للقانون التجاري فانه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة و الصور المطابقة للرسائل لمدة عشر سنوات<sup>1</sup>، لذا كل محاسبة تقدم إلى الإدارة الجبائية يجب أن تتوفر فيها ثلاث قواعد أساسية هي :

- ✓ صحة التصريح؛
- ✓ قانونية؛
- ✓ مصادقة (مطابقة للكتابات).

### ثانيا: التزامات ذات طابع جبائي

إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين التي تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الدولة (الإدارة الجبائية) و الأفراد (المكلفين بالضريبة).

### 1/ تقديم التصريحات:

يلزم المشروع الجبائي المكلفين بمأ عدد من التصريحات المتمثلة في:

#### أ - التصريح بالوجود :

يلزم القانون الجبائي على المكلفين الخاضعين للضريبة و على الشركات أن يقدموا في الثلاثين يوم من بداية نشاطهم إلى مفتش الضرائب التابعين له تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه يتضمن ما يلي:  
الاسم واللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي<sup>2</sup>.

هذا التصريح له أهمية كبيرة لأنه يعطي للإدارة الجبائية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد) حيث تعرف الإدارة مكان مزاوله النشاط و بدايته حتى يتسنى له مراسلة وحساب الضرائب و تحصيلها.

#### ب - التصريح السنوي :

على كل شخص خاضع للضريبة المباشرة و الرسوم المماثلة و يجب عليه اكتتاب تصريح بمدخله وذلك كل سنة من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية وأمثلة ذلك:  
الأشخاص المعنويين أي الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات (IBS) ملزمون بمأ و إيداع التصريحات قبل 01 أفريل من كل سنة مالية تحتوي على :

- ✓ قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع (الوعاء الضريبي)؛
- ✓ وثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة؛
- ✓ الأشخاص الطبيعيين أي المكلفون الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ملزمون أيضا بمأ تصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية؛

<sup>1</sup> - المادة 12 من القانون التجاري.

<sup>2</sup> - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

✓ نموذج التصريح مقدم من قبل الإدارة الجبائية تتضمن التصاريح :

إجمالي الأرباح و المداحيل المحصلة خلال السنة المالية.

✓ كما يجب أن يرفق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف, هذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة من معرفة الوضعية

الجبائية لكل مكلف بالضريبة وحث في عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له، فان الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام.

### ج- التصريح الشهري للرسم على القيمة المضافة (TVA) :

على كل خاضع للضريبة أن يقدم شهريا و قبل العشرين يوم الأولى من كل شهر إلى قابض الضرائب المختلفة كشفا يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال السابق، ومن جهة أخرى تفصيل بالعمليات الخاصة بالرسم و تسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع دفع أو تقديم هذا الكشف، وفي حالة التوقف على النشاط نهائيا أو مؤقتا فان الشركة ملزمة بتقديم تصريحها في العشر الأيام التي تلي التوقف إلى مكتب المفتش الذي يتلقى التصريحي<sup>1</sup>.

### د- التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروض على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري أو غير التجاري, وحب عليها في خلال شهر اكتتاب تصريح بذلك تعلم فيه عن تاريخ تنازلها أو توقفها، وكذا أسماء وألقاب وعناوين المتنازلين<sup>2</sup>.

### 2/ وضع رقم التعريف الإحصائي :

نص قانون المالية لسنة 2000 بمجموعة من الإجراءات و التدابير ترمي إلى إجراء أكثر انسجاما منها :

✓ وضع رقم التعريف الإحصائي:

يعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة "حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي و رقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي" فيجب على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا، أن يشير إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم<sup>3</sup>.

✓ تسليم مختلف الشهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة؛

✓ تسليم المستخرجات من جدول الضرائب؛

✓ التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 01219 و 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛

✓ منح تأجيلات قانونية عن الدفع الحقوق و الرسوم؛

✓ اكتتاب استحقاقات الدفع.

<sup>1</sup> - المادة 57 من قانون الرسم على القيمة المضافة، طبعة 1991، ص 55.

<sup>2</sup> - المادة 159 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، طبعة 1992، ص 104.

<sup>3</sup> - المادة 02 من قانون المالية 21/01، وزارة المالية، 2000، ص 04.

## المبحث الثاني: الرقابة الجبائية

تلجأ الدولة إلى اتخاذ إجراءات ردية كفيلة بإيقاف المكلف المتهرب عند حده وهذا في حالة قصور الإجراءات الوقائية عن تأدية الدور المنوط بها، فالمادة الرابعة من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 اعتبرت الغش الضريبي جنائية، ففي نظام جبائي يقوم في أساسه بشأن تحديد مبالغ الاقتطاعات الواجب دفعها من طرف المكلفين على تصريحتهم، كما هو الحال في النظام الجزائري فإن الوسيلة الأولى للحد من التهرب الضريبي هو الرقابة الجبائية.

### المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها

#### الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية جزء لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية إلا أن لها بعض الخصوصيات و المميزات التي تتصف بها عن باقي أشكال الرقابة.

#### أولاً: مفهوم الرقابة

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف على السلوكيات اللاأخلاقية واللاقانونية مثل: الرشوة والسرقة في المؤسسات الإدارية ومن أهم التعاريف المقترحة للرقابة :

تعريف المفكر الاقتصادي فايول الذي عرفها على أنها: " الرقابة تقوم على التحقيق مما إذا كان كل شئ يسير وفقاً للخطة المرسومة و التعليمات المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"<sup>1</sup>. كما يمكن تعريفها على أنها: " الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقاً للمقاييس المقررة"<sup>2</sup>.

مما سبق نستخلص أن الرقابة وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف و الخطأ من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل و الانحرافات قبل وقوعها من أجل تفاديها.

#### ثانياً: مفهوم الرقابة الجبائية

ثبت أن التصريحات المقدمة من طرف المكلفين تكون في أغلبها غير صادقة نتيجة أخطاء ترتكب عن حسن نية أو عمداً لذا منح القانون للإدارة الجبائية حقوقاً وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة التحقق من صحة التصريحات وصدقها وقانونيتها وصولاً إلى تصحيح وتقييم الأخطاء المرتكبة، غير أن الرقابة على مستوى مصالح الإدارة الجبائية تبقى غير كافية لهذا تلجأ الإدارة للقيام بتحقيقات أكثر عمقاً<sup>3</sup> كالتحقيق في المحاسبة أو في مجمل الوضعية الجبائية وتكمن الإجراءات التي تسعى من خلالها الإدارة إلى مكافحة الغش الضريبي في تشديد الرقابة بالتحقيق في الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين و الوثائق المرافقة لها

<sup>1</sup> - محمد قاسم القزويني، مهدي حسيني زويق، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 25.

<sup>2</sup> - وليمس توماس.امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التحقيق، دار المريخ، 1989، ص 14.

<sup>3</sup> - Phillippe colin "verification Fiscal" p28.

من لأجل التأكد من صحة المعلومات و البيانات الواردة فيها فالرقابة بهذا المنطق أمر حتمي للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلي بها في تصريحات المكلفين .

ويمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها : " فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"<sup>1</sup>.

ويمكن إعطاء تعريف آخر للرقابة الجبائية كما يلي : " الرقابة الجبائية هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطاً من الشروط الأساسية و الفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات"<sup>2</sup>. بالإضافة إلى التعاريف السابقة، فقد أعطيت عدة تعاريف لمفهوم الرقابة غير أنها تصب في نفس سياق التعاريف السابقة، نورد منها بالخصوص :

### 1/ المفهوم الكلاسيكي للرقابة الجبائية :

هي الفحص المنتظر و الشامل لجميع سجلات ووثائق المؤسسة لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف<sup>3</sup>.

### 2/ المفهوم الانجلوساكسوني للرقابة الجبائية :

هي فحص للسجلات و التقارير المالية المنشأة بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، ويتم الفحص لطرق مسطرة مما يضمن للعمل المؤدي درجة عالية من الامتياز<sup>4</sup>.

### 3/ تعريف لجنة المفاهيم للمراجعة في أمريكا للرقابة :

هي طريقة أو إجراء منتظم للحصول و التقييم الموضوعي لبراهين خاصة لإثباتات ومعايير موضوعية وكذا نقل النتائج للمهتمين باستعمالها<sup>5</sup>.

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية كما يلي: وهي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات و المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني.

ومن هنا تستنتج أن الرقابة الجبائية هي مراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من التهرب الضريبي، وكذا تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والمحافظة على موارد الخزينة.

<sup>1</sup> - عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات المالية، الطبعة الأولى منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002، ص 46.

<sup>2</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 1996، ص 05.

<sup>3</sup> - عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص 46.

<sup>4</sup> - A.Beetocheem et ph. Bozzach , Lintegration fiscale, éditions Francis le febre, pairs 2001,p 102

<sup>5</sup> - Francis querol, le control fiscal en France, conférence avril 1988 université Toulouse

### الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية، إلا أنه ينبغي على أعوان الإدارة الجبائية التعرف على دور الذي تلعبه كل وحدة من مكونات هذا النظام الإجراءات، الوثائق، العقوبات، المراجعة وكيفية ترابطها فيما بينها، وفي حالة عدم الاستعمال الأمثل لهذا المكونات فانه من المستحيل التوصل إلى تحقيق الأهداف المرجوة على العكس من ذلك فقد تكون له إيجابيات، إذا ما وظفت طرق ووسائل معقولة منطقية وفعالة. أما الأهداف المنتظرة من الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي فيمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- ✓ الحد من التهرب الضريبي، وذلك باكتشاف الغش و الأخطاء المرتكبة وكل التلاعبات الممكن استعمالها؛
- ✓ توسع الوعاء الضريبي مما يسمح بتحصيل موارد إضافية و توجيهها إلى تحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية؛
- ✓ توسيع نطاق الرقابة الجبائية إلى جميع المتعاملين الاقتصاديين وبالتالي تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية وأيضاً ضمان منافسة نزيهة بين جميع المتعاملين؛
- ✓ المحافظة على أموال الخزينة العمومية و ضمان حقوقها وتعويد المكلفين بالضريبة بالتصريح الصحيح أي بدون ارتكاب أخطاء أو انتهاج أساليب وطرق تدليسية وكذلك لاجتناب الوقوع في الأخطاء السابقة وتعويدهم على الامتثال لتنظيمات وقوانين التشريع الجبائي؛
- ✓ تحديد الوضعية الحقيقية المالية للمكلفين بالضريبة.

### المطلب الثاني : الإطار القانوني لعملية الرقابة الجبائية

سعيًا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة، رسم المشرع الجزائري إطارًا قانونيًا، لا يمكن من خلاله للمحققين أو أعوان الجبائية الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون فأوجب عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لإتمام أو تنفيذ عملية الرقابة، وفي نفس الإطار فقد حدد القانون أشكالًا وصورًا متتابعة ومتكاملة، وألزم المحقق إتباعها أثناء عملية الرقابة، وتمتع الإدارة بصلاحيات وحقوق اتجاه المكلفين أثناء تحقيقها لمهمتها الرقابية لكن في إطار من الضمانات لحماية المكلف، باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها لمهمة الرقابة، ومن بين هذه الحقوق:

### الفرع الأول : حق الاطلاع

وهو الحق المخول للإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهمتها وذلك بالاطلاع على دفاتر المكلف و مستنداته عند تقدير الضريبة التي تكون لدى أي شخص سواء كان هيئة عامة أو خاصة أو فردًا طبيعيًا<sup>1</sup> كما لا يمكن أن يمارس إلا من قبل الأعوان الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع خضوعهم لسر مهني ويخضع لحق الاطلاع كل من :

#### 1/ الإدارة العمومية :

حسب المادة 39 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فانه لا يمكن في أي حال من الأحوال لإدارات الدولة و الولايات و البلديات، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة، أن تدفع بالسر المهني أمام أعوان إدارة المالية الذين هم على الأقل

<sup>1</sup> - وزارة المالية المادة 309 ( الفقرة 03 ) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

من رتبة مراقب و يطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها ولتسهيل عملية الإطلاع يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي إدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يعين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، المعلومات التي تحصلها لدى السلطة القضائية أثناء رفعها الدعوات المدنية و الجزائية والتي من شأنها أن تسمح بافتراضه تهرب مرتكب في المجال الجبائي.

## 2/ الهيئات المالية :

لقد سمح القانون الضريبي لأعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كشوفات و حسابات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك وجميع الهيئات المالية لذلك فان البنك ملزم إجباريا بتقديم جميع الكشوفات التي يطلبها المحقق الجبائي ولا يجوز له الاعتراض على ذلك بحجة السر المهني<sup>1</sup>.

## 3/ المؤسسات الخاصة :

يجب على المكلفين بالضريبة لدى المؤسسات الخاصة بأن يقدموا كل الوثائق و المستندات اللازمة عند طلبها من طرف الأعوان الذين لهم رتبة مراقب على الأقل و تنص أحكام المادة 200 من قانون الإجراءات الجبائية على: " تيسير مراقبة تصريحات الضرائب المكتسبة من قبل المعنيين أنفسهم و من قبل الغير على جميع المتصرفين في الأموال و غيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهمتهم بصفة ثانوية بدفوع من هذا النوع، وكذا جميع التجار و جميع الشركات أيا كان غرضها من الخاضعة لحق التسجيل، أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مراقب، الدفاتر التي تنص عليها قانون التجارة، وكذا جميع الدفاتر الملحقة ومستندات الإيرادات و النفقات ...".

## الفرع الثاني : حق الرقابة

كون أن نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي تقوم على أساس تصريحات وإقرارات من طرف المكلف فيحق لإدارة الرقابة الجبائية التأكد بواسطة التقنيات والإجراءات المقررة بأن جميع المكلفين سددوا ما عليهم من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي ويأخذ حق الرقابة شكلين هما :

التحقيق في المحاسبات عن طريق مجموعة من العمليات يكون الهدف من ورائها المعاينة في عين المكان للدفاتر و الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من أجل تحديد وعاء الضريبة، واستمد هذا النوع دعامة من نص المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أما الشكل الثاني يتمثل من خلال ما نصت عليه المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والذي يهدف للكشف عن الفارق الموجود بين المداخيل المصرح بها من جانب والوضعية المالية للمكلفين من جهة أخرى.

<sup>1</sup> - المادة 86 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية 2002، المطبعة الرسمية، ص 45 .

### الفرع الثالث : حق استدراك الخطأ

يتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديل أو بإلغاء اقتطاع جديد حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه يجوز استدراك خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم عن طريق الجداول وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الخطأ ب أربع سنوات كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع سنوات للقيام بتحصيل الجداول الضريبية التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المباشرة.

### المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية و الأعدان المكلفون بها

#### الفرع الأول : أشكال الرقابة الجبائية

إن مراقبة ومراجعة التصريحات الجبائية ، يمكن أن تباشر بطريقة مجملية، كما يمكن أن تكون معمقة ، كما أنه يمكن تحديد أيضا مجالات تطبيق الرقابة الجبائية والتي تتم على عدة مستويات، بحيث يمكن أن تطبق إما على مستوى مفتشي الضرائب، إما على المستوى الولائي وبالضبط على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وإما على المستوى المركزي وتتم بالخصوص على مستوى مديرية الأبحاث والمراجعات.

وتأخذ الرقابة الجبائية أشكالا حسب التدرج حيث تتمثل فيما يلي:

#### أولا: الرقابة العامة

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق. يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة على شكل تمهيدي، هذا النوع من الرقابة ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب، وتتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة<sup>1</sup> إلا أن أهمية مدى هذه الرقابة يمكن أن تتغير و تتسع، لهذا نميز عامة ما بين ما يسمى بالرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق.

#### 1/ الرقابة الشكلية **le contrôle formel**

حسب Philippe colin فان الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي لها هدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات و كذا التحقيق في هوية و عنوان المكلفين و العناصر المتداخلة في تحديد الانحدار العائلي<sup>2</sup>، وتتم هذه الرقابة عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتنجز كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى، وهي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى:

✓ تصحيح الأخطاء المادية المحتملة و المثبتة على التصريحات مع عدم إجراء أي تقرير أو مقارنة بين تلك التصريحات و المعلومات التي تملكها الإدارة؛

✓ كشف المعلومات أو العناصر المهملة وتكليف المكلف بالضريبة بتصحيح هذه الإغفالات؛

<sup>1</sup> - Berrahal Belkacem Mourad, La vérification de comptabilité – Description et analyse Mémoire en finance I.N.F (Kolea)Algérie 1995 p 26.

<sup>2</sup> - PHILLIPE Colin, op, ct p 08.

✓ كذلك تهدف إلى التأكيد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

## 2/ الرقابة على الوثائق le controle sur piece

هي عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق أو السجلات المحاسبية، إن مراقبة الوثائق يجب أن تكون شاملة وتم على مستوى ومحتوى ومضمون التصريحات المقدمة.

إذن فمراقبة الوثائق هي مجموع الأعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المشكلة للملف الجبائي وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، إذن تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة بها ومجموع المعلومات و الوثائق التي هي بحوزة المصلحة، والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات و المؤسسات المتعاونة مع المكلفين بالضريبة وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها.

### ثانيا : الرقابة المعمقة

وفيها يتم التمييز بين نوعين من الرقابة الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف. يتمثل مهام المديرية الفرعية في التكلف بالبحث في الموارد الخاضعة للحماية و التحقيقات و القيام بالمراقبة الجبائية.

## 1/ الفحص المحاسبي Le verification de comptabilite

إن الفحص المحاسبي هو عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان، الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال، لذلك يتبين أن الذين يعينهم الفحص المحاسبي هم الذين ملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي فغياب هذه الوثائق والملفات لن يكون للتحقيق الجبائي معنى، وهذا ما تم ذكره في المواد من تسعة إلى 12 من القانون التجاري هذا الفحص يسمح بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بالعناصر الخارجية كالدفاتر المحاسبية، إذ بواسطتها يتأكد العون المراقب من تصريحات المكلفين بالضريبة وذلك من خلال النتائج المحددة عن طريق المحاسبة والفحص المحاسبي يتم إما على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والملزمين بمسك محاسبة و تطبيق خصوصا على المداخل والضرائب التالية: الضرائب على أرباح الشركات، الأرباح غير التجارية الصناعية والتجارية، الرسم على مداخل على رقم الأعمال ويقوم هذا الفحص على تحديد القيمة على أساس الأربع سنوات الأخيرة من النشاط -رقم الأعمال- قبل البدء في التحقيق.

## 2/ الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية المكلف بالضريبة (VASFE)<sup>1</sup>

هو الذي يقوم على مراقبة شخص طبيعي التأكد بأن التطور و نمو أملاكه وأمواله تتوافق مع المداخل المصرح بها، وهي تعرف على أنها مجموع العمليات و الأبحاث التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود و المتوقع بين الدخل المصرح به و الدخل الحقيقي، بمقارنة مدى الانسجام بين مداخل المكلف بالضريبة فيما بينهما من جهة ومن حالة المادية و عناصر و طرف المعيشة والمظاهر الخارجية من جهة أخرى وتعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق المباشر لهذه العملية، بعد أن يجمع كل الوثائق و العناصر الضرورية والموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة المعني من إدارات البنوك ومؤسسات... الخ يقوم بترتيبها ويركز على النقاط الهامة و التي يكون لها فعالية في اكتشاف الأخطاء و التدليسات الممكنة والأرقام المشكوك فيها.

<sup>1</sup> - Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble.

### الفرع الثاني : الأعوان المكلفون بعملية الرقابة

يقوم بعملية الرقابة و التحقيق المحاسبي أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، مفتشين رئيسين، ومراقبين، هؤلاء يمكن أن يحضر عنهم أو في مكانهم أعوان برتبة أقل (الذين يخصون بثقتهم) وتنص أحكام المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية على:

"يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في المحاسبة للمكلفين بالضريبة وإجراء كل التحقيقات الضرورية لوعاء الضريبي".

كما تنص أحكام المادة السابقة من قانون الإجراءات الجبائية على:

"إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل".

- أعوان الضرائب المختلفة لهم الأهلية القانونية (المادة 200 من قانون الإجراءات الجبائية) بانجاز أو القيام بالتفتيش في محاسبات المؤسسات الخاصة بنفس شروط الرتبة مع الأعوان في المصلحة الضرائب المباشرة.

- الأعوان الذين لهم رتبة أقل من رتبة مراقب لا يستطيعون المشاركة في أعمال المراقبة، المناقشات، إجراء التصحيح الحضوري مع المكلفين بالضريبة وإمضاء التبليغات والتعديلات.

- الأعوان المراجعون غير الملزمين بأن يكونوا محاسبين محترفين لكن يجب أن يكونوا على معرفة بمبادئ المحاسبة، فمهمتهم تتمثل أساسا في ضمان مراقبة مجموع الضرائب و الرسوم المستحقة على المكلف.

- هؤلاء الأعوان الحق في الاتصال المخول لهم قانونا وذلك لجمع المعلومات خارج الدائرة الجبائية، معاينة الوثائق و الاتصال بكل الهيئات التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة، عمومية كانت أو خاصة (البنوك، القباضات، مصالح الضرائب والجمارك... الخ)، ولا يحق لهذه الهيئات والمؤسسات معارضة حق الاتصال و ذلك طبقا للقانون.

- على المحقق أن يحاور المكلف بالضريبة تفاديا للعقبات التي يمكن أن تواجهها على أن يكون لطيفا و مهذبا مع إظهار نوعا من الجراة و التصميم.

- التكيف مع نوع المحاسبة التي يراجعها ليكشف الأخطاء و الفوارق المسجلة بالدفاتر المحاسبية التي تستطيع إلحاق الضرر بالخبزينة. تنتهي مهمة العون المحقق عند إيصال نتائج التحقيق و تبليغها للمكلف بالضريبة إذن بصفة عامة على العون أن يمارس مهامه في حدود أغراض المراجعة و أساليبها مع احترام كل الأحكام و الإجراءات القانونية و الالتزام بسير المهنة.

## خلاصة الفصل

تعد الضرائب من بين أهم إيرادات الدولة حيث تقوم هذه الأخيرة أو إحدى الهيئات المتخصصة بالإشراف على تحصيلها من قبل المكلفين بها وذلك قصد تمويل الخزينة العمومية لتحقيق المنفعة العامة لأفراد المجتمع وهذه الضرائب هي دائما تحت الرقابة الجبائية و التي تعد من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية و العمل على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و تقويمها، إلا أنه من الممكن أن يحدث غش و تهرب جبائي من قبل المكلفين بما بطرق احتيالية مختلفة ولعدة أسباب حيث أن له آثار سلبية من خلال تخفيض المداخيل الجبائية مما يؤثر بشكل كبير على توازن الميزانية. وسنتعرض إليه بتفصيل من خلال الفصل الثاني.

**تمهيد:**

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة لها تأثير خطير على الاقتصاد، لأنه يستطيع القضاء على توازن النظام الجبائي و يؤدي إلى تخفيض معتبر للمداخيل الجبائية مما يؤثر بشكل كبير على توازن الميزانية، ويكون سببا في ظهور عجز يصعب تفاديه، ولعدم وجود دراسات متخصصة يصعب معرفة الغش الجبائي و التدقيق في أرقامه ونسبه أنها حقيقية عندما يراد تأكيد هذه الظاهرة ولكنها تبقى مجهولة عندما يراد تقييمها.

ونظرا لخطورة هذه الظاهرة وأهميتها في هذا البحث فقد تم قننا بتقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

- ✓ المبحث الأول: تحليل ظاهرة التهرب و الغش الجبائي؛
- ✓ المبحث الثاني: عناصر الغش الجبائي طرقه أساليبه و آثاره.

## المبحث الأول: تحليل ظاهرة التهرب و الغش الجبائي

نتج عن الضغط الضريبي المفروض على المكلف بأداء الضريبة إلى محاولات التهرب و الغش مما وضع الدولة في موقف حرج يستلزم عليه تغطية النقص في إيرادات الدولة و من ثم وجب على المشرع القيام بتعديل وإصلاح النظام و العمل على استقراره وهذا نظرا لما لهما من أهمية، فقد يتم الغش بخرق القانون واستعمال الطرق التدليسية لخداع الإدارة الجبائية أو تحاشي دفع الضريبة، دون مخالفة للقانون "الثغرات القانونية".

### المطلب الأول: مفهوم التهرب و الغش الضريبي

#### الفرع الأول : التهرب الجبائي

يقصد بالتهرب الجبائي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال، وذلك بكل أو بجزء المبلغ الواجب الدفع للخرينة العمومية. ويراه (أ.حميد بوزيدة) بأنه: " التخلص من دفع الضريبة، بصفة كلية أو جزئية"<sup>1</sup>. و أما (J.C Martinez) فيرى أنه: " فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"<sup>2</sup>. وحسب (M.Duxerge) عرفه: " يمكننا التهرب من الضريبة بالاعتماد على القانون"<sup>3</sup>. ويعرفه (A.Margairz) على أنه "...الاستعمال الإداري للوضعية غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية الإدارية"<sup>4</sup>.

من خلال ما ذكر سابق يمكن أن نعطي تعريفا شامل حيث أنه عبارة عن جميع المخالفات القانونية التي تعني عدم الامتثال للتشريع الجبائي أو باستعمال الفجوة القانونية لصالح التملص من دفع الضرائب بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر في الحركات المادية أو العمليات المحاسبية و سواء بكل أو بجزء المبلغ الواجب دفعه إلى خزينة الدولة.

#### الفرع الثاني : الغش الجبائي

لقد اختلف فقهاء الجباية في تحديد مفهوم الغش الجبائي إلا أن أغلبهم يتفق على انه لا وجود للغش بإثباته ومن أهم ما قدم من تعاريف ما يلي :

وحسب (Luciene.Mehl) هو "مخالفة القانون وهذا بهدف التهرب للإخضاع الضريبي والتخفيض للقواعد الضريبية"<sup>5</sup>.

وعرفه (رفعت محبوب) " مخالفة نص من نصوص القانون الجبائي، وقد يتم ذلك بمناسبة تحصيل الضريبة، حينما يقوم الممول بإخفاء أمواله ليفوت على الإدارة المالية استيفاء حقها"<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 39

<sup>2</sup> - J.C Martinez, la Froude fiscale, PUF, Paris, 1984, P 13.

<sup>3</sup> -M.duxerger, finance publique, P-V-E, Paris, 1995.

<sup>4</sup> -A.Margairaz, la Froude fiscale et Succédées, 2eme édition 1965, P 125.

<sup>5</sup> -Lucien Mehle et Beltrance, science et techniques fiscal, P.U.F., Paris 1984, P67.

<sup>6</sup> - رفعة محبوب، الإيرادات العامة، دار النهضة العربية للطباعة، بيروت، 1968، ص 161.

أما (Camille Rosier) فيرى أنه: " يشمل الغش الضريبي جميع العقود القانونية، التدابير، التنظيمات كل الحركات المادية و العمليات المحاسبية التي يلجأ إليها الممول أو غيره للتقليل من تطبيق الضرائب و المساهمات "1. وقد عرفته المادة 303 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة على أنه: " كل تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب المباشرة أو الرسوم التي تخضع للضريبة أو تصفيتها سواء كلياً أو جزئياً، يعاقب بغرامة مالية تتراوح ما بين 5000دج أو 20000دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط"2. ومن خلال كل ما تقدم ذكره يمكن القول بأن الغش الجبائي هو إخفاء عن قصد لنشاطات، ثروات وممتلكات، إيرادات أو مداخيل هذا الإخفاء يسمح للقائم به بالتخفيض المبلغ الذي كان من المفروض أن يدفعه للإدارة الجبائية مخالف بذلك أحكام القانون الجبائي.

وقد استخدمت عدة مفاهيم وعبارات للتعبير عن الغش الجبائي لكن المصطلحات لم تكن دقيقة فخلقت اختلافات زادت من غموضه وتداخل مفهومه مع مفهوم التهرب الجبائي فهما يمتلكان عدة نقاط مشتركة تجعلهما متشابهين ومتداخلين للغاية فكلاهما:

- ✓ لهما هدف مشترك وهو التخلص من دفع الضريبة إما بصفة جزئية أو كلية.
- ✓ يتسببان في أثر سلبي على الخزينة العمومية وهو حرمانها من الإيرادات الجبائية.

## المطلب الثاني : أنواع التهرب و الغش الجبائي

### الفرع الأول : التهرب الجبائي

من خلال دراستنا لمفهوم التهرب الجبائي تمكنا من الوصول إلى التمييز بين التهرب المشروع التجنب الضريبي و التهرب غير المشروع.

#### أولاً : التهرب المشروع

يعتمد المكلف من خلال هذا النوع من التهرب على إنقاص المستحقات الجبائية الواجبة عليه دفعها و الاحتفاظ بالتأجيل لشخصه، والإدارة الجبائية لا يمكنها أن تر في أمره باعتباره يقوم بذلك استناداً للقانون من خلال استغلاله للفراغات القانونية الموجودة في التشريع الجبائي ويتبين أن المكلف بالضريبة لم يترك أثر أو دليل مادي يثبت فعلته أو يدينه بل العكس عمله هذا يكسبه الطابع القانوني يحميه من أي شكل من العقاب.

من خلال ما سبق نستنتج أن التهرب المشروع هو الذي لا يتضمن مخالفة لقوانين الضرائب لكنه يحدث عم طريق الاستفادة من الثغرات التي يمكن أن يكون في قانون الضريبة فينفد الممول منها للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة.

#### ثانياً : التهرب غير المشروع

يقصد بهذا النوع من التهرب سعي المكلف إلى استعمال وسائل الغش و الاحتيال للتخلص من دفع الضريبة. و قد عرفه د.عبد المنعم فوزي على أنه: " يتضمن مخالفة قوانين الضرائب، فتدرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتياله للتخلص من أداء الضريبة "3.

<sup>1</sup> - Camille Rosier, L impôts, montaigne, Paris, P 152.

<sup>2</sup> - المادة 303 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة، 1996.

<sup>3</sup> - عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، ط1، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص 223.

و يراه أ.حميد بوزيدة بأنه : " تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه"<sup>1</sup>.

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن التهرب غير المشروع يلجأ إليه المكلف بالضريبة بانتهاج مسالك التضليل و الغش للتهرب من دفع الضريبة للخرينة العمومية، و أمثلة ذلك كثيرة نذكر منها :

- ✓ عدم تصريح المكلف بنشاطه التجاري أي إخفائه وعدم التصريح بأرباحه ورقم أعماله؛
- ✓ إخفاء المكلف لأمواله حتى لا تستطيع المصالح الجبائية تحصيل المبالغ المستحقة للدفع؛
- ✓ تقديم المكلف بتصاريح ناقصة أو كاذبة بإعداد سجلات و عقود مزيفة أو بيع صور بقيمة أقل من القيمة الحقيقية؛
- ✓ استيراد السلع دون المرور بالمراكز الجمركية وذلك للتخلص من الرسوم الجمركية؛
- ✓ تضخيم الأعباء عن طريق تضخيم المشتريات و التقليل من المبيعات و زيادة نفقات غير مبررة.

### ثالثا : التهرب الجبائي المحلي و الدولي

#### 1/ التهرب الجبائي المحلي :

إن هذا التهرب يتم داخل الحدود و هو المعبر عنه بالتهرب المحلي وفي هذه الحالة فان الأعمال التي يقوم بها المكلف تكون داخل حدود جغرافية واحدة و يكون في مواجهة السلطات الجبائية لهذا البلد.

#### 2/ التهرب الجبائي الدولي :

يعتبر هذا النوع من التهرب من اخطر أنواع التهرب " إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل و الأرباح التي يجب أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الملائم"<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني : الغش الجبائي

#### أولا : الغش المشروع

يتمثل هذا النوع من الغش في استغلال المكلف بالضريبة للثغرات الموجودة في القانون و ذلك عن طريق إنقاص حقوقه الجبائية.

#### ثانيا : الغش غير المشروع

و يتم عن طريق المخالفة المباشرة لنصوص التشريع الجبائي كليا أو جزئيا، مما يؤدي بالمكلف بالضريبة للخضوع إلى عقوبات جبائية مختلفة.

<sup>1</sup> - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 40.

<sup>2</sup> - غازي عناية، المالية و التشريع الضريبي، دار البياق، 1998، ص 183.

### ثالثا : الغش البسيط

و هو التصرف الغير مشروع الذي يقوم به المكلف بالضريبة و عن قصد كأن يقدم تصريحات ناقصة أو عدم تقديمها كليا و قد عرفه J.C Martinez " كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة"<sup>1</sup>.

### رابعا : الغش المركب

يتمثل الغش الجبائي الموصوف أو المركب في اعتماد المكلف على الطرق التدليسية المذكورة في المادة الأولى و الثانية و الثالثة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي توضح و تجسد نية المكلف السيئة بالتهرب من دفع الضريبة وعمله على إخفاء ومسح كل الآثار المادية التي من شأنها أن تكشفه فحسب (M-cozian) " يعتبر المكلف متهما باستعمال طرق تدليسية ليس فقط عندما يتهرب من دفع الضريبة، إنما أيضا محاولته لمسح كل أثر لتهربه تحسبا لأي رقابة محتملة"<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث : أسباب التهرب و الغش الجبائي

هناك جملة متعددة من الأسباب و العوامل التي تدفع المكلفين بعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية وسنحاول في دراستنا إلى التطرق للأسباب الهامة و المسؤولة عن هذه الظاهرة.

### الفرع الأول : الأسباب المتعلقة بالمكلف

#### أولا: الأسباب النفسية

هناك عوامل نفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة، نتيجة لمخاربة بعض السلوكيات الأخرى، كانهام العدالة الجبائية وعدم تحقيق منافسة شريفة بين الشركات ويلعب الوعي الضريبي عاملا مهما في التهرب، فكلما زاد الوعي الضريبي قل الغش و التهرب الجبائي و العكس صحيح و يلاحظ عدم الوعي و اللاشعور في الدول المتخلفة التي لم تكتمل أجهزتها و أنظمتها الجبائية وكذا الاعتقادات النفسية الراسخة في الأذهان والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- ✓ الضريبة أداة لاغتصاب و إفقار الشعوب و يرجع هذا الاعتقاد إلى أسباب تاريخية ورثتها الشعوب عن الاستعمار مثلما كان يقوم الاستعمار الفرنسي في الجزائر في استعمال الضريبة كوسيلة لمصادرة ممتلكات و أموال الشعب مما أثر سلبا على تصرف المجتمع اتجاه فرض الضريبة؛
- ✓ اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل وهذا ما يؤدي إلى إحساس الأفراد بأن الضريبة تحد من حريتهم، ويعتقد البعض بعدم عدالتها.

#### ثانيا: الأسباب الاجتماعية

- ✓ للمحيط الاجتماعي دوره الهام في غرس ظاهرة الغش الضريبي وانتشارها بين الأفراد كون الاعتقاد السائد له دوره في تغيير نظرة و تصرف الأفراد اتجاه الضريبة ومثال ذلك:
- ✓ الاعتقاد الديني السائد كون اقتطاع الضريبة غير مطابق للشريعة الإسلامية، وبذلك يدخل في نطاق الحرام؛
- ✓ عدم وجود الثقة بين المواطن والإدارة الجبائية، نظرا لتفشي الآفات الاجتماعية كالرشوة.

<sup>1</sup> - J.C.. Martinez, Op ct, P 89.

<sup>2</sup> - MCOzain, Presis de fiscalite de l enterprise, litec, 1990, P 19.

### ثالثا: الوضعية الاقتصادية للمكلف

غالبا ما تكون الوضعية الاقتصادية للمكلف سببا في لجوئه إلى التهرب ، و يظهر هذا جليا في فترات الكساد و الأزمات المالية التي يمر بها الاقتصاد، وما يترتب عنها من انخفاض في المداخيل، و حينها تصحح الضريبة قاسية، الأمر الذي يدفع بالمكلف إلى التهرب للخروج من هذه الوضعية المزرية، بعكس المكلف الذي يكون في وضعية جيدة. إلا أنه في حالة الجزائر يحدث عكس ما سبق، إذ أن المكلفين الذين هم في حالة اقتصادية جيدة ، هم الأكثر تحريا من دفع الضرائب، ويقومون بتصريحات بمداخيل أقل من تلك المحققة فعلا مما يستدعي برنامجا مكثفا لمراقبة هؤلاء<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية

لم يكن الجزائريون مؤهلين لتسيير الإدارة بعد خروج الاستعمار الفرنسي لضعف كفاءتهم و عدم حصولهم على التكوين اللازم و المعلومات الكافية التي تمكنهم من تسيير المؤسسات مما أثر سلبا على فعالية الإدارة الضريبية الجزائرية و زاد من حدة تفشي هذه الظاهرة وقلل من إمكانية حصرها و مواجهتها.

لذلك فإن عجز الجهاز الإداري يعد سببا أساسيا في تخرر ظاهرة الغش وذلك راجع لعدة عوامل أهمها :

- ✓ افتقار الإدارة الجبائية للوسائل و التقنيات التي تقدر بها مدى صحة التصريحات المقدمة، مما ينجر عليه تصريحات خاطئة لرقم الأعمال أو للأرباح الخاضعة للضريبة؛
- ✓ نقص الإمكانيات المادية و البشرية التي تساعد الإدارة على العمل في ظروف جيدة؛
- ✓ عدم القدرة على التحكم في السوق الموازية و التي يتم فيها تداول كتلة مالية كبيرة ؛
- ✓ عدم التوظيف الأمثل لنظام الإعلام الآلي في المفتشيات، لتسهيل و توسيع المعاملات و ربط شبكة المعلوماتية بين المديرات قصد الحد من ظاهرة الغش الجبائي؛
- ✓ انتشار ظاهرة الرشوة في أوساط الموظفين بالإدارة الجبائية نظرا للمستوى التأهيلي والمعيشي الذي يعيشه مما يجعله عرضة للإغراءات المقدمة من طرف التجار، والذي يمس بمدى كفاءتهم و نزاهتهم.

### الفرع الثالث : الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي

أدت الظروف الاقتصادية السيئة التي ورثتها الجزائر بعد الاستقلال إلى وجود فراغات قانونية خاصة في الجانب المالي مما أدى عدم تماشي النظام الجبائي و متطلبات الحياة الجديدة و تعقده نظرا للعدد الكبير من الضرائب المختلفة و الرسوم و كثرة المعدلات و الإعفاءات و كل هذا حال دون إسهام النظام في امتصاص الفائض الاقتصادي و تعبئة و توجيهه نحو تحقيق تنمية شاملة، و يمكن حصرها في النقاط التالية :

<sup>1</sup> - عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش: دراسة النظام الرقابي الجزائري، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001، ص80.

### أولاً: تعقد النظام الجبائي

إن النظام الضريبي المعقد صعب من مهمة موظفي إدارة الضرائب، وقد ساهم في ذلك تعدد أنواع الضرائب ، وغموض النصوص التشريعية الضريبية<sup>1</sup>، كما أن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلفين إلى التهرب فهو نتيجة سريعة لضريبة سيئة<sup>2</sup>.

لقد اتسم النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاحات الأخيرة سنة 1992 بالتعقيدات المتعلقة بـ :

1/ نظام نوعي : إن النظام الجبائي نظام نوعي حيث أن لكل نوع من المادة الخاضعة تقنية خاصة لحساب الضريبة، لها نسب مختلفة و تعدد الإعفاءات الخاصة بكل نوع؛

2/ نظام متعدد الأنظمة : وهذا يحتوي على عدة أنظمة للإخضاع منها :

✓ نظام التقدير الجزائي؛

✓ نظام الربح الحقيقي.

3/ نظام متعدد الحالات : أي أنه داخل النوع الواحد من الضرائب توجد عدة حالات تختلف باختلاف:

✓ طبيعة النشاط؛

✓ المكان و المحيط الموجود به النشاط؛

✓ الطبيعة القانونية للمكلف.

4/ نظام متعدد النسب : يعتبر النظام الضريبي نظاما متعدد النسب و يصعب حساب بعض المعدلات و هنا ما جعل النظام الضريبي يعاني منها.

### ثانيا: عدم استقرار القانون الجبائي

تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب عدة تعدد القوانين كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي لزيادة ميلهم للتهرب الضريبي<sup>3</sup>.

ويقول (Margairaz) التغييرات الدائمة والمستمرة التي غدت في مجال التقنين الجبائي يكون دوما غامضا بسبب الإفراط في تعدد القوانين الذي يؤدي إلى كثرة التعديلات مما يصعب على المكلف من جهة مسايرة التغييرات التي تطرأ على النظام العام و القواعد المعمول بها ومن جهة أخرى يؤدي إلى خلق حالة من الحساسية. و هذه صورة لتغييرات القانون الجزائري<sup>4</sup> :

✓ قانون المالية لسنة 1993 جاء بـ 45 تعديلا؛

✓ قانون المالية لسنة 1995 جاء بـ 49 تعديلا؛

✓ قانون المالية لسنة 1996 جاء بـ 60 تعديلا؛

✓ قانون المالية لسنة 2003 جاء بـ 73 تعديلا؛

<sup>1</sup> ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2003 ، منشورات بغداددي، الجزائر، ص38.

<sup>2</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب:دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص 287.

<sup>3</sup> المرجع نفسه ص 291.

<sup>4</sup> واعيل عبد القادر عشيط عبد الحميد، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، ص 34.

✓ قانون المالية لسنة 2004 جاء بـ 33 تعديلا.

### ثالثا: الضغط الجبائي

يمكننا تعريف الضغط الجبائي بالعلاقة الموجودة بين الإقطاع الجبائي الذي يخضع له الشخص الطبيعي، الفئة الاجتماعية أو الجماعة الإقليمية و الدخل الذي تحوزه هذه الأشخاص.  
و يمكن حساب الضغط الجبائي الأفراد و الدولة على النحو التالي:

بالنسبة للفرد :

$$\text{الضغط الجبائي} = (\text{مجموع الضرائب المباشرة} / \text{مجموع المداخيل}) \times 100$$

بالنسبة للدولة :

$$\text{الضغط الجبائي} = (\text{مجموع الاقتطاعات العام} / \text{مجموع الناتج الوطني الخام}) \times 100$$

**المبحث الثاني : عناصر الغش الجبائي طرقه،أساليبه وآثاره**

لقد تنوعت أساليب الغش الجبائي واختلفت باختلاف النشاط الممارس و بشكل عام يمكن أن يتم بطريقتين هناك من يلجأ إلى التخفيض من قيمة الموارد و تضخيم النفقات وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات محاسبية وهناك من يلجأ لاستغلال النقص أو الإغفال الواقع في القانون الجبائي لصالحه وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات مادية قانونية. كما سنتطرق إلى عناصر وآثار وأساليب قياس الغش الجبائي التي تنجم عن هذه الظاهرة.

**المطلب الأول: عناصر الغش الجبائي و طرقه****الفرع الأول : عناصر الغش الجبائي**

يعتبر الفعل التدليسي من بين الطرق إلي يلجأ إليها المكلف بهدف التخفيض في قيمة المادة الخاضعة للضريبة و يضم عنصرتين أساسيتين هما :

**أولا العنصر المادي**

يقصد به تعمد المكلف تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بطرق تدليسية لم ينص عليها القانون. فحسب (Lcien Mehl): "العنصر المادي ضروري لا يوجد غش إذا كانت القاعدة الضريبية أقل من المبلغ الحقيقي من جراء تطبيق نفس الإجراءات القانونية أو الاتفاق المبرم بين الإدارة و الخاضع للضريبة على أساس معلومات صحيحة مقدمة من طرف المكلف".

إن الفقرة السابقة تنص على أن توفر العنصر المادي أساسي فلا وجود للغش الضريبي إذا قام المكلف بالاتفاق مع الإدارة الجبائية على تطبيق إجراءات قانونية على أساس معلومات صحيحة من أجل تخفيض مبلغ الضريبة الملقاة على عاتقه و يمكن للعنصر المادي أن يتجلى فيما يلي:

- ✓ إخفاء كلي أو جزئي للعمليات المحققة أو الإيرادات الناتجة عنها؛
- ✓ تنظيم حالة القدرة على الدفع؛
- ✓ عدم التصريح بجميع النشاطات الممارسة؛
- ✓ الزيادة في المبالغ التي تخص الأعباء و تكاليف الاستغلال و هذا من أجل تضخيم قيمة النفقات؛
- ✓ الامتناع عن تقديم تصريحات للإدارة الجبائية؛
- ✓ عدم مسك محاسبة منتظمة و هذا لعرقلة عملية المراقبة الجبائية.

**ثانيا : العنصر المعنوي**

إن الغش الجبائي هو مخالفة إرادية مميزة برغبة المكلف في الغش أي أنه يستوجب في هذا العنصر توفر شرط هام وهو القصد أي إرادة المكلف بالقيام بالغش و في حالة غياب الشرط الأساسي (القصد) نكون أمام حالة خطأ ولا يعتبر بذلك غشا ضريبيا مثلما هو مبين في القانون الجبائي ، فالفكرة الإجرامية البسيطة غير كافية للعقوبة بل يجب أن تكون الفكرة متبوعة بالفعل و الحدث.

لنفترض مثلا تقديم فواتير شراء وهمية، وعليه فالعنصر المعنوي يتمثل في القصد عن وعي أو النية السيئة للمكلف لذا فان الإدارة الجبائية تفترض في جميع الحالات النية السيئة للمكلف وعليها العمل بل الوسائل لإثبات هذه المخالفة وهناك حالات تعتمد فيها الإدارة الجبائية إلى إثبات سوء النية كقيامه بالأعمال التدليسية التالية:

- ✓ البيع بدون فواتير؛
- ✓ إهمال التسجيل المحاسبي؛
- ✓ الإهمال المتكرر للتصريحات وعدم تقديمها في المواعيد المحددة.

### الفرع الثاني : طرق الغش الجبائي

يأخذ الغش الجبائي عدة طرق و أساليب للإفلات من دفع الضريبة، إما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق أوضاع قانونية مخالفة تماما لما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية، فما هي الإجراءات و التقنيات التي يلجأ إليها الممول من أجل تفادي الضريبة.

#### أولا : الغش عن طريق التلاعب المحاسبي

المحاسبة تعتبر قاعدة رقابية تستخدم من طرف الإدارة الجبائية التي تقوم بمقارنة التصاريح و الوثائق المحاسبية المقدمة قصد التأكد من صحتها، فالمكلف الماهر يبحث دوما عن وضع مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من ناحية، وكذا بينها وبين المستندات الثبوتية المضللة من ناحية أخرى، أي أن الوثائق المحاسبية ذات حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول، كما أنه يمكن استعمالها لتضليل و مغالطة الجهاز الجبائي حيث أن (J.C Martinez) يقول : " إن ممارسة الغش تمتد إلى التخفيضات النافهة لمبالغ المبيعات أو الاستيراد بدون تصريح، إلى إهمال تسجيل كل الإيرادات مرورا بتضخيم أرقام التكاليف"<sup>1</sup>.

ومنه نستخلص أن الغش عن طريق المحاسبة يأخذ شكلين:

- ✓ عن طريق تضخيم التكاليف؛
- ✓ تخفيض الإيرادات.

#### 1/ : تضخيم الأعباء

تعد طريقة تضخيم الأعباء الأكثر استعمالا التي يلجأ إليها المكلف لتحقيق غايته في تخفيف الوعاء الضريبي حيث أنه يعتبر من أبرز مظاهر الغش وأكثرها شيوعا تلك المتجسدة في التخفيض من مبالغ الأرباح ومن رقم الأعمال أو في الزيادة و التضخيم من تكاليف الخصم.

وكون النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي أساسا، فقد رخص المشروع الجبائي للمكلفين حق الخصم بعض الأعباء من الربح الخاضع للضريبة وفقا لشروط محددة:

- ✓ أن تكون هذه الأعباء ذات علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة؛
- ✓ أن كون هذه الأعباء في حدود السقف المحدد قانونا؛
- ✓ أن يكون توظيف هذه الأعباء في صالح نشاط المؤسسة؛

<sup>1</sup> - J.C.Martinez, Op, ct, P 71.

✓ أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق رسمية.

إلا أنه في كثير من الأحيان نجد أن المكلف لا يراعي هذه الشروط فهو يسعى إلى تخفيض من ربحه الخاضع للضريبة وذلك من خلال تضخيم أعبائه عن طريق استعمال أساليب وتقنيات نذكر منها :

#### أ- مستخدمون لوظائف وهمية.

يلجأ المكلف من خلالها رفع مكافأة الأشخاص الذين هم في الواقع لا يمارسون أية وظيفة داخل المؤسسة وذلك ما ينتج عنه تضخيم الأعباء، وبالتالي التخفيض من قيمة الضريبة، كما يتم أيضا التسجيل المحاسبي لرواتب مستخدمين وهميين أو تم فصلهم والاستغناء عنهم.

ويقول Margairaz : هناك حالة رواتب جوهرية مسجلة من طرف المؤسسة لصالح مستثمرين مقيمين هؤلاء المستخدمين من المفروض يقومون بأعمال جد مهمة لكن في الحقيقة لا يقومون بأي نشاط داخل المؤسسة<sup>1</sup>.

#### ب- النفقات و المصاريف غير المبررة.

تتمثل في إدخال و تقييد كافة النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة للأعباء المباشرة وغير المباشرة، الداخلة في عملية الإنتاج والتي تعتبر قابلة للخصم من الربح المحقق قبل الخضوع للضريبة قانونا. وفي هذا الإطار سمح المشرع الجبائي للمكلف في استغلال لبعض الأعباء من الربح الخاضع لضريبة التي لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة بغرض تخفيض نسبة الضريبة ونذكر منها :

- ✓ شراء مستلزمات خاصة كأثاث لأغراض شخصية مسجلين إياها في حسابات مشتريات المؤسسة،
- ✓ شراء مواد ولوازم بمبالغ مرتفعة جدا ومبالغ فيها،
- ✓ إدخال مصاريف الترميم للمباني الخاصة بالمسؤولين ضمن ترميمات المباني الصناعية و التجارية.

#### ج- تقنية الإهلاكات:

تعتبر الإهلاكات من بين تكاليف الاستغلال القابلة للخصم كبقية التكاليف الأخرى، فهي أحد العناصر المكونة للربح الخاضع للضريبة و الإهلاك هو تناقص القيمة التجارية الذي يمس الموجودات الثابتة للمؤسسة في فترة معينة بفعل الزمن أو الاستغلال<sup>2</sup>.

ويعد الإهلاك أحد العناصر المكونة للربح الخاضع للضريبة و لتكون هذه الإهلاكات قابلة للخصم لا بد من توفر مجموعة من الشروط التالية<sup>3</sup>:

- ✓ أن تكون هذه الأصول ثابتة محل استغلال؛
- ✓ يجب أن تكون هذه الأصول مسجلة حسابيا؛
- ✓ يجب أن لا تتعدى قيمة الإهلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهلك.

<sup>1</sup> - A.MARGAIRAZ, op ct, P 251.

<sup>2</sup> - Source Nait Yousef Salah, la forme et le contrôle fiscal, p22.

<sup>3</sup> - بوغازي نجيب، الغش و الرقابة الجبائية، مذكرة تخرج مقدمة ليل شهادة الدراسات العليا في المالية، المعهد الوطني للمالية، القليعة، 1997.

لأجل هذا يلجأ المكلفين للاحتيال في عنصر الإهلاك حتى يتم التخفيض في قيمة المادة الخاضعة للضريبة و يتم ذلك بعدة تقنيات نذكر منها على سبيل المثال:

حساب الإهلاك على أساس السعر بما فيه الرسم (TTC) رغم أن القانون يلزم بحسابه على أساس سعر الشراء خارج الرسم (HT).

إذ أن عملية حساب قيمة الإهلاك تكون كالتالي:

قيمة الإهلاك = (ثمن الشراء - الرسم على القيمة المضافة) × عدد السنوات.

أو = (ثمن الشراء - الرسم على القيمة المضافة) × معدل الإهلاك.

بالإضافة كل هذا فإن المكلف يضيف قيمة إهلاكات أخرى لأصول غير موجودة في الواقع، لأجل تضخيم أعبائه.

## 2/ تخفيض الإيرادات

ويعتبر صورا من الصور التقليدية لهذا الشكل من الغش الضريبي إذ يلجأ المكلف إلى عدم التسجيل المحاسبي لبعض الإيرادات الناتجة عن طرق المبادلات التجارية أو عن طريق الاستفادة من بعض التخفيضات المحاسبية، المالية أو الضريبية فتعد هذه الإيرادات خسارة مضاعفة بالنسبة للخزينة العمومية للدولة، كونه قيد محاسبيا من طرف الموردين كتكاليف وإهمالها من طرف الزبائن كإيرادات. ومن أهم السبل التي ينتهجها المكلف لتخفيض الإيرادات:

- ✓ عدم إجراء التسجيلات المحاسبية اللازمة للإيرادات المحققة أو الاستثنائية الناجمة عند التنازل عن أحد عناصر الأصول؛
  - ✓ التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا: يقوم المكلف بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية، أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ فيه كثيرا، مع أنه لم تكن هناك لا استيراد لبضاعة ولا خصم تجاري؛
  - ✓ إهمال المبيعات حيث يلجأ بعض الممولين لبيع السلع نقدا دون فواتير ووصلات البيع مما لا يدع أي أثر للعملية؛
  - ✓ يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي، ذلك بالتواطؤ مع الزبون كأن يتلقى المكلف مثلا 60000 دج ولا يسجل سوى 45000 دج في سجلاته المحاسبية ليذهب الفارق في قنوات غير شرعية؛
  - ✓ التلاعب بقصد التمويه الميزانية العمومية أي تمويه المركز المالي<sup>1</sup>؛
  - ✓ التحايل في سجلات الجرد ويتم ذلك بتسجيل العودة الوهمية لبعض المبيعات التي تمت فعلا و من هذا المنطلق جاء في نص المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم ما يلي: "يجب على المكلفين بالضريبة أن يمسكوا السجلات و كل الأوراق الثبوتية إلى غاية انقضاء السنة الرابعة التالية للسنة التي تم فيها تقييد الإيرادات و النفقات".
- ومن جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف و التي تبرز الغش جليا، عندما تنخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات، بشكل كبير يؤدي إلى تباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي يلفت انتباه المحقق الجبائي، والحالة ملخصة في الجدول التالي :

<sup>1</sup> - محمد أحمد خليل، المراجعة و الرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، 1968، ص 21.

جدول رقم (01): إغفال المبيعات

البيانات	الحالة الحقيقية(دج)	الحالة المصرح بها(دج)
المبيعات	4000000	3800000
سعر التكلفة	3400000	3200000
الربح الصافي	800000	600000
نسبة هامش الربح=الربح الصافي/المبيعات	%20	%15.7

المصدر من إعداد الطالبين

من خلال الجدول يلاحظ تخفيض قيمة الإيرادات بـ 200000 دج، مع بقاء قيمة الأعباء ثابتة (3200000 دج) وهذا ما جعل هناك فارق كبير بين نسبي هامش الربح:  $20\% = 15.7\% = 4.3\%$

فالمكلف بذلك يعمل على جعل سجلاته المحاسبية تتماشى و المبررات المقدمة كي لا يكشف أمره أما في حالة تخفيض قيمة المبيعات و المشتريات معا الجدول التالي يبين كيف يتعامل مع هذه الحالة:

جدول رقم (02): تخفيض قيمة المبيعات المشتريات

البيانات	الحالة الحقيقية(دج)	الحالة المصرح بها(دج)
المبيعات	400000	3800000
سعر التكلفة	3200000	3120000
الربح الصافي	800000	800000
نسبة هامش الربح=الربح الصافي/المبيعات	%20	%20

المصدر من إعداد الطالبين

وعليه فإن التعديلات التي طرأت على التكاليف جعلت نسبي هامش الربح متساوية، وهذا ما بلغت انتباه المحقق عند عملية الرقابة و التحقيق وذلك بتعديل قيمة الأعباء حسب مبلغ المبيعات وهذا ما يؤدي إلى تغليب وتضليل المراقبين.

ثانيا : ثغرات القانون و العمليات المادية

1/ الغش عن طريق العمليات المادية

تتمثل هذه الطريقة من الغش في عدم تصريح المكلف بالمواد التي من المفروض أن تخضع للضريبة وذلك بإخفائها، و تكمن خطورته في أنه عامل يساعد على إيجاد و خلق سوق موازية بعيدا عن أعين الرقابة الجبائية. وأيضا قد يقوم المكلف بإخفاء جزء من أملاكه التي تكون خاضعة للضريبة و التصريح عن جلبه لمواد أولية غير كافية ليتم إعادة تسويقها فغيما بعد بطريقة غير شرعية، حيث يقول (T.Gilbert) " بأنها العمل الذي يتم بسرية من خلال الأسواق السوداء"<sup>1</sup> و خلاصة القول في ذلك أن الإخفاء المادي يمكنه أن يظهر في صورتين هما:

<sup>1</sup> - T.Gilbert, Droit fiscal, 3eme édition, Paris, 1992, P23.

1/ الإخفاء الجزئي : عبارة عن إخفاء لجزء من الممتلكات الخاضعة للضريبة ويكون المكلف معروفا لدى الإدارة، ومن بين أشكال هذه الصورة ما يلي :

- ✓ إخفاء جزء من التركة حتى لا تخضع للضرائب؛
- ✓ تهريب البضائع المستوردة قصد التخلص من دفع الرسوم؛
- ✓ التدليس في المقاييس المتعارف عليها في الإنتاج.

2/ الإخفاء الكلي : يكون المكلف فيها غير معروف لدى المصالح الجبائية حيث تواجد الورشات أو المصانع المصغرة في الأماكن التي لا تصل إليها الرقابة كالمناطق النائية.

### 2/ : الغش عن طريق العمليات القانونية

يعد الغش عن طريق العمليات القانونية أكثر تنظيماً مع مقارنته بالغش عن طريق العمليات المادية، وقد عرفه (T.Bruno): "بأنه هو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية" ويتم الغش عن طريق العمليات القانونية في صورتان :

الحالة الأولى : تتمثل في الغش عن طريق العمليات الوهمية في البيع بدون فاتورة أو باستخدام فواتير خاطئة قصد الاستفادة من خصم الرسوم على المشتريات.

الحالة الثانية : فتتمثل أساساً في تزيف المكلف الوضعية القانونية خاضعة للضريبة، و تكييفها مع وضعية أخرى تجعلها معفاة أو أقل اقتطاع، كالتخلص من حقوق التسجيل التي تمر بها مرحلة البيع، لتوضع في خانة الهبات و توزيع الأرباح على المساهمين في شكل رواتب...الخ.

### المطلب الثاني: أساليب قياس الغش الجبائي

إن قياس أي ظاهرة قياساً دقيقاً ليس بالأمر الهين وإنما تبقى تقديراتها نسبية تقريبية، إلا أن السعي إلى محاصرة الظاهرة بالأرقام و الإحصائيات ضرورة حتمية، و ذلك حتى تتمكن الدولة من توجيه سياستها الجبائية. فقد أصبح الغش الجبائي الشغل الشاغل لدى الإدارة الجبائية، فهي تسعى جاهدة إلى التعرف عليه و تجميع كافة الإمكانيات المادية و البشرية اللازمة لذلك وكون الظاهرة بطبيعتها خفية و غير ظاهرة للعيان فتحديدها حسابياً بالأرقام عملياً يبقى مستحيلاً، وأهم الطرق التقديرية المستعملة لقياس هذه الظاهرة تتمثل في:

### الفرع الأول المؤشرات الاقتصادية:

تعتبر هذه المؤشرات الأكثر ملائمة مع الوضعية الاقتصادية الحقيقية إذ تعتمد في طريقة عرضها على الاقتصاد الموازي و تقوم هذه الطريقة على الاستبيان و سير الآراء لفئة من المجتمع تتضمن مدى مشاركتهم في السوق الموازية و تحديد وضعيتهم الاقتصادية. كما تعطي هذه الطريقة فكرة لا بأس بها حول تقدير تفشي ظاهرة الغش في المجتمع و تحديد المبالغ التي تحرم منها خزينة الدولة، إلا أن عيوبها تكمن في كونها لا تعطي النتائج بدقة نتيجة الخطأ في التصريح أو رفض التصريح، وهناك مناهج أخرى لتقدير الغش نذكر منها:

- ✓ المنهج النقدي : يقوم على أساس افتراض أن نسبة الكتلة النقدية ثابتة و يختار الفترة التي يكون فيها الغش منخفضاً جداً و التي تخلو من التعاملات السرية و تقدر نسبتها النقدية وتقارن مع الفترة محل الدراسة؛

✓ منهج سوق العمل : الذي يقوم على تقدير حجم العمالة غير المصرح بها من خلال القيام باستقصاء حيث يقوم حساب متوسط إنتاجية العمل و التي على أساسها يقوم بتقدير حجم الاقتصاد الخفي.

### الفرع الثاني المؤشرات الإحصائية:

أتت هذه الأخيرة لدعم الأدوات الاقتصادية نظرا لمحدوديتها، وتسعى محاولات الدول المتقدمة في تطوير ظاهرة الغش الجبائي وقد استعملت عدة طرق لتقدير الظاهرة قصد التقرب من حقيقة النسب و تسهل كيفية تحليلها نذكر منها :

#### أولا : تقدير الغش الجبائي عن طريق قدرة الأداء الجبائية

نستطيع تعريف قدرة الأداء الجبائية على أنها مجموع الإيرادات التي يتم تحصيلها من الممولين، التابعين للدولة ويمكن التمييز بين قدرة الأداء الجبائية الحقيقية وقدرة الأداء النظرية.

✓ قدرة الأداء النظرية هي مجموعة الإيرادات التي تحصلها إدارة الضرائب إذا دفع كل المكلفين الضرائب المستحقة عليهم؛

✓ قدرة الأداء الجبائية الحقيقية وتسمى أيضا الفعلية، فهي قيمة مجموعة الإيرادات التي يتم تحصيلها من طرف السلطات المختصة فعلا.

وبذلك نستطيع استعمال قدرة الأداء الجبائية في تقدير الغش الجبائي، أي قيمة الضرائب التي تدفع وذلك عن طريق الفرق بين قدرة الأداء الجبائية النظرية وقدرة الأداء الجبائية الحقيقية، غير أن لهذه الطريقة عيب يتمثل في أنها تفترض تقدير الأداء الجبائية صحيح وهي لا تأخذ في الاعتبار أيضا الخسائر الناجمة عن نفقات تحميل الضرائب فالأمر هنا لا يتعلق بالمكلفين فقط بل عوامل أخرى كإعدام الكفاءات في الإدارة الضريبية أو عدم فعالية النظام الضريبي.

#### ثانيا : تقدير الغش الجبائي عن طريق استعمال النسب الثابتة للضريبة

يتم تحديد حسب هذه الطريقة بطرح مبلغ الاقتطاعات الإجمالية الحقيقية من مبلغ الاقتطاعات الإجمالية المقدرة. إلا أن هذه الطريقة يعاب عليها بأنها تقدر الغش الجبائي الإضافي أكثر من الغش الجبائي نفسه أي أن المبالغ المتحصل عليها للغش الجبائي هي مبالغ إضافية، و عليه فإن المبالغ الحقيقية يجب أن تضاف إلى المبالغ الإضافية حتى تتمكن من الحصول على تقدير تقريبي للظاهرة.

#### ثالثا : التقدير عن طريق التحقيق و المراقبة الجبائية

إن هذا المنهج المتبع في تقدير الغش الجبائي يعتبر أكثر استعمالا في الجزائر وهو يمثل أساسا في إيجاد الفرق بين الدخل الحقيقي بممول و الدخل المصرح به وذلك بالمراقبة ومن جملة التحقيقات نجد التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.

✓ التحقيق في المحاسبة : فعلى مجموع عمليات المراقبة التي تخص التسجيلات المحاسبية ومقارنتها معا بالتصريحات الجبائية للتأكد من صحتها ومصداقيتها وفي هذا الإطار يقوم الأعوان المحققة بتعديل التصريحات بمختلف الوسائل لعل أهمها هو الاطلاع وطلب التوضيحات و يحسب الغش الجبائي بتقدير الفرق بين المعدل والمبلغ المصرح.

✓ التحقيق المعمق في مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات للدخل و التأكد من انسجامها مع وضعية الممول وكذا نمط المعيشة أي مراقبة المظاهر الخارجية" و التحقيق بمقارنة الموجودات المتوفرة أي الموجودة عند الممول و الموجودات المستعملة أي النفقات التي تحملها الممول ومنه الغش الجبائي يمثل الفرق بين القيمتين"<sup>1</sup>.

#### رابعا : التقدير عن طريق الإعفاءات الجبائية

يقاس الغش الجبائي عن طريق نظام الإعفاءات الجبائية اعتمادا على التصريحات المقدمة لمصلحة الضرائب، فتقوم السلطات المعنية بمنح الإعفاءات الضريبية من التعرض للغرامات و الغرامات من أجل تشجيع الممولين للتصريح بدخولهم الحقيقية أي أن المكلفين يقدمون بالتصريح بدخولهم ز أرباحهم الحقيقية مقابل إعفائهم من الغرامات و العقوبات الجبائية و تطبيق نسب ضريبية ضعيفة.

ومقارنة هذه التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب خلال مدة العفو مع التصريحات المقدمة قبل تطبيق نظام العفو و تستطيع حساب الغش الجبائي و الذي يساوي قيمة الفرق بينهم. غير أن بعض الممولين يفضلون عدم التصريح بدخولهم الحقيقية رغم الإعفاءات الممنوحة لهم، أي أن هذه الإعفاءات تكون استثنائية ومؤقتة، واستعمال هذه الطريقة يتطلب جهودا أكبر لتحسين عملية التحصيل وهذا لا يكون في متناول جميع الدول وخاصة الدول السائرة في طريق النمو.

#### المطلب الثالث : آثار الغش الجبائي

من خلال هذا المطلب نحاول تسليط الضوء على الآثار المدمرة وحصص النتائج الوخيمة عن النزيف المالي الحاد الذي يسببه الغش الجبائي هذه الظاهرة السلبية التي تدخل وبعث في الجسد الاقتصاد الوطني و تحول دون تحقيق الأساسية للضريبة و المتمثلة في تزويد الخزينة العامة بالمداخيل و الإيرادات التي تسمح للدولة من خلالها بتغطية نفقاتها المتزايدة و باعتبار الغش الجبائي ظاهرة سلبية وخطيرة فهي لا تتوقف عن الجانب المادي فقط بل تمتد لتشمل الجانب الاقتصادي و الاجتماعي.

#### الفرع الأول: الآثار المالية

إن المسار التنموي لأي دولة بحاجة دائمة إلى موارد و مداخيل لتغطية نفقاتها المتزايدة خاصة في الدول النامية كالجائز التي كثيرا ما تتأثر بتراجع عائدات الموارد الأولية الأساسية المصرة إلى الأسواق العالمية و تدهور قيمة الدولار مع انخفاض مردودية الجبائية البترولية التي تعتمد عليها لنسبة كبيرة بعد أن كانت تعطي جانبا كبيرا من إيرادات الميزانية . ففي ظل هذه التغيرات و المعطيات كان من الضروري البحث عن وسائل أخرى تعتمد عليها و تكون مضمونة تتسم بالثبات و الاستقرار، الأمر الذي جعل الدولة تلجأ إلى الجبائية العادية كمورد رئيسي لتغذية خزينة الدولة و تنفيذ مشاريعها باعتبارها أنجع وسيلة للتمويل الداخلي للتنمية .

من هذه الأهمية البالغة جاء التهرب الضريبي ليشل من سيرورتها و يحد من دورها فيكون بذلك قد حرم خزينة الدود مالية هامة هي في أمس الحاجة إليها ، حيث أن خسارة هذه الأخيرة ( الخزينة العمومية) و فقداها لمبالغ معتبرة من هذا المورد حتما سيؤدي إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى ذلك فإن الدولة حتما ستلجأ إلى الرفع من مديونيتها كطريقة تسد بها الفراغ المالي الكبير الذي تسببه هذه الظاهرة لخزنتها العمومية ، كما تلجأ أحيانا إلى انتهاج سياسة

<sup>1</sup> - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الثانية، 2006.

التكشف بتقليص الإنفاق العام ، وهذا من خلال إنجاز بعض المشاريع ، تقليص الإعلانات الموجهة لدعم وترقية الحياة الاقتصادية و الاجتماعية .

### الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية

مما لا شك فيه أن الضريبة من الوسائل المالية الهامة المؤثرة بشكل كبير على الاقتصاد و الذي نستشفه من خلال تأثير على الادخار ( جلب رؤوس الأموال )، التحفيز على الاستثمار، الإنتاج، الاستهلاك، ومحاربة التضخم....، إلا أن التهرب من أدائها حال دون تحقيق الهدف الذي تسعى الدولة للوصول إليه.

فالتهرب الضريبي بات هاجسا خطيرا نظرا للخسائر التي يحدثها لخزينة الدولة ، فأصبح بهذا يجد من قدرتها في التدخل الفعال في الحياة الاقتصادية و بالمساهمة في سير عجلة التنمية ، حيث أن انخفاض الإيرادات الضريبية تجعل الدولة مضطرة إلى التقليل من نفقاتها خاصة تلك المتعلقة بترقية الاستثمار وتطويره ، وذلك بتحفيز الأعوان الاقتصاديين على إقامة مشاريعهم بتكاليف منخفضة لتكون نتيجة ذلك ركود اقتصادي تميزه معدلات مرتفعة للتضخم و البطالة.

كما أن هذه الظاهرة من جهة أرى تسهم في " كبح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية ، حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية ، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أجمع الطرق تجد أن التهرب الضريبي أحسن طريقة لتعظيم ربحها و بصفة سريعة"<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية

إن من الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي تلك الإختلالات التي تحدثها في الهياكل الاجتماعية ، وبين أفراد المجتمع، فالدولة عند إدراكها مستوى الخسارة الضريبية الناتج عن التهرب، تلجأ إلى رفع قيمة الضرائب، مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف الذي لا يستطيع التهرب أو ذلك الشريف الحريص على أداء واجبه الاجتماعي، والوطني في أداء الضريبة.

من هذا نلتمس عدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، فكثرة التهرب الضريبي و استفحاله يجبر الدولة على رفع معدلات الضرائب، أو فرض ضرائب جديدة، تثقل كاهل المكلفين الحارصين على دفعها. " لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الضريبي"<sup>2</sup>.

ومن خلال ما سبق نجد أن الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي تتمثل في :

- ✓ تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين؛
- ✓ تدهور عامل الصدق في المعاملات؛
- ✓ تعميق الفوارق الاجتماعية.

<sup>1</sup> - عصمانى بجمية و بوديسة الزهراء، التهرب الضريبي أثره على الخزينة العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي بالمدينة، 2007، ص 51.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، نفس الصفحة.

### الفرع الرابع: الآثار على فاعلية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي، ففي هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، و يتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة.

لذلك فهو يخفض من إمكانية تحقيق أهداف السياسة الضريبية، المالية، الاجتماعية و الاقتصادية لأي دولة. نستنتج في الأخير أن ظاهرة التهرب الضريبي هي آفة اقتصادية، اجتماعية و مالية تفوت على الدولة تحقيق أهدافها المسطرة، لذا وجب وضع الأسس اللازمة لقياسه و مكافحته.

**خلاصة الفصل :**

إن ظاهرة التهرب و الغش الجبائي ظاهرة قديمة، تعاني منها الدول المتقدمة و النامية وان كان ذلك بدرجات متفاوتة، حيث أوضحت مشكلا حقيقيا يتطلب علاجا ناجعا يحول دون التسبب الحاصل في مجال أداء الحقوق و الالتزام بالواجبات حيث أن مكافحته ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتمالية، ومجاهمة التهرب و الغش الجبائي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة.

ونظرا للانعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب عنها خصوصا من النواحي المالية، الاقتصادية والاجتماعية، فقد عمدت مختلف الأنظمة الضريبية على العمل بغية إيجاد الحلول اللازمة لاستئصالها أو على الأقل التقليل من حدتها بهدف تلافي آثارها السلبية، من خلال وسائل الرقابة الجبائية مثل التحقق المحاسبي الذي هو عبارة عن مجموعة من العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته و التأكد من تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، والذي سنتعرض إليه من خلال الفصل الثالث.

**تمهيد**

يتطلب اكتشاف المتطلبات التي يمكن أن يرتكبها المكلف بالضريبة من أجل الهروب من دفع الضرائب دراسة معمقة للمحاسبة المقدمة من طرف المكلف حيث يقوم المحققون في فحص كل العناصر المكونة للمحاسبة وهي عملية تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف كما تسمح باكتشاف الأخطاء و محاولات الغش وهذه العملية تتم في محل المكلف أين يكون هناك جو من المناقشة بين المحقق و المكلف .

ونظرا لأهمية هذه العملية سنعرض على هذا الفصل مراحلها و ذلك بتقسيم هذا الفصل إلى :

- ✓ المبحث الأول : الأعمال الأولية لعملية التحقيق؛
- ✓ المبحث الثاني : الأعمال الميدانية و النهائية للتحقيق.

## المبحث الأول : الأعمال الأولية للتحقيق

قبل الشروع في عملية التحقيق تقوم الإدارة الجبائية بعدة إجراءات وهذا من أجل جمع العناصر التي تساهم في عملية التحقيق المحاسبي.

### المطلب الأول : البحث عن المعلومة الجبائية

توفر المعلومة الجبائية معطيات أساسية هامة عن المكلف يستغلها المحقق أثناء قيامه بمهامه وهي ذات مصداقية لكونها تجمع من مصادر خارجة عن المكلف بالضريبة.

ويمكن تعريف المعلومة الجبائية على النحو التالي : إن المعلومة الجبائية عبارة عن مجموعة من المعلومات التي بإمكانها التأثير على الوعاء الضريبي سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة<sup>1</sup>.

فهي تشمل كل ما يمكن أن يكون له علاقة بنشاط المكلف ويؤثر على الوعاء لضريبي سواء كانت تلك المعلومات تتعلق بمخرجات أو سجلات النشاط أو بالمكلف في حد ذاته ، وتقسم المعلومة الجبائية إلى قسمين من حيث التأثير على الوعاء الضريبي.

### الفرع الأول : معلومات متعلقة بالتأثير المباشر على الوعاء الضريبي

وهي في الغالب تتعلق برقم الأعمال و تتمثل في :

- ✓ معلومات عن مدخلات النشاط من بضائع مواد أولية و لوازم منتجات موجهة للتغليف...الخ؛
- ✓ معلومات عن مخرجات النشاط من منتجات تامة أو نصف مصنعة موجهة للبيع...الخ؛
- ✓ معلومات مالية عن السيولة النقدية و الحركة المالية الناتجة عن البيع و الشراء.

### الفرع الثاني : معلومات متعلقة بالتأثير غير المباشر على الوعاء الضريبي

- وهي التي ليس لها تأثير على رقم الأعمال وإنما تسمح باكتشاف مداخل غير مصرح بها وتشمل :
- ✓ معلومات عن النفقات الشخصية سواء كانت تتعلق بالمعيشة العائلية للمكلف أو لها مظهر الثروة<sup>2</sup>؛
- ✓ معلومات عن التغيرات في قيمة الأملاك الشخصية أو إحداث أملاك جديدة<sup>3</sup>؛
- ✓ معلومات مختلفة مترابطة عن المكلف خلال السنة مثل: المخالفات و المعائنات.

### الفرع الثالث : مصادر جمع المعلومات الجبائية و الهيآت المعتمدة في البحث عنها

#### أولا : مصادر جمع المعلومات الجبائية

تعتبر هذه المصادر خارجة عن المكلف بالضريبة وهي أكثر مصداقية مقارنة مع تصريحاته، يلجأ إليها المحقق في البحث عن المعلومة الجبائية وفق الصلاحيات التي وفرها المشرع الجبائي والمتمثلة في حق الاطلاع. وتتمثل هذه المصادر في ما يلي:

<sup>1</sup> - العدلان علي أوسعدي نصيرة، التحقيق الجبائي في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس علوم التسيير تخصص محاسبة جامعة الجزائر، ص31، 2002.

<sup>2</sup> - المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية.

<sup>3</sup> - المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية.

1/ الممولين :

حيث يمكن الحصول على المعلومة الجبائية من الممولين الذين يتعاملون مع المكلف سواء من تصريحاته المقدمة من طرف مصالح الضرائب بصورة تلقائية وفق التزاماتهم الجبائية أو عن طريق طلب المعلومات يقدمه المحقق إلى الممولين الأساسيين للمكلف لجمع أكثر المعلومات عن مشترياته وأسعاره الحقيقية.

2/ الزبائن :

إن المعلومات المقدمة من طرف الزبائن للمكلف في تصريحاتهم الجبائية أو بالطلب من المحققين ذات نفع كبير لما تمد به المحقق من معلومات عن كمية المبيعات وأسعارها الحقيقية لنشاط المكلف.

3/ مصالح الجمارك :

أصبح دور الجمارك في تقديم المعلومات عن المكلف بالضريبة أكثر أهمية مع انفتاح السوق واعتماد معظم النشاطات على التمويل من الخارج وهي تقدم معلومات هامة عن الأشخاص الذين يقومون بعملية التصدير والاستيراد.

4/ البنوك والمصارف :

تلعب البنوك والمصارف دور كبير في تقديم المعلومات الجبائية عن الحسابات المالية الخاصة بالمكلف بالضريبة سواء كانت حساباته الشخصية أو حسابات تتعلق بالنشاط الذي يقوم به . حيث تلزم البنوك والمصارف وفق التعليم الصادر عن المديرية العامة للضرائب المؤرخة في 12 / 04 / 1992 بتقديم كل المعلومات المتوفرة لديهم عن المكلف بالضريبة.

5/ المديريات التجارية والمصالح الأخرى :

ترود هذه المصالح المحققين بالمعلومات المتعلقة بالأسعار المرجعية عن مختلف البضائع والخدمات، كما تقدم الخصوصيات المتعلقة بنشاط المكلف.

ثانيا : الهياكل المعتمدة في البحث عن المعلومات الجبائية

إن جمع المعلومة الجبائية يتطلب توفر تنظيم قابل لتغطية شاملة للأماكن التي يمكن أن تتواجد فيها هذه المعلومات. ومن أجل تحقيق هذه الغاية تم إسناد هذه العملية إلى ثلاثة هيئات تتدخل كل هيئة على المستوى المحدد لها من المستويات الثلاثة التالية:

1/ الهيئات المتدخلة على المستوى المحلي :

يعتبر هذا المستوى أهم مستوى يمكن الحصول منه على المعلومة الجبائية بحكم تعامل المكلف بالضريبة مع الغير يكون كبيرا في مكان تواجد نشاطه وتكفل بهذه المهمة كل من :

1/1 مفتشيات الضرائب<sup>1</sup> :

يكون نشاط هذه المفتشيات واسع في مجال البحث عن المعلومة الجبائية نتيجة التدخلات الميدانية التي تقوم بجمع المعلومات من الرقابة الشكلية التي تقوم بها على الوثائق.

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 91-50 الصادر في 23/02/1991، وزارة المالية.

### 2/1 المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :

يكون البحث عن المعلومة الجبائية في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أكثر دقة وتنظيم نتيجة التخصص وطبع المهام التي تقوم بها هذه المديرية، حيث يتواجد في هذه المديرية مكتب يتخصص في عملية البحث عن المعلومة الجبائية بالإضافة إلى مكتب البطاقات، يقوم مكتب البحث عن المعلومة الجبائية بتجميع المعلومات الجبائية المدونة في الملفات التي كونت من قبل المكلفين والهيئات التي تتوفر لديهم المعلومات الجبائية، ثم إرسالها إلى مكتب البطاقات الذي يقوم بتصنيفها وترتيبها من أجل استغلالها وبدوره يقوم بإرسالها إلى المفتشيات والقطاعات الخاصة أو الاستفادة منها في عملية التحقيق التي تتم على مستوى مكتب التحقيقات الجبائية.

### 2/2 الهيئات المتدخلة على المستوى الجهوي :

تتكفل بعملية البحث عن المعلومة الجبائية على المستوى الجهوي للهيئات التالية :

#### 1/3 المديريات الجهوية للضرائب :

دورها فيتمثل في تجميع المعلومات الخاصة بما يتعلق بإحصاء الوعاء والرقابة والتحصيل والتي هي عند المديريات الولائية للضرائب ثم إرسالها إلى المديرية المركزية فهي تقوم بدور الوسيط.

#### 2/2 المركز الجهوي للإعلام الآلي :

يقوم هذا المركز بتكوين نظام إعلامي للضرائب من خلال تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم في هذا المركز حفظ المعلومات المجمعة من المديريات الولائية للضرائب وتقديمها إلى المفتشيات وفوق التحقيق عند طلبها.

#### 3/2 مركز الميزانيات :

وهو يعتبر بنك المعلومات الجبائية حيث يحتوي على المعطيات المهمة للضريبة ويتكون من أربع فروع يضم كل فرع مجموعة من الولايات<sup>1</sup>.

### 3/3 الهيئات المتدخلة على المستوى المركزي :

تتواجد هذه الهيئات المركزية للبحث عن المعلومة الجبائية في كل من قسنطينة، الجزائر، وهران. وتم إنشاؤها طبقا للتعليمية رقم 328 الصادرة في 27 / 07 / 1995. من طرف وزارة المالية إلا أن العمل الفعلي لها بدأ سنة 1999. وهي تهتم بالدرجة الأولى على جمع المعلومات الجبائية عن أهم المكلفين بالضريبة لتأخذ على عاتقها مراقبتهم. وتتكون هذه الهيئات المركزية من المديريات الفرعية التالية :

- ✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- ✓ المديرية الفرعية للبرمجة؛
- ✓ المديرية الفرعية للمعايير و الإجراءات.

<sup>1</sup> - وزارة المالية التعليمية رقم 368 المؤرخة في 1995/07/27.

### المطلب الثاني : المرحلة التحضيرية

تسبق عملية التحقيق المحاسبي مهام أساسية و ضرورية تقوم بها الإدارة الجبائية حتى توفر الشروط اللازمة لسير الحسن لهذه العملية فيكون ذلك من خلال الخطوات التالية :

#### الفرع الأول : إعداد برنامج التحقيق الجبائي

تقوم المفتشيات والمديريات الفرعية للرقابة الجبائية بوضع برامج تحقيق الجبائي السنوي وذلك باقتراح المكلفين الواجب فيهم عملية الرقابة الجبائية، ثم تقوم بإرساله إلى المديرية المركزية للضرائب للفصل فيه سواء بقبوله أو زيادة عدد الملفات المقترحة أو إنقاصها.

بعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتحقيق الجبائي و تقوم بإرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به و ينص المرسوم رقم 52 المؤرخ في 1994/04/29 الصادر عن وزارة المالية على أن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي المسؤول عن إعداد و تنفيذ التحقيق المحاسبي بالإضافة إلى مراقبة الأسعار و التقييمات العقارية.

#### الفرع الثاني : معايير اختيار ملفات التحقيق

إن اختيار ملفات التحقيق الجبائي تعتمد على أساس و معايير عقلانية و ظرفية حتى تكون هناك عدالة بين المكلفين بالضريبة في فرض التحقيق المحاسبي عليهم و تتمثل هذه المعايير فيما يلي :

- ✓ أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين؛
- ✓ تكرار نتائج الخسارة أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة للممارس و رقم العمال المصرح به<sup>1</sup>؛
- ✓ ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط و ما هي عليه المنشآت المماثلة؛
- ✓ ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط؛
- ✓ تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال و في النتائج المصرحة بها في مدة الأربع سنوات الأخيرة؛
- ✓ ملاحظة استعمال الطرق التدليسية واكتشاف المخالفات ذات الطابع الاقتصادي؛
- ✓ الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة.

بالإضافة إلى النقاط السابقة الذكر فإن الإدارة الجبائية تقوم بالتحقيق في محاسبة المؤسسات المهمة التي لم يسبق لها أن خضعت للرقابة الجبائية، كما أنه يجب عليها مراعاة التغطية لكافة التراب الوطني وأن يشمل التحقيق الجبائي مختلف النشاطات.

#### الفرع الثالث : دراسة الملفات

يقوم أعوان الإدارة الجبائية بدراسة الملفات المكونة للمكلف بالضريبة لدى الإدارة الجبائية قبل البدء في الأعمال الميدانية و تكون الغاية من دراسة الكلفات عن البحث عن العناصر التي تساهم في تنفيذ التحقيق يسحب المحقق الجبائي هذه الملفات بعد إظهار وثيقة الأمر بمهمة التحقيق و إمضاء تعهد بأخذ الملف كما نص عليه القانون و تتكون هذه الملفات من :

#### أولا : الملف الجبائي

هو إجباري على مكلف بالضريبة و يحتوي على مختلف تصريحاته السنوية لكل أنواع الضرائب الخاضع لها، ويفتح في مقر نشاطه باسم المؤسسة.

<sup>1</sup> -Philip colin gilles Gervaise fiscalité pratique 16 édition 91/92 p (685) 31.

ثانيا : الملف الشخصي

هو خاص على الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف و هو كذلك إجباري و يفتح في الإدارة الجبائية التابعة لمقر سكن الملف.

أما بيانات المكلف فهي تختلف حسب طبيعة المكلف بالضريبة :

- ✓ بالنسبة للأشخاص الطبيعيين تحتوي على ما يلي : الحالة الشخصية، الوضعية العائلية، مقر السكن، نوع النشاط...
- ✓ بالنسبة للشخصية المعنوية تحتوي على ما يلي : المقر الرئيسي لها، اسم المسير، عنوان المؤسسة، ميزانية المؤسسة.

ويقوم المكلف من التأكد بان الملف يحتوي على كل التصريحات السنوية و أنها أودعت في تواريخها القانونية المحددة.

ثم ينتقل إلى دراسة هذه التصريحات فيتطرق إلى :

✓ الرسم على القيمة المضافة TVA؛

✓ الرسم على النشاط المهني TAP؛

✓ الرسم على النشاط الغير المهني TANC؛

✓ الضرائب على أرباح الشركات IBS؛

✓ الضرائب على الدخل الإجمالي IRG.

أما فيما يخص الرسم على رقم الأعمال فان المحقق يقوم بتخليص كشف رقم الأعمال المتعلق بمدة التحقيق في شكل

جداول تقييد فيه لكل سنة المعلومات التالية :

✓ الأشهر المفحوصة أو المقدرة؛

✓ رقم الأعمال لكل شهر؛

✓ رقم الأعمال الإجمالي لسمة المصريح بها؛

✓ أساس القيمة المضافة على رقم الأعمال؛

✓ رقم الأعمال المعفى؛

✓ كيفية التسديد أو التقسيط؛

✓ رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال الواجب الدفع؛

✓ الملاحظة المسجلة لكل شهر.

ثم يتأكد من أن هذا الرسم على القيمة المضافة الفعلي قد تم تسديده ومن أجل السير الحسن لعملية التحقيق المحاسبي يقوم

المحقق بملا الوثائق التقنية التالية :

1/ : بيان مقارنة الحسابات الختامية (016) Etat comparative de bilan

يسمح هذا البيان بمتابعة التحرك والتطور السنوي للحسابات المختلفة المشكلة للميزانية من أصول و خصوم، حيث يقوم

المحقق بتسجيل كل المعلومات المحتواة في الميزانية المصريح بها سنويا لمدة أربع سنوات المراد التحقيق فيها تضاف إليها سنة أخرى

قبل الأولى لمدة التحقيق و تأخذ كسنة مرجعية أو سنة أساس لتقارن معلومات الحسابات المدونة فيها معلومات حسابات سنوات

التحقيق.

إن هذا البيان يعطي نظرة مسبقة حول وضعية المؤسسة و التنبؤ بالحالة التي عي عليها أو التي يجب أن تكون عليها.

## 2/ : كشف المحاسبة ( K37 ) Releve de comptabilite

يعد هذا الكشف انطلاقا من جدول النتائج المحاسبية لأربع سنوات المحقق فيها و يضم لوائح حسابات النتائج و يظهر في هذا الكشف لكل دورة محاسبية محقق فيها ما يلي :

- ✓ رقم الأعمال المصرح به.
- ✓ الهامش الإجمالي و نسبته.
- ✓ القيمة المضافة و نسبتها.
- ✓ نتيجة الاستغلال.
- ✓ نسبة هامش الربح.

و يسمح هذا الكشف من متابعة رقم الأعمال و الأعباء و معدلات الربح الإجمالي و القيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية.

### المطلب الثالث : إرسال الإشعار بالتحقيق

بعد الانتهاء من الأعمال التمهيدية خاصة دراسة الملف الجبائي ينتقل المحققون على الأعمال الميدانية للتحقيق المحاسبي بداية بإرسال إشعار بالتحقيق للمعني بالأمر و ذلك من اجل تحضيره للتحقيق حيث أنه " لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه و واجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضر قدرها عشرة أيام"<sup>1</sup>.

فالمحقق ملزم بإعلام المكلف المعني بالتحقيق عن بداية التحقيق و التدخل الميداني قبل الشروع في التحقيق، ويكون ذلك بواسطة رسالة مسجلة مع وصل استلام أو يقوم المحقق بتسليم الإشعار شخصيا إلى المكلف نفسه مع إمضاءه على الاستلام. و الغاية من هذا الإشعار هو أن يتهيأ المكلف لعملية التحقيق بتحضير الوثائق المحاسبية اللازمة وهذا في مدة محددة بعشرة أيام من تاريخ استلام الإشعار " ... إن عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق. في هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا"<sup>2</sup>.

يرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية حتى يعرف المكلف حقوقه التي يضمنها له المشرع الجبائي و واجباته الملزم بها أثناء التحقيق المحاسبي. و لقد حدد المشرع الجبائي المؤهلين لاستلام هذا الإشعار و كذلك محتوى الإشعار.

المؤهلون باستلام الإشعار بالتحقيق :

المرسل إليه الإشعار، و المعني بالتحقيق يجب أن يكون:

- ✓ المكلف بالضريبة نفسه إذا تعلق المر بالشخص الطبيعي؛
- ✓ المسير أو الممثل القانوني إذا تعلق الأمر بالشركة أو المؤسسة.

و يعتبر 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.

<sup>1</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، سنة 2008، ص 14.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، نفس الصفحة.

و يعتبر الإشعار قانونيا في الحالات الآتية :

- ✓ رفض المكلف بالضريبة استلام الإشعار من قبل موزع البريد؛
- ✓ تغيير عنوانه دون علم إدارة الضرائب التابع لعا بذلك.

يمكن للمحقق أن يقوم برقابة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، في هذه الحالة يسلم ( الإشعار بالتحقيق) مع بداية عمليات الرقابة. لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه سابقا. في حالة تغيير المحققين أو أحدهم، يعلم المكلف بهذا التغيير.

### الفرع الأول : محتوى الإشعار

" يجب أن يحتوي الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين و كذا تاريخ و ساعة أو تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و المحقق و الرسوم و التاوى المعينة و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها"<sup>1</sup>.

أي أن الإشعار بالتحقيق يجب أن يحتوي على العناصر التالية :

- ✓ المعلومات الخاصة بالمحققين من أسماء و ألقاب و رتب؛
  - ✓ تاريخ أو تدخل ( اليوم و الساعة)؛
  - ✓ السنوات المالية المعينة بالتحقيق؛
  - ✓ تعيين الضرائب و الرسوم الخاضعة للتحقيق. توقيع المحققون و قائد الفرقة في الإشعار.
- و في حالة غياب أحد هذه العناصر يعتبر الإشعار تحت طائلة البطلان. ( شكل الإشعار أنظر الملحق رقم 01 )

### الفرع الثاني : جلب الملف من المفتشية

خلال اجل التحضير الممنوح للمكلف يقوم الأعوان المحققون بإحضار الملف الجبائي من المفتشية المختصة والإطلاع عليه،وهنا نشير إلى أن الملف الجبائي ذو طابع سري، والمفتشية المختصة إقليميا تسييرها كون في اتصال دائم مع المكلف، لذا يعد الملف الذي في عدتها من مسؤوليتها ولا يحق لغير موظفيها الإطلاع عليها وهم ملزمون بعدم كشف السر المهني " يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر و بغرامة من 500 إلى 500 دج .....، جميع الأشخاص المؤتمنين بحك الواقع أو المهنة أو الوظيفة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم و أفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها و يصرح لهم بذلك...."<sup>2</sup> يعتبر المحقق الموظف الوحيد الذي له الحق في الاطلاع عليه أو أخذه إلى المكتب.

بعد انقضاء المدة القانونية (عشرة أيام) من استلام المكلف للإشعار بالتحقيق ينتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم الميدانية غلا أنه يمكن لهم كذلك التدخل المفاجئ في حالة بأن الكلف يمكن أن يلجئ إلى الطرق التديلية. و في الحالة العادية يكون التدخل في مقر الشركة في اليوم و الساعة المبينة في الإشعار حيث يلتقي المحققون مع مسؤولي الشركة أو المكلف بالضريبة كخطوة أولى لخلق جو من التفاهم و الثقة.

كما يقوم المحققون بمعاينة الأماكن التي يزاول فيها المكلف نشاطه و يكون تدخل المحققين من أجل النقطتين الآتيتين :

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية رقم 79 الصادرة في 2005/12/23 المتضمنة قانون المالية 2002.

<sup>2</sup> - ميثاق المكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، المطبعة الرسمية، 2010 ص18.

### أولاً : الاتصال مع المكلف بالضريبة

يعتبر الالتقاء الأولي بين المحققين و المكلف بالضريبة ذو أهمية بالغة حيث يجب أن يتميز باحترام المتبادل بين الطرفين و أن يكون الحديث حول المشاكل و العراقيل التي تواجه المكلف من الناحية التسييرية ووضعيته المالية و المادية، ومن خلال ذلك يتأكد المحققون من إمكانية توفر الظروف الضرورية للقيام بعملية التحقيق المحاسبي في عين المكان حيث أن تواجد المحقق في محلات المكلفين قانونياً فهو يمارس مهمته في إطار محدد بدقة من طرف القانون. يجب على المكلف استقباله بلباقة و أن يوفر له أحسن ظروف العمل<sup>1</sup>.

وقصد السير الحسن لعمليات التحقيق ينبغي على المكلف<sup>2</sup>:

- ✓ أن يوضح للمحقق الطريقة التي اعتمدها في تنظيم المحاسبة و التسيير؛
- ✓ إبلاغ المحقق في أقرب وقت ممكن، بكل توضيح، أو كل معلومة من شأنها تقديم إيضاحات و تجنبه تحقيقات لا طائل منها؛
- ✓ تقديم للمحقق، و ضمن الآجال المحددة بمحمل الوثائق و المستندات التي تطلبها الإدارة الجبائية، كما على المكلف أن يضع تحت تصرف المحقق الدفاتر و الوثائق المحاسبية و الدعائم المعلوماتية الضرورية لإجراء الرقابة الجبائية، وإذا أمكن ذلك تسهيل إطلاعهم على هذه الوثائق؛
- ✓ تمكين الموظفين من الدخول إلى الإقامات و المحلات المهنية المسموح به قانوناً، وهذا ضمن ما ينص عليه القانون.
- ✓ عندما يتم تمثيل المكلف بالضريبة من طرف مستشار جبائي، فإنه يحق له مقابلة المحقق الذي يحيطه علماً بمدى تقدم عمليات التحقيق؛
- ✓ وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يتقدم بطلب بإجراء التحقيق المحاسبي على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية<sup>3</sup>

### ثانياً : جمع المعلومات

لجمع أكثر المعلومات التي تسمح بتسهيل عملية التحقيق يقوم المحققون بمجرد كامل لمختلف المتعاملين مع المكلف (من زبائن وموردين ) ثم محاولة جمع المعلومات عن كامل التعاملات التي تمت بينه وبين هذه الجهات، وتتيح هذه العملية للمحققين معرفة :

- ✓ المبلغ الحقيقي للمشتريات التي قام بها المكلف؛
  - ✓ المبلغ الحقيقي لرقم الأعمال المحصل عليه أيضاً؛
- ومن خلال اطلاع المراقب على هذه البطاقات، يتأكد من مدى مطابقتها للمعلومات المصرح بها والوثائق المبررة من فواتير الشراء، البيع، وصولات التسديد المقدمة من طرف المكلف ضمن المحاسبة، مما يسمح من اكتشاف بعض المخالفة الموجودة.
- " ويمكن للمحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبية، نسخ البرقيات، مستندات الإيرادات، و المصاريف... الخ التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - ميثاق المكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 23.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص 24.

<sup>3</sup> - المادة 60 فقرة 01، قانون المالية 2002 وزارة المالية.

<sup>4</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 15.

يثبت عدم تقديم المحاسبة أو الامتناع عند تقديمها في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع إلزام ذكر رفضه المحتمل و هذا بعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه ثمانية أيام.

## المبحث الثاني : الأعمال الميدانية و النهائية للتحقيق

يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية في المؤسسة الخاضعة للتحقيق، ولا يتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.

### المطلب الأول : فحص المحاسبة من حيث الشكل

يقوم المحقق من مراقبة الحالة العامة للمحاسبة من خلال التأكد من الموجود الفعلي للوثائق المحاسبية الإجبارية ووثائق الإثبات اللازمة، و أن البيانات المسجلة فيها صحيحة من ناحية دقة الحسابات، وفي الأخير يتحقق من تطابق وثائق الإثبات مع ما هو مسجل في المحاسبة.

ولا تكون المحاسبة صحيحة من حيث الشكل إلا إذا كانت :

#### أولا : محاسبة تامة و منظمة

حتى تكون المحاسبة تامة و منظمة يجب أن يمسك المكلف بالضريبة الوثائق الإجبارية المنصوص عليها في المادة 09 إلى 12 من القانون التجاري حيث يجب أن توفر الشروط التالية في محاسبة المكلف بالضريبة :

#### 1/ مسك دفاتر و الوثائق الإلزامية :

حيث تتمثل هذه الدفاتر و الوثائق فيما يلي :

#### 1/1 دفتر اليومية العامة<sup>1</sup> :

والتي تسجل فيه مختلف العمليات يوم بعد يوم التي يقوم بها المكلف بالضريبة أو على الأقل مجموع هذه العمليات خلال الشهر.

#### 2/1 دفتر الجرد<sup>2</sup> :

الذي تنقل إليه بيانات الميزانية، حسابات النتائج المنتجات، المخزونات...

#### 3/1 الرسائل المستلمة و نسخ الرسائل المرسلة من طرف المؤسسة<sup>3</sup> :

تعتبر هذه الرسائل مهمة في عملية التحقيق المحاسبي لاحتوائها على معلومات تتعلق بنشاط المؤسسة يكن الاستفادة منها في التأكد من صحة التصريحات.

#### 4/1 وثائق الإثبات :

وهي تتضمن فواتير البيع، فواتير الخدمات، فواتير الأعباء...سواء التي تقدمه المؤسسة أو تستقبلها.

<sup>1</sup> - القانون التجاري المادة 09.

<sup>2</sup> - القانون التجاري المادة 10.

<sup>3</sup> - القانون التجاري المادة 12.

ثانيا : محاسبة دقيقة

هذا الفحص يستلزم تأشير حسابيا للمجاميع و الأرصدة و كذلك مراقبة عمليات الترحيل و التأشير على سلامة و صحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية عن طريق وضع مقارنة مع بيانات دفتر الأستاذ و بيانات مساعدة. حيث يهتم المحقق بصحة المعلومات الملخصة في الدفتر العام بعد مقارنتها بالنقاط الوضعية في كل دفتر اليومية و دفتر الجرد و هذا من ناحية الدقة الحسابية لها، ويتم من خلال ما يلي :

1/ فحص ميزاني المراجعة و الجرد :

المحاسبة الدقيقة تقتضي ضرورة التساوي بين الجانب الدائن و الجانب المدين لدفتر اليومية و يكون ذلك بتساوي الجانبين مع مثليهما لدفتر الأستاذ و كذا ميزان المراجعة قبل إجراء قيود الجرد و ميزان الجرد المعد بعدها<sup>1</sup>.

2/ فحص التطابق بين الوثائق التبريرية و الوثائق المحاسبية :

كما تقتضي المحاسبة الدقيقة تطابق الأرصدة المدونة في الوثائق التبريرية مع ما هو مسجل في محاسبة المكلف بالضريبة و أهم الحسابات الواجب فحصها هي الحساب البنكي، الحسابات البريدية، حسابات الصندوق و يكون ذلك بمطابقة الكشوف المقدمة من طرف البنوك و المؤسسات مع ما هو مسجل لدى المكلف من قيد محاسبية.

ثالثا : محاسبة مقنعة

على المحقق التأكد من صحة محاسبة المكلف و يكون ذلك من أن كل العمليات و القيود المسجلة لها الإثباتات و الوثائق مع طبيعة العملية المنجزة.

- ✓ بيع أو تقديم خدمات يقابلها وجود فاتورة بيع أو تقديم خدمة يحررها المكلف؛
- ✓ شراء أو مصاريف أو أعباء يقابلها وجود فاتورة الأصلية، ووثائق الصندوق، الإيصالات، دفتر الأجور؛
- ✓ تخزين : الاحتفاظ بالوثائق المتعلقة بالبضائع و المنتوجات التي تمل التفاصيل الخاصة بها و سعر التكلفة.

المطلب الثاني : فحص المحاسبة من حيث المضمون و الإجراءات المتخذة بعده

الفرع الأول : فحص المحاسبة من ناحية المضمون

بعد الانتهاء من فحص من فحص المحاسبة من حيث الشكل ينتقل المحقق إلى فحص المحاسبة من ناحية المضمون أو المحتوى، و ينقسم مضمون المحاسبة إلى الأقسام التالية :

- ✓ حسابات الاستغلال؛
- ✓ حسابات الميزانية؛
- ✓ حسابات التسيير.

أولا: حسابات الاستغلال

يشمل حسابات الاستغلال في المعنى الضيق للمصطلح كل من حسابات المشتريات، حسابات المبيعات و كذا حسابات المخزونات التي من خلالها ينتج الربح العام بالإضافة إلى الأعباء و الإيرادات الخاصة بالاستغلال.

<sup>1</sup> -Chabali Omar Les technique vérification, IEDF, COLEA, p50.

### 1/ فحص حسابات المشتريات

يقوم المحقق بمقارنة الكشوفات المقابلة التي يجوزها مع التسجيلات المحاسبية من جهة و من جهة أخرى بين وصلات الطلبات و التسليم و الوثائق المحاسبية المساعدة كما يقوم الفحص التقدي لفواتير الشراء و التسجيل المحاسبي لها، و أهم المخالفات التي يمكن أن يقع فيها المكلف بالضريبة هي :

- ✓ الزيادة في قيمة المشتريات : والهدف من هذه العملية و تخفيض الربح الإجمالي و بذلك تخفيض الربح الصافي.
- ✓ التخفيض من كمية المشتريات : و غالبا ما تكون هذه الغاية من هذه العملية إخفاء الإيرادات الناتجة عن المبيعات المحققة من تحويل المشتريات على مخرجات.

### 2/ : فحص حسابات المبيعات

تعتبر حسابات المبيعات أهم حساب و جب التركيز عليه لأنه من الصعب الكشف عن الوسائل الاحتمالية لتقليل رقم الأعمال الذي بدوره يؤثر على نتيجة المؤسسة<sup>1</sup>.

ومن أهم المخالفات التي يقع فيها المكلف بالضريبة في هذا المجال ما يلي :

- ✓ السهو و الإهمال خاصة من بقايا المواد الأولية أو المنتج النصف مصنع؛
- ✓ البيع بدون فاتورة؛
- ✓ البيع بفاتورة جزئية لا تحتوي المبلغ الحقيقي الصحيح.

### 3/ : فحص حسابات المخزون

ويستعين المحقق في فحص حسابات المخزون بدفتر الجرد الذي يعتبر أهم وسيلة لمراقبة المخزونات و يقوم بمقارنة الجرد الحقيقي مع الجرد المحاسبي، الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المكلف بالضريبة هي:

- ✓ التخفيض من قيمة المخزونات؛
- ✓ التخفيض من كمية المخزونات؛
- ✓ التخفيض في قيمة و كمية المخزونات.

### ثانيا : حسابات الميزانية

تعتبر حسابات الميزانية المرآة العاكسة لحالة المالية و الاقتصادية للمؤسسة فهي تعبر عن الممتلكات التي بحوزة المؤسسة سواء المؤقتة منها أو الدائمة كما تظهر الديون المترتبة على ذمتها.

و نقسم الميزانية إلى قسمين يشمل كل قسم عناصر ثابتة و هما : (سنتطرق إليها بالنظام المحاسبي القديم و الجديد)

<sup>1</sup> - العلمي غريفة و حمزة هواحي، الرقابة و دورها في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة تخرج لنيل شهادة تقني سامي فرع محاسبة و تسير، المعهد الوطني المتخصص في التكوين المهني، النوميترات غرداية، ص65، 2004.

1/ : الأصول

وهي مجموعة المستخدمات و الممتلكات التي تعتبر ملك دائم للمؤسسة و تتكون من الحسابات التالية :

النظام المحاسبي القديم	النظام المحاسبي الجديد
ح/ 2 الاستثمارات	ح/2 الثببتات
ح/ 3 المخزونات	ح/3 المخزونات
ح/ 4 الحقوق	ح/4 حسابات الغير
	ح/5 الحسابات المالية

2/ : الخصوم

في النظام المحاسبي القديم يتكون من الحسابين الآتيين :

✓ ح/ 1 الأموال الخاصة؛

✓ ح/ 5 الديون.

في النظام المحاسبي الجديد يتكون من :

✓ ح/ 1 حسابات رؤوس الأموال؛

✓ ح/ 4 حسابات الغير؛

✓ ح/ 5 الحسابات المالية.

ثالثا : حسابات التسيير و النتائج

تعتبر حسابات التسيير و حسابات النتائج و العناصر المكونة للربح الوسيلة المباشرة لتحديد نتيجة السنة المالية للمكلف بالضريبة، وهي غالبا ما تكون محل تلاعبات من أجل التهرب من دفع الضرائب، لذا فانه على المحقق التدقيق في الحسابات و التي يمكن تقسيمها إلى حسابات التسيير وحسابات النتائج.

1/ : فحص حسابات التسيير

وهي تشمل كل الأعباء من التكاليف و الخدمات التي تتحملها المؤسسة بالإضافة إلى الإيرادات التي تحصلت عليها خلال دورتها الاستغلالية.

و الفرق بينهما يعطي السنة المالية و المخالفات التي يقع فيها المكلف بالضريبة في هذا المجال : تضخيم النفقات و تخفيض

الإيرادات فعلى المحقق أن يقوم بما يلي :

✓ التأكد من الكشوفات الحسابية؛

✓ التأكد من الوثائق التبريرية لها؛

✓ الأموال المحصلة عن طريق البنك و الصكوك البريدية و حصيلة الصندوق؛

✓ التأكد من قيمة المبيعات بفحص فواتير البيع و وصلات التسليم.

## 2/ : فحص حسابات النتائج<sup>1</sup>

- ✓ حسابات النفقات ح / 6 : و هي تعبر عن التكاليف و الخدمات المكتسبة من قبل المؤسسة.
- ✓ حسابات الإيرادات ح / 7 : تنجم إيرادات المؤسسة على بيع منتوجاتها سواء كانت خدمات أو سلع وكل إيراد يدخل في حساب المؤسسة.

من أجل التدقيق أكثر في محاسبة المكلف بفحص كل العناصر المكونة للربح و كذا حسابات النتائج. إن إجراءات التحقيق في المحاسبة التي يقوم بها العون المحقق تكسب أهمية كبيرة فالتحقيقات يمكن أن تكون كلها باطلة لأي خطأ في الإجراءات لذلك يكلف المحققون باحترام الإجراءات المتعلقة بالتحقيقات المحاسبية

## الفرع الثاني : إجراءات ما بعد التحقيق

### أولا : إعادة تقييم المحاسبة

في هذه المرحلة يقوم المحقق المحاسبي بتقديم محاسبة المكلف بالضريبة و يكون بقبولها أو برفضها.

### 1/ قبول المحاسبة :

بعد القيام بفحص محاسبة المكلف بالضريبة يتوصل المحقق إلى اتخاذ القرار بقبول محاسبته و ذلك بعد التأكد من أنها تحتوي على جميع القيم المقنعة و غير متضمنة أخطاء بمعنى أنها صحيحة و مطابقة للنصوص التشريعية المعمول بها، حينئذ يقوم المحقق بتقديم إشعار للمكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها، فقبول المحاسبة يعني أنها تستوفي شروط الشكل و المضمون<sup>2</sup>.

### 2/ رفض المحاسبة :

- لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة التحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية<sup>3</sup> :
- ✓ عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري؛
- ✓ عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق التبريرية؛
- ✓ تضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عمليات المحاسبة؛

## ثانيا : إجراءات التقويم

تكون هذه الإجراءات حسب الوضعية التي وصل إليها المحقق فإما المحقق يطبق إجراءات التقويم الثنائي أو تطبيق إجراءات التقويم النهائي.

### 1/ إجراءات التقويم الثنائي :

يُضَع لمثل هذه الإجراءات المكلف الذي لا يخل بالتزاماته الجبائية و المحاسبية بحيث يحق له مناقشة المحقق في نتائج التحقيق إليها، وهذه المناقشة بدايتها تكون بإرسال إشعار التقويم الأولي عن طريق رسالة مضمونة مسجلة أو عن طريق الاستلام اليد باليد.

<sup>1</sup> - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، دار الحمديّة، 1994، الجزائر، ص 64.

<sup>2</sup> - المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة 2001.

<sup>3</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 17.

و يستطيع المكلف طلب التوضيحات لبعض النتائج المتوصل إليها في أجل لا يزيد عن 90 يوما من يوم تسليمه للإشعار،  
فبعد مناقشة الحجج المقدمة من طرف المكلف أو تبريرها يكون التقويم النهائي أي الإعلان النهائي لنتائج التحقيق.

## 2/ إجراءات التقويم الأحادي :

يعاقب بالحرمان من الإجراءات التقويم الثنائي و المناقشة كل من أجل القيام بواجبه الجبائي و المحاسبي و بالتالي تطبق  
إجراءات التقويم الأحادي و لا يكون هذا لإجراء الإستراتيجية في حالة من الحالات التي ذكرها المشرع الجبائي لكن وسيلة  
لتعسف الإدارة اتجاه المكلفين و تتم عملية التقويم الأحادي بإتباع الإجراءات التالية :

- ✓ إجراءات التصحيح التلقائي؛
- ✓ إجراءات إعادة التصحيح التلقائي؛
- ✓ إجراءات التعديل التلقائي.

## ثالثا : نتائج التحقيق الجبائي

بعد قيام المحقق بإجراء كافة التحقيقات الممكنة يستطيع الحكم على مدى دقة محاسبة المكلف وصحتها، كما يقوم بإبلاغ  
المكلف بالضرية بنتائج التحقيق في المحاسبة و يقوم كذلك بإعادة تأسيس الضرائب الواجب دفعها و ينهي تحقيقه بإعداد بطاقة  
نهائية لأعمال التحقيق و إعداد التقرير النهائي في المحاسبة.

## 1/ قبول المحاسبة أو رفضها :

### 1/1 قبول المحاسبة :

يتخذ المحققون قرار قبول محاسبة المكلف بالضرية عند تأكدهم بأنه قد التزم بالنصوص التشريعية المعمول بها، كما يقوم  
المحقق بإشعار المكلف بالضرية بالنتيجة المتوصل إليها من عملية التحقيق المحاسبي و في هذه الحالة قبولها.

### 2/1 رفض المحاسبة :

في حالة وجود أخطاء و مخالفات خطيرة و متكررة في محاسبة المكلف أو افتقاده للدفاتر المحاسبية أو الوثائق التبريرية، يخول  
القانون للمحقق رفض المحاسبة و إجراء تقويم أحادي و هذا التعديل هو تلقائي و يكون ذلك عند وقوع المحقق في الحالات التالية:

الحالة الأولى : مسك الدفاتر بطريقة غير قانونية و تكون في الحالات التالية :

- ✓ غياب الدفاتر المحاسبية؛
- ✓ تسجيل غير دقيق للحسابات و أرقام الحسابات؛
- ✓ تسجيل شهري للحسابات في دفتر اليومية مع غياب الدفاتر المساعدة و ذلك خلافا لما جاء في المادة تسعة من القانون  
التجاري؛

✓ دفاتر محاسبية غير مؤشرة و غير محتومة عليها من طرف المحكمة.

الحالة الثانية : غياب الوثائق التبريرية و يكون ذلك من خلال<sup>1</sup> :

- ✓ فواتير لا تستوفي الشروط القانونية؛

<sup>1</sup> - المنشور 105/95 المؤرخ في 1995/10/07.

- ✓ غياب كلي أو جزئي للفواتير؛
- الحالة الثالثة : أخطاء كثيرة متكررة و يكون ذلك :
- ✓ عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء و البيع؛
- ✓ ميزانية غير متوازنة.

### المطلب الثالث : إعلام المكلف بنتائج التحقيق

- وتأتي هذه المرحلة بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق وعملية الفحص ومراجعة نتائجه و عرضه على المكلف بالضريبة حيث أن هذه المرحلة تنقسم إلى ثلاث مراحل و هي كالتالي :
- ✓ تحرير التبليغ الأولي؛
  - ✓ تلقي رد المكلف؛
  - ✓ الإشعار النهائي بنتائج التحقيق.

### الفرع الأول : تحرير التبليغ الأولي NOTIFICATION INITIALE

- بعد استكمال الرقابة و التحقيق من قبل المحقق يقوم بتحرير إبلاغاً أولياً بنتائج التحقيق يكون مرفوقاً بوثيقة تعلم المكلف بإمكانية الرد خلال 40 يوماً من استلامه للتبليغ و إدراج ملاحظاته و تبريراته أو قبوله لنتائج التحقيق المتوصل إليها.
- ويرسل هذا الإشعار الأولي لنتائج التحقيق أو يسلم إلى المكلف مقابل وصل بالاستلام و يجب أن يكون مستوفي مجموعة من الشروط و متضمن العناصر التالية :
- ✓ اسم ولقب و عنوان المكلف.
  - ✓ السنوات محل التحقيق.
  - ✓ الرسوم الخاضعة للتحقيق
  - ✓ مكتوب بخط واضح و بعبارات سهلة و مفهومة.
  - ✓ أن يكون مفصل بمداول وأرقام وطريقة استخراجها حتى يتمكن المكلف من الرد عليه بسهولة و معرفة مصدر التسوية المفتوحة مع ضرورة استعانة المكلف بمستشار من اختياره مع منحه مهلة (40) يوم للرد على هذه التعديلات أو قبولها.(شكل التبليغ الأولي و النهائي في الملحق رقم 02)

### الفرع الثاني : تلقي رد المكلف

- كما ذكرنا سابقاً فان للمكلف مهلة (40) للرد على نتائج التحقيق ويمكن للمكلف الاستفسار عن أي لبس في التقرير وعلى المحقق أن يجيب عليها، و هنا يمكن أن نصادف إحدى الحالات التالية:

### الحالة الأولى :

- رد المكلف بالموافقة الصريحة وهذا ما يلزم الطرفان بأن النتائج المتوصل إليها نهائية فليس للمكلف الحق في الطعن و للمحقق الحق في الرجوع عن قراره إلا ثبت اعتماد المكلف على وسائل تدليسية أو ظهور معلومات جديدة من الموردين مثلاً.

الحالة الثانية :

المكلف يقدم ملاحظات و تبريرات حيث وجب على المحقق أن يأخذها بعين الاعتبار شرط أن تكون مقنعة و مثبتة بالبراهين ويستدعى المكلف لإجراء لقاء مع المدير الولائي و أعضاء الفرقة و المحققين و يمكن للخاضع الاستعانة بمستشار وذلك لمناقشة رد المكلف على التبليغ الأولي. ( شكل الاستدعاء في الملحق رقم 03 )

الحالة الثالثة :

انقضاء المهلة الممنوحة له مع عدم وجود الرد، أي سكوت المكلف و يعد قبولاً ضمناً منه بنتائج التحقيق و في هذه الحالة تصير نتائج الإشعار الأولي نهائية. وينصح المراقب دوماً بدراسة عناصر رد المكلف حتى وإن جاءت متأخرة لتفادي لجوءه إلى المنازعات و إبقاء أبواب الحوار و المناقشة مفتوحة معه.

الفرع الثالث : التبليغ النهائي بالتحقيق

بعد دراسة المحققين لرد المكلف و استبعادهم للنقاط التي تم تبريرها و الإبقاء على تلك لم يتم تبريرها من طرف المكلف، يقوم المحققون بإعداد الإشعار النهائي بنتائج التحقيق الذي يتم بنفس طريقة إعداد الإشعار الأولي، غير انه يبين النتائج النهائية التي خلص إليها التحقيق في المحاسبة وتجدر الإشارة إلى أنه يجب إعداد التبليغ النهائي حتى إن لم تكن هناك اعتراضات من قبل المكلف.

و ينتهي عمل المحقق بكتابة التقرير النهائي الذي يجب أن يتضمن على المعلومات و الأرقام و المبالغ التي تسمح بالتأكيد من نتائج المراقبة و كذا الإجراءات المعمول بها في عملية التحقيق المحاسبي و يدون في هذا التقرير ما يلي<sup>1</sup> :

- كيفية إرسال الإشعار بالتحقيق عن طريق البريد أو التسليم الشخصي .
- طبيعة المخالفات المكتشفة
- المدة الإضافية للتحقيق مع ذكر أسبابها.
- و يرفق التقرير النهائي بما يلي :
- حالة مقارنة الميزانيات
- كشف المحاسبة .
- كشف الإشعار بالتحقيق
- نسخة من الإشعار بالتعديل.
- نسخة من ردود المكلف.
- توضيحات حول طبيعة الضريبة و العقوبات المطبقة.

<sup>1</sup> - العلمي غريفة و حمزة هواجي، مرجع سبق ذكره، ص79.

## خلاصة الفصل :

يتم التحقيق المحاسبي من خلال اتخاذ عدة إجراءات معينة تبدأ بمرحلة جمع أكبر قدر من المعلومات الجبائية عن المكلفين بالضريبة و تحديد المكلفين الخاضعين للتحقيق ثم ثاني مرحلة اتخاذ الإجراءات القانونية الأولية من أجل التحضيرات الملائمة لممارسة حق التحقيق المحاسبي وجمع كل الوثائق و المستندات اللازمة لكي تبدأ هذه العملية.

وبعد إرسال الإشعار بالتحقيق يقوم المحقق بفحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا الذي من خلاله يتخذ المحقق القرار بشأن قبول أو رفض محاسبته لينتقل إلى إعداد التبليغ الأولي و النهائي ثم كتابة التقرير النهائي يخص إنهاء المحقق نهايا مهمة التحقيق.

**تمهيد**

بعد ما تطرقنا في الجانب النظري على الضرائب بشكل عام من خلال أهدافها وتقنياتها والتزامات المكلف بها و كذا تسليط الضوء على أهداف الرقابة الجبائية و أهميتها في الحد من انتشار ظاهرة التهرب و الغش الجبائي التي يعمد إليها المكلف في تخفيض واجبه الضريبي و التي لها آثار سلبية على خزينة الدولة و التي تعتبرها مصدرا من مصادر إيراداتها، وكذا تسليط الضوء أيضا على وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية ألا وهو التحقيق المحاسبي وهو محور موضوعنا حيث تعرضنا لكيفيته و أهم مراحلها حيث يلعب دورا كبيرا في الكشف عن حالات الغش و التهرب الجبائي و تصحيحها وتكملة بما جاءت به الدراسة النظرية ارتأينا إلى دراسة حالة تطبيقية لكيفيته عند المكلفين في الواقع و لتحسيد ذلك توجهنا إلى مديرية الضرائب بولاية غرداية وعلية قمنا بتقسيم بحثنا إلى :

- ✓ المبحث الأول : الإطار التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب و الفرعية للرقابة الجبائية؛
- ✓ المبحث الثاني : التحقيق المحاسبي لمؤسسة.

## المبحث الأول : الإطار التنظيمي ومهام كلا من المديرية الولائية للضرائب والفرعية

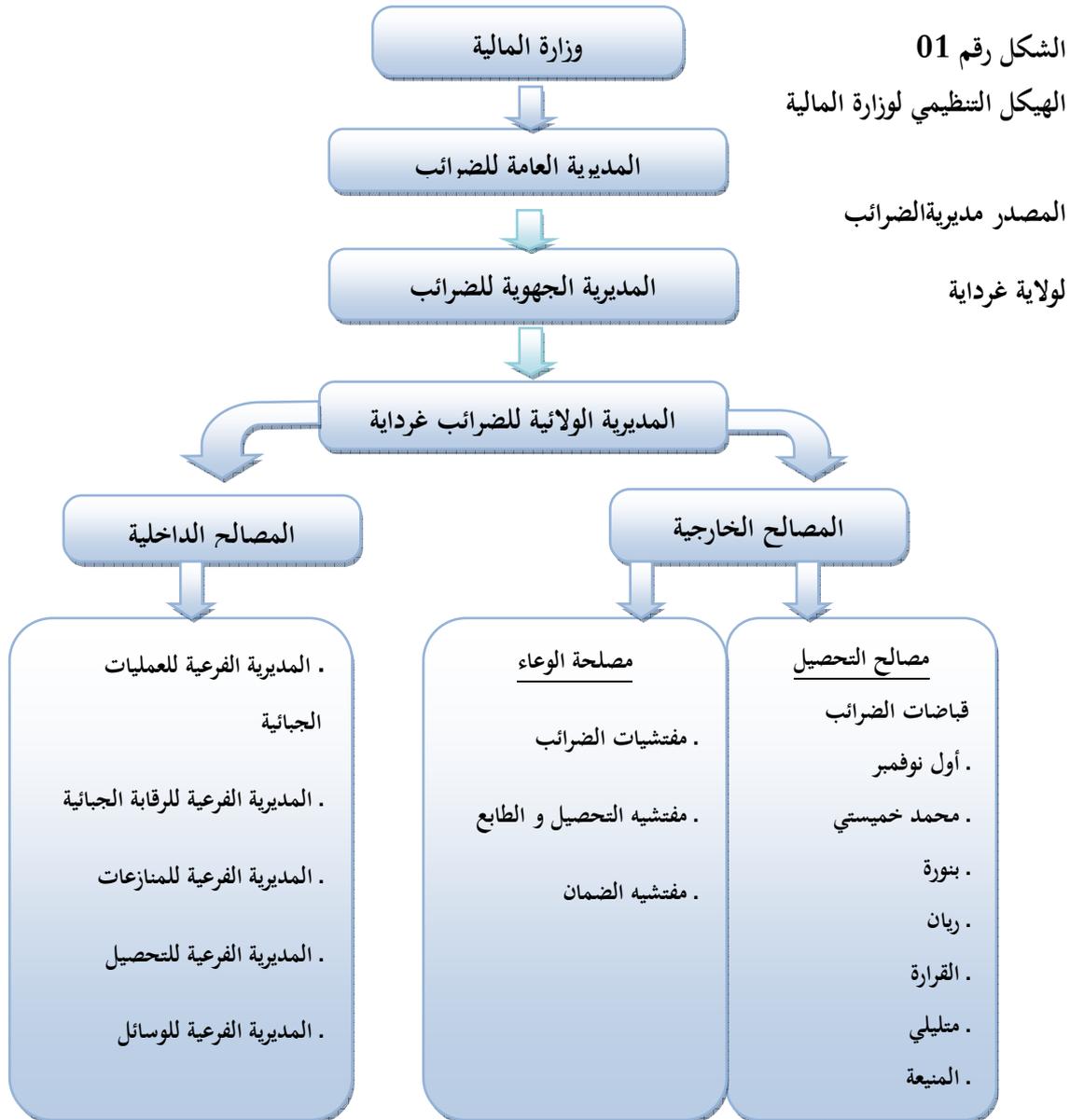
### للرقابة الجبائية

تعتبر المديرية الولائية للضرائب لولاية غرداية إدارة عمومية على المستوى المحلي وضمن المديرية التابعة لوزارة المالية، وقد مرت بعدة مراحل تأسيسية حيث كانت تابعة لمديرية التنسيق المالي للمصالح الخارجية التي كانت بدورها تشرف على مديرية أملاك الدولة و الخزينة العمومية و وكالات مسح الأراضي.

### المطلب الأول: الإطار التنظيمي ومهام المديرية الولائية للضرائب

#### الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية

يتمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية في خمس مديريات فرعية، تضم كل منها ثلاث مكاتب باستثناء المديرية الفرعية للوسائل، تعمل في إطار متكامل تحت سلطة مدير الضرائب، الذي يعد السلطة الآمرة في المديرية، وقبل التطرق إلى الهيكل التنظيمي للمديرية نقوم بعرض الهيكل التنظيمي لوزارة المالية وهو كالتالي :



### الفرع الثاني مهام المديرية الولائية

بظهور المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23 والذي ينص على التنظيم الجديد ومهام المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، تم إنشاء مديرية الضرائب بولاية غرداية وتحتوي على خمسة مديريات فرعية مع تفرع هذه الأخيرة إلى عدة مكاتب و سوف نتطرق إليها بالتفصيل.

#### أولا : المديرية الفرعية للوسائل

تتكفل بتسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب والسهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية و تنسيقها و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية و التطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

#### المكاتب الخاصة بها و مهامها

##### 1/ مكتب التكوين و المستخدمين

- السهر على احترام التشريع و التنظيم الساري المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية و التكوين.
- إنجاز أعمال ضبط التعداد و ترشيد مناصب العمل، التشريع يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

##### 2/ مكتب عمليات الميزانية

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الميزانية.
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب و مراكز الضرائب.
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

##### 3/ مكتب الوسائل و تسيير المطبوعات و الأرشيف

- تسيير الوسائل المنقولة و غير المنقولة و كذا المطبوعات و أرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.
- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين و الهياكل و العتاد و التجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

##### 4/ مكتب الإعلام الآلي

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي و الجهوي.
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية و مواردها.

#### ثانيا : المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

- هذه المديرية على صلة دائمة مع المفتشيات، تتابع سير عملها وتزودها بالمعلومات و المواد القانونية، وشرحها وكذا متابعة النتائج والعمل اليومي للمفتشيات و من مهامها أيضا :
- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات و تجميعها كما تكلف بأشغال الإصدار.

- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها و مراقبتها.
- متابعة أنظمة الإعفاءات و الامتيازات الجبائية الخاصة.

### المكاتب الخاصة بها و مهامها

#### 1/ مكتب الجداول

- التكفل بالجداول العامة و التصديق عليها.
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة و سندات التحصيل.

#### 2/ مكتب الإحصائيات :

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء و التحصيل.
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية و ضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

#### 3/ مكتب التنظيم و العلاقات العامة :

- استلام و دراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات
- متابعة الأنظمة الجبائية و استقبال الجمهور و إعلامه و توجيهه

#### 4/ مكتب التنشيط و المساعدة :

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و كذا بتنشيط المصالح المحلية و مساعدتها قصد تحسين مناهج العمل و انسجامها.
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير و معالجتها.

### ثالثا : المديرية الفرعية للتحصيل

تتسلم جداول الإحصاء المقدمة من طرف القبضات (قباضة التسيير، قباضة التحصيل)، إرسالها إلى المديرية للقيام بالتقسيم الدوري للتحصيل على مستوى كل قباضة، حتى تتسنى لها تحقيق البرنامج المسطر لها، لها علاقة أيضا مع المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، حيث تهتم بمراقبة المكلفين بالضريبة في ما يخص المبالغ المستحقة.

وتتكفل أيضا :

- التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب و الرسوم و كل ناتج آخر أو أتاوى.
- متابعة العمليات و القيود المحاسبية و المراقبة الدورية لمصالح التحصيل و تنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير و تصفية الحسابات و كذا التحصيل الجبري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
- مراقبة القابضات و مساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات و تطهيرها.

المكاتب الخاصة بها ومهامها :

1/ مكتب مرتقبة التحصيل :

- دفع نشاطات التحصيل.
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات.
- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية و كذا الهيئات المعنية.

2/ مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله :

- متابعة أعمال التأشير و التوقيع على المدفوعات و على شهادات الإلغاء من الجداول و سندات الإيرادات المتكفل بها.
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة.
- التكفل الفعلي بالأوامر و التوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة و تنفيذها.
- إعداد و تأشير عمليات و القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3/ مكتب التصفية :

- مراقبة التكفل و يكلف بالجداول العامة و بسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات و مستخرجات الأحكام و القرارات القضائية في مجال الغرامات و العقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب و المصادقة عليها.
- مركزة حسابات تسيير الخزينة و المستندات الملحقة.
- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها و جداول تصفية منتجات الخزينة و سجل الترحيل و مراقبة كل ذلك.

رابعا : المديرية الفرعية للمنازعات

تستقبل شكاوي وانشغالات المكلفين بالضريبة، سواء كانت ناتجة عن أعمال المفتشيات أو تلك الخاضعة للتحقيق المحاسبي أو عمليات التحصيل، و تقوم بإرسال هذه الشكاوي إلى المصالح المعنية قصد الدراسة وإبداء الرأي، ثم تقوم بدراسة المعمقة للملف و تبليغ المكلف في مدة لا تتجاوز 4 أشهر، بالقرار المتخذ بعد الدراسة.

المكاتب الخاصة بها و مهامها :

1/ مكتب الاحتجاجات :

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.
- استلام و دراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2/ مكتب لجان الطعن :

- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل و عرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.
- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة و تقديمها للجان المصالحة و الطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.

### 3/ مكتب المنازعات القضائية :

- إعداد و تكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

### 4/ مكتب التبليغ و الأمر بالصرف :

- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

### المطلب الثاني : الإطار التنظيمي ومهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

تتضمن المديرية الفرعية لرقابة الجبائية على ثلاث مكاتب هي:

- ✓ مكتب البطاقات و المقارنة؛
- ✓ مكتب المراجعات الجبائية؛
- ✓ مكتب البحث عن المعلومة الجبائية؛
- ✓ مكتب مراقبة التقييمات.

إذ يعمل كل مكتب حسب اختصاصه بهدف جعل الإدارة الجبائية أكثر فعالية، وبذلك تمكن الخزينة العمومية من الاستفادة من المبالغ المهيرة بطرق احتيالية، وسوف نتعرض لأعمال هذه المكاتب فيما يلي:

### الفرع الأول : مكتب البطاقات و المقارنة

ويكلف لاسيما بما يأتي :

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب

### الفرع الثاني : مكتب المراجعات الجبائية

وهو مكتب يقوم بعمله في شكل فرق و يكلف لاسيما بما يأتي :

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة.
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.

### الفرع الثالث : مكتب مراقبة التقييمات

وهو أيضا يعمل في شكل فرق و يكلف لاسيما بما يأتي :

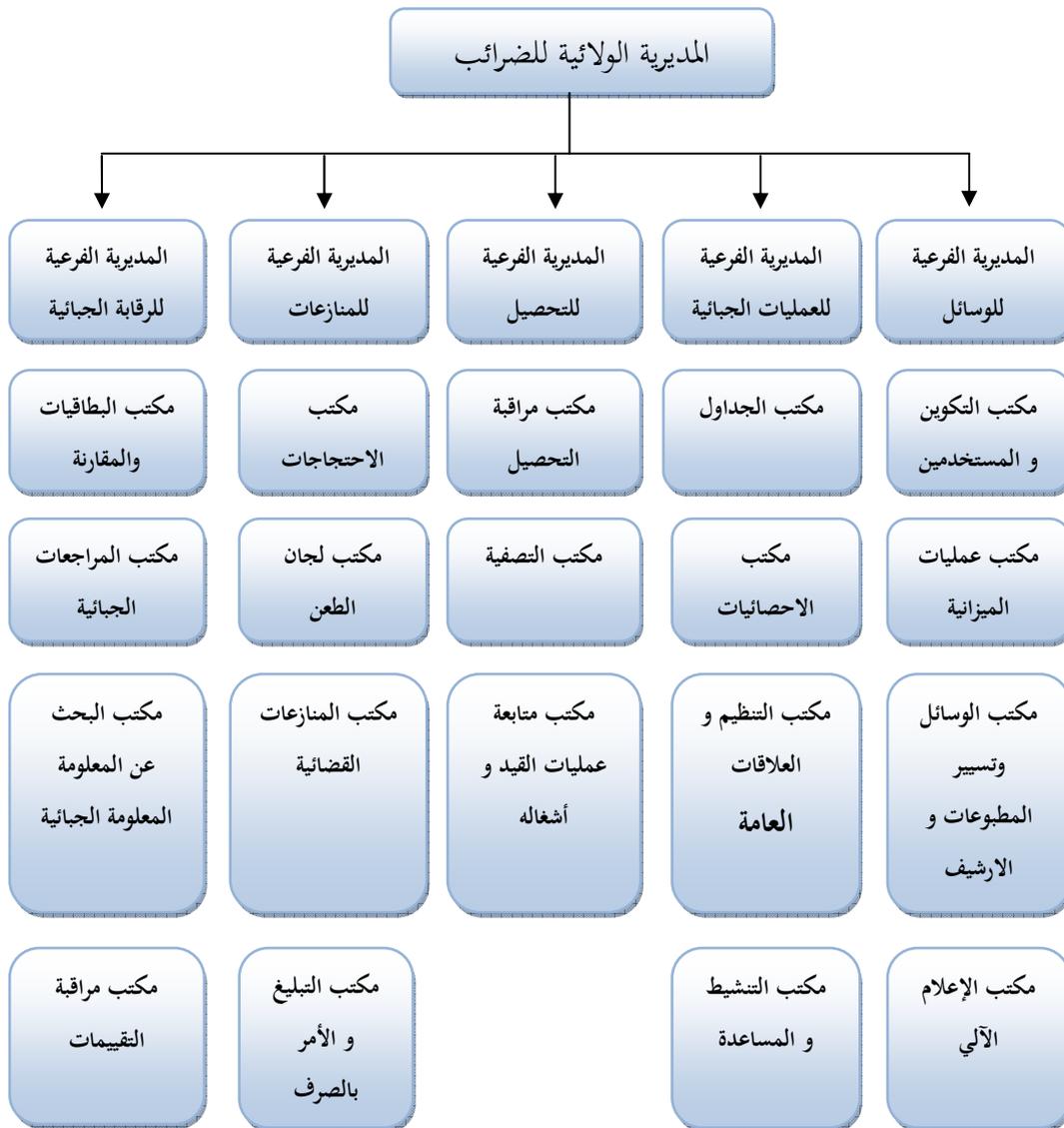
- استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

الفرع الرابع : مكتب البحث عن المعلومة الجبائية

ويكلف لاسيما بما يأتي :

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها وكذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات و البحث و كذا تنفيذ حق الاطلاع و حق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية.

الشكل رقم 02 الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر : مديرية الضرائب لولاية غرداية

### المبحث الثاني : التحقيق المحاسبي لمؤسسة

أثناء تربصنا في مديرية الضرائب و بالتحديد مديرية الرقابة الجبائية قدمت لنا مؤسسة خضعت للتحقيق المحاسبي ويتمثل نشاطها في تجارة مواد البناء بالتجزئة

#### المطلب الأول : إرسال الإشعار بالتحقيق

من أجل الشروع في عملية التحقيق في المحاسبة، يقوم المحققون بأول إجراء و هو إشعار المعني بالتحقيق و قد تم إرسال الإشعار مرفقا بميثاق المكلفين بالضريبة وتسليمه يدا بيد إلى مسيري المؤسسة شخصيا و محتواه:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية	
السيد :.....X.....	وزارة المالية
النشاط : تجارة مواد البناء بالتجزئة	مديرية الضرائب لولاية غرداية
العنوان :	نيابة مديرية المنازعات و الرقابة الجبائية
	مكتب التحقيقات
	2000/.....:
إشعار بالتحقيق	
السيد : المعني	
يشرفنا أن نعلمكم و باستثناء رأي مخالف من طرفكم، باقتراح حضورنا إلى مقركم بعد عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار وذلك ابتداء من الساعة 09:00 صباحا و هذا بغية التحقيق في تصريحاتكم التالية:	
- المداخيل و الأرباح للسنوات : 2005-2006-2007-2008	
- رقم الأعمال للسنوات التالية : 2005-2006-2007-2008	
- المداخيل المهنية للسنوات التالية : 2005-2006-2007-2008	
نطلب منكم أن تضعوا في متناولنا مختلف الوثائق المحاسبية التي سوف يتم فحصها و خاصة : دفاتر الأستاذ، الدفاتر اليومية، مراسلتكم، دفاتر الجرد، وكل الوثائق المتعلقة بالنشاط.	
بإمكانكم الاستعانة بوكيل أو مستشار من اختياركم أثناء التحقيق.	
وعند استحالة عملية التحقيق بسبب اعتراضكم الشخصي أو اعتراض الغير فإننا مضطرون و بناء على التشريع الساري و المفعول المنظم للضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال اللجوء للتقويم التلقائي للأسس الضريبية و الحقوق دون الإخلال و العقوبات	
تقبلوا سيدي فائق التقدير و الاحترام	
رئيس فرقة التحقيق :	غرداية في :.....
.....	المحققون :.....

المصدر : مديرية الضرائب لولاية غرداية

بعد استنفاد المدة القانونية الممنوحة للمكلف و المحددة بـ 10 أيام بتاريخ 2009/10/25 تمت عملية التحقيق من قبل المحققين و تحت إشراف السيد المدير...

قام المحققان بالفحص الشكلي لمحاسبة المكلف أي التأكد من وجود الدفاتر التي هو ملزم بمسكها، وبعد التطرق إلى الفحص المعمق للمحاسبة للتأكد من صحة هذه المعلومات المقدمة ليصل إلى تحديد النتائج الواجب تقديمها عند نهاية التحقيق.

#### دراسة شكل المحاسبة :

فمن الناحية الشكلية لم يتم رفضها لاحتوائها على كل السجلات المطلوبة من الناحية القانونية لاسيما منها سجل اليومية، سجل الجرد، سجل الأجور كذلك السجلات الأخرى المساعدة المسوكة بكيفية تسمح بمراجعة قيودها. أما المحاسبة من الناحية الناحية الموضوعية سجلت عليها بعض النقاط و التي سوف نتطرق إليها عند إعداد التبليغ الأولي.

#### المطلب الثاني : التبليغ الأولي و النهائي

#### الفرع الأول : التبليغ الأولي 2009/12/21

تم الإبلاغ بالنتائج المتوصل إليها في 2009/12/21 بعد انتهاء التحقيق الذي كان يوم 2009/12/10 في رسالة مضمونة ومسجلة ومنحت له 40 يوما لإعطاء الاقتراحات و كذا الحق في الاستعانة بوكيل من اختياره و كانت رسالة التبليغ الأولي كالتالي :

التحقيق المحاسبي و الجبائي الذي خضع له نشاطكم المتمثل في تجارة مواد البناء بالجزيرة للفترة غير المتقدمة الممتدة من 2005/01/01 إلى غاية 2008/12/31 سمح لنا بمعاينة النقائص و العيوب التالية:

#### سنة 2005 :

- فاتورة مشتريات بتاريخ 2004/02/10 سجلت في يومية المشتريات لشهر جانفي 2005 بمبلغ 09,216,128 دج و بما أن هذه الفاتورة تخص 2005 سوف يتم إعادة إدماجها في حساب النتائج.
- فحص الكشف البنكي أظهر وجود بعض الشيكات المسددة للغير مقيدة كتحويلات مالية من البنك إلى الصندوق و هي على التوالي :

- شيك بمبلغ 56,595 دج بتاريخ 2005/02/01

- شيك بمبلغ 62,000 دج بتاريخ 2005/07/19

- شيك بمبلغ 82,000 دج بتاريخ 2005/09/13

- شيك بمبلغ 100,000 دج بتاريخ 2005/10/17

وعليه سوف تعتبر هذه المبالغ كمشتريات غير مصرحة و يطبق عليها هامش ربح بـ 20% مع استفادكم من تخفيض الاستهلاك

- مجموع المشتريات غير المصرحة : 300,595
- هامش الربح : 1,20
- الزيادات : 360,714

سنة 2006 :

- فحص الكشف البنكي أظهر وجود بعض الشيكات المسددة للغير مقيدة كتحويلات مالية من البنك إلى الصندوق و هي على التوالي :

- شيك بمبلغ 60,000 دج بتاريخ 2006/02/19
- شيك بمبلغ 50,000 دج بتاريخ 2006/04/13
- شيك بمبلغ 273,900 دج بتاريخ 2006/10/19

وعليه سوف تعتبر هذه المبالغ كمشتريات غير مصرحة و يطبق عليها هامش ربح بـ 20% لتصحيح رقم الأعمال مع استفادتكم من تخفيض الاستهلاك

- مجموع المشتريات غير المصرحة : 383,900
- هامش الربح : 1,20
- الزيادات : 460,680

- قبض شيك بمبلغ 99,578 دج بتاريخ 2006/07/17 لم يسجل في يومية البنك، وسوف يعتبر هذا المبلغ كمبيعات غير مصرحة تضاف إلى رقم الأعمال.

سنة 2007 :

- فحص الكشف البنكي أظهر وجود بعض الشيكات المسددة للغير مقيدة كتحويلات مالية من البنك إلى الصندوق و هي على التوالي :

- شيك بمبلغ 50,000 دج بتاريخ 2007/03/14
- شيك بمبلغ 350,000 دج بتاريخ 2007/06/05

وعليه سوف تعتبر هذه المبالغ كمشتريات غير مصرحة و يطبق عليها هامش ربح بـ 20% لتصحيح رقم الأعمال مع استفادتكم من تخفيض الاستهلاك

- مجموع المشتريات غير المصرحة : 400,000

- هامش الربح : 1,20

- الزيادات : 480,000

سنة 2008 :

- فحص الكشف البنكي أظهر وجود بعض الشيكات المسددة للغير مقيدة كتحويلات مالية من البنك إلى الصندوق و هي على التوالي :

- شيك بمبلغ 15,200 دج بتاريخ 2008/02/03

- شيك بمبلغ 50,000 دج بتاريخ 2008/05/06

- شيك بمبلغ 150,000 دج بتاريخ 2008/06/26

وسوف يتم اعتبار هذه المبالغ كمشتريات غير مصرحة و يطبق عليها هامش ربح ب 20% لتصحيح رقم الأعمال مع استفادتك من تخفيض الاستهلاك

- مجموع المشتريات غير المصرحة : 215,200

- هامش الربح : 1,20

- الزيادات : 258,240

- فحص التصاريح الشهرية G50 أظهر عدم قيامكم بتسديد المستحقات في آونها حسب أرقام الأعمال المسجلة في يومية المبيعات

وقد تم حساب عقوبة التأخير على المستحقات تقدر ب 65,810 دج

جدول رقم 03: تصحيح رقم الأعمال

2008	2007	2006	2005	
7,135,017	8,171,285	4,854,960	3,012,925	رقم الأعمال المصرح به
258,240	480,000	560,258	360,714	الزيادات
7,393,257	8,651,285	5,415,218	3,373,639	رقم الأعمال المصحح

جدول رقم 04 : حساب النتائج

2008	2007	2006	2005	
402,227	644,067	405,150	258,900	النتائج المصرحة
258,240	480,000	560,258	360,714	الزيادات
/	/	/	128,216	إعادة دمج المشتريات
215,200	400,000	383,900	300,595	تخفيض الاستهلاك
5,164	9,600	11,205	7,214	التخفيض التلقائي للرسم TAP
440,097	714,467	570,303	440,021	النتائج المصححة

جدول رقم 05 : الحقوق المستدركة و العقوبات

2008		2007		2006		2005		
ع	ح	ع	ح	ع	ح	ع	ح	
516	5,164	960	9,600	1,20	11,025	721	7,214	الرسم على رقم الأعمال
4,390	43,900	12,240	81,600	14,286	95,243	9,198	61,321	الرسم على القيمة المضافة TVA
65,810	/	/	/	/	/	/	/	عقوبات التأخير
1,136	11,363	2,112	21,120	4,954	49,545	4,422	44,226	ضريبة الدخل IRG

### الفرع الثاني : الرد على التبليغ الأولي 2010/01/27

قامت المؤسسة X بالرد على التبليغ الأولي في 2010/01/27 والذي تضمن ما يلي :

لي الشرف أن أتقدم لسيادتكم بالملاحظات الناتجة عن التحقيق المحاسبي الذي خضعت إليه و الذي خص السنوات 2005 ، 2006 ، 2007 ، 2008 راجيا منكم أخذها بعين الاعتبار من أجل تخفيض الحقوق الضريبية الناتجة عن هذا

التحقيق و لاسيما في النقاط التالية :

إن المبالغ المسحوبة من حسابي البنكي و التي اعتبرت كمشتريات غير مصرح بها طيلة السنوات 2005،2006،2007،2008 هي في الواقع مبالغ سحبت لتغذية الصندوق إلا أن الوكالة بنك التنمية المحلية بالمنية لا يبدى اهتماما في تسجيل بيانات العمليات التي تتم في الحساب البنكي حيث في كثير من الأحيان تسجل عملية تغذية الحساب البنكي Versement كأنها تحويلا من الغير Virement و العكس صحيح و كذلك الأمر بالنسبة لعمليات السحب

لذا أرجو من سيادتكم إعفائي من هذه التصحيحات المستخرجة و شكرا

### الفرع الثالث : التبليغ النهائي 2010/02/08

بعد استلام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الرد على التبليغ الأولي من قبل المؤسسة X و قراءة مضمونه حيث أن الإدارة الجبائية لم تقتنع بأجوبة المؤسسة وأعدت التبليغ النهائي و قامت بإرساله إلى المؤسسة في 2010/02/08 و المتضمن ما يلي:

تبعا لجوابكم المرسل بتاريخ 2010/01/27 و المتضمن اعتراض على حساب الشيكات المسددة للغير كمشتريات غير مصرحة نظرا لوجود أخطاء في البيانات المسجلة على الكشف البنكي فعوض تسجيلها كسحب عادي سجلت كسحب من قبل الغير

إجابة نعلمكم بأن هذا الاعتراض غير مؤسس في غياب وثائق و إثباتات تبين وجهة هذه الشيكات و المستفيدين منه و عليه فان نتائج التحقيق المرسله إليكم في التبليغ الأولي تبقى دون تغيير.

جدول رقم 06 : تصحيح رقم الأعمال

2008	2007	2006	2005	
7,135,017	8,171,285	4,854,960	3,012,925	رقم الأعمال المصرح به
258,240	480,000	560,258	360,714	الزيادات
7,393,257	8,651,285	5,415,218	3,373,639	رقم الأعمال المصحح

جدول رقم 07 : حساب النتائج

2008	2007	2006	2005	
402,227	644,067	405,150	258,900	النتائج المصرحة
258,240	480,000	560,258	360,714	الزيادات
/	/	/	128,216	إعادة دمج المشتريات
215,200	400,000	383,900	300,595	تخفيض الاستهلاك
5,164	9,600	11,205	7,214	التخفيض التلقائي للرسم TAP
440,097	714,467	570,303	440,021	النتائج المصححة

بمجرد تسليم التبليغ النهائي لنتائج التحقيق إلى المكلف و موافقته على محتواه، يثبت حق الخزينة تجاه المكلف و نصبح الأعباء المسترجعة و كذا الغرامات المفروضة على المخالفات بمثابة دين عمومي تجاه الخزينة يجب تأديته من طرف المكلف و لهذا الغرض فان المحقق أول ما ينهي مهمة التحقيق فانه يقوم بإعداد إشعار بدفع المستحقات الشخصية يضمن فيه كافة الضرائب التي هي محل استرجاع و كذا الحقوق و الغرامات المسترجعة الواجبة الأداء، فقد قام المحقق بإعداد الإشعار بالمستحقات و الاعتذارات على أربعة نسخ، نسخة للمكلف المعني بدفع الحقوق و أخرى للقبضة المعنية بتحصيل الحقوق و أخرى تدرج ضمن ملف المعني بالتحقيق و تصنف في الأرشيف و أخرى ترسل إلى المديرية الجهوية.

**خلاصة الفصل :**

من خلال الدراسة التي قمنا بها على مستوى مديرية الضرائب بولاية غرداية و بالتحديد في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تبين لنا التحقيق المحاسبي الذي يمر بمراحل معينة انطلاقا من جمع المعلومات و تنتهي بإعداد التقرير النهائي. فيما يخص مؤسسة موضوع التحقيق فبعد إرسال الإشعار و الانطلاق في عملة التحقيق قام المحققين بالفحص المحاسبي من حيث الشكل حيث، بحيث كانت محاسبة المؤسسة سليمة واحتوائها على كل السجلات المطلوبة من الناحية القانونية، لكن من الناحية الموضوعية سجلت عليها بعض النقاط وقام المحققين بتصحيحها وقام بعدها المكلف بالرد على تلك التصحيحات لكن الإدارة الجبائية لم تقتنع بتلك المبررات فأعدت التبليغ النهائي وإشعار بدفع المستحقات التي هي محل استرجاع و الغرامات الواجبة على المؤسسة.

## خاتمة البحث :

لقد حاولنا في بحثنا المتواضع هذا تبيان الدور الهام الذي أصبحت تلعبه الضرائب في إحداث موارد كافية للخرينة لدفع عجلة التنمية، فضلا عن دورها التمويلي كأداة لجمع المال، فهي توجه كذلك الأموال المدخرة نحو الاستثمارات المنتجة. ومن هنا فإن المكلف بمجرد تخفيفه لأساس فرض الضريبة أو التخلص من دفعها نهائيا، يكون قد تسبب في إحداث آثار وخيمة سواء على المجال الاقتصادي والاجتماعي وخاصة المجال المالي.

وانطلاقا من هذا فإن مكافحة الغش والتهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، وهذا نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، ولجاجة هذه الظاهرة يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الممارسات والتي أجمعناها في الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع، ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار السلب، الشيء الذي فتح المجال للمكلف للتخلص من دفعها.

والاهتمام بدراسة وتحليل هذه الظاهرة، ومحاولة القضاء عليها لا يعد أمرا اختياريا للإدارة الجبائية بل حتمية أملتتها هذه الأسباب، ومن هنا توجب عليها تجنيد كل الوسائل و الطاقات التي تملكها إذا ما أرادت التحكم في الظاهرة المذكورة والقضاء عليها والتي تزداد استفحالا يوما بعد يوم وإذا كانت الرقابة الجبائية التي تعتبر نتيجة طبيعية للنظام التصريحي من أجمع الوسائل الردعية والوقائية لمحاربة الغش والتهرب الضريبيين إلا أنها تبقى قاصرة عن تأدية الدور المنوط بها نظرا للنقص الفادح في الوسائل المادية والبشرية لذا وجب تعزيزها بهذه الوسائل بما يكفل للإدارة التمكن من مراقبة كل المكلفين، بحيث يجب التركيز خاصة على الوسائل البشرية ذات الكفاءة والتكوين العالي في الميدان المحاسبي والقانوني. غير أن هذا يعتبر كحل ردعي من خلال ما تحدث عملية التحقيق من رهبة و خوف في نفوس المكلفين وما يترتب عليها من عقوبات، وتماشيا مع العصر وجب التفكير بالاعتماد أكثر على الحلول الوقائية الكفيلة بضمان الحد الأدنى من المكلفين النزهاء الذين يقومون بتأدية واجباتهم الجبائية دون ضغوط، وهذا ما بدأ المشرع الجزائري في تجسيده من خلال جملة الإصلاحات الجبائية عبر قوانين المالية المتعاقبة، والمتمثلة في تبسيط النظام الجبائي وجعله مرنا، والتقليل من وطأة الضغط الضريبي الذي أثقل كاهل المكلفين، والملاحظ أن الإدارة الجبائية قد تعاظمت عن عامل أساسي ألا وهو توعية المكلف الشيء الذي كان له بالغ الأثر في تفشي ظاهري الغش والتهرب الضريبي، ومن هنا تكمن ضرورة دراسة سلوك وتصرفات المكلف والحجج التي يقدمها لتبرير لجوئه إلى هذه السلوكيات.

وعلى هذا فإننا نرى ضرورة التركيز على تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين، وإقناعهم بجدوى فعالية مساهمتهم وكذا إرجاع الثقة لهياكل ومصالح السلطة العمومية من خلال وسائل الإعلام بإعطاء وتسهيل توفير المعلومات الخاصة بدور الضريبة وشرح المستجدات التي تطرأ على النظام الجبائي والإجراءات الإدارية من مواعيد الدفع وتقديم التصريحات، وتخصيص مكاتب على مستوى المصالح الجبائية للاستعلامات وتقديم التفسيرات من قبل موظفين ذوي كفاءة وسعة صدر لتوطيد العلاقة بين المكلف والإدارة والقضاء على الجو المشحون بينهما، بنذ كل أشكال البيروقراطية، وزرع علاقة إنسانية بعيدة عن العداوة والحساسيات وإضفاء روح التضامن والتعاون بين الإدارة والمكلف .

وفي خضم الدراسة للرقابة الجبائية لوحظ أنها تعتبر وسيلة هامة لتدعيم مكانة الجبائية العادية والوقوف ضد ظاهري الغش والتهرب الضريبيين ولأجل قمع كافة المحاولات وتسهيل أقصى العقوبات على المتهربين، لا بد من توفير وسائل مادية وبشرية.

إذ تبقى المراقبة الجبائية حد محدودة مقارنة بالوسائل الكمية والنوعية الموجودة والتي هي بحوزة الإدارة الجبائية مقارنة بالعدد الكبير والهائل للمكلفين فهؤلاء يستعملون دائما طرقا جد متطورة من أجل التهرب والغش والتي غالبا لا يتمكن المحققون من كشفها عن طريق عمليات الرقابة، هذه الأخيرة تعتبر بمثابة وسيلة ردعية لكشف المتهربين في بعض الأحيان ولكنها مع ذلك تبقى محدودة

وغير قادرة لوحدها على مجابهة الظاهرة ، ولهذا فمن الضروري تدعيمها بإجراءات ووسائل أخرى تجعل المكلف أمام إلزامية الرضوخ للإدارة وذلك بتنمية الوعي الضريبي لديه وحثمية إقناعه بالدور الفعال الذي تلعبه الدولة وضرورة الاقتطاعات الجبائية المطبقة على مداخليه وأرباحه وأهميتها في تغطية نفقات الدولة.

### التوصيات :

على غرار الواقع الذي تعيشه الإدارة الجبائية، يمكن طرح بعض المقترحات و التوصيات لعلها تساعده في عملية التحقيق و الرقابة و ذلك من خلال :

- تأكيد الحضور الدائم للإدارة في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة و عمليات التحقيق المتكررة للكشف عن الممارسات غير المعلنة و الكشف عن مصادر العائدات و ذلك بنشر أحوالها في كل أنحاء البلديات و الدوائر و هذا قصد الإحصاء.
- البحث عن المعلومة الضريبية ووضعها تحت تصرف الإدارة و تسهيل التداول بالتصريحات الشهرية للضرائب و الرسوم المدفوعة لتثيت عمليات التحقيق و الرقابة في عين المكان.
- تنظيم مراقبة المداخيل لتحديد المداخيل التي يمتلكها الشخص بصفة عادية أو غي عادية بالاستعمال الصارم للعقوبات الجنائية أو زيادة تكثيف العقوبات المالية لجعلا أكثر ردها.
- على المكلفين بعملية التحقيق أن يكونوا ذو كفاءة ودراية كبيرة في الميدان المحاسبي وذلك من قيل تكوينهم من قبل الإدارة الجبائية بهدف كشف كل الأخطاء و محاولات الغش أو التهرب التي يمكن أن يلجأ إليها المكلف.
- ضرورة وجود إدارة جبائية على درجة عالية من الكفاءة كما أن عمليات التحقيق يجب أن تشمل جميع المتعاملين بدون استثناء.
- نشر الوعي الضريبي، وتكريسه بين المكلفين لتدعيم الثقافة الضريبية بإنشاء مصالح متخصصة في الإعلام والترشيد الضريبي.
- العمل على استقرار التشريع الجبائي وثباته وتبسيط إجراءاته وذلك بتسهيل عملية التصريح عن طريق إشراك الإدارات المحلية القريبة من المواطن خاصة في المناطق النائية وتدارك الثغرات الموجودة التي تعطي فرص للتهرب والغش الضريبيين وبالتالي زيادة مردوديته.

## قائمة المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

### I. الكتب :

- 1/ العبيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الثانية، 2006.
- 2/ حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية الإسكندرية بدون ذكر السنة.
- 3/ حامد عبد المجيد دواز، مبادئ الاقتصاد العام، دار وائل، الأردن، 1998.
- 4/ حسن عواضة، المالية العامة، دار الخلود، مصر، 1995.
- 5/ حسن عواضة، عبد الرؤوف فطيش، المالية العامة لموازنة الضرائب و الرسوم دراسة مقارنة، دار الخلود، الطبعة الأولى، 1995.
- 6/ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، بدون ذكر السنة.
- 7/ رفعة محجوب، الإيرادات العامة، دار النهضة العربية للطباعة، بيروت، 1968.
- 8/ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، طبعة 3، بيروت، 1985.
- 9/ سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
- 10/ عادل محمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1992.
- 11/ عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، ط1، دار النهضة العربية، بيروت، 1972.
- 12/ عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات المالية، الطبعة الأولى منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002.
- 13/ علي العربي و د.عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة ، كلية التجارة جامعة الكويت، الكويت، بدون سنة نشر.
- 14/ غازي عناية، المالية و التشريع الضريبي، دار البياق، 1998.
- 15/ محمد أحمد خليل، المراجعة و الرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، 1968.
- 16/ محمد قاسم القزويني، مهدي حسيني زويق، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
- 17/ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، دار المحمدية، الجزائر 1994.
- 18/ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2003 ، منشورات بغداد، الجزائر.

19/ وليد زكرياء همام وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، دمشق، 1997.

20/ وليمس توماس. امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التحقيق، دار المريخ، 1989.

## II. المذكرات و الرسائل:

1/ الععلان علي أو سعدي نصيرة، التحقيق الجبائي في المحاسبة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2002.

2/ العلمي غريقة وحمزة لهواجي، الرقابة و دورها في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة تخرج لنيل شهادة تقني سامي فرع محاسبة و تسيير، المعهد الوطني المتخصص في التكوين المهني، النوميترات غرداية، 2004.

3/ بوغازي نجيب، الغش و الرقابة الجبائية، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الدراسات العليا في المالية، المعهد الوطني للمالية، القليعة، 1997.

4/ عصماني بيمية و بوديسة الزهراء، التهرب الضريبي أثره على الخزينة العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي بالمدية، 2007.

5/ عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش: دراسة النظام الرقابي الجزائري، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001.

6/ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002.

7/ واعيل عبد القادر عشيط عبد الحميد، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2008.

## III. النصوص التشريعية:

- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب 2002.

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 1992.

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 1996.

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2001.

- قانون الرسم على القيمة المضافة 1999.

- القانون التجاري.
- قانون المالية ، وزارة المالية 2000.
- قانون المالية 2002.
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 1996.
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2008.
- ميثاق المكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، المطبعة الرسمية، البساتين بئر مراد رايس 2010.
- المرسوم التنفيذي رقم 91/50 الصادر في 1991/02/23 وزارة المالية.
- التعليم رقم 368 المؤرخة في 1995/07/27.
- المنشور 150/95 المؤرخ في 1995/10/07.

## ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

### I. Les ouvrages

- 1/ A.Beetocheem et ph. Bozzach , L'intégration fiscale, éditions Francis le febvre pairs 2001.
- 2 A.Margairaz, la Froude fiscale et Succédées, 2eme édition 1965.
- 3/ Berrahal Belkacem Mourad, La vérification de comptabilité – Description et analyse Mémoire en finance I.N.F (Kolea)Algérie 1995.
- 4/ Camille Rosier, L'impôts, montaigne, Paris.
- 5/ Chabali Omar Les techniques de vérification, IEDF, COLEA, p50.
- 6/ Francis querol, le control fiscal en France, conférence avril 1988 université Toulouse
- 7/ J.C Martinez, la Froude fiscale, PUF, Paris, 1984.
- 8/ Lucien Mehle et Beltrance, science et techniques fiscal, P.U.F., Paris 1984.
- 9/ MCO zain, Pressais de fiscalité de l'entreprise, litec, 1990.
- 10/ M.duxerger, finance publique, P-V-E, Paris, 1995.
- 11/ Philip colin, gilles Gervaise fiscalité pratique 16 édition 91/92.

12/ Phillip Colin, verification Fiscal.

13/ Source Nait Yousef Salah, la forme et le contrôle fiscal.

14/ T.Gilbert, Droit fiscal, 3eme édition, Paris, 1992.

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

**Avis de Vérification de Comptabilité**

Référence N° :

Lettre avec  
A.R.

A.M. ....

Le ..... 20.....

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

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

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

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

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

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

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

**Le Chef de Brigade**

**Nom et Grade des Vérificateurs**

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

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministre des Finances  
Direction Générales des Impôts  
Direction Régionale des Impôts de Ouargla  
Direction des Impôts de la wilaya de Ghardaïa  
Sous – Direction du Contrôle Fiscal

**Notification de Redressements suite  
à la Vérification ponctuelle de Comptabilité**

Référence N° :

Lettre avec  
A . R

A . M

Le .....

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° ..... du ..... Vous avez fait l'objet d'une vérification ponctuelle de comptabilité du ..... au ..... au titre des exercices ..... se rapportant aux impôts , droits et taxes ci-après désignés : .....

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

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de Trente (30) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagé. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du code des procédures fiscales).

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

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

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

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

Veillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression e notre parfaite considération.

**Le Chef de Brigade**

**Noms et Grades des  
Vérificateurs**

**DIW DE : GHARDAIA**

**Vérification : /2009/ .....**

**Notification n° /DIW/SDCF/BVF/2009 du**

**Nombre de Page : ..... pages**

## تبليغ أولي

تبعاً للتحقيق المحاسبي و الجبائي الذي أجرى على نشاطكم التجاري و المتمثل في  
..... بحي ....., ولاية غرداية ، للفترة الغير متقادمة و الممتدة  
من..... إلى غاية ..... و الذي بين لنا الأخطاء التالية :

**من حيث الشكل :**

..... -

**من حيث المضمون :**

**سنة .....**

..... -  
..... -  
..... -  
..... -  
..... -  
..... -

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

**DIW DE : GHARDAIA**

**Vérification : ..... /2009/ .....**

**Notification n° /DIW/SDCF/BVF/2009 du**

**Nombre de Page : ..... pages**

**جدول حساب المواد :**

.....	المادة
	- المخزون الأولي لسنة 2005 (+)
	- مجموع المشتريات من 2005 إلى 2008 (+)
	- المخزون النهائي لسنة 2008 (-)
	- مجموع الإستهلاك
	- مجموع المبيعات من 2005 إلى 2008
	- الفرق

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

**(1)- جدول توزيع رقم الأعمال :**

مجموع ر.أ.	2008	2007	2006	2005	رقم الأعمال
					توزيع رقم الأعمال

**(2) - جدول حساب الزيادات :**

2008	2007	2006	2005	رقم الأعمال الإجمالي الغير مصرح
				النسب المؤوية
				المجموع

بخصوص سنة 2005 المبلغ 242.880 الذي يعبر عن المبيعات الغير مصرحة فقد تم تسويته بالمقبوضات الغير مصرحة.

**DIW DE : GHARDAIA**

**Vérification : ..... /2009/ .....**

**Notification n° /DIW/SDCF/BVF/2009 du**

**Nombre de Page : ..... pages**

**(3) - جدول حساب رقم الأعمال المعدل:**

2008	2007	2006	2005	
				رقم الأعمال المصرح
				الزيادات
				رقم الأعمال المصحح

**(4) - جدول حساب الحقوق:**

2008	2007	2006	2005	
				الزيادات
				الرسم TAP
				العقوبات
				الرسم TVA
				العقوبات

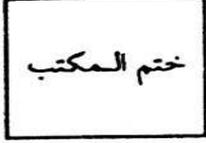
**(5) - جدول تعديل النتائج:**

2008	2007	2006	2005	
				النتائج المصرحة
				الزيادات
				تخفيض تلقائي لـ TAP
				الإستهلاك
				النتائج المعدلة
				ضريبة على الدخل الإجمالي IRG
				العقوبات

**المدة : \_\_\_\_\_**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série C n° 18



استدعاء

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

السيد (ة):

ر.ت.إ: [ ]

شارع: رقم:

المرجع:

في:

يشرفني أن أطلب منكم الحضور إلى مصالحنا الكائنة بـ .....

الطابق ..... مكتب رقم ..... يوم .....  
ما بين الساعة ..... والساعة ..... من أجل القضية التالية التي تخصكم

مرفقين بالوثائق التالية: .....

تقبلوا مني، فائق التقدير و الاحترام.

حرر بـ ..... في .....

الرجاء إحضار هذا الاستدعاء معكم



## الفهرس

الإهداء

كلمة شكر

الملخص

قائمة الجداول

قائمة الأشكال البيانية

قائمة الملاحق

قائمة الرموز و الاختصارات

الفهرس

أ	.....	مقدمة عامة
04	.....	الفصل الأول : عموميات حول الضريبة و الرقابة الجبائية
04	.....	تمهيد
05	.....	المبحث الأول : ماهية النظام الضريبي
05	.....	المطلب الأول : النظام الضريبي و أهدافه
06	.....	المطلب الثاني : ماهية الضريبة قواعدها وأهدافها
10	.....	المطلب الثالث : أنواع الضرائب والتزامات المكلف بها
15	.....	المبحث الثاني : الرقابة الجبائية
15	.....	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها
17	.....	المطلب الثاني : الإطار القانوني لعملية الرقابة الجبائية
19	.....	المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية و الأعوان المكلفون بها
22	.....	خلاصة الفصل
24	.....	الفصل الثاني : التهرب و الغش الجبائي
24	.....	تمهيد
25	.....	المبحث الأول : تحليل ظاهرة التهرب و الغش الجبائي
25	.....	المطلب الأول : مفهوم التهرب و الغش الجبائي
26	.....	المطلب الثاني : أنواع التهرب و الغش الجبائي
28	.....	المطلب الثالث : أسباب التهرب و الغش الجبائي

32	..... المبحث الثاني : عناصر الغش الجبائي طرقه، أساليبه وآثاره
32	..... المطلب الأول : عناصر الغش الجبائي و طرقه
37	..... المطلب الثاني : أساليب قياس الغش الجبائي
39	..... المطلب الثالث : آثار الغش الجبائي
42	..... خلاصة الفصل
44	..... الفصل الثالث : التحقيق المحاسبي
44	..... تمهيد
45	..... المبحث الأول : الأعمال الأولية للتحقيق
45	..... المطلب الأول : البحث عن المعلومة الجبائية
48	..... المطلب الثاني : المرحلة التحضيرية
50	..... المطلب الثالث : إرسال الإشعار بالتحقيق
54	..... المبحث الثاني : الأعمال الميدانية و النهائية للتحقيق
54	..... المطلب الأول : فحص المحاسبة من حيث الشكل
55	..... المطلب الثاني : فحص المحاسبة من حيث المضمون والإجراءات المتخذة بعده
60	..... المطلب الثالث : إعلام المكلف بنتائج التحقيق
62	..... خلاصة الفصل
64	..... الفصل الرابع : دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية غرداية
64	..... تمهيد
65	..... المبحث الأول : الإطار التنظيمي ومهام كلا من المديرية الولائية للضرائب والفرعية للرقابة الجبائية
65	..... المطلب الأول : الإطار التنظيمي و مهام المديرية الولائية للضرائب
69	..... المطلب الثاني : الإطار التنظيمي و مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
71	..... المبحث الثاني : التحقيق المحاسبي لمؤسسة
71	..... المطلب الأول : إرسال الإشعار بالتحقيق
72	..... المطلب الثاني : التبليغ الأولي و النهائي
78	..... خلاصة الفصل
80	..... الخاتمة العامة
82	..... قائمة المراجع

