



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت

كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية و  
المحاسبة

تخصص : محاسبة و جباية معمقة

تحت عنوان :

دور الرقابة الجبائية في التخفيف من ظاهرة التهرب  
الضريبي دراسة حالة بمركز الضرائب بعين تموشنت

من إعداد الطالبين :

صايفي رحاب فاطمة

قناوي غزلان

قيمت و أجزيت بتاريخ ..../06/2022

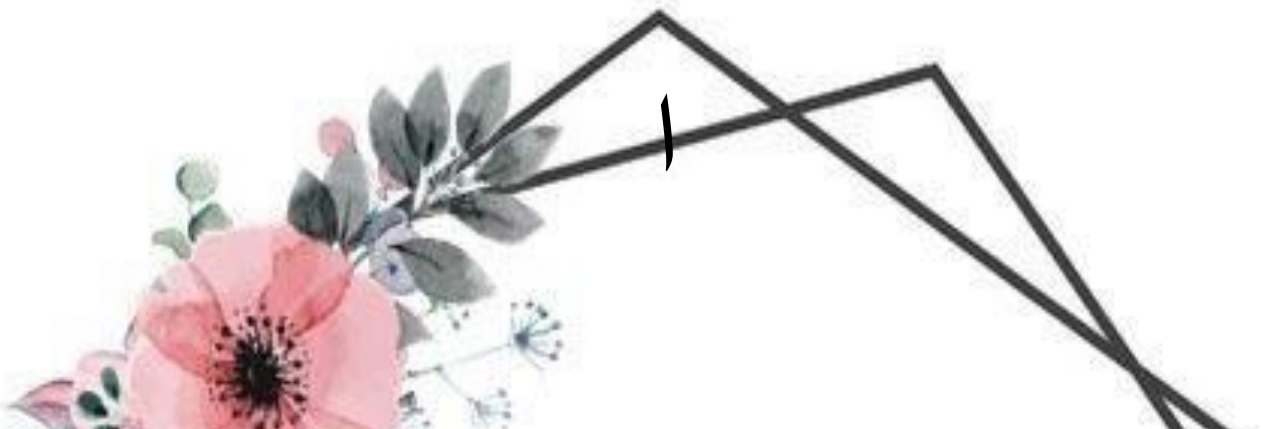
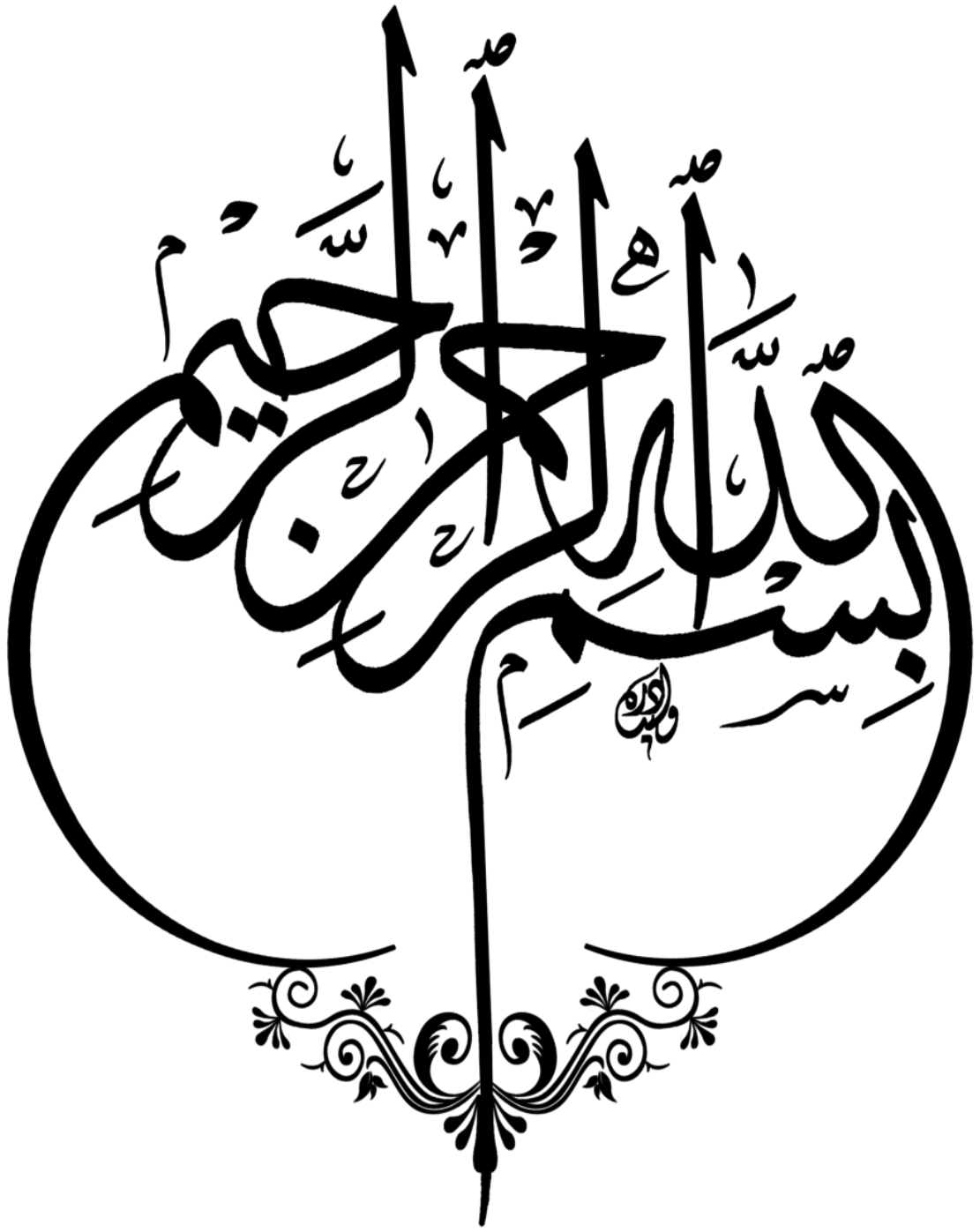
أمام اللجنة المكونة من الأساتذة

أ العربي مليكة رئيسا

أ عبد الباقي حياه مشرفا

أ سيد حيات مقيما

السنة الجامعية 2021-2022



# الشكر والعرفان

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في إتمام  
هذا البحث العلمي؛ والذي ألهمنا الصحة والعافية

فالحمد لله حمدا كثيرا

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير

إلى الأستاذة المشرفة "عبد الباقي حياة"

على كل ما قدمته من معلومات وتوجيهات

قيمة ساهمت في إثراء موضوع دراستنا

ونشكر أيضا كل من ساهم

في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد

رحاب

غزلان

## الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع الى رمز الوفاء وفيض السخاء

وجود العطاء عند البلاء إلى أمي أطال الله في عمرها  
وإلى من علمني معنى الحياة أبي العزيز جزاه الله الجزاء  
الأوفر وأطال الله في عمره ؛ إلى أختي وأخي وجدتي  
إلى كل من قاسموني الحب والحنان  
وإلى كل من كتبهم قلبي ولم يكتبهم قلبي.

غزلان

## الإهداء

إلى روح أمي الطاهرة رحمك الله الحاضرة دوما رغم الغياب  
إلى هديتي من الله أبي أطال الله في عمرك  
إلى أختي ملاك وأخي عماد وإسلام

إلى الطفولة التي ملأت عالمي ابن أخي عبد الصمد  
وإلى زوجة أخي وأختي الثانية؛ إلى زوجي الكريم  
وأصدقائي أهدي إليكما هذا البحث  
المتواضع؛ عسى أن أكون مصدر فخرا لكم.

رحاب

## الملخص

بزيادة ظاهرة التهرب الجبائي الذي أصبح عائقا على عاتق الخزينة العمومية للدولة وذلك من خلال الآثار الناتجة عنه. وفي هذا الإطار توجب علينا دراسة وسيلة قانونية مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة وهي الرقابة الجبائية كإجراء يهدف إلى تحقيق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين.

من هذا المنطلق قمنا بإعداد هذه الدراسة التي تسعى لتوضيح مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي، وبالتالي تحقيق مداخل هامة لميزانية الدولة وضمان بلوغ الأهداف المرجوة والمسطرة من طرف السلطات المعنية، ولأجل هذا قمنا بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت ومصلحة الرقابة الجبائية، حيث تعرضنا لكل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة وكيفية قيام المحققين بمحاربة التهرب الضريبي من خلال أنواع الرقابة الجبائية. وهذا بإتباع كافة المراحل والإجراءات اللازمة، ثم توصلنا إلى إستخلاص النتائج وتقديم الإقتراحات التي يمكن أن تخدم مديرية الضرائب محل الدراسة قصد التوصل إلى نتائج أفضل في المستقبل.

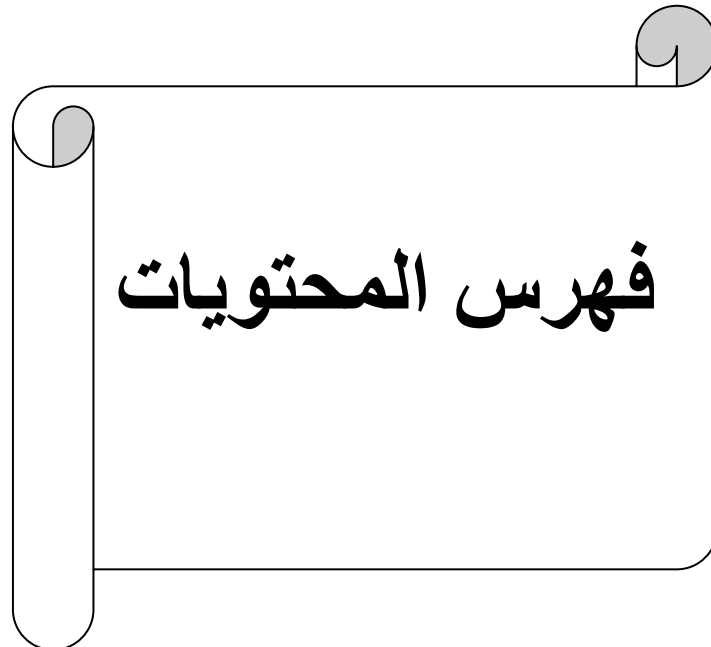
**الكلمات المفتاحية:** الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي، التحصيل الجبائي.

## Résumé

Accroître le phénomène de l'évasion fiscale, qui est devenu un obstacle au trésor public de l'État par ses effets. Dans ce contexte, nous devons examiner les moyens légaux imposés aux contribuables, à savoir l'imposition comme mesure visant à vérifier l'exactitude des renseignements autorisés par les contribuables.

De ce point de vue, nous avons préparé cette étude qui vise à illustrer la contribution du contrôle fiscal à la perception fiscale. Pour cette raison, nous avons effectué une étude de terrain de la Direction des impôts de l'Etat d'Ain Témouchent et de l'Autorité de contrôle fiscal. et comment les enquêteurs luttent contre l'évasion fiscale par le biais de types de contrôle fiscal. Cela fait suite à toutes les étapes et procédures nécessaires, et nous tirons ensuite des conclusions et faisons des suggestions qui pourraient servir la direction fiscale en question afin d'obtenir de meilleurs résultats à l'avenir.

**Mots clés :** contrôle fiscal, évasion fiscale, recouvrement fiscal.



## فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
إهداء	
شكر وتقدير	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
فهرس الملاحق	
مقدمة	أد
<b>الفصل الأول : الإطار النظري للتهرب الضريبي</b>	
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي وأشكاله	2
المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي	2
المطلب الثاني : أشكال التهرب الضريبي	3
المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي وأشكاله	5
المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي	5
المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي	7
المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي وأهدافه	8
المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي	9
المطلب الثاني: سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر	11
خلاصة	14
<b>الفصل الثاني: لمحة عن الرقابة الجبائية</b>	
تمهيد	16

17	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
17	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
19	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
28	المبحث الثاني : أسباب الرقابة الجبائية وأهدافها
28	المطلب الأول: أسباب الرقابة الجبائية
29	المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية
30	المبحث الثالث: إطار القانوني للرقابة الجبائية
30	المطلب الأول: سلطات الإدارة الجبائية
42	المطلب الثاني: حقوق والتزامات المكلف بالضريبة
46	خلاصة
<b>الفصل الثالث: دراسة حالة لمصلحة الضرائب لولاية عين تموشنت</b>	
48	تمهيد:
49	المبحث الأول: التعريف بمركز الضرائب
49	المطلب الأول : تعريف بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت
50	المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب وهيكله التنظيمي
56	المبحث الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب للكشف عن التهرب الضريبي
56	المطلب الأول: إجراءات التحقيق المحاسبي للكشف عن التهرب الضريبي
62	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المصوب للكشف عن التهرب الضريبي
63	المبحث الثالث: دراسة حالة لكل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب.
63	المطلب الأول: : دراسة حالة التحقيق المحاسبي
70	المطلب الثاني: دراسة حالة التحقيق المصوب
76	خلاصة
78	خاتمة
81	قائمة المراجع
85	الملاحق



# فهرس الجداول والأشكال

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
64	دراسة المشتريات خلال عملية التحقيق المحاسبي (الحالة الأولى)	1

65	دراسة الأعباء خلال فترة التحقيق (الحالة الأولى)	2
65	تجميع رقم الأعمال الخاص بنشاط تجارة الجملة لمواد البناء (الحالة الأولى)	3
66	تجميع رقم الأعمال الخاص بنشاط نقل البضائع (الحالة الأولى)	4
66	الرسم على النشاط المهني الواجب إعادة تسديده مع العقوبة (الحالة الأولى)	5
67	الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب إعادة تسديدها مع العقوبة (الحالة الأولى)	6
68	الضريبة على الجور الواجب إعادة تسديدها مع العقوبة (الحالة الأولى)	7
69	الرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات (الحالة الأولى)	8
70	الرسم على القيمة المضافة الخاص بالمشتريات (الحالة الأولى)	9
72	دراسة المشتريات لسنتي 2020 و 2021 (الحالة الثانية)	10
72	يبين رقم الأعمال المقبوض من خلال مقارنة الكشوفات البنكية (الحالة الثانية).	11
72	يبين رقم الأعمال المفوتر من خلال مقارنة الكشوفات البنكية (الحالة الثانية)	12
73	يبين الفواتير المرفوضة لمادتي العجلات و قطع الغيار سنة 2020 (الحالة الثانية).	13
73	يبين الفواتير المرفوضة لمادتي العجلات و قطع الغيار لسنة 2021 (الحالة الثانية)	14
73	إعادة تأسيس الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (الحالة الثانية)	15
74	قائمة الفواتير المسددة نقدا لسنة 2021 (الحالة الثانية)	16
74	الحسومات المرفوضة على المشتريات في مجال الرسم على القيمة المضافة (الحالة الثانية)	17
75	استرداد الرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى العقوبات (الحالة الثانية)	18
75	نتيجة عملية التحقيق المصوب لسنتي 2020 و 2021	19

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	الرقابة الجبائية	1
19	الرقابة العامة	2
20	الرقابة الشكلية	3
24	الرقابة على الوثائق	4
25	الرقابة العامة	5
55	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	6

## فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم
85	إشعار بالتحقيق	1
86	التبليغ الأولي	2
87	التبليغ النهائي بنتائج التحقيق	3
88	الفرض النهائي للضريبة	4



المقدمة

تعد الضرائب من أهم مصادر الحصول على موارد المالية للدولة من أجل تمويل وسد نفقاتها العامة والتي تعتبر العمود الفقري والشرط الأساسي لقيام المشاريع وسيرها والمؤثر الأساسي على النشاط الاقتصادي

غير أن هذا المفهوم يمكن أن يتأثر بمدى استجابة المكلفين بالضريبة فهناك من يستعمل الطرق المشروعة وغير المشروعة المتاحة للتحايل وتجنب دفع الضرائب بشكل طبيعي فمن أبرز العقبات والمشكلات التي تواجهها الدولة هي ظاهرة التهرب الضريبي في تنفيذ سياستها و الذي يؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني كونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة وكأغلب أنظمة بلدان العالم فإن النظام الجبائي الجزائري مبني على حرية التصريح للمكلف بمداخله فجاءت الرقابة الجبائية لتراقب وتتأكد من صحة هذه التصريحات ومطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية بالإضافة إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات ومحاولة تصحيحها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي باتت في النمو المستمر

تختلف مصادر تمويل النفقات العامة من دولة إلى أخرى حسب ما تحصل عليه كل دولة من موارد لتأمين الإيرادات اللازمة لانجاز مشاريعها المسطرة؛ ومهما اختلفت هذه المصادر فإن الجبائية تعتبر أهم هذه الموارد لتمويل التنمية وخزينة الدولة كون أن التمويل الخارجي يهدد الاستقلال الاقتصادي والمالي لأي بلد؛ كما أن للجبائية القدرة على التأثير على السياسة الاقتصادية للبلد بالإضافة إلى اعتبارها أداة تتخذها الدولة للمساهمة في تحقيق أهدافها

### إشكالية الدراسة:

فمن خلال هذا البحث فإن الإشكالية المراد الإجابة عنها وتوضيحا تتمثل أساسا في السؤال الرئيسي التالي :

كيف يمكن للرقابة الجبائية أن تؤدي إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بطرح بعض التساؤلات الفرعية :

ماهي أسباب التهرب الضريبي في الجزائر ؟

هل التشريعات والقوانين الجبائية في الجزائر كافية للحد من هذه الظاهرة؟

ماهي إجراءات التحقيق في تصريحات المكلف بالضريبة التي من شأنها الكشف عن التهرب الضريبي؟

### فرضيات الدراسة :

وللإجابة عن التساؤلات السابقة يمكن طرح الفرضيات التالية:

ينشأ التهرب الضريبي في الجزائر نتيجة لعوامل خاصة بالمكلف بالضريبة وكذا لثغرات في النظام الضريبي

تعتبر الرقابة الجبائية أداة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

يعتبر التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب من بين أهم إجراءات الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي في الجزائر

### أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من مكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص , كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من ابرز العقبات التي تواجهها الدولة في تمويل الخزينة , مما يستدعي مجابهة هذه الظاهرة من خلال الرقابة الجبائية التي ترغب في الحد من هذه المشكلة

### أهداف البحث :

تتجلى الأهداف المرجوة في هذا البحث إلى :

تشخيص الدقيق لظاهرة التهرب الضريبي ومعرفة أسبابه

تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر

التعرف على مختلف أجهزة الرقابة الجبائية القائمة على مكافحة التهرب الضريبي

### أسباب اختيار هذا الموضوع :

تعود أسباب اختيارنا لهذا الموضوع هي :

البحث عن وسيلة لكبح هذه الظاهرة المتمثلة في الرقابة الجبائية

الرغبة الشخصية في البحث عن ظاهرة التهرب الضريبي

كون الموضوع ذو صلة بمجال تخصصي وهو المحاسبة والجبائية المعمقة

**حدود البحث:** بهدف معالجة الإشكالية المطروحة وتحقيق الأهداف المرجوة تم تحديد حدود هذا البحث كما يلي:

- (أ) **الحدود المكانية:** تم تطبيق بحثنا على مستوى ولاية عين تموشنت؛ وتم إسقاطها على مديرية الضرائب وموضوعنا يعالج طرق وأساليب الرقابية المتعلقة بالتحقيق المحاسبي والتحقق المصوب المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- (ب) **الحدود الزمنية:** تم إجراء الدراسة الميدانية في حدود الفترة الممتدة من 2018 إلى 2021.

### **المنهج المتبع:**

اعتمدنا في معالجة بحثنا على المزج بين التهجين الوصفي و التحليلي , حيث تم استخدام المنهج الوصفي في التطرق إلى مختلف المفاهيم النظرية حول ظاهرة التهرب الضريبي وكذا الرقابة الجبائية , أما فيما يخص المنهج التحليلي فقد استخدمناه في تحليل إحصائيات الرقابة الجبائية وتم استخدام منهج دراسة حالة لبعض المكلفين بالضريبة بالمديرية الفرعية الرقابة الجبائية بعين تموشنت

### **صعوبات البحث :**

من بين الصعوبات التي واجهناها خلال القيام بالبحث هي صعوبة الحصول على إحصائيات الدقيقة لبعض حالات المكلفين بالضريبة في مديرية الرقابة الجبائية للضرائب نظرا لسرية المعلومات.

### **تقسيم الدراسة :**

من أجل الإلمام بمختلف جوانب الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة, تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول , فصلين نظريين وفصل تطبيقي .

حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للتهرب الضريبي وتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث , حيث تناولنا في المبحث الأول مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله , وفي المبحث الثاني أسباب التهرب الضريبي وأثاره , وفي المبحث الثالث لقد تطرقنا إلى طرق التهرب الضريبي وسبل مكافحته

ثم الفصل الثاني تكلمنا عن الرقابة الجبائية ففي المبحث الأول تناولنا ماهية الرقابة الجبائية و أنواعها, المبحث الثاني أسباب الرقابة الجبائية وأهدافها , وفي المبحث الثالث الإطار القانوني للرقابة الجبائية ,



أما فيما يخص الفصل الثالث فخصصناه للجانب التطبيقي للدراسة وقسمناه أيضا لثلاث مباحث

تناولنا في المبحث الأول تعريف بمركز الضرائب ومهامه وهيكله التنظيمي, والمبحث الثاني إجراءات التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب للكشف عن التهرب الضريبي أما فيما يخص المبحث الثالث تطرقنا إلى دراسة حالة لكل من التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب

# الفصل الأول

الإطار النظري للتهرب  
الضريبي

## تمهيد:

الضريبة وسيلة فعالة تعتمد عليها السلطات العمومية في تنفيذ اختياراتها الاقتصادية ؛ المالية ؛ و الاجتماعية؛ لا اعتبارها مصدرا أساسيا لتمويل ميزانية الدولة وبالتالي تمويل مشاريع ذات منفعة عامة حيث يعمل النظام الضريبي على تحقيق ذلك من خلال قيام المكلفين بأداء ما عليهم اتجاه الإدارة الضريبية؛ إلا أن التحصيل لا يتم بالسهولة المفترضة لأن بعض المكلفين يلجئون إلى إتباع مختلف حالات التهرب الجبائي

نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد المصالح الاقتصادية والمالية للدولة فمن الضروري فهم طبيعته وأسبابه , وكذا الإلمام بمختلف الطرق التي يمكن أن تكون منفذا للتهرب سواء كان مشروعاً أو غير مشروع .

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي وأشكاله.

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية لها آثار سلبية على الاقتصاد الوطني ؛ فالمكلف بالضريبة يتجنب دفعا لاعتبارها ذاتية كاعتقاده بعدم وجوب دفعها أو عدم وجود مبرر لدفعها أو الاعتبارات الموضوعية كاعتبار النظام الضريبي القائم بفرض الضرائب المرتفعة تثقل كاهل دافعيها وتتعدى مقدراته الاقتصادية.

### المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي

تتنوع وتختلف مفاهيم التهرب الضريبي عند مختلف الباحثين فقد أعطيت عدة تعاريف منها:

1. التهرب الضريبي هو "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر , ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة."<sup>1</sup>
2. كما يعرف أيضا بأنه عبارة عن مخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي , أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية , أو حركات المادية , وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها , وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.<sup>2</sup>
3. يعرف التهرب الضريبي على أنه يقوم أساسا على عدم دفع الضريبة على الأموال الناتجة عن نشاط شرعي والتي لم يتم التصريح بها لدي مصلحة الضرائب؛ وهذا لا يتوافق مع الواقع ويعتبر انتهاكا للقانون؛ فقانون الضرائب يلزم بدفع الضريبة عن العائدات المحققة من مجموعة من الأنشطة المحددة قانونيا ؛حيث يتعرض المكلف بالضريبة في حالة ثبوت قيامه بهذه العملية إلى عقوبات منصوص عليها في نص تشريعي .
4. التهرب الضريبي هو ظاهرة تتمثل في محاولة المكلف بالضريبة عدم دفعها كليا او جزئيا بعد تحقق واقعتها المنشأة؛ والتهرب قد يكون مشروعا والذي يطلق عليه التجنب الضريبي وهو لا يتضمن مخالفة قانونية ؛ أو تهربا غير مشرعا وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية ويقصد به في الدراسات المالية بالتهرب الضريبي.<sup>3</sup>
5. يعرف التهرب الضريبي على أنه مخالفة المكلف بدفع الضريبة لأحكام ونصوص تشريعية وذلك بوسائل الغش والتحايل على القانون مستفيدا من بعض الثغرات في

<sup>1</sup> ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، لعدد 09 ن، 2009، ص6

<sup>2</sup> حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص39

<sup>3</sup> عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة 1؛ دار الحامد؛ الأردن؛ 2003؛ ص123.

تشريع الضريبي بهدف الوصول إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة والتخلص من عبئها كلياً أو جزئياً.<sup>4</sup>

- من خلال هذه التعاريف نستخلص أن التهرب الضريبي هو حرمان الخزينة العامة من استقاء حصيلة الضرائب المفروضة على المكلفين وذلك بعدم الالتزام بدفعها بطرق مختلفة؛ إما بالتخلص من استغلال بعض الثغرات التي قد لا يخلو منها التشريع الضريبي قصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر الأوعية الضريبية

### المطلب الثاني : أشكال التهرب الضريبي

التهرب الضريبي وفقاً لحجمه سنحاول تحديد أشكاله حيث نتلخص أنواعه فيما يلي:

#### أولاً : التهرب المشروع :

هذا النوع من التهرب لا يتضمن مخالفة القوانين الضريبية ومثالها الحد من الاستهلاك السلع التي تفرض عليها الضريبة أو الانصراف عن ممارسة النشاط الذي يخضع للضريبة مرتفعة إلى نشاط آخر معفى من الضرائب أو يخضع لضريبة أقل كما يحدث التهرب المشروع عند الاستفادة من الثغرات الموجودة في القانون الضريبي.<sup>5</sup>

يعرف أيضاً بأنه: "عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشأة للضريبة؛ وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائد في التشريع."<sup>6</sup>

يقصد به تجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها<sup>7</sup>؛ دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية؛ وهذا يبين أن التهرب الضريبي المشروع يقوم على استغلال المكلف للثغرات الموجودة في القانون الضريبي

كما يعرف أيضاً بأنه: "تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم؛ وهذا التهرب ومهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على ضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي."

#### ثانياً : التهرب الغير مشروع :

وهو تهرب مقصود من طرف المكلف، مخالف للقانون الضريبة، وذلك من خلال عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم إقرار فيه غش وتلاعب أو فتح إعتمادات بأسماء وهمية وغيره

<sup>4</sup> يسرى مهدي و زهرة خضير؛ تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته؛ مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية؛ مجلد 4؛ العدد 9؛ 2012؛ ص 131

<sup>5</sup> محمد إبراهيم عبد اللاوي، مالية العامة، دار الحامد، عمان، طبعة 1، الأردن، 2017، ص 85.

<sup>6</sup> سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي؛ اقتصادية الضرائب (سياسات؛ نظم؛ قضايا المعاصرة)؛ الدار الجامعية؛ مصر؛ 2007؛ ص 154.

<sup>7</sup> خالد عيادة عليمان؛ "التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه؛ مجلة المنارة؛ المجلد 19؛ العدد 02؛ الأردن؛ 2013؛ ص 117.

ومن صور التهرب الغير المشروع في مجال إخفاء الوعاء الضريبي أو عدم التسديد نجد مثلا:<sup>8</sup>

- الإخفاء المادي للسلع أو تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة
- الامتناع عن تقديم بيانات ملزمة لتأسيس وعاء الضريبي أو تقديمها غير صحيحة أو غير كاملة
- الحيلولة عن تحصيل الضريبة وهذا بإخفاء الأموال أو محل الإقامة ليتعذر على الإدارة الجبائية أن تحصل حقوقها , أو يقوم المكلف ببيع ممتلكاته صوريا أو حقيقيا , إنشاء عقود صورية , فتح إتمادات بالبنوك بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج , لتتضح النية السيئة للمكلف .

### المبحث الثاني :أسباب التهرب الضريبي وأثاره

إذا كانت خزينة الدولة هي جيوب مكلفيها بصورة أساسية فإمكاننا تصور الآثار السلبية التي تنعكس على تلك الخزينة إذا عمد المكلفين بالتهرب المشروع أو الغير المشروع للضرائب والتي تعود أسبابها إلى عدة عوامل تبعا للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والتشريعات الضريبية الخاصة بكل دولة وبالتالي للتهرب الضريبي أثار سلبية وذلك بجميع الميادين

### المطلب الأول : أسباب التهرب الضريبي

#### أولاً: الأسباب المباشرة

وتتمثل في تلك العوامل التي تساهم بصفة مباشرة في انتشار التهرب الضريبي

#### ❖ الأسباب النفسية :

تعود بصورة أساسية إلى علاقة الود المفقودة بين الدولة والمواطن أو بصفة أدق ما بين الإدارة المالية والمكلفين بالضريبة من أسباب التشكيك وفقدان المصداقية

شعور المكلف بثقل الأعباء الضريبية ملقاة على كاهله يجعله مضطرا بالبحث عن ثغرات قانونية تتيح له مجالات التهرب من الضريبة<sup>9</sup>

ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين ويعود إلى اعتبار الضريبة اقتطاع نقدي مالي دون مقابل وإلى أسباب تاريخية باعتقاد أنها أداة لاغتصاب وإفقار الشعوب حيث يعد التهرب من الضريبة وجه من أوجه المقاومة وكنموذج على ذلك المجتمع الجزائري إبان الاستعمار الفرنسي حينما كانت الضريبة الوسيلة الأكثر نجاعة في تسريح مصادر الأموال .

<sup>8</sup> ناصر مراد , مرجع سابق, ص8

<sup>9</sup> محمد طالي, الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري, رسالة لنيل شهادة ماجستير, في العلوم الاقتصادية, جامعة الجزائر, 2001\_2002, ص43

❖ أسباب تشريعية :

تعقد تشريعات الضرائب عدم استقرار النظام الضريبي من نشأته أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية ومن أمثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات والإعفاءات والتخفيضات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب.

تعدد الضرائب: مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة. النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصرحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من شدة التهرب الضريبي<sup>10</sup>

الضغط الضريبي: يمكن القول أن الضغط الضريبي من الأسباب الرئيسية التي تدفع المكلف إلى التهرب من الضريبة نظرا لارتفاع الكبير في معدل الاقتطاع الجبائي وحسب ما يقال هناك وسيلتين أساسيتين تؤدي لزيادة الضغط الضريبي وهما رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إنشاء ضرائب جديدة.

كما قد يؤدي إليها كذلك انخفاض في الأجور و لكن هذه الوسيلة أو الأسلوب منعما فنادرا ما يحدث ذلك

❖ أسباب إدارية :

- ✓ العدد الهائل للمكلفين بالضريبة والملفات المعروضة للدراسة
- ✓ نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية
- ✓ ضئالة المرتبات وغياب المكافآت المحفزة مما يجعل الموظفين يتواطئون مع المكلفين بمساعدتهم على التهرب و الرشاوى
- ✓ عدم المساواة في التطبيق و يجدر بنا أن نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية , فقد تكون الضريبة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي ثم تأتي صعوبات التطبيق فتقضي على هذه العدالة , ولا شك أن الضريبة لا تعتبر عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة , أي عدالة تقرير الضريبة وعدالة تطبيقها , والأخيرة منوط بكفاية الإدارة المالية ومن الثابت أن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بالعدالة الضريبية وتكون من دواعي التهرب منها<sup>11</sup> **ثانيا: الأسباب الغير المباشرة:**

❖ الأسباب السياسية:

فقد يشكل التهرب الضريبي نوع من أنواع التغيير السياسي عن عدم الرضا على السياسة المنتهجة في دولة معينة , فقد يتعمد المكلف بالضريبة إلى التهرب لأنه يرى في الإجماع عن دفعها نوعا من الظلم , كما يشكل تعبيرا على عدم الرضا على النهج السياسي والإيديولوجي

<sup>10</sup> فوزي عطوي, مالية العامة والنظم الضريبي وموازنة الدولة, منشورات الحلبي الحقوقية؛ بيروت, 2003, ص72  
<sup>11</sup> حميد بوزيدة, جباية المؤسسة, ديوان المطبوعات الجامعية, الطبعة الثانية, الجزائر, 2007, ص43

التي تنتهجها الدولة فيقوم بالامتناع عن دفع الضريبة أو التهرب منها بهدف إفشال النظام السياسي أو يرى ببساطة أن الأموال المحصلة من الضرائب يصرفها الحاكم على أغراضه الشخصية ونزواته وشهوته مخالف بذلك الهدف الذي قدمه للمكلف وهو خدمة الصالح العام

12 .

### ❖ الأسباب الاقتصادية :

تؤثر الظروف الاقتصادية التي تمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى تفشي التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين ويمكن تلخيص هذه الظروف في نقطتين :

✓ إن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها أي بلد تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود و انخفاض دخول المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، مما يصعب على المنتجين نقل عبئ الضريبة، لذلك يلجئون إلى التهرب الضريبي بمختلف الطرق المتاحة

✓ عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي، يؤدي إلى زيادة حجم التهرب الضريبي، وذلك لعدم ضبط سوق السلع والخدمات إضافة إلى عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات .<sup>13</sup>

### ✓ **المطلب الثاني : آثار التهرب الضريبي**

للتهرب الضريبي آثار سلبية وذلك على كل المستويات واليادين

### ❖ الآثار المالية :

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها ، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة اللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.

تتجلى في ضياع الأموال التي كانت لتكون في خزينة الدولة فقوة الدولة غالبا ما تقاس بإمكانياتها المادية، هذه الأخيرة تشكل فيها الضرائب أكبر نسبة أين يعتمد قانون المالية لسنة 2017 بشكل كبير على ضرائب العادية بسبب انخفاض الجباية البترولية وانخفاض موارد الدولة من الضرائب يؤدي إلى عجز الميزانية ما يضطر بالدولة إلى اللجوء إلى وسائل

<sup>12</sup>أبو بكر مصطفى، أسباب التهرب الضريبي ومدى نجاح الدولة في التصدي له، مجلة القانون

العقاري، المجلد 02، العدد 01، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015، ص 317

<sup>13</sup>بن التومي محمد، لعلاوي أكرم، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية علوم اقتصادية تجارية وعلوم تسيير، قسم علوم مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف مسيلة، الجزائر، 2019\_2020،



تمويلية أخرى مثل الاقتراض وفرض مزيد من الضرائب والإصدار النقدي وهو ما قامت به الجزائر مؤخرا بغية تغطية عجز ميزانياتها والاستمرار في تمويل المشاريع<sup>14</sup>

### ❖ الآثار الاقتصادية :

يؤدي التهرب الضريبي إلى نقص الإيرادات الدولة وهذا لا يسمح لتكوين ادخار عام , لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بمشاريع استثمارية , كما يعمل بالإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية , كما تساهم هذه الظاهرة في إرساء الاقتصاد الموازي .

كما يؤدي التهرب الضريبي إلى

### ❖ الآثار الاجتماعية :

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة , إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة<sup>15</sup>

## المبحث الثالث : طرق التهرب الضريبي وأهدافه

لقد تنوعت أساليب التهرب الضريبي واختلفت باختلاف النشاط الممارس وبشكل عام يتم بطريقتين, عن طريق تخفيض الإيرادات أو تعظيم التكاليف وهذا ما يطلق عليه التهرب عن طريق العمليات المحاسبية , أو يلجأ المكلف بالضريبة إلى تغيير الطريقة القانونية للتسجيل إلى وضعية مخالفة تماما لها, وهو ما يطلق عليه التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية

### المطلب الأول : طرق التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي يتجسد عن طريق استعمال المكلف تقنيات مختلفة بهدف التقليل من الدخل و الأرباح أو من حجم رقم الأعمال ؛ وبالتالي التخلص من أعباء الضريبة؛ومن هنا تتمثل إجراءات التي يلجأ إليها للتفادي الضريبة فيما يلي

### أولا : التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

<sup>14</sup> طاهر شاوش فاطمة, الغش الضريبي, مجلة أعربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية, مجلد 11, العدد 04, جامعة زيان عاشور الجلفة, الجزائر, 2019, ص 287.

<sup>15</sup> الواج عبد الرحيم, فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية رسالة ماجستير, قسم علوم التسيير, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل, الجزائر, 2015\_2016, ص 63

يمكن للمكلف أن يتهرب من دفع مستحقاته اتجاه الدولة عن طريق العمليات المحاسبية ويحاول فيها مطابقة الوثائق المحاسبية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية , ويتم على مستويين هما , تخفيض الإيرادات وتضخيم النفقات

#### ❖ تخفيض الإيرادات :

يعد هذا النوع من التهرب الأكثر شيوعا , حيث يلجأ المكلف بالضريبة إلى تخفيض إيراداته , وهذه الطريقة غالبا ما تعتمد من طرف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي , الذين هم مجبرون على مسك المحاسبة حقيقية , ويظهر هذا التخفيض عن طريق شراء بدون فواتير والبيع بدون الفواتير نقدا , أي أن عملية البيع لا تتم عن طريق الحسابات المصرفية لكل من المورد والزيون مع إمكانية مرورها بالمؤسسات المصرفية , وهذا يؤدي إلى تسجيل عمليات البيع أقل بكثير مما هو محقق فعلا

#### ❖ تضخيم التكاليف :

أتاح مشروع المكلف حسم الأعباء المباشرة والحقيقية التي تتحملها المؤسسة من خلال نشاطها كما حدد لأجل ذلك شروط هي:

- أن تكون النفقة متعلقة بنشاط المؤسسة
- أن تكون موظفة في صالح المؤسسة
- أن تتحمل خلال السنة المالية
- أن تكون مبررة بوثائق رسمية

غير أن المكلف بالضريبة غالبا ما يلجأ إلى مخالفة هذه الشروط ويعمل على تضخيم هذه الأعباء , عن طريق تسجيل أجور عمال وهميين وتضخيم قيمة فواتير المصاريف المتنوعة , أو الاستعمال المضاعف لها أو حساب قيمة الإهلاك بطرق مخالفة للقوانين كإهلاك استثمارات قديمة سبق إهلاكها أو حساب الإهلاك للرسم على القيمة المضافة المسترجع.

#### ثانيا: التهرب عن طريق العمليات المادية و القانونية:

إضافة إلى الأسلوب المحاسبي نجد التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية الذي لا يقل شأنا عن سابقه؛ حيث يعد من أخطر الأساليب فهو يجعل من مراقبته أمرا صعبا كما سنبين فيما يأتي:

#### ❖ التهرب عن طريق العمليات المادية:

تكمن هذه الصورة في إخفاء المكلف للسلع والمواد بحيث يمتنع عن التصريح بكل أو بعض مبيعاته أو منتجاته؛ ففي حالة الإخفاء الجزئي يكون المكلف معلوما لدى الإدارة الجبائية

ولكنه يخفي جزءاً من ممتلكاته كأن يمارس نشاط خفي إلى جانب النشاط الرئيسي مثل أن يكون عامل في الشركة صباحاً بوضعية قانونية صحيحة وسائق سيارة أجرة غير نظامية مساءً؛ أما الإخفاء الكلي فإن المكلف لا يكون معروفاً لدى مصالح الجبائية كأن يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في المناطق الريفية أو الأحياء الجديدة ليصعب الوصول إليه ويقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير ضمن ما يطلق عليه بالاقتصاد الأسود بعيداً عن أعين الإدارة الجبائية

### ❖ التهرب عن طريق العمليات القانونية :

نعني بالتهرب عن طريق العمليات القانونية هو إحداث وضعية مادية مخالفة للوضعية القانونية وذلك باستعمال تقنيات التهرب منها:

\_\_ تحقيق عدة مداخيل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعدلات منخفضة.

\_\_ الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات خارج الرسم , مما يفوت على خزينة الدولة مبالغ ضخمة .

### المطلب الثاني : سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

تختلف طرق مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف منه تبعاً للنظام الضريبي بشكل عام ولكل ضريبة بشكل خاص , وهذا عن طريق اتخاذ أساليب , من وقوعه (الوقاية) ومعاقبة مرتكبيه.<sup>16</sup>

#### أولاً : الأسلوب الوقائي :

ويتحقق ذلك بالدرجة الأولى إذا أمكن إزالة أو على الأقل تخفيف الأسباب الرئيسية المؤدية إلى التهرب الضريبي , وتستخدم الدولة في هذا المجال الوسائل التالية :

\_\_ تبسيط النظام الضريبي يؤدي بإقناع المكلف وجوب دفع الضريبة وحمله على عدم التهرب منها

\_\_ زيادة كفاءات الإدارة الضريبية تنظيمياً وأداءً كي تتمكن من مباشرة الرقابة الجبائية بشكل أكثر فعالية كإنشاء قاعدة البيانات وشبكة المعلومات واسعة ودقيقة مع وضع برنامج وتدخلات ميدانية .

\_\_ تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين مما يشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتخوفون من التهرب الضريبي .

<sup>16</sup> خالد خطيب , التهرب الضريبي , جامعة دمشق , سوريا , المجلد 16 , العدد 2 , 2000 , ص 71.

\_ تكريس حق الإطلاع على كل الدفاتر والمستندات والوثائق التي لها علاقة بتحديد وعاء الضريبي .

\_ إشراك وتحميل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية

\_ إنماء الوعي والحس الضريبي عن طريق نشره بهدف تقوية الثقة المتبادلة بين الدولة والمكلفين.

\_ تخفيض معدلات الضرائب تزامنا مع زيادة الأوعية الضريبية وزيادة عدد المكلفين بالضريبة .

\_ توسيع دائرة التعاون بين مختلف الهيئات لتنسيق برامج التدخل في الميدان , ومع جهات القضائية ومصالح الأمن أو حتى التعاون الدولي خاصة المستثمرين الأجانب وشركات المتعددة الجنسيات .<sup>17</sup>

### ثانيا : الأسلوب العقابي :

إن كل الإجراءات الوقائية السابقة التي تهدف إلى منع حدوث التهرب الضريبي تبقى غير كافية مما تضطر الدول إلى فرض عقوبات صارمة على المتهربين من الضريبة تؤدي إلى امتناع البعض عن التهرب أو على الأقل يجعلهم يترددون في الإقدام عليه , في حين العقوبات هي طريقة ردعية بشرط أن تطبق بصرامة , وقد تكون هذه العقوبات مالية جزائية لكون العقوبات المالية هي الأكثر شيوعا والمتمثلة في الزيادات والغرامات في حالة كشف التجاوزات يقصد من وراءها التهرب من الضريبة

كما قد تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير عقوبات جزائية في الحالات ذات أبعاد خطيرة والتي تصاحبها أعمال احتيالية كإخفاء بعض الأنشطة أو تقديم وثائق مزورة لتأييد لقيوده او عمدا إلى قيام بمشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية مع إثبات نية مبنية على التهرب الضريبي مع نوع الجرم المقترف .

وتجدر الإشارة إلى أن الجهود التي يمكن أن تبذل ضمن مكافحة هذه الظاهرة لا يجب أن تكون في شكل حملات ظرفية ومؤقتة بل يجب أن تكون تدخلات دائمة وغبر منقطعة في

<sup>17</sup>طالبي محمد, مرجع سابق , ص 171.

إطار منظم طبعا أما في الجزائر اتخذت الإدارة الجبائية عدة إجراءات لمكافحة التهرب الضريبي نجد أهمها في: <sup>18</sup>

\_ تكيف الإطار التنظيمي وذلك من خلال تحسين مردودية النظام الداخلي لمختلف المصالح الجبائية كإقامة مديرية فرعية للرقابة الجبائية على المستوى المحلي ومديرية الأبحاث والمراجعات على مستوى المركزي ناهيك عن عصرنه مصالحي الإدارة الجبائية بإدخال هياكل تقنية حديثة.

\_ تكثيف الجهود الرقابية سعيا إلى زيادة الضغط على أعمال التهرب الضريبي عن طريق رقابة الموائى, المطارات والمراكز الحدودية مع استخدام مراجعات معمقة في أملاك ومحاسبة المكلفين.

\_ تنسيق جهود مكافحة التهرب الضريبي وهذا بالتعاون مع مختلف الجهات التي لها صلة بالمكلف, وتعميم البطاقات الرقمية الجبائية التي تسمح بمتابعة مختلف الأنشطة, مع إنشاء الفرق المختلطة للرقابة (الضرائب, جمارك التجارة) وفق للمرسوم التنفيذي 98\_290 المؤرخ في 27\_07\_1998.

إنشاء بطاقيات وقوائم لأسماء المتهربين من الضريبة وفقا للتعليمة الوزارية رقم 97\_127 المؤرخة في 26\_07\_1997 والتي توزع على كل الهيئات المشاركة في مكافحة التهرب الضريبي <sup>19</sup>

وعليه نرى أن الرقابة الجبائية تعتبر أحد أهم الإجراءات الوقائية والعقابية التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته, وكما تعتبر وسيلة للتأكد من صحة التصريحات التي يدلى بها المكلفين, وتسمح أيضا بإرسال مبدأ وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام القانون, وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الثاني.

<sup>18</sup> محمد فلاح, السياسة الجبائية-الأهداف والأدوات, أطروحة دكتوراة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر, الجزائر, 2006, ص183

<sup>19</sup> محمد قاسم القزويني ومهدي حسن زوييف, المفاهيم الحديثة للرقابة, دار النهضة العربية, القاهرة, 1993, ص25.

### خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في الإطار النظري للتهرب الضريبي , استخلصنا أن التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي تنتهك الاقتصاد الوطني بصفة عامة والنظام الضريبي بصفة خاصة , حيث يعيق التطبيق الجيد له ويقف حائرا دون تحقيق الأهداف المسطرة , وتتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية ومنها ما هو متعلق بالمكلف بالضريبة , لكن ومهما كانت أسبابه فله آثار سلبية على شتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.....الخ.



# الفصل الثاني

## لمحة عن الرقابة الجبائية



**تمهيد:**

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية حقوق و واجبات من اجل حماية الحقوق العامة و الخاصة، و لذلك اوجب على المكلفين بالضريبة إعطاء تصريحات صحيحة و دقيقة و تامة، لان في الكثير من الإحياء تكون غير صحيحة و صادقة، لان بعض المكلفين بالضريبة يرون إن الضريبة قيد على أموالهم و حرياتهم الاقتصادية، مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة.

وسعيا من طرف القانون إلى المحافظة على حقوق الخزينة عن طريق الرقابة الجبائية التي تعد أحد أهم الإجراءات في المحافظة على المال العام ؛ فقد وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية ؛ تتمثل في مجموعة الإجراءات الوسائل التي يعتمد عليها لأعوان الرقابيين في القيام بالعملية الرقابية ؛ و من هذا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية في الممارسات الغير شرعية ؛ لذا رأينا من ضروري أن نخصص هذا الفصل لدراسة الرقابة الجبائية الذي سوف نبرر فيه إطار المفاهيمي للرقابة الجبائية ؛ من مفهوم ؛ أهداف ، أسباب الرقابة وكذا أشكالها ؛ تم نستعرض السلطات المخولة لقيام بها وحقوق والتزامات المكلف الخاضع للضريبة .

**المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية**

لطالما ارتبطت الغاية من أية عملية الرقابة باعتبارها وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ؛ والعمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها ؛ وما الرقابة الجبائية إلا نوع من أنواع الرقابة ؛ إلا أنها تختص بأهداف وأنواع وهياكل الخاصة بها دون غيرها من الأنواع الرقابية

## المطلب لأول : مفهوم الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية لها مفاهيم عديدة ومتنوعة تختلف باحث لآخر ؛ ومن أجل الإلمام بكل معاني الرقابة الجبائية سوف نتطرق إلى بعض التعريفات التي قدمت لها كما يلي :

**التعريف الأول:** تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن موطن الغش و التهرب الضريبي حيث تعرف على أنها : "السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي والضريبي السائد في البلاد بهدف التقليل ومحاولة الحد من التهرب الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية وكذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة"<sup>20</sup>

**التعريف الثاني:** تعرف بأنها مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقيق في عين المكان على جميع الدفاتر المحاسبية للمكلف ما ومقارنتها مع جميع العناصر الاستغلال وذلك من أجل:<sup>21</sup>

- احترام المعايير المحاسبية المتعارف عليها
- ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات المحاسبية.
- التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية.

**التعريف الثالث :** بالإضافة إلى التعريفين السابقين يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق والمستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ؛ سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية ؛ لكن بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.<sup>22</sup>

لقد تنوعت التعاريف المقدمة للرقابة الجبائية ؛ كما اختلفت وجهات نظر الكتاب في مجال التحديد والتعريف الموحد والدقيق يختص بالرقابة الجبائية ؛ إذا مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية .

فهي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار القوانين المحددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي ؛ وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني .

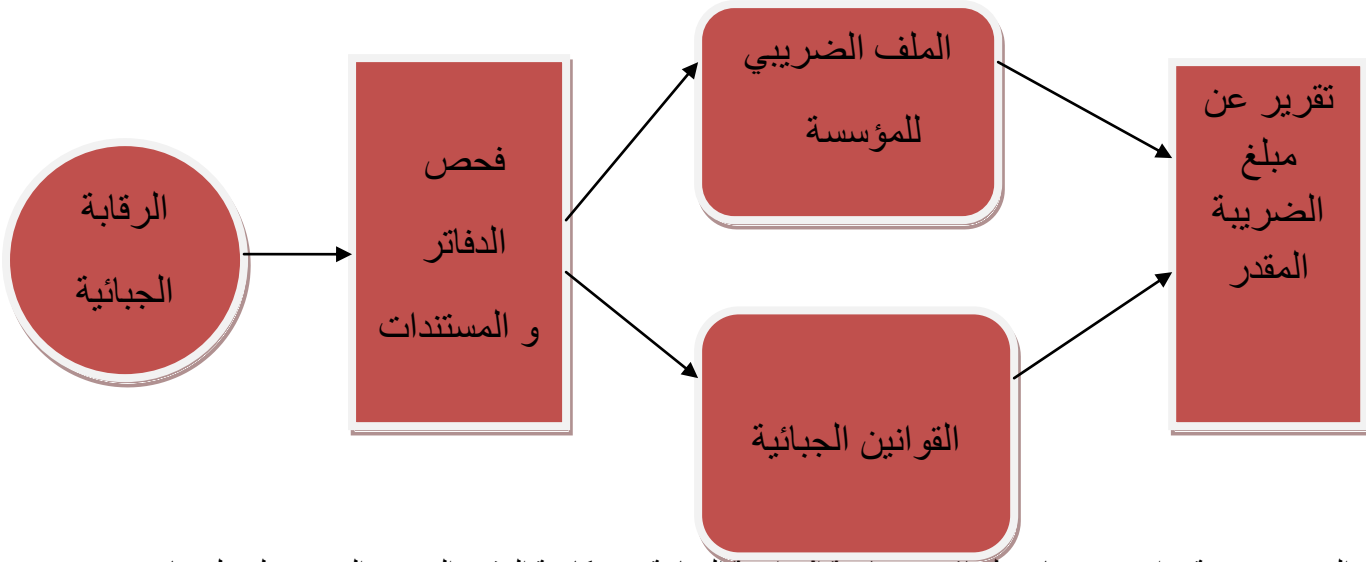
<sup>20</sup> عوادي مصطفى؛ الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة؛ مطبعة مزوار؛ الجزائر؛ 2009؛ ص11.

<sup>21</sup> يونس أحمد بطريق ؛ مقدمة في النظم الضريبية؛ المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر؛ مصر؛ 1972؛ ص70.

<sup>22</sup> عيسى بولخوخ؛ الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي؛ مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير دراسة حالة بولاية باتنة؛ فرع اقتصاد التنمية؛ كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير؛ جامعة الحاج لخضر باتنة؛ الجزائر؛ 2003\_2004؛ ص53.

ومن هذا نستنتج أن الرقابة الجبائية هي مراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل التهرب الضريبي ؛ وكذلك تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والمحافظة على موارد الخزينة.

كما يمكن تلخيص التعاريف السابقة في الشكل التالي :



المصدر : سمية برا هيمي وميادة بلعياش؛ "مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمت الشركات ؛ البحوث اقتصاديات عربية ؛ العددان 27\_28 ؛ صيف ؛ خريف 2014

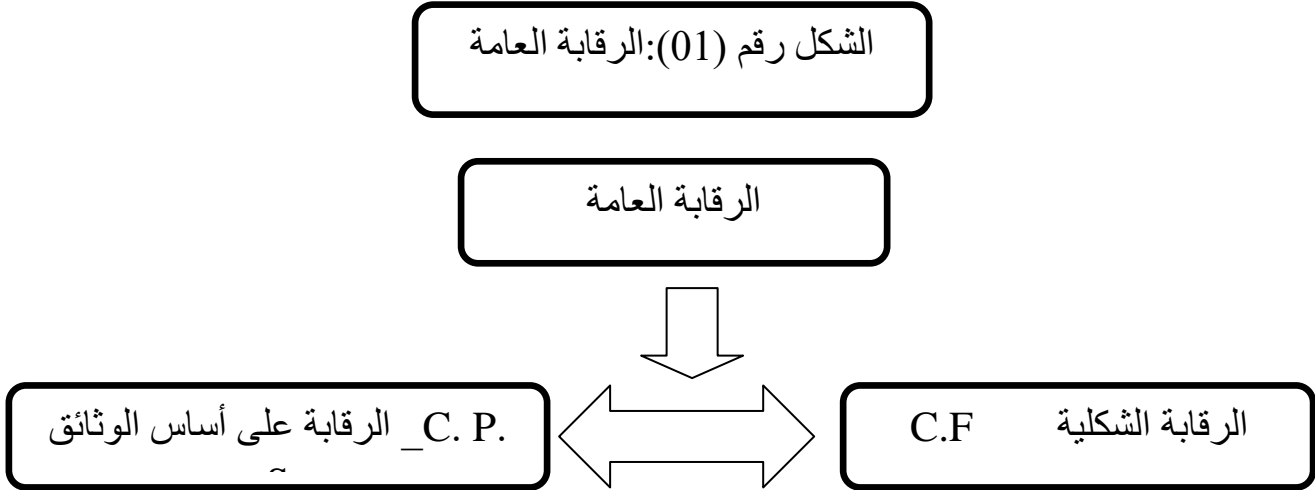
### المطلب الثاني : أشكال الجبائية الرقابة

هناك أربعة أشكال للرقابة الجبائية وهي :<sup>23</sup>

- ✓ الرقابة العامة.
- ✓ الرقابة المعمقة.
- ✓ الرقابة المختلطة.
- ✓ الرقابة الفئوية.

1. الرقابة العامة : تتم على مستوى مفتشيه الضرائب أو مركز الضرائب وذلك حسب مادتين 18 و19 من قانون لإجراءات الجبائية ؛ويمكن التمييز بين نوعين للرقابة العامة حسب الشكل التالي :

<sup>23</sup>د بن عماره منصور؛أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية؛الطبعة الثانية؛دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع؛الجزائر؛2016؛ص36؛37؛38؛39؛40؛41؛42؛43؛44؛45.



أ) **الرقابة الشكلية:** تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها تصريحات المقدمة من طرف المكلفين وتتمثل في تصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في هذه التصريحات؛ وتتم هذه الرقابة على مستوى مفتشيه الضرائب في دائرة لاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتهدف إلى التأكد من:

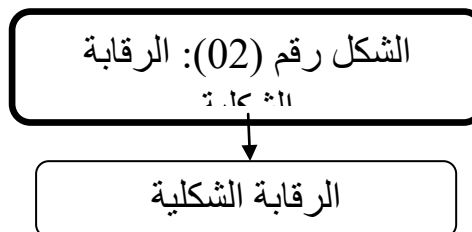
- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات .
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال هذا التصريح

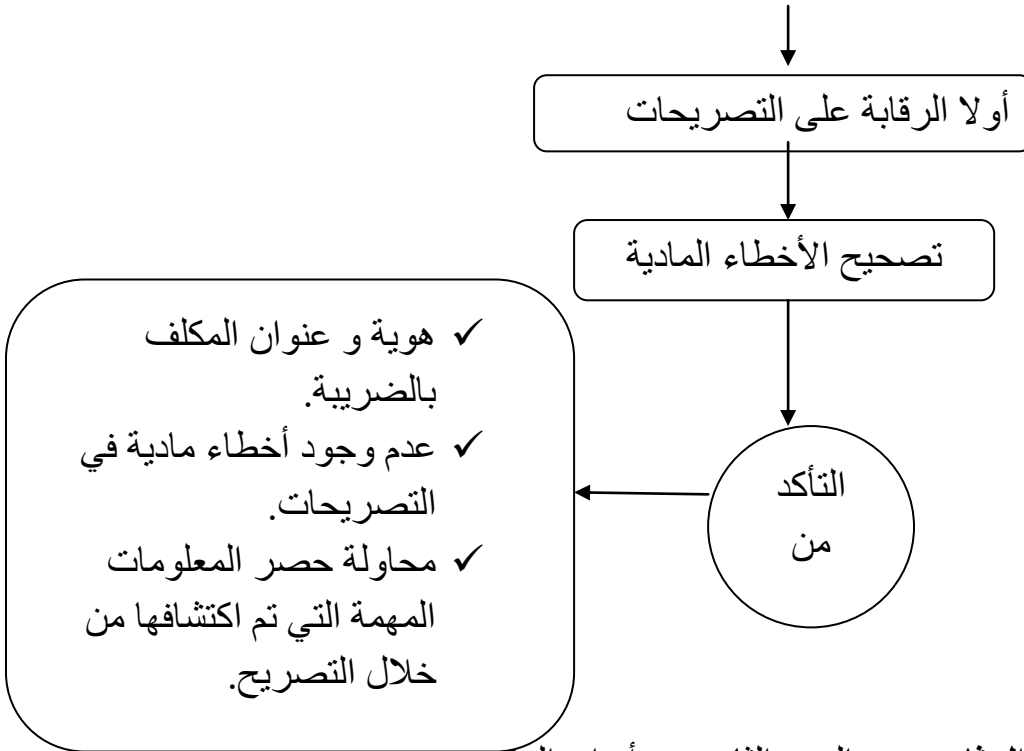
وفي الواقع إن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز؛ وهذا يعود إلى أسباب التالية:

- حجم الملفات الجبائية الضخم
- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة.

ومن خلال ما سبق يمكن القول إن الرقابة الشكلية؛ تعد أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب مراقبة؛ تخصص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة

في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين؛ فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات؛ بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات؛ وتعتبر هذه مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق .





(ب) **الرقابة على أساس الوثائق:** هو النوع الثاني من أنواع الرقابة العامة ؛ يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة لتحديد كل ضريبة أو حق أو إتاوة؛ حيث يقوم مراقب المكلف بتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي هو بحوزة الإدارة الجبائية (مفتشيه الضرائب)؛ فالرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه بمقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الإدارة وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالبيانات التي أبرمها معها مكلف ؛ وان هذا النوع يهدف إلى :

- اكتشاف لأخطاء في الحسابات ومعدلات والهوامش المختلفة للربح.
- معرفة الوضعية الجبائية للمكلف لكل سنة .
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشيه الضرائب.
- إعداد قاعدة للمكلفين المفترضين للرقابة المعمقة.

ويبقى الهدف الأساسي من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين الغير النزهاء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات ؛ وكذلك تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوع للرقابة المعمقة .

و هي الرقابة على مستوى مفتشيه تكون على مستوى التصريحات؛ تكون بصفة مستمرة بين مكلف بالضريبة والمتفشية. فتراقب الإدارة الجبائية التصريحات ومستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة .

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها .

ويتعين على مؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها؛ الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها . بشرط أ، تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى منشآت والمؤسسات المعنية ؛ خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها .

### (ت) نطاق ومدى الرقابة على أساس الوثائق (C.S.P)

وتكون على مستوى مكاتب مصالح لإدارة الجبائية

يراقب المفتش التصريحات؛ ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا؛ كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات ومعطيات موضوع الرقابة. ويستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم لهذا الغرض ضروري لتقديم توضيحات شفوية؛ عندما يرفض المكلف بالضريبة إجابة على الطلب الشفوي؛ أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا طلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها؛ يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا الذي يتمثل في (C2)

ويجب أن بين هذا طلب الكتابي ( C2 ) بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات؛ وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل أو تتجاوز ثلاثين (30)يوما .

كما يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات؛ لكن عليه قبل ذلك أن يرسل للمكلف بالضريبة إشعار بالتقويم أو تصحيح تصريحاته المزعم القيام بها الذي يتمثل في ( C4 ) ؛ على أن بين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم؛ أسباب التي دعت إلى ذلك؛ وكذا مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك؛ وكذا أسس إخضاع الضريبي وحساب الضريبة المترتبة على ذلك؛ كما يقوم المفتش في نفس الوقت بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى تقديم قبوله أو ملاحظاته في مدة ثلاثين (30)يوما .

وإذا نقصت المدة دون أي رد؛ فإن عدم الرد في هذا لأجل بمثابة قبول ضمني؛ فيحدد المفتش أساس فرض الضريبة؛ مع مراعاة حق المعني في اعتراض (أي حق النزاع ) بعد إصدار جدول التسوية .

كما يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير مدعومة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في مادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم مماثلة؛ محل تصحيح تلقائي؛ غير أنه إذا قدم مكلف بالضريبة بناءً على طلب من المفتش محاسبة قانونية من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها؛ فإنه لا يمكن تصحيحها إلا تبعاً للإجراء التناقصي الموصوف أعلاه.

❖ **حيث نصت المادة 18 من قانون إجراءات الجبائية الفقرة 1\_ على أنه:** "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة .

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على مؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

1. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها؛ الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها .

**أما الفقرة 2\_ من نفس المادة نصت على أنه:** "تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت ومؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".

كما أن المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية نصت على: "يراقب المفتش التصريحات وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة .

كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاؤهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية .

عندما يرفض المكلف بالضريبة لإجابة على طلب شفوي؛ أو لم يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين عليه أن يعيد كتابياً.

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على توضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين ( 30 ) يوماً .

يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات؛ لكن عليه قبل ذلك؛ تحت طائلة بطلان إجراءات إخضاع الضريبي أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح؛ بالنسبة لكل إعادة تقويم؛ الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب

المطابقة لذلك. وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة؛ كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى إعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل (30) يوما .

ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى.

يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يستلم له مع إشعار بالاستلام.

ويحدد مفتش؛ بعد انقضاء أجل الرد؛ أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضا للمكلف بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية.

يمكن أن تكون التصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ محل تصحيح تلقائي.

غير أنه إذا قدم مكلف بالضريبة بناء على طلب من مفتش محاسبة قانونية من حيث شكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بيها؛ فإنه لا يمكن تصحيحها إلا تبعا للإجراء التناقضي الموصوف أعلاه".

الشكل رقم(03):الرقابة على الوثائق

الرقابة على أساس الوثائق P. S.C

تهدف إلى:

اكتشاف المكلفين الغير نزهاء و  
تصحيح الأخطاء المرتكبة في

اكتشاف الأخطاء في الحسابات  
والمعدلات و الهوامش المختلفة

معرفة الوضعية الجبائية للمكلف  
لكل سنة .

إعداد قاعدة للمكلفين المفترضين  
للرقابة المعمقة.

مراقبة مصداقية التصريحات  
بالمقارنة مع ما هو متوفر من  
المعلومات لدى المتفشية.

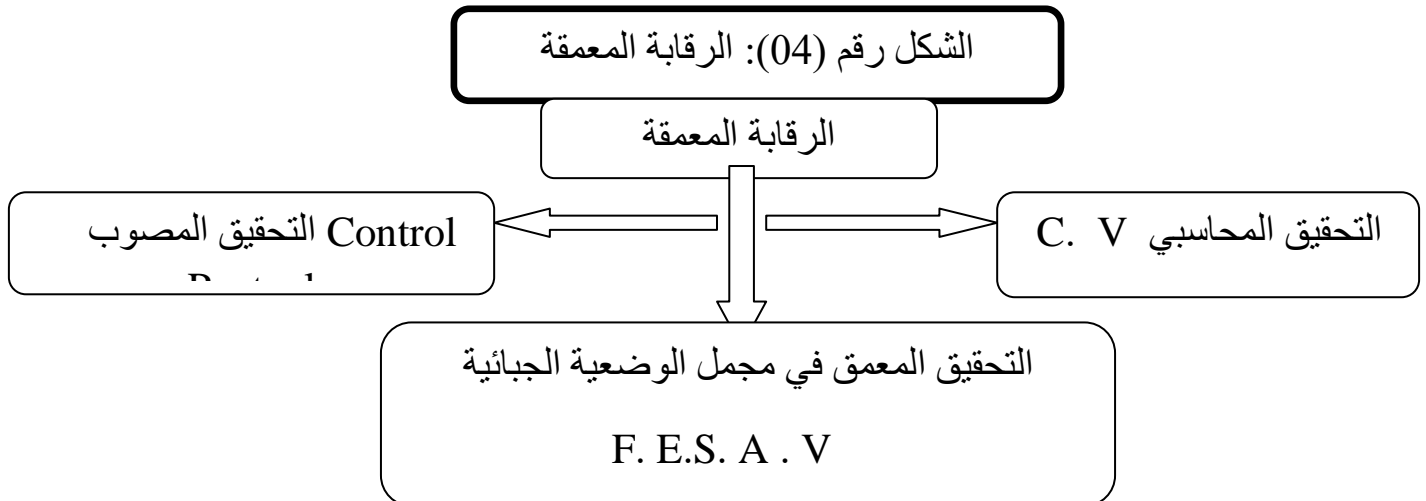


2. **الرقابة المعمقة:** وهو الشكل الثاني من أشكال الرقابة الجبائية؛ وتعد الرقابة المعمقة رقابة خارجية أي رقابة في عين المكان أي تكون في الأماكن التي يزاول المكلفون بالضريبة أنشطتهم وتهدف إلى تأكد من صحة المصرح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للوثائق والدفاتر المحاسبية وهذا بغرض المقارنة بين ما صرح به وما هو موجود في الواقع؛ وان الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك من التهرب الضريبي واستمرار للرقابة على الوثائق.

حيث تقوم مديرية البحث والمرجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناء على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها على عدة مؤشرات أهمها :

- ممارسة نشاط مشبوه من حيث التهرب.
- التصريح بوضعية رصيد دائن لسنوات المتتالية .
- تصريح بنتيجة محاسبية (خسارة ) لعدة سنوات متكررة.
- أهمية الأرباح و المداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة .
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل؛أو المسير؛أو الشركاء .
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري .
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق ..... الخ .

ويتضمن هذا النوع من الرقابة ثلاثة أنواع حسب الشكل التالي :



**1\_2. التحقيق المحاسبي :**

يمس هذا النوع من الرقابة جميع النشاطات مهما كان نوعها وجميع الأشخاص طبيعياً كانت أو معنوية وجميع الضرائب و الرسوم حسب النشاط الخاضع للرقابة ويمس أربع سنوات غير متقدمة.

والتحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة فحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية)؛ وتؤكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها .

كما يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لإعادة تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها .

حيث نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 1\_ على أنه : "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها .

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة .

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق محاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف مكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة "

أما الفقرة 2\_ من نفس المادة نصت على أن : " أما من نفس لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل "

أما الفقرة 3\_ من نفس المادة نصت على أن: "تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.

إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل مراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية .

يمكن أن تتم عملية التحقيق أما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك مكلف بالضريبة أو على مستوى المصلحة بناء على طلب تصريح من طرف المكلف بالضريبة كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 20\_1 أعلاه .

في هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل نسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي".

**ويعرف التحقيق المحاسبي على أنه هو:** "مجموعة العمليات إلي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف مكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع معطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها؛ والهدف لأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي؛ هو إبراز كالأخطاء ولاغفالات المتضمنة في المحاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة الوعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها محاسبة".

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية؛ باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط مؤسسة؛ وهي المصدر كل البيانات والمعلومات المالية؛ وكما هو معلوم أن التحقق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق و ضمانات مكلف بدءا من لإشعار الأولي للتحقيق وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة .

### **نطاق ومدى التحقيق المحاسبي:**

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف مكلف بالضريبة بوجهه كتابيا وتقبله مصلحة؛ او في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة ..

لا يمكن إجراء تحقيق المحاسبي إلا من طرف أعوان إدارة الجبائية الدين لهم رتبة مفتش على لأقل

وتمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند لحفظ المعلومات؛ فادا كانت محاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة لإعلام لألي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات ومعطيات والمعالجات التي تساهم بصف مباشرة أو غير مباشرة في تكوين نتائج المحاسبية أو الجبائية .

### **المبحث الثاني : أسباب الرقابة الجبائية وأهدافها**

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية وعليه نستخلص إن الرقابة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة والتأكد من صحة التصريحات الجبائية مقدمة من طرف المكلفين بالضريبة".

**مطلب الأول: أسباب الرقابة الجبائية**

إن قيام الرقابة الجبائية تكون لعدة أسباب تكمن أهمها في :

**(1) الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية :**

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي؛ لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرها للإدارة الجبائية؛ عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

**(2) الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي :**

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير الشرعية؛ لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدلسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها؛ وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداء الضروري لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.<sup>24</sup>

**(3) الرقابة الجبائية وسيلة لتقليص الخطر الجبائي :**

هو ما يطلق عليه الأمن الجبائي؛ فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع الخطر الجبائي يتمثل في تحميلها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بقواعد الجبائية أو عدم إست فائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة.<sup>25</sup>

**مطلب ثاني: أهداف الرقابة الجبائية**

<sup>24</sup> عوادي مصطفى؛ زين بونس؛ الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري؛ مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع؛ الجزائر؛ 2010\_2011؛ ص11.

<sup>25</sup> بن عثمان عائشة؛ ولهي بوعلام؛ تقييم الرقابة الجبائية في ضل تبني مؤشرات الأداء-دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية مسيلة للفترة 2011-2015؛ مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية؛ العدد 17؛ 2017؛ ص148.

إن المشرع الجبائي حدد للرقابة الجبائية أهداف معينة ومحددة؛ بحيث أعتبر أن الرقابة لوسيلة إستراتيجية تتمثل في المقابل لنظام تصريحي؛ وهي الوسيلة الأكثر تخصيصا التي تملكها لإدارة للتحقق من مطابقة تصريحات مكلفين بالضريبة للقوانين وقواعد المنظمة الضريبية؛ وتطبيقها يمثل أحد لاهتمامات الأساسية للسلطات العمومية بهدف محاربة الغش والتهرب الضريبي وتخفيف أثاره على الموارد متعلقة بالميزانية وحصر خطورتها والعمل على تحسيس ونوعية المكلفين بالضريبة توعية جبائية بطريقة غير مباشرة.

يمكن استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الرقابة الجبائية والمتمثلة في:<sup>26</sup>

1. **الهدف الإداري:** إذ تؤدي الرقابة دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة فعالية ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

✓ تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم على ذلك.

✓ تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي

2. **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع؛ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

3. **الهدف الاجتماعي:** ويتمثل في:

✓ منع ومحاربة الانحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في الأداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

✓ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل فيوقف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة

4. **الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين والأنظمة؛ لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسها للتهرب من دفع مستحققاتهم الجبائية.

المبحث الثالث: إطار القانوني للرقابة الجبائية

<sup>26</sup>منور اوسرير ومحمد حمو؛ محاضرات في جباية المؤسسات مع التمارين المحلولة؛ ط1؛ مكتبة الشركات الجزائرية بوداود؛ 2009؛ ص204.

سمح القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية في البحث عن الحقيقة في حقوق والصلاحيات ؛ تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها ولقد منح مشرع لإدارة الجبائية سلطات عديدة ليتسنى لها تحقيق غايتها وأهدافها

### مطلب لأول :سلطات إدارة الجبائية:27

(أ) **حق الرقابة:** هذا حق نصت عليه المواد:18؛ 19؛ 19؛ مكرر 20؛ 20؛ مكرر و 21 من (من ق.ا.ج) .

**حيث نصت المادة 18 من قانون إجراءات الجبائية الفقرة 1\_** " تراقب لإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها .

يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها الملفات والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها "

حيث نصت الفقرة 2\_ من نفس المادة : "على أنه : " تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها "

**حيث نصت المادة 19 من قانون إجراءات الجبائية على أن :** " يراقب المفتش التصريحات وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية متعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة .

كما يستطيع للمعنيين إذ تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية .

عندما يفرض المكلف بالضريبة لإجابة على طلب شفوي أو لمل يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين عليه أن يعيد كتابيا .

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما.

يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات لكن عليه قبل ذلك تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين

<sup>27</sup>أ.د.بن عماره منصور؛مرجع سبق ذكره ؛ص من 109\_122.

له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المرتبة كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوماً

ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني .

يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يستلم له مع إشعار بالاستلام.

و يحدد المفتش بعد انقضاء الأجل الرد أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضا للمكلف بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية .

يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محل تصحيح تلقائي .

غير أن إذا قدم مكلف بالضريبة بناء على طلب من مفتش محاسبة قانونية من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها فإنه لا يمكن تصحيحها إلا تبعا للإجراء تناقضي الموصوف أعلاه ."

**حيث نصت المادة 19 مكرر من قانون إجراءات الجبائية على أنه** (مراقبة أسعار التحويل وتخص خاصة الشركات الأجنبية أي الفروع مع الشركة أم : "خلال مراقبة إدارة الجبائية للتصريحات بالإضافة إلى المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة وحق ورسم وإتاوة يحق لها التشكيك في صدق المستندات أو لاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية ."

**حيث نصت المادة 20 من قانون إجراءات الجبائية الفقرة 1\_ على أنه :** " يمكن لأعوان إدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها .

**كما نصت الفقرة 2\_ من نفس المادة على أن :** " يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة .

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف مكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة .

\_ لا يمكن إجراء التحقيقات في الحاسبة إلا من طرف الأعوان إدارة الجبائية الدين لهم رتبة مفتش على أقل .

**كما نصت الفقرة 3\_ من نفس المادة على أن :** "تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات .

إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام ألي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين نتائج محاسبية أو الجبائية .

يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الألي ملك مكلف بالضريبة أو مستوى المصلحة بناءا على طلب تصريح من طرف المكلف بالضريبة كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 20\_ 1\_ أعلاه .

في هذه الحالة يجب على مكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف لإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الألي .

**كما نصت الفقرة 4\_ من نفس المادة على أن :** " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا إشعار .

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أو تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب و الرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة .

في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك .

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة .



لا يمكن البدء في الفحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا .

مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي دج 5000.000 و دج 10.000.000 بالنسبة لكل سنة مالية محققة فيها لا يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان تسعة (09) أشهر

يجب المعاينة نهاية العمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في حالة رفض التوقيع هذا الأخير .

وتمدد مهلة التحقيق في عين المكان بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 1 من قانون إجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو توضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح بمفهوم مادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . لا يحتج بمدد المراقبة أمام لإدارة لدراسة الملاحظات أو العرائض التي يقدمها مكلف بالضريبة بعد نهاية التحقيق في عين المكان .

وعلاوة ذلك لا تطبق مدد المراقبة في عين المكان المحدد أعلاه في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا أو إذا قدم مكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الأجل على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه.

**كما نصت الفقرة 6\_ من نفس المادة على أنه : "يرسل إشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له إشعار بالاستلام .**

يجب أن يكون إشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

وللمكلف بالضريبة أجل (40)يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله ويعد عدم الرد في هذا أجل بمثابة قبول ضمني .

قبل انقضاء أجل الرد يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون هذا التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية يجب أن يبلغ مكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم .

أن لديه إمكانية طلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أ القانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق و المرجعات .

يجب أن توضع الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمفنتش من اختياره .

عند رفض العون المحقق لملاحظاته المكلف بالضريبة ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلته تكون كذلك مفصلة ومبررة وإذا أظهرت هذه الأخيرة سببا آخر لإعادة التقويم , أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقا على الإشعار الأصلي يمنح للمكلف أجل إضافة بأربعين(40) يوما ليرسل ملاحظاته .

**كما نصت الفقرة 7\_ من نفس المادة على أنه :** " في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة .

**كما نصت الفقرة 8\_ من نفس المادة على أنه :** " مع مراعاة المادة 96 أدناه عندما ينتهي التحقيق في الحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقيدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم والنسبة لنفس الفترة .

**كما نصت الفقرة 9\_ من نفس المادة على أن :** " يثبت عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى المكلف التوقيع عليه حضوريا كما يكون اعداد من خلال المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (08) أيام كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع على المحضر " .

**حيث نصت المادة 20 مكرر الفقرة 1\_ من قانون إجراءات الجبائية على أنه :** " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة مكلفين بالضريبة لنوع أو عدة

أنواع من الضرائب ؛ لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة الجبائية .

ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية .

أثناء هذا التحقيق يمكن أن يطلب من مكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلابيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق وضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة مكلف بالضريبة .

**حيث نصت المادة 21 من قانون إجراءات الجبائية الفقرة 1\_ على أنه : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا غي التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة لضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة .**

وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة أو حالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا وجود أنشطة أو مدا خيل متملصة من الضريبة .

**حيث نصت الفقرة 2\_ من نفس المادة على أنه : " لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من إدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على أقل ."**

**كما نصت الفقرة 3\_ من نفس المادة على أنه : " لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيمل يتعلق فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام مكلف بالضريبة بذلك مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات لمكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم ابتداء من تاريخ استلام .**

يجب أن يذكر لإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن مكلف بالضريبة له حق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو .

**حيث نصت الفقرة 4\_ من نفس المادة على أنه :** " تحت طائلة بطلان فرض الضريبة لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة الواحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في المقطع 3 أعلاه أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة تقويم .

وتمتد هذه الفترة بأجل يمنح عند اقتضاء مكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومدا خيل الأرصدة من الخارج.

كما تمتد هذه الفترة بالثلاثين (30) يوما المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه وبالأجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشغوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مدا خيل في الخارج أو متحصل عليها من خارج .

تمدد المدة المذكورة في المقطع الثالث أعلاه إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي .

**حيث نصت الفقرة 5\_ من نفس المادة على أنه :** " عندما يكون العون المحقق قد أسس فرض الضريبة على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي بالنسبة للضريبة على الدخل يتعين على الإدارة في هذه الحالة أن تعلم مكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقويم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ضمن شروط المنصوص عليها في المادة 20\_ 6 أعلاه يمكن أن يستلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام .

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا كما يتعين أيضا إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تأسس بموجبها إعادة تقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان القبول بها .

يتمتع مكلف بالضريبة بأربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله ويكون عدم الرد خلال هذه الأجال بمثابة قبول ضمنى.

وقبل انقضاء أجل الرد يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى مكلف بالضريبة إذا كان سماعه مجديا أو طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية .

يجب أن يبلغ مكلف بالضريبة الذي تم تحقيقه معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية أن يطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون حسب الحالة من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مصلحة البحث والتدقيق والمرجعات .

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه لإست دعاءه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره .

في حالة ما إذا رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة فإنه يجب عليه إبلاغ هذا لأخير عن طريق مراسلة مقصلة ومبررة وفي حالة ما إذا ظهرت هذه الأخيرة سببا لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار لعناصر جديدة لم تكن واردة في الإشعار الأصلي يمنح مكلف بالضريبة أجلا إضافيا قدره أربعون (40) يوما ليرسل ملاحظاته .

**حيث نصت الفقرة 6\_ من نفس المادة على أنه : " عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بالمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون استعمل أساليب تدليسية "**

وخولت لمصالح إدارة الجبائية "بان تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها ؛" خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها ؛ بمعنى آخر أن الإدارة لها حق التأكد من صحة العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف المكلف لتأسيس كل ضريبة أو رسم .

#### (ب) حق الزيارة:

" من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا أخير ضمن الشروط معينة لأعوانها الدين لهم على أقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل محلات قصد البحث والحصول وحجز كل مستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من وعاء والمراقبة ودفع الضريبة ". بمعنى آخر هو حق يباشر بعين المكان و تمثل في تدخل الإدارة الجبائية على مستوى المصانع والمخازن من أجل التأكد من صحة المعلومات المكلفين .

#### (ت) حق إجراء البحث:

وهو " خاص بكل شخص يقوم بالعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم الأعمال سواء على مستوى مؤسسته أو فروعها إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر وهذا الحق يمارس ابتداءً من الساعة 8 صباحاً إلى 20 مساءً من المحلات ذات الاستعمال المهني ووسائل نقل البضائع ويتم على أثر كل تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه الجرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة "

### (ث) حق التقادم :

" يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة للقيام بأعمال الرقابة وأعمال أخرى "

وحق التقادم يمكن أن يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو النقائص والإغفالات في التصريحات الجبائية مكتتبه .

### (ج) حق الإطلاع :

إن حق إطلاع وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية بواسطة هذا الحق يمكن لهم الإطلاع الوثائق والمستندات والملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة الذي هو بصدد التحقيق ؛ بحيث تعتبر هذه الوثائق المرجع أساسي والمساعد في تمكين أعوان الإدارة الجبائية القيام بمهمة التحقيق ؛ ومن جهة أخرى فالمشرع الجبائي بين مجال تطبيق هذا الحق بحيث يعتبر أحد أهم الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية ؛ إذ يسمح لها بإطلاع على مستندات وملفات مكلف للتحصل على معلومات اللازمة وبتالي الكشف عن مخلف المخلفات ؛ وهذا من نصت عليه المادة 45 من قانون إجراءات الجبائية إذ : " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ؛ قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ؛ بتصفح الوثائق ومعلومات "

كذلك تنص المادة 60 من قانون نفسه على أنه : " يمكن ممارسة مختلف الحقوق الإطلاع على الوثائق ومنصوص عليها لصالح الإدارة الجبائية من أجل مراقبة تطبيق التنظيم الخاص بالصرف ". ويخضع لحق الإطلاع لكل من :

**أولاً : حق الإطلاع لدى إدارات العمومية :** تنص المادة 46 من قانون إجراءات الجبائية في هذا الخصوص على أنه : " لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها وخاضعة لمراقبة السلطة إدارية ؛ أ، تحتج

بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها إطلاع على الوثائق المصلحة التي توجد في حوزتها".

وكذلك يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي على كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي يبين فيه رقم التسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه أتعاب والمبلغ الإجمالي لهذه أتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئات المعنية للمؤمن له .

**ثانيا : حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية :** أشارت المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية إلى : "يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والصرافين وأصحاب العمولات ؛ وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المحصلة بصفة اعتيادية على الودائع للقيم المنقولة ؛ أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية ؛ بفتح أو إقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو أموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر".

ويمس هذا الإلزام بالخصوص البنوك والشركات المدرجة في البورصة والواوين العمومية والخزائن الولائية ومراكز الصكوك والصناديق الوطنية للتوفير وصناديق القرض التعاوني والإيداع والكافلات .

**ثالثا : حق الإطلاع لدى الغير :** أوردت في هذا الخصوص المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية أنه : "يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محالات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها ؛ نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها أن تنقيد قصد ممارسة أعوان الإدارة الجبائية لحق الإطلاع ؛ وهذا تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها قانونا".

ويعاقب القانون كل خاضعين لحق الإطلاع على ما ورد في المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 دج إلى 50.000 دج أي كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها قانونا ؛ التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها " .

كما تطبق غرامة زيادة قدرها 100 دج عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر للإثبات الرفض وينتهي يوم تثبت أن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق .



(ح) **حق التحري** : إن من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية هو حق التحري للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات ؛ فالرقابة تسمح للإدارة الجبائية بأن : " تتأكد جميع المكلفين قد سدوا ما عليهم ؛ وهذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي ".

فحق التحري هو عبارة عن مجموعة العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية والمتضمن صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف لأشخاص المعنويين والطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية .

(ه) **حق طلب المعلومات والتوضيحات والتبريرات** : بموجب المهام والامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق.

أمكنه طلب من مكلف بإمداده بمعلومات حول النقاط التي يشوبها الغموض والشك ؛ وقد يتخذ هذا الطلب الصفة الشفوية أو كتابية ؛ وهدت إجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين طرفين .

(خ) **حق استدراك الخطأ** : يسمح للإدارة في إعادة النظر في اقتطاع الضريبة سواء بتعديلها أو إنشاء اقتطاع جديد حيث يحدد أجل لعمل الإدارة بمدة 4 سنوات ؛ وفي حالة وجود مناورات تدليسية تمدد سنتين .

(د) **حق المعاينة** : حيث تمنح المحكمة المختصة إقليميا للإدارة الجبائية ترخيص للمراقبين المكلفين بالمراقبة قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق التي تبرر التصرفات للتخلص من الوعاء والدفع والمراقبة .

(س) **التلبس الجبائي** : " منح مشرع الجبائي للإداري حق التدخل ومعاينة الميدانية للمتفشيات ضمن إقليم تخصصها ؛ وهذا بغرض التحقق من سلامة المعاملات التجارية التي يقوم بها مكلفين بالضريبة ؛ حيث يكون هذا التدخل فجائي عند قيام مكلف بالضريبة بالعملية (بيع ؛ شراء ) لهذا تمت تسميته "بالتلبس الجبائي" . فمثلا عند القيام المكلف بالضريبة بعملية شراء سلع ؛ يفاجئه أعوان الإدارة الجبائية ويقفون على التحقق من الفواتير السجل التجاري ..... لكل من طرفين ( البائع ؛ الزبون ) حيث يستطيع أعوان الإدارة الجبائية المحصلين على رتبة مفتش على أقل ومكلفين قانونا أن يقوموا بتحرير محضر تلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الدين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام قانون العام وأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي .

**المطلب الثاني: حقوق و التزامات المكلف بالضريبة.**



يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية للالتزامات عديدة يجب أن يكون على دراية تامة بها ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائي للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها ؛ وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين.

**أولا : واجبات المكلفين بالضريبة :** ذكر المشرع الجبائي جملة من الواجبات على المكلفين بالضريبة ذات طابع محاسبي وجبائي في نفس الوقت:

**1. التزامات ذات طابع محاسبي :** هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري في المواد 12\_10\_09 ويمكن تلخيصها في النقاط التالية :

**1.1. الدفاتر اليومية:** ألزم القانون التجاري مسك دفتر اليومية في المادة 09 بنص

"كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية ؛ يعد فيها يوميا ؛ شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم .<sup>28</sup>

**1.2. دفتر الجرد:** ألزم القانون التجاري بمسك دفتر الجرد والذي يقتضي " بإجراء

بالجرد على جميع العناصر الأصول والخصوم بصفة مدققة ؛ والجرد يسمح برصد جميع الحسابات من اجل إنجاز الميزانية الختامية وبالتالي معرفة وضعية المؤسسة.<sup>29</sup>

**1.3. حفظ الدفاتر المحاسبية ووسائل الإثبات:** حسب المادة 12 من القانون

التجاري فإن " يتم الاحتفاظ بدفتر اليومية والجرد ووسائل الإثبات لمدة 10 سنوات وهذا لأهميتها لعملية التحقيق<sup>30</sup>

**2. التزامات ذات طابع جبائي :** هذه الالتزامات شرعها القانون تهدف لتنظيم العلاقة بين

الإدارة الجبائية والمكلفين وتتمثل في عدد من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي تتمثل في:

**1.2 التصريح بالوجود:** ألزم المشرع الجبائي باكتتاب تصريح بالوجود في أجل أقصاه

30يوما من بداية النشاط ؛ ويودع لدى متفشية الضرائب مكان فرض الضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية ؛ وهذا التصريح مطابق للنموذج الذي تقدمه الإدارة

<sup>28</sup> المادة9من القانون التجاري أمر رقم75-59المؤرخ في 26/09/1975المتضمن القانون التجاري الجريدة الرسمية؛العدد

101؛سنة1975؛ص4.

<sup>29</sup> المادة10؛المرجع نفسه؛ص4

<sup>30</sup> المادة12من القانون التجاري؛المرجع السابق؛ص05.

**2.2 التصريح السنوي:** على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عليه اكتابة تصريح بمدخله وذلك في كل سنة ؛ من خلال نموذج الموضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية

**3.2 التصريح الشهري :** ألزم القانون المكلفين بأن يكتب تصريحاً شهرياً أو فصلياً صنف G50 أو G51 بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقداً أو عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قابضة الضرائب التابعين لها قبل 20 الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة

**4.2 التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة :** في حالة التنازل أو التوقف كلياً أو جزئياً عن النشاط للمكلف الخاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في أجل 10 أيام التصريح الإجمالي المداخل التي لم تفرض عليها الضريبة ؛ و التصريح الخاص بالمداخل الصنفة .

وفي حالة وفاة المكلف الخاضع للنظام الحقيقي فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المنوفي خلال 6 أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة

**5.2 وضع رقم التعريف الإحصائي :** نص قانون المالية لسنة 2000 بمجموعة من الإجراءات والتدابير ترمي إلى إجراء أكثر انسجاماً منها وضع لرقم التعريف الإحصائي يعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة (حيث تم استبدال العبارتين رقم التعريف الجبائي ورقم البطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي)<sup>31</sup>

### ثانياً: حقوق المكلفين بالضريبة

تتمثل حقوق المكلفين فيما يلي:

**(1) الإعلام المسبق :** يجب على الأعوان الإدارة الجبائية عند إجراء أي مراقبة جبائية إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف المرفق بميثاق الحقوق والواجبات المكلف الخاضع للرقابة لأجل إعلامه ولأن المكلف أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حالة المراقبة المحاسبية وأضاف المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 3 أنه لا يمكن إجراء تحقيق معمق للوضعية الجبائية فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفق بميثاق حقوق والواجبات المكلف بالضريبة المحقق في الوضعية الجبائية وله أجل 15 يوم إبتداءً من تاريخ الاستلام.<sup>32</sup>

<sup>31</sup> بن عمارة منصور؛ مرجع سبق ذكره؛ ص 129-131

<sup>32</sup> نوي نجاة؛ فعاليات الرقابة الجبائية في الجزائر ؛ مذكرة لنيل شهادة ماجستير ؛ فرع المالية والنقود ؛ كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير؛ جامعة الجزائر ؛ سنة 2003-2004؛ ص 56.

(2) **الاستعانة بمستشار:** نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 6 "يجب تحت طائلة البطلان الجراء أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلا أن المكلف بالضريبة له الحق في استعانته بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع المبلغ أو من أجل الإجابة عليها".<sup>33</sup>

(3) **عدم إعادة الرقابة:** إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بالفترة المعينة والخاصة بالضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم؛ لا يمكن للإدارة أن تشرع في المراقبة جديدة لنفس التقديرات الحسابية أو الفواتير أو المذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لفترة ما عدا في حالة اكتشاف ممارسات تدليسية أثناء التحقيق.<sup>34</sup>

#### (4) **محدودية فترة الرقابة في عين المكان:**

- ثلاثة أشهر فيما يخص المؤسسة تأدية الخدمات؛ إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000000 بالنسبة لكل سنة مالية محققة
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000000 بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها
- يمدد هذا الأجل إلى 6 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه؛ إذا كان رقم أعمالها يفوق على التوالي 5000000 و10000000 بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها
- يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات 9 أشهر.<sup>35</sup>

(5) **حق الرد:** يتمثل في الحوار الشفوي أو الاكتتاب بين المكلف والمحقق الجبائي من خلال سير عملية الرقابة والمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات مما يسمح بخلق جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للتحقيق وهذا تقليلا لعدد المنازعات في المستقبل.<sup>36</sup>

(6) **اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي:** خول المشرع الجبائي للمكلف للجوء إلى السلطات الأعلى (مديرية الولاية) وإستئناف الإجراءات الاعتراضية وطرفا الإستئناف هي:

<sup>33</sup> المادة 20؛ قانون الإجراءات الجبائية؛ 2012؛ ص7.

<sup>34</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية؛ مديرية العامة للضرائب؛ 2017؛ ص14.

<sup>35</sup> المادة 31؛ قانون المالية 2012؛ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية؛ العدد 72؛ ص10.

<sup>36</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة؛ المرجع السابق؛ ص15.

- (أ) اللجوء النزاعي: يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء<sup>37</sup>
- (ب) اللجوء الودي: نصت عليه المادة 93\_1: "يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا والتخفيف منها في حالة عجز أو ضيق جبائي يستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي<sup>38</sup>.

### خلاصة الفصل :

رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة بصفة عامة ومصالح الإدارة الجبائية بصفة خاصة كما هو مبين في الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية وما ينتج عنها من مبالغ مسترجعة من مكافحة التهرب الضريبي ؛ إلا أن هذه المبالغ تعتبر ضعيفة مقارنة بحجم التهرب الضريبي اللامحدود و غير كافية للدلالة على مرد ودية جميع أنواع الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

يتضح من خلال تقييم فعالية الرقابة الجبائية وجود عدة مشاكل يعاني منها النظام الرقابة الجبائية في الجزائر وتتمثل في ضعف أهمية الرقابة الجبائية وعدم فعالية النظام الضريبي؛ إضافة إلى نقص الوعي الضريبي وانعدام الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة

في سبيل تحسين فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ثم اتخاذ الإجراءات القانونية والتنظيمية بالإضافة إلى زجرية تجسدت في تقوية نظام الرقابة ؛ تدعيم آلياته في مكافحة التهرب الضريبي.

<sup>37</sup> عواد مصطفى زين يوسف ,مرجع سابق ,ص21.

<sup>38</sup> المادة 93-فقرة 1 ؛ المعدل بموجب المادة 42 من القانون المالية 2012 ؛ المرجع السابق , ص 15.



# الفصل الثالث

دراسة حالة لمصلحة

الضرائب لولاية عين تموشنت

**تمهيد:**

بعد تطرقنا في الفصلين السابقين الى دور الرقابة الجبائية ومدى فاعلية آلياتها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجانب النظري؛ ولتوسيع نطاق هذا الموضوع قمنا بإسقاط هذا الجانب على أرض الواقع؛ كحالة تطبيقية بدراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت باعتبارها جزء لا يتجزأ من هيكل العام للضرائب حيث يتم جمع المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة وكيفية متابعتهم وكذا السهر على تطبيق القوانين الجبائية حسب التشريع؛ من خلال الاستفادة من العاملين في الميدان وهذا من خلال القيام بتحليل وتفسير المعلومات المجمعة خلال فترة الدراسة الميدانية؛ وهذا ما سيتم معالجته في هذا الفصل ضمن ثلاثة مباحث

**المبحث الأول: التعريف بمركز الضرائب**

**المبحث الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب للكشف عن التهرب الضريبي**

**المبحث الثالث: دراسة حالة لكل من التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب**

**المبحث لأول: تقديم مركز الضرائب**

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية كما تقوم بمختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال التحصيل والإحصاء

### المطلب الأول : التعريف بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت

من بين الهياكل الجديدة الي تتوفر عليها إدارة الضرائب لولاية عين تموشنت نجد مركز الضرائب الذي يعد من بين الهياكل الجديدة والذي يدخل في إطار الإصلاحات الهيكلية التي قامت بها وزارة المالية لتتماشى مع التطورات الاقتصادية وكذلك تقريب الإدارة من المكلف وتبسيط الإجراءات الجبائية من خلال جمع كل الأنشطة والمهام الإدارة في هيكل واحد .

### التعريف بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت

مركز الضرائب لولاية عين تموشنت افتتح في 02 ماي 2013 وهو مركز تسير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المتفشيات والقابضات ومديريات الضرائب الولائية ؛يدخل في إطار عصرنه النظام المالي الجزائري بصورة عامة . ويهدا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين المجال اختصاصه وهم:

- ✓ المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي والتي رقم أ،مالها السنوي يفوق ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000دج).
- ✓ المؤسسات غير خاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي رقم أعمالها السنوي يفوق ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000دج).
- ✓ المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي والتي تختار الخضوع للضريبي حسب النظام الحقيقي .

عدد المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب هو كالأتي :

1 الأشخاص طبيعيين : 7855

2 الأشخاص معنويين : 485

المجموع : 8340

**المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب وهيكله التنظيمي:**

**أولا : مهام مركز الضرائب:**

ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية:

**في مجال الوعاء:**



- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسير ملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية
- في مجال التحصيل:**
- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية.
- ضبط الكتابات وتسجيل مركزة تسليم القيم .
- في مجال الرقابة:**
- البحث واستغلال المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات.
- إعادة وتحقيق برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها
- في مجال المنازعات:**
- دراسة ومعالجة الشكاوى
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية
- استرداد قروض الرسوم على القيمة المضافة
- في مجال الاستقبال والإعلام :**
- ضمان مهمة الاستقبال والإعلام المكلفين بالضريبة
- التكلف بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية
- تنظيم وتسير المواعيد
- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

### ثانيا: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب وأهم وظائفه:

يضم مركز الضرائب خمسة وستين (65) موظف وعامل (من عامل مهني إلى مفتش قسم) موزعين على ثلاث (03) مصالح رئيسية وقابضة مصالحتين :

#### 1) المصلحة الرئيسية للتسيير:

تتكون المصلحة الرئيسية للتسيير من عدة مصالح وتعمل على تسييرها وهي:

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي ؛
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات
- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

#### ومن مهام المصلحة الرئيسية للتسيير نذكر:

التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء؛  
والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسات الأولية والاحتجاجات؛  
المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها؛ بصفته  
وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.

اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و لمراجعة المحاسبة.  
إعداد تقارير دورية وتجميع إحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع  
المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

#### أ) المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

تتكون المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث من عدة مصالح وتعمل على تسييرها وهي:

#### ❖ مصلحة البطاقات والمقارنات: تتكفل ب:

تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة لوعاء الضريبة وكذا  
مراقبتها وتحصيلها .

مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية ؛وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها  
؛التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

#### ❖ مصلحة البحث عن المادة الضريبية : والتي تعمل في شكل فرق؛وتتكفل ب:

إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الإطلاع ؛ اقتراح تسجيل  
مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا منالمعلومات  
والاستعلامات المجمعة.

#### ❖ مصلحة التدخلات: التي تعمل في شكل فرق هي كذلك ؛وتتكفل ب:

برمجة وانجاز التدخلات بعنوان تنفيذ حق في التحقيق وحق الزيارة و المراقبة عند المرور وكذا انجاز في عين المكان لكل المعايينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛ اقتراح المكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

### ❖ مصلحة المراقبة: التي تعمل في شكل فرق؛ وتكلف ب:

انجاز برامج المراقبة على أساس المستندات و في عين المكان؛ إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية انجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

ونستطيع إيجاز مختلف مهام المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث فيما يلي :

انجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛ اقتراح عمليات المراقبة وانجازها؛ بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات للتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحوصل تقديمية دورية .

### (2) المصلحة الرئيسية للمنازعات:

من بين المهام الرئيسية للمصلحة الرئيسية للمنازعات نجد:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض الضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررهما المركز؛ وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .
  - متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية
- تتكون المصلحة الرئيسية للمنازعات من ثلاث مصالح وهي:

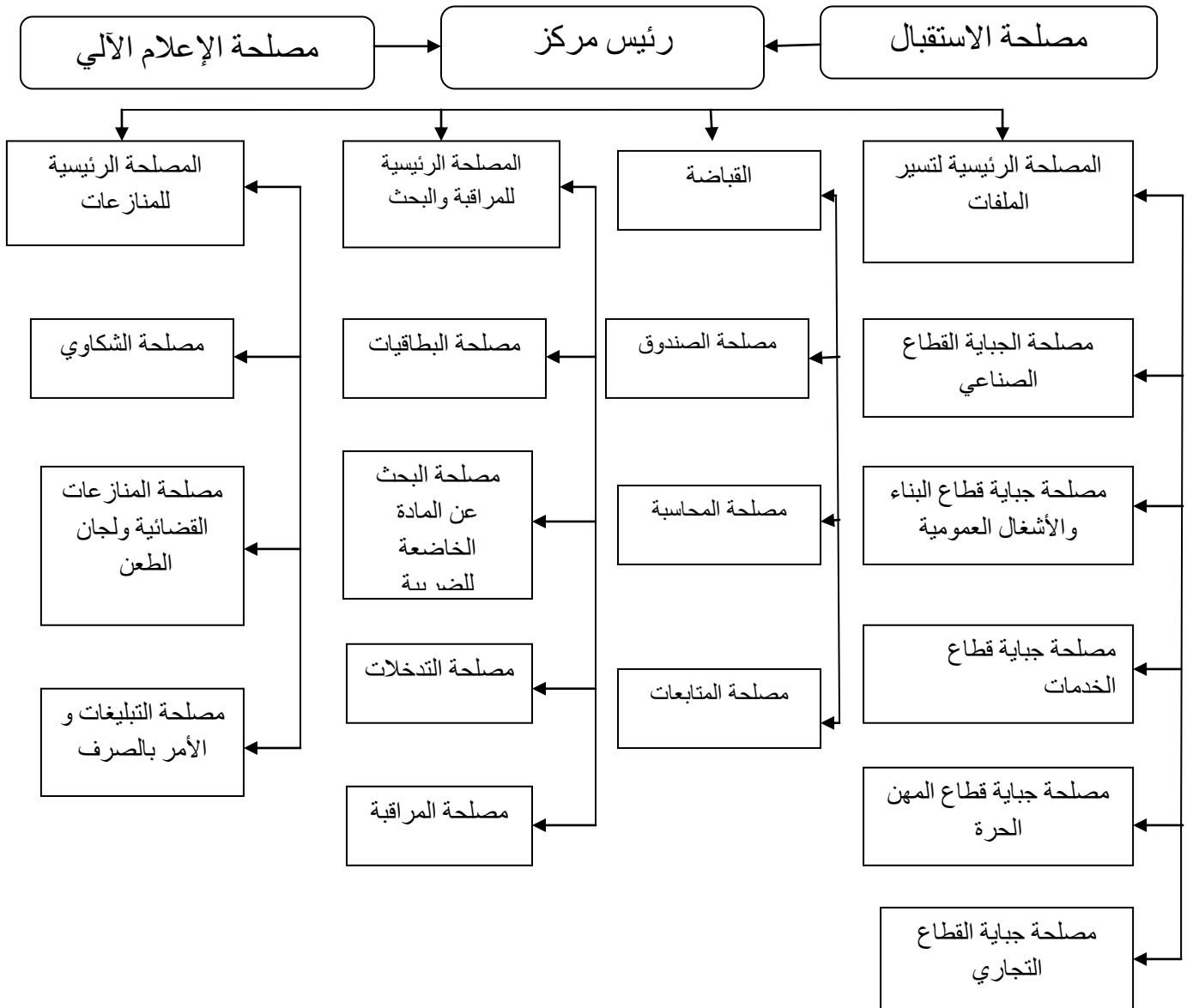
### ❖ مصلحة الاحتجاجات : وتكلف ب:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر التصريحات المكتتبه أو المدفوعات التلقائية أو مقتطعة المصدر
  - دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة
  - دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على الأعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة .
  - معالجة المنازعات التحصيل
- ❖ مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية: وتتكلف ب:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص اللجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة واختصاص لجان الطعن الإفتائي
- المتابعة بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.
- ❖ **مصلحة التبليغ والأمر بالدفع** : وتتكفل ب:
- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية.
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها ,
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها لمصالح المعنية
- (3) **القباضة**: وتتكفل ب:
- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلق بالتحصيل الجبري للضريبة
- مسك المحاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة
- كما تعمل على تسيير ثلاث مصالح وهي:
- **مصلحة الصندوق** والتي تعمل على تحصيل الضريبة
- **مصلحة المحاسبة** والتي تعمل على مسك المحاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة .
- **مصلحة المتابعات** تنظم هذه المصلحة في شكل فرق وتعمل على متابعة وضعية المكلفين في مجال التحصيل
- (4) **مصلحة الاستقبال والإعلام**: وتتكفل ب:
- تحت سلطة رئيس المركز مباشرة
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب .
- (5) **مصلحة الإعلام الآلي والوسائل** : تتكفل ب:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات
- الإشراف على مهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

الشكل رقم (1): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

## المبحث الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب للكشف عن التهرب الضريبي

### المطلب الأول: إجراءات التحقيق المحاسبي للكشف عن التهرب الضريبي

يتبع المحقق جملة من الإجراءات للتأكد من صحة القرارات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ، وحتى تؤدي الرقابة الجبائية النتائج المرجوة منها وال تكون محل بطلان ، فإن المشرع الجبائي ألزم المراقبين باحترام مجموعة من الإجراءات العملية المتمثلة في:

#### 1. التحضير للتحقيق:

تعد خطوة التحضير للتحقيق خطوة هامة في عملية المراقبة الجبائية ، إذ يتم من خلالها برمجة الملفات التي ستخضع للمراقبة بمشاركة من طرف جميع هياكل الإدارة الجبائية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية بناءا على القدرات والإمكانيات البشرية والمادية التي يتمتع بها أعوان الإدارة الجبائية، حيث يخول التشريع الجبائي للمراقب سحب ملف المكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من مفتشيه الضرائب التابع لها ، ويقوم ببعض العمال التمهيدية في المكتب وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف والتأكد من نظامية التصريحات من خال فحص ما يلي:

- دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة والضرائب على رقم الأعمال ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى

- لاتصال بالجهات الخارجية والتي لها علاقة بالمكلف من خلال ممارسة حق الإطلاع من أجل جلب المعلومات التي تساعد المراقب في عملية التحقيق .

من خلال الإطلاع على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف يقوم المراقب بملا استمارتي كشف المحاسبة ملحق رقم (01) للكشف عن تطور الحسابات من سنة إلى أخرى ، وبيان مقارنة الميزانيات ملحق رقم (02) والذي يوضح تطور حسابات الاستثمار وتغيرات مختلف أصول وخصوم المؤسسة خلال فترة المراقبة، كما يقوم المراقب بتسجيل النقاط

الغامضة والمشكوك فيها والتي ستكون محل استفسار وتوضيح من طرف المكلف أثناء التحقيق في عين المكان .

## 2. الشروع في التحقيق:

بعد قيام المراقب بالأعمال التحضيرية الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي يقوم بالانتقال إلى الرقابة في عين المكان , وذلك بعد إعلام المكلف عن طريق إشعار بالتحقيق ملحق رقم (01)، وبعدها يتم التقرب من مقر عمل المكلف لإجراء فحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون.

### 1.2 لرقابة المحاسبية من حيث الشكل:

تتمثل في المعاينة المادية للوثائق المحاسبية ومستندات الإيرادات والمصاريف والدفتر الجبائية التي نص عليها القانون التجاري ، حيث يقوم المراقب بإجراء فحص في شكل المحاسبة ، ومن أهم الشروط التي يجب أن تتوفر في هذه الأخيرة ما يلي:

#### (أ) محاسبة تامة ومنتظمة:

تكون المحاسبة تامة ومنتظمة إذا تضمنت مجموعة الوثائق والدفاتر المبينة في المادتين 9 و 2 من القانون التجاري وممسوكة وفقا لقواعد المخطط المحاسبي الجديد.

#### (ب) محاسبة صحيحة ودقيقة محاسبيا:

في هذه الحالة يقوم المراقب بالتأكد من صحة المعطيات المحاسبية والمجاميع ومراقبة عمليات الترحيل , إضافة إلى التأشير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية عن طريق المقارنة مع دفتر الأستاذ ، وبيانات الدفاتر المساعدة كدفتر المشتريات ودفتر الصندوق.

#### (ت) محاسبة ممسوكة ومؤكدة:

يجب أن تبرر كل القيود المحاسبية في نوعها وكميتها من خلال المستندات الإثباتية التي تختلف باختلاف طبيعة العمليات ، والتي يمكن أن تكون عمليات استيراد ، بيع أو توزيع بالإضافة إلى عمليات تسيير المخزون .

بعد الانتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل يمكن التمييز بين حالتين ، الحالة الأولى تتمثل في عدم توفر المحاسبة على الشروط السابقة الذكر ، وبذلك يتم رفض المحاسبة واللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة ، الحالة الثانية وتتمثل في كون المحاسبة موافقة للشروط السابقة وبذلك يمكن اعتبارها مقبولة من حيث الشكل ، ويتم الانتقال إلى مراقبة المحاسبة من حيث المضمون.

### 2.2 الرقابة المحاسبية من حيث المضمون:

يقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة لحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير والنتائج ، حيث يتم التركيز على المشتريات والمبيعات

والتكاليف والمخزونات، وذلك لأنها أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض وعائه الضريبي والتهرب من دفع الضريبة ويتم ذلك من خلال ما يلي:

#### (أ) الرقابة على المشتريات:

يقوم المحقق بمقارنة الوثائق المبررة للمشتريات والفواتير ووصول الاستلام والطلبات مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية والوثائق المحصل عليها من طرف الموردين ، و يظهر هذا التحقيق المخالفات التي يمكن أن يرتكبها المكلف لتهرب من دفع الضريبة من خلال الطرق التالية:

#### ❖ - تضخيم المشتريات :

يسعى المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة من خلال تضخيم المشتريات بهدف تخفيض الربح الخام وبالتالي الربح الصافي ، ويكتشف المراقب هذه التلاعبات من خلال الأخطاء المحاسبية التالية:

— التسجيل المتكرر للفاتورة مع تغيير التاريخ أو التسجيل لنفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين

— تسجيل نفقات الصيانة الخاصة بالمسير والشركاء في الجانب المدين لحساب مشتريات الاستثمارات المكتسبة بغرض تضخيم التكاليف . -

— تسجيل فواتير لمواد مختلفة لا تستخدم في النشاط الممارس من طرف المؤسسة أو المبالغة في كمية مادة من المواد المستعملة

#### ❖ تخفيض المشتريات:

عادة ما يقوم المكلف بتخفيض قيمة المشتريات ، ويصاحب ذلك تخفيض في الإيرادات الناتجة عن المبيعات لكي لا يتم اكتشافها بسهولة من طرف المراقبين ، ويتم ذلك من خلال استعمال التلاعبات التالية

— إغفال تقييد فواتير الموردين

- الشراء بدون فواتير

— تسجيل مشتريات عن طريق تعريف جبائي خاطئ .

حيث يصعب على المراقب اكتشاف مثل هذه التلاعبات ، إذ يجب عليه أن يقوم بمراقبة جميع الفواتير وصولات المشتريات والتأكد من صحتها عن طريق مراقبة وصولات الطلب والاستلام ، إضافة إلى مراقبة المواد الأولية والمنتجات المباعة ومراقبة كشوفات العمال والموردين.

#### (ب) الرقابة على المخزونات:

إن مراقبة المخزونات تعد مرحلة أساسية في عملية المراقبة المحاسبية ، ولذلك ينبغي للمراقب أن يراقب بدقة دفتر الجرد الخاص بالمؤسسة ومدى تطابقه مع مدخلات ومخرجات المخزن وكشف المبيعات والمشتريات المجرات ، بالإضافة إلى مقارنتها مع كمية البضاعة الموجودة فعلاً في مخازن المؤسسة ، إذ أن ، وجود فرق كبير في كمية المخزونات يدل على وجود رأس مال زائد لم يتم تقييده ضمن المخزونات ومن بين العمليات التي



يقوم بها المراقب لكشف التهرب الضريبي من خلال فحص المخزونات ما يلي:

- التأكد من أن المبيعات المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير، وأن كل التكاليف المباشرة أدرجت في المحاسبة .
- التقييم الصحيح للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن .
- مراقبة مدى تطابق التسجيلات المحاسبية للموردين مع دفاتر المؤسسة.

#### (ت) لرقابة على المبيعات:

قوم المحقق بمراقبة الفواتير بطريقة نظامية أو عن طريق الأساليب الإحصائية لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف بالضريبة عن طريق المبيعات والمتمثلة فيما يلي :- البيع بدون فواتير  
- السهو العمدى في تسجيل العمليات النقدية والأجلة للتخفيض من قيمة المبيعات

- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في جانب المدين لحساب المبيعات .

- التسجيل المحاسبي لعملية البيع ضمن جهة الدائن في حسابات الميزانية .

- إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية وأشغال البناء .

- التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض المبيعات باستعمال الفوترة الجزئية .

تسمح المراقبة على المبيعات بالتحقق من رقم الأعمال من خلال فحص الفواتير وسجلات البيع ومقارنتها مع حسابات البنك والصندوق ، كما توجد إجراءات أخرى يمكن للمراقب اختيارها وفقا لنشاط الممارس من طرف المؤسسة.

#### (ث) مراقبة حسابات الميزانية :

يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية حسب التسلسل المحدد من طرف المخطط المحاسبي الوطني ، وسيتم التركيز على الحسابات التي يحرص المراقب على المراقبة الدقيقة لها ألن المكلف يعمد إلى التلاعب فيها للتهرب من دفع الضريبة ومن أهم هذه الحسابات ما يلي:

#### ❖ الاستثمارات :

تتمثل الاستثمارات في السلع المنقولة وغير المنقولة المملوكة للمؤسسة والتي تستعمل كوسيلة استغلال دائمة في المؤسسة ، ويجب على المراقب التأكد من صحة المعلومات التالية:

- الوجود الفعلي والمادي للاستثمارات عن طريق فحص بطاقة تقييم الاستثمارات وفواتير الشراء ، والتأكد من احتساب معدل الإهلاك المناسب .
- التأكد من أن المشتريات ملك للمؤسسة عن طريق فحص وثائق الثبوتية لاهلاك الاستثمارات أو العقارات ومراقبة تسديد حقوق التسجيل .
- مراقبة حركة مختلف الاستثمارات وخاصة الأغلفة المتداولة.

#### ❖ - الحقوق :

وهي مجمل حقوق المؤسسة من خلال تعاملها مع الغير مثل الصندوق والبنك و التسبيقات والحساب البريدي الجاري ، حيث يقوم المراقب بمرجعتها والتأكد من

حساباتها من خلال مطابقتها مع اليومية المساعدة للمبيعات ، إضافة إلى مراقبة كشوف العملاء للتأكد من شرعية هذه الحقوق من خلال ما يلي :

– مراقبة الحسابات البريدية والبنكية الموجودة لدى المؤسسة ومقارنتها مع الكشوف المطلع عليها لدى الهيئات المالية .

– مراقبة جميع التسبيقات والدفعات على الطلبات مع التأكد من التبريرات الخاصة بها -مراقبة حسابات الصندوق والتأكد من المجاميع المقبوضة وأنها متعلقة بمبيعات المفوترة للعملاء

❖ **الأموال الخاصة:**

تتضمن وسائل التمويل الموضوعه تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل المالك , وتدخّل تحتها عدة حسابات أهمها : أموال شخصية ، أموال اجتماعية , الاحتياطات ، نتيجة قيد التخصيص ، مؤونات التكاليف والخسائر، ويجب على المراقب التأكد من جميع هذه الحسابات من خلال مراقبة ما يلي :

– التحقق من مصدر الموال الشخصية والتغيرات التي تطرأ عليها.

- مقارنة عمليات التحويلات البنكية والحساب الجاري للتأكد من جميع المسحوبات . – مراقبة التعديلات والتغيرات في الأموال الاجتماعية و الاحتياطات من خلال التأكد من الوثائق الثبوتية لها ، ومدى صحتها ومطابقتها للقانون .

– مراقبة تسجيل المبالغ في صورة قسيمة إيداع في البنك بهدف إخفاء قيمتها .

– التأكد من أن الأرباح قد خضعت للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات وأن المكلف لم يقيم بالتهرب من دفعها.

– التأكد من عدم استخدام مستندات عن عمليات نقدية كمستندات لمبيعات أخرى.

### (ج) **مراقبة حسابات النتائج :**

(ح) يهدف المراقب من خلال مراقبة حسابات النتائج إلى معرفة القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغيراتها خلال فترة المراقبة لمعرفة وضعية المؤسسة والحالة المالية لها و قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة والتأكد من صحة الوضعية المالية لهم.

### 3. نتائج التحقيق المحاسبي :

من خلال هذه الإجراءات العملية والفحص الدقيق للحسابات السابق ذكرها يقوم المراقب بالحكم على المحاسبة المسوكة من خلال إبداء المحقق رأيه بالقبول أو الرفض.

#### 3-1: قبول المحاسبة:

يقبل المراقب محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة أحكام القانون التجاري ومبادئ المخطط المحاسبي الوطني و صحيحة من حيث المضمون وينقسم القبول إلى صنفين.

#### (أ) **قبول صريح :**

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

#### (ب) قبول نسبي :

عندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود لبعض الانحرافات البسيطة والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد التهرب من دفع الضريبة ، يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم الثنائي من خلال الاتفاق بين المراقب والمكلف بالضريبة مع مراعاة التزام المكلف بتقييم تصريحاته في الأجل القانونية.

#### 3-2 : رفض المحاسبة :

يتم رفض المحاسبة إذا كانت غير صحيحة ، وذلك عند وجود أخطاء أو إغفالات في محاسبة المكلف ، وتفاديا لتعسف المراقبين في ذلك فقد حدد المشرع حالات رفض المحاسبة من خلال المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

#### 4 إعادة تشكيل رقم الأعمال :

(أ) عن طريق العناصر المادية : ويتم الاعتماد فيها على العناصر الكمية كالمحزونات والمشتريات والإستهلاكات.

(ب) إعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس الفوترة : تشكل الفوترة أساسا لفرض الضريبة في بعض الأنشطة الاقتصادية ، وخاصة في مجال الأشغال العمومية من خلال الفواتير المصرح بها.

(ت) تبليغ نتائج التحقيق : تعد هذه المرحلة نهاية التحقيق المحاسبي، حيث يقوم المراقب فيها بتبليغ النتائج المتوصل إليها من خلال عملية التحقيق إلى المكلف بالضريبة ويتم ذلك من خلال المراحل التالية:

✓ **التبليغ الأولي:** بعد قيام المراقب بإعادة تشكيل رقم الأعمال يجب عليه أن يبلغ المكلف بالضريبة بالنتائج والتعديلات التي أجراها من خلال تبليغ مفصل ومعلل بطريقة تسمح للمكلف بفهم الطريقة التي تم من خلالها إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة للتمكن من تقديم ملاحظاته ، وهنا يمكن أن يواجه المكلف ثلاثة حالات وهي :-

- المكلف يرد على التبليغ بقبول التعديلات في رقم الأعمال قبول صريحا ، وبذلك يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا ، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا اكتشفت أن المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات وطرق تدليسية ، أو أعطى معلومات ناقصة أو خاطئة خلال التحقيق .-

- المكلف يرد على التبليغ في الفترة المحددة عن طريق ملاحظات وتوضيحات مبررة وموضوعية ، وبعد الدراسة يقرر المراقب قبولها أو رفضها ، في حالة القبول يقوم المراقب بالتخفيض الجزئي للضريبة ، كما يجب عليه إبلاغ المكلف في حالة الرفض . -  
- يعد عدم الرد في الأجل المحدد بمثابة قبول ضمني وبالتالي تبقى الأسس المعدلة من طرف المراقب على حالها ، وتعتبر أساسا لفرض الضريبة.

✓ **إعداد التقرير النهائي:** يقوم المراقب بإعداد التقرير النهائي لعملية التحقيق ، والذي يمكن من خلاله لمختلف المصالح المختصة بممارسة مهامها وخاصة مصالح التحصيل والمنازعات ويشتمل التقرير على ما يلي :

– طبيعة التحقيق وطبيعة المخالفات المكتشفة

. – نوع العقوبات المفروضة مع التوضيح النصوص القانونية لها  
توضع نسخة من هذا التقرير في ملف المكلف ويتم إرجاعه إلى المتفشية التي سحب منها ، وترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية وكذا مصلحة البحث والتحقيقات على المستوى المركزي.

**المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المصوب للكشف عن التهرب الضريبي:**  
يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التحقيق بشكل عام باستثناء بعض الخصائص .

– هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو لجزئ منها غير متقادمة ، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة سنة جبائية .-

- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق ، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا ، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان ، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين .

– يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بإعادة التقييم .

– إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة الحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب.

**المبحث الثالث: دراسة حالة لكل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب.**

**المطلب الأول: دراسة حالة التحقيق المحاسبي .(الحالة الأولى).**

**أولا: عموميات عن المؤسسة:**

**(1) التعريف بالمؤسسة.**

المؤسسة:.....

طبيعة النشاط: يمارس نشاط تجارة بالجملة لمواد البناء ونقل البضائع بتاريخ 0000/00/00

سجل التجاري رقم 00000000

مسجل بمفتشية الضرائب ..... تحت المادة رقم.....

الرقم الإحصائي.....

**(2) الوضعية الجبائية للمؤسسة.**

نشاط المكلف يخضع وجوباً للرسم على القيمة المضافة طبقاً لنص المادة 02 الفقرة 04 من قانون الرسم على رقم الأعمال مع الحق في خصم الرسم على المشتريات وفقاً 29 من نفس القانون .

الضريبة على الدخل الإجمالي وفقاً للمواد 1 و2 و3 و104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

**ثانياً: سير عملية التحقيق:**

### (1) فتح عملية التحقيق :

تمت برمجة برمج نشاط المكلف في قضية التحقيق المحاسبي رقم 2017/00 وتم تبليغه بموجب إشعار بالتحقيق رقم : 2017/00 المؤرخ في : 2017/00/00 . عدد الصفحات xx بميثاق مرفقاً المكلف طبقاً لأحكام المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية . تمنح للمكلف مدة أقصاها عشرة (10) أيام بهدف تحضير المحاسبة ، واستثناءاً يمكن أن تمتد هذه المدة بطلب من المكلف وبقبول من نائب مدير الرقابة الجبائية.

### (2) التحقيقات الأولية:

تركزت عملية البحث والتحقيق بناء على الوثائق المحاسبية وفواتير الشراء المقدمة ، وتتبع حركة الكشف البنكي والمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي إضافة إلى المراسلات الواردة للمصلحة من خلال ممارسة حق الطالع التي يخولها القانون وفق المواد 45 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

### (3) التحقيقات المحاسبية:

#### (أ) من حيث الشكل:

تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية :

دفتر اليومية مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة \*\*\*\*\* بتاريخ 0000/00/00 يحتوي على 91 ورقة

دفتر الجرد : مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة \*\*\*\*\* بتاريخ 0000/00/00 يحتوي على 96 ورقة .

دفتر الأجرة: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة \*\*\*\*\* بتاريخ 0000/00/00 يحتوي على 47 ورقة.

الدفاتر المساعد : هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الإعلام الآلي وهي ( دفتر المشتريات ، دفتر المبيعات ، دفتر البنك ، دفتر الصندوق و دفتر العمليات المختلفة).

بعد الانتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل يمكن التمييز بين حالتين ، تتمثل الأولى في عدم توفر المحاسبة على الوثائق التي نصت عليها المادة 9 و10 من القانون التجاري وغير ممسوكة وفقاً لقواعد المخطط المحاسبي الوطني الجديد وبذلك يتم الرفض التلقائي للمحاسبة واللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة، أما في حالتنا هذه فمحاسبة المكلف محل الدراسة تتوفر على الشروط السابقة وبذلك يمكن اعتبارها مقبولة من حيث الشكل ويتم الانتقال إلى مراقبة المحاسبة من حيث المضمون.

#### (ب) من حيث المضمون:

يقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير والنتائج ، حيث يتم التركيز على

المشتريات والمبيعات والتكاليف والمخزونات ، وذلك لأنها تعتبر أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف ليخفي وعائه الضريبي والتهرب من دفع الضريبة حيث سنقوم في حالتنا هذه بدراسة ما يلي:

• دراسة المشتريات :

تم تأسيس المشتريات بناء على الفواتير المقدمة , ومقارنتها مع الكشف البنكي و وصولات التسديد المقدمة كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (1):دراسة المشتريات خلال عملية التحقيق المحاسبي (الحالة الأولى) الوحدة (دج)

البيان/السنوات	2018	2019	2020	2021
المشتريات المصرح بها	242952080	252884283	271543960	220716005
المشتريات المستخرجة	242952080	252884283	271543960	220716005
الفارق	00000000	00000000	00000000	00000000

المصدر : من إعداد الطالب بناء المعلومات المقدمة من طرف المديرية الرقابة الجبائية لعين تموشنت

من خلال الجدول يتضح أن التحقيق المحاسبي لم يسفر عنه أية فوارق ، حيث يوجد تطابق بين ما قام المكلف بالتصريح به ، وما أسفرت عنه عملية التحقيق.

• دراسة الأعباء الحساب 601:

يتم دراسة الأعباء وتوضيح الأعباء المقبولة والمرفوضة نتيجة عملية التحقيق من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2):دراسة الأعباء خلال فترة التحقيق (الحالة الأولى)؛ الوحدة (دج).

البيان/السنوات	2018	2019	2020	2021
المصرح به	1000100	1027500	800011	1009507
المقبول	500050	513750	400005	504753
الفارق	500050	513750	400005	504753

المصدر : من اعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

من خلال الجدول يتضح أن هناك فارق في مبلغ الأعباء المصرح بها في كل السنوات محل التحقيق.

حيث نجد أن هناك تضخيم في مبلغ الأعباء المصرح به ، والتي تعتبر أعباء مرفوضة يتم دمجها في حساب الأرباح

• تأسيس رقم الأعمال:

تم تأسيس رقم الأعمال من خلال مطابقة رقم الأعمال المصرح به الخاص بكل من تجارة الجملة لمواد البناء و كذا الخاص بنشاط نقل البضائع مع الكشف البنكي و الوصلات المقدمة كما هو موضح بالجدولين لموالياين:

الجدول رقم (03): تجميع رقم الأعمال الخاص بنشاط تجارة الجملة لمواد البناء (الحالة الأولى) الوحدة (دج)

البيان /السنوات	2018	2019	2020	2021
رقم الأعمال المستخرج	260960912	263183986	281383439	232762965
رقم الأعمال المصرح به	257889781	263183986	279932098	231889270
الفارق	3071131	0000000	1451341	873695

المصدر : من إعداد الطالب بناءا المعلومات المقدمة من طرف المديرية الضرائب لولاية عين تموشنت  
من خلال الجدول رقم(03): نجد أن هناك فارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج من عملية التحقيق يتم إخضاعه للضريبة على الدخل الإجمالي.

الجدول رقم (04): تجميع رقم الأعمال الخاص بنشاط نقل البضائع (الحالة الأولى) الوحدة (دج)

البيان /السنوات	2018	2019	2020	2021
رقم عمال المستخرج	3390998	594130	999999	2599995
رقم الأعمال المصرح	3390998	594130	999999	2599995
الفارق	000000	0000000	000000	000000

المصدر : من إعداد الطالب بناءا المعلومات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

4 نتائج التحقيق المحاسبي:

أ) الرسم على النشاط المهني TAP La :

الجدول رقم (05) الرسم على النشاط المهني الواجب إعادة تسديده مع العقوبة الحالة الأولى

البيان /السنوات	2018	2019	2020	2021
رقم الاعمال المستخرج من مواد البناء	260	183	263	281
	960 912	986	439	232 762 965



بالجملة				
رقم الاعمال المستخرج من نشاط نقل البضائع	2 599 995	999 999	594 130	3 390 998
رقم الاعمال المصرح به من مواد البناء بالجملة	231 889 270	279 932 098	263 183 986	257 889 781
رقم الاعمال المصرح به من نشاط نقل البضائع	2 599 995	999 999	594 130	3 390 998
الفرق في رقم الاعمال الغير مصرح به الاجمالي	873 695	1 451 341	00,0	3 071 131
معدل الرسم	%2	%2	%2	%2
الرسم الواجب اعادة تسديده	17 473	29 026	0,00	61 422
معدل العقوبة	%15	%15	%15	%15
العقوبة	2620	4354	0,00	9213
المجموع العام	19 221	31 929	0,00	67 564

من خلال الجدول يتعين على المكلف إعادة تسديد الحقوق المتملص منها بخصوص الرسم على النشاط المهني ، إضافة إلى العقوبات التي نصت عليها المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة على الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة ، أو يبين دخلا ناقصا ربحا غير صحيح ، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة : -

10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه  
 — 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه — 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج .  
 — عند محاولة القيام بأعمال الغش ، تطبق زيادة قدرها 100 % على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري 5.000.000 دج.

#### (ب) تأسيس الضريبة الأرباح IRG :

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب إعادة تسديدها من خلال دمج الفرق في رقم الأعمال وكذا الأعباء المرفوضة إلى الربح المصرح به.



**الجدول رقم(06):الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب إعادة تسديدها مع العقوبة  
(الحالة الأولى)**

البيان /السنوات	2018	2019	2020	2021
الفارق الناتج في رقم الأعمال	3071131	0000000	1451341	873695
الأعباء المفروضة	500050	513750	400005	504753
الربح المصرح به	7057996	1741285	1408535	504753
الربح المستخرج الخاضع للضريبة	10629177	2255035	1808540	3378892
المصرح بها الضريبة المستخرجة	2338298	477449	362560	873948
الضريبة المستخرجة الفارق	3413194	657262	500989	1050612
نسبة العقوبة	%25	%25	%25	%25
العقوبة	268723	26971	20764	26499
المجموع العام	1343619	206784	159193	203163

من خلال الجدول رقم (06) يتضح أنه على المكلف إعادة تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي، بالإضافة إلى العقوبة التي نصت عليها المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المذكورة سابقا.

**(ت) تأسيس الضريبة على الأجر S / IRG**

نظرا لكون أن طبيعة النشاط تتطلب عمال ونظرا لضعف التصريح المقدم على الدخل الإجمالي بالنسبة للأجر فإنه يتم إضافة عامل لكل سنة محل التحقيق؛تطبيقا لإحكام المادة131مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مثل ما هو موضح في الجدول التالي:

**الجدول رقم (07):الضريبة على الأجر الواجب إعادة تسديدها مع العقوبة(الحالة الأولى)**

البيان /السنوات	2018	2019	2020	2021
عدد العمال المحتمل	1	1	1	1
الأجرة الشهرية المعتمدة	25000	25000	25000	25000

300000	300000	300000	300000	كتلة الأجور السنوية المستخرجة
%20	%20	%20	%20	معدل الضريبة
60000	60000	60000	60000	الفارق
%25	%25	%25	%25	معدل العقوبة
15000	15000	15000	15000	العقوبة
75000	75000	75000	75000	المجموع

من خلال الجدول رقم (07) يتضح أنه على المكلف إعادة تسديد الضريبة على الأجور للعامل الذي تمت إضافته حسب المادة 131 من ق ض م ر م، بالإضافة إلى العقوبة التي نصت عليها المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المذكورة سابقا.

(ث) تأسيس الرسم على القيمة المضافة:  
❖ الرسم على المبيعات:

الجدول رقم (08): الرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات (الحالة الأولى)

2021	2020	2019	2018	البيان/السنوات
873695	1451341	000000	3071131	الفارق في رقم الأعمال
%17	%17	%17	%17	معدل الرسم
166002	275754	000000	583514	الرسم المستحق
000000	000000	000000	000000	الرسم القابل للخصم
000000	000000	000000	000000	الرسم القابل للدمج
166002	275754	000000	583514	الرسم
%15	%25	%15	%25	معدل العقوبة
24900	68938	000000	145878	العقوبة
190902	344693	000000	729393	المجموع

من خلال الجدول رقم (08): يتعين على المكلف إعادة تسديد مبلغ الرسم القيمة المضافة للمبيعات والخاص بالفارق بين رقم الأعمال المصرح به وما تم استخراجه في عملية التحقيق، بالإضافة إلى تسديد مبلغ العقوبة التي نصت عليها المادة 193. من ق ض م ر م المذكورة سابقا.

## ❖ الرسم على المشتريات:

## الجدول رقم (09): الرسم على القيمة المضافة الخاص بالمشتريات (الحالة الأولى)

البيان/السنوات	2018	2019	2020	2021
الرسم على المشتريات المستخرج	41489544	43642493	46530906	34021468
الرسم على المشتريات المصرح به في G50	41489544	43642493	46530906	34021468
الرسم القابل للخصم	000000	000000	000000	000000
الرسم القابل للدمج	000000	000000	000000	000000

## (ج) التبليغ بنتائج التحقيق:

بعد الانتهاء من عملية التحقيق، يتم تبليغ المكلف بنتائج التحقيق من خلال التبليغ الأولي بنتائج التحقيق "الملحق رقم (02) مع وجوب الرد في أجل أقصاه 40 يوم من تاريخ استلام التبليغ . مع إمكانية طلب المكلف التحكيم من طرف المدير الوالي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع , أو القانون في الرد على القضية موضوع التحقيق. طبقا لأحكام المادة 31 من قانون المالية المعدلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية. وفي حالة عدم الرد في الأجل القانونية "40يوم" يتم إصدار التبليغ النهائي "الملحق رقم (03) والفرص التلقائي للضرائب الناتجة من عملية التحقيق " الملحق رقم (04).

المطلب الثاني : دراسة حالة للتحقيق المصوب(استرداد رصيد TVA . IRG).

أولا : عموميات عن المؤسسة:

1. التعريف بالمؤسسة:

المؤسسة:XXXXXXXXXX

طبيعة النشاط: يمارس نشاط نقل البضائع بتاريخ 00/00/0000.

السجل التجاري رقم:000-دج

مسجل بمفتشية الضرائب.....تحت المادة رقم 000

والرقم الإحصائي: 000

2. الوضعية الجبائية للمؤسسة:

المكلف يخضع وجوبا للضريبة على الدخل الإجمالي حسب نص المواد 1، 2، 3، 85، 104 من المكلف يخضع وجوبا ق ض م ر م " إضافة إلى الرسم على حجم المعاملات وفقا 217 ، 357 من نفس القانون .  
كما يخضع المكلف إجباريا إلى دفع الرسم على القيمة المضافة وهذا نظرا لطبيعة النشاط الممارس طبقا للمواد 4 و 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال مع حق خصم الرسم على المشتريات حسب المادة 29 من نفس القانون.

#### ثانيا : سير عملية التحقيق:

1. فتح عملية التحقيق: تتم بنفس إجراءات عملية التحقيق المحاسبي المذكورة في دراسة الحالة الأولى

#### 2. التحقيقات المحاسبية:

(أ) من حيث الشكل: تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

— دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة \*\*\*\*\* بتاريخ 0000/00/00 يحتوي على 139 ورقة.

— دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة \*\*\*\*\* بتاريخ: 0000/00/00 يحتوي على 92 ورقة

— دفتر الأجرة : مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة \*\*\*\*\* بتاريخ : 0000/00/00 يحتوي على 47 ورقة .

- الدفاتر المساعدة: هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الإعلام الآلي و هي دفتر المشتريات، دفتر العمليات المختلفة دفتر المبيعات، دفتر البنك، دفتر الصندوق.

#### (ب) من حيث المضمون:

تمت المقارنة بين الوثائق الثبوتية وما تم تسجيله في الدفاتر المحاسبية ، وعليه تم قبول المحاسبة المقدمة في تأسيس الربح الصناعي والتجاري لسنوات 2020 و 2021.

#### (ت) دراسة المشتريات:

تم تأسيس المشتريات بناء على الفواتير المقدمة ومقارنتها مع الكشف البنكي ووصالت التسديد المقدمة كما يوضحه الشكل:

#### الجدول رقم (10): دراسة المشتريات لسنتي 2020 و 2021 (الحالة الثانية)

البيان/السنوات	2020	2021
المشتريات المصرح بها	4428429	9721392
المشتريات المستخرجة	4428429	9721392
الفارق	000000	000000

من خلال الجدول يتضح أن هناك تطابق بين مبالغ المشتريات المصرح بها و المستخرجة من خلال عملية التحقيق.

## ث) تجميع رقم الأعمال:

## ❖ رقم الأعمال المقبوض:

الجدول رقم (11): يبين رقم الأعمال المقبوض من خلال مقارنة الكشوفات البنكية (الحالة الثانية).

البيان/السنوات	2020	2021
رقم الأعمال المستخرج	9496955	11787997
رقم الأعمال المصرح به	9072750	11787997
الفارق	424205	000000

## ❖ رقم الأعمال المفوتر:

الجدول رقم (12): يبين رقم الأعمال المفوتر من خلال مقارنة الكشوفات البنكية (الحالة الثانية).

البيان/السنوات	2020	2021
رقم الأعمال المستخرج	18503579	124936485
رقم الأعمال المصرح به	18503579	124936485
الفارق	000000	000000

## ج) دراسة الأعباء:

من خلال الإطلاع على الإستهلاكات المصرح بها ومقارنتها بالأرقام الأعمال المحققة من طرف المكلف بالعتاد الخاص بالمؤسسة لسنتي 2020 و 2021 يتضح لنا أن هناك مبالغة في استهلاك مادتي العجلات و قطع الغيار ، لذا فإن المبالغ خارج الرسم للفواتير المبينة في الجدولين 13 و 14 والتي تخص مادتي العجلات و قطع الغيار تعتبر أعباء مرفوضة يتم إدماجها في رقم العمال ، بالإضافة إلى استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة.

الجدول رقم (13): يبين الفواتير المرفوضة لمادتي العجلات و قطع الغيار سنة 2020 (الحالة الثانية).

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الرسم	خارج الرسم	ملاحظة
111	2019/05/21	1230846	209244	العجلات
113	2019/04/27	1342000	228140	قطاع الغيار
المجموع	2572846	437384		

الجدول رقم (14): يبين الفواتير المرفوضة لمادتي العجلات و قطع الغيار لسنة 2021 (الحالة الثانية).

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الرسم	خارج الرسم	ملاحظة
14684	2019/12/23	835450	142027	العجلات

قطع الغيار	14363	84487	2020/05/31	797
قطع الغيار	26202	154132	2020/11/15	1649
	182592		1074069	المجموع

ثالثا: نتائج التحقيق المحاسبي :

1. تأسيس الأرباح IRG :

الجدول رقم (15): إعادة تأسيس الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (الحالة الثانية)

البيان / السنوات	2020	2021
فارق الناتج في رقم الأعمال	424205	0
أعباء المفروضة	2572846	1074069
الربح المصرح به	-2371320	-653421
الربح المستخرج الخاضع	625731	420648
الضريبة المصرح بها	0	0
ضريبة المستخرجة	127719	66194
الفارق	127719	66194
نسبة العقوبة	15%	15%
العقوبة	19158	9929
المجموع العام	146877	76124

من خلال الجدول يتضح أن المكلف قد صرح بأنه قد حقق خسارة في سنتي 2020 و2021؛ في حين أن التحقيقات وبعد دمج الفارق في رقم الأعمال بالإضافة إلى الأعباء المفروضة إلى الربح الجبائي الذي أصبح في السنتين 2020 و2021 على التوالي 625731 دج ، 420648 دج ، لتصبح الضريبة على الدخل الإجمالي: 127719 دج، 66194 دج خلال السنتين 2020 و2021 على التوالي والمتمثلة في مقدار التهرب الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، بالإضافة إلى وجوب تسديد العقوبة المبينة بالجدول والتي نصت عليها المادة 139 في دراسة من ق م ر م المذكورة سابقا في دراسة الحالة الأولى.

2. دراسة الرسم علي القيمة المضافة:

(أ) الرسم علي المشتريات:

تم رفض الرسم علي المشتريات للفواتير التي تم تسديدها نقدا وذلك تطبيقا أحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال

الجدول رقم (16): قائمة الفواتير المسددة نقدا لسنة 2021 (الحالة الثانية)

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الرسم	خارج الرسم	ملاحظة
762	2021/05/20	119410	20300	مسددة نقدا

مسددة نقدا	15380	90470	2021/08/13	1201
مسددة نقدا	23706	139444	2021/11/15	1648
مسددة نقدا	26203	154132	2021/11/15	1649
مسددة نقدا	85588	503457		المجموع

الجدول يبين الفواتير المسددة نقدا والتي تجاوز مبلغها 100000 دج , والتي ينتج عنها رسم مسترجع للخرينة حسب المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال. أما فيما يخص الحسومات المرفوضة والمتعلقة بالمشتريات سيتم إظهارها في الجدول لتالي:

الجدول رقم (17) الحسومات المرفوضة على المشتريات في مجال الرسم على القيمة المضافة  
(الحالة الثانية)

البيان/السنوات	2020	2021
الرسم على المشتريات المستخرجة	786537	1223762
الرسم على المشتريات المصرح به G50	1365947	1349915
الرسم القابل للخصم	0	0
الرسم القابل للدمج	579410	126153

من خلال الجدول يتضح وجود فارق بين المبلغ المصرح به والمبلغ المستخرج من الرسم على المشتريات والذي يدمج في حساب الرسم على القيمة المضافة الذي يجب استرداده بالإضافة إلى العقوبات التي نصت عليها المادة 193 من ق م ر م , مثلما هو مبين في الجدول الموالي.

(ب) الرسم على المبيعات:

الجدول رقم (18): استرداد الرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى العقوبات  
( الحالة الثانية )

البيان/السنوات	2020	2021
الفرق في رقم الأعمال	424205	0
معدل الرسم	17%	17%
الرسم المستحق	72115	0
الرسم القابل للخصم	0	0
الرسم القابل للدمج	579410	126153
الرسم	651525	126153
معدل العقوبة	25%	15%
العقوبة	162881	18923
المجموع	814406	145076

3. نتيجة عملية التحقيق :

**الجدول رقم (19): نتيجة عملية التحقيق المصوب لسنتي 2020 و2021  
( الحالة الثانية )**

2509358	الحقوق الواجبة
593517	العقوبة
3102875	المجموع

من خلال الجدول يتضح لنا حجم المبالغ التي تم استردادها نتيجة عملية التحقيق المصوب والتي تخص TVA, IRG بالإضافة إلى العقوبات لسنتي 2020 و2021.  
**ملاحظة:**

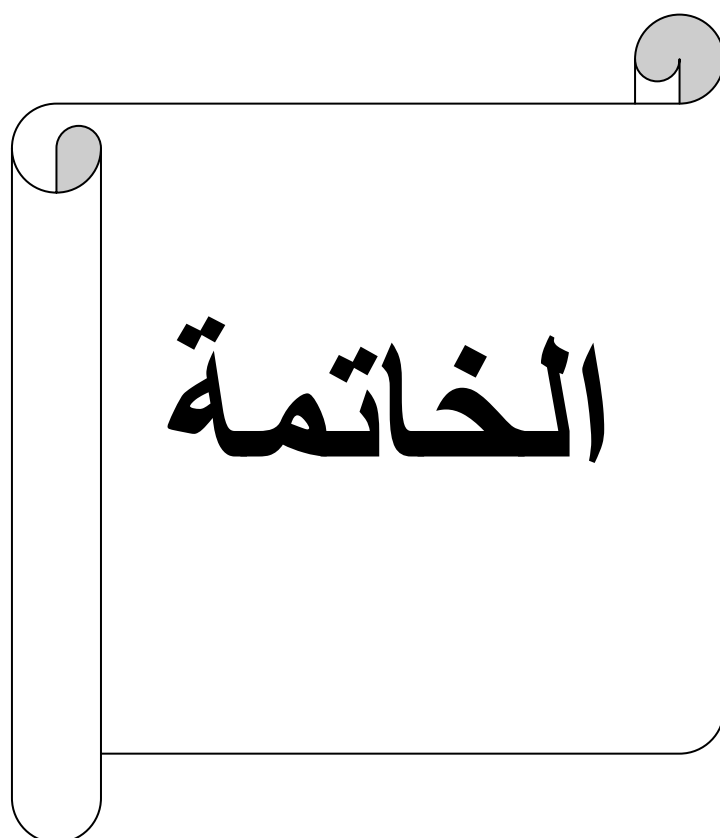
تبعاً أحكام المادة 31 من قانون المالية 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية ، فإن لديكم إمكانية التحكيم من طرف المدير الوالي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون في الرد علي قضيتكم موضوع التحقيق.

### خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية بالمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت والتي شملت حالتى التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب واللذان يعتبران من أهم أدوات الرقابة الجبائية ، اتضح لنا مدى أهميتهما في الكشف عن التهرب الضريبي من خلال العديد من الطرق القانونية والإسهام في استرداد مبالغ هامة للخزينة بالإضافة إلى العقوبات التي لا تعتبر مورداً فقط فهي تعتبر ردعا لكل من أراد ممارسة التهرب الضريبي ؛وكذا التسهيلات المقدمة من قبل مصالح الرقابة الجبائية المتمثلة في حق الطعن والأجال الممنوحة للمكلف لإرسال ملاحظاته أو قبوله بنتائج التحقيق.







**الخاتمة:**

تشمل الرقابة الجبائية جميع العمليات والتحقيق والفحص التي تقوم بها الإدارة الجبائية تختلف باختلاف المكلف قصد التحقق من مصداقية وقانونية التصريحات المكلفة؛ وهي وسيلة تمكن من الكشف حالات التهرب الضريبي إذ تعتبر من الحقوق التي حولت للإدارة الجبائية للكشف المخالفات المرتكبة والسماح كالتوزيع العادل للعبء الضريبي بين المكلفين.

للرقابة الجبائية أهمية بالغة نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة لذلك تقوم الإدارة الجبائية بالتحقيق المحاسبي للتصريحات قصد كشف المخالفات

وفي هذا تأخذ الرقابة الجبائية صورتين من خلال الرقابة الداخلية وهذه الأخيرة تتم داخل المكاتب من خلال مراقبة التصريحات وتصحيح الأخطاء ومراقبة جميع الوثائق خلال الفحص الدقيق للتصريحات؛ والرقابة الثانية المتمثلة في الرقابة الخارجية ( الرقابة المعقدة) يهدف للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها .

وأوجب المشرع على المكلفين جملة من الواجبات سواء كانت ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي وأعطاه ضمانات من خلال الإعلام المسبق يحق في الاستعانة بمستشار وعدم إعادة الرقابة؛ وله الحق في اللجوء إلى الطعن إذا لم يرضى بالنتائج المقدمة من التحقيق وتسهيلا للقيام بعملية الرقابة الجبائية وزيادة فعاليتها خلق جهاز متخصص لهذه العملية من خلال إنشاء مدرسة البحث والتحقيقات على مستوى مركزي وعزز هذا الجهاز بالمديرية كبار الشركات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية أما عن صلاحيات والحقوق الممنوحة لأعوان الرقابة الجبائية بغية القيام بمهامهم كحق الرقابة؛ استدراك الخطأ؛ وحق الإطلاع.

وتتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال أهمها التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب اللذان يعتبران من أهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي ؛ ويتم ذلك من خلال الإجراءات التحضيرية التي تتضمنها البرمجة وجمع المعلومات ثم مباشرة الأعمال التحقيق؛ من خلال

المراقبة والفحص بعين المكان؛ للتأكد من صحة الممتلكات بغرض اكتشاف الممارسات التدليسية الرامية إلى التهرب من دفع الضريبة؛ ثم تبليغ نتائج التحقيق التي تم الوصول إليها ؛ وإصدار الجداول والأوردة الإضافية الناتجة عن عملية إعادة التقييم .

**اختبار الفرضيات:**

- بعد التعرض لمختلف محاور الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية تم إثبات صحة الفرضيات التي نصت على أهمية الرقابة الجبائية كما أنها تساعد في الكشف عن كل المحاولات الغش في التصريحات والوثائق المحاسبية؛ هذه التجاوزات يتم على أساسها اعتماد أسس جديدة للإخضاع الضريبي؛ وهو ما سيؤدي إلى تحقيق إيرادات الخزينة العمومية.

- يتم التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب من خلال إجراءات تحضيرية وفحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون؛ تم تبليغ النتائج وإصدار الجداول والأوردة الإضافية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية "يعتبر التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب من بين أهم الإجراءات الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي في الجزائر".

#### الاقتراحات:

- بما أن التهرب الضريبي أصبح هاجسا يرهق الدولة لذا وجب الاهتمام بالأداة التي من شأنها كبح هذا الهاجس وذلك من خلال :

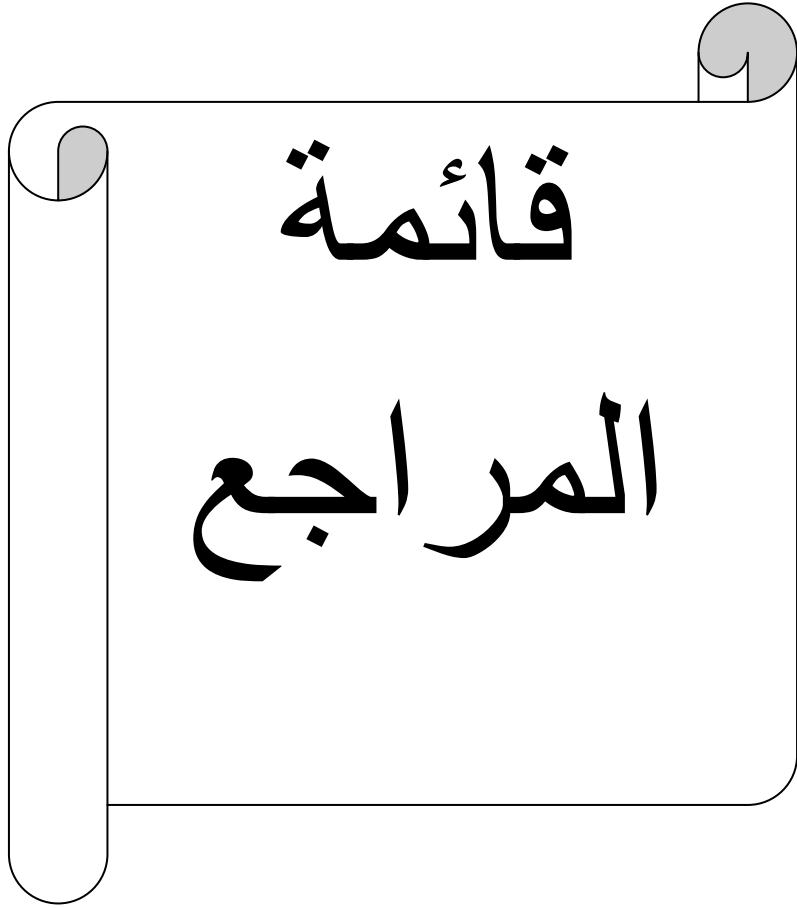
- توفير الإمكانيات التي من شأنها أن تخلق جوا ملائما لعمل المحقق من أجل تحسين الأداء

- تكوين والتدريب المستمر للموظفين لزيادة كفاءتهم وخبرتهم.

- الاهتمام بالجانب المادي للموظفين من خلال تحسين الأجور؛ ومنحهم مكافآت تكون بمثابة حافز أمام الإغراءات المالية التي تقدم لهم.

- نشر الوعي الضريبي بين المكلفين من خلال إنشاء مصالح مختصة في الإعلام والترشيد الضريبي

- استعانة بخبرات الدول حققت نجاح في هذا المجال



قائمة

المراجع

1. أبو بكر مصطفى؛ أسباب التهرب الضريبي ومدى نجاح الدولة في التصدي له؛ مجلة القانون العقاري المجلد 02؛ العدد 01؛ جامعة البليدة 2؛ الجزائر؛ 2015.
2. أ.د بن عماره منصور؛ أنواع الإجراءات الرقابة الجبائية؛ الطبعة الثانية؛ دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع؛ الجزائر 2015.
3. بن عثمان عائشة؛ ولهي بوعلام؛ تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء\_ دراسة حالة مديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية مسيلة للفترة 2011\_2015؛ مجلة علوم الاقتصادية والتسيير و علوم التجارية؛ العدد 27؛ 2017.
4. بن تومي محمد؛ العلاوي أكرم؛ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي؛ مذكرة؛ كلية العلوم الاقتصادية – تجارية – وعلوم تسيير؛ قسم علوم مالية ومحاسبة؛ جامعة محمد بوضياف مسيلة؛ الجزائر؛ 2019\_2020.
5. حميدة بوزيدة؛ جباية المؤسسات؛ ديوان المطبوعات الجامعية؛ الجزائر؛ 2005.
6. حميدة بوزيدة؛ جباية المؤسسة؛ ديوان المطبوعات الجامعية؛ الطبعة الثانية؛ الجزائر؛ 2007.
7. خالد خطيب؛ التهرب الضريبي؛ جامعة دمشق؛ سوريا؛ مجلد 16؛ العدد الثاني؛ 2000.
8. خالد عيادة عليمات؛ التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه؛ مجلة المنارة؛ المجلد 19؛ العدد 02؛ الأردن؛ 2016.
9. سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي؛ اقتصادية الضرائب (سياسات؛ نظم؛ قضايا معاصرة)؛ دار جامعة مصر؛ 2007.
10. طاهر الشاوش فاطمة؛ الغش الضريبي؛ مجلة اعربية الأبحاث والدراسات في العلوم الانسانية والاجتماعية؛ مجلد 11؛ العدد 04؛ جامعة زيان عاشور؛ الجلفة؛ الجزائر؛ 2019.
11. عوادي مصطفى؛ الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة؛ مطبعة مزوار؛ الجزائر؛ 2009.
12. عوادي مصطفى زين يوسف؛ الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري؛ مكتبة بن موسى السعيد للنشر و التوزيع؛ الجزائر؛ الطبعة 02؛ 2010\_2011.
13. عيسى بولخوخ؛ الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي؛ مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير دراسة حالة بولاية باتنة؛ فرع

- اقتصاد التنمية ؛كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ؛ جامعة الحاج لخضر باتنة ؛ الجزائر ؛ 2003\_2004 .
14. فوزي العطوي ؛ مالية العامة والنظم الضريبية وموازنة الدولة ؛ منشورات الحلبي الحقوقية ؛ بيروت ؛ 2003.
15. لواج عبد الرحيم ؛ فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية ؛ رسالة ماجستير ؛ قسم علوم التسيير ؛ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ؛ جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل ؛ الجزائر ؛ 2015\_2016.
16. محمد إبراهيم عبد اللاوي ؛ مالية العامة ؛ دار الحامد ؛ عمان ؛ الطبعة 01 ؛ الأردن ؛ 2017.
17. محمد فلاح ؛ السياسة الجبائية – الأهداف والأدوات؛ أطروحة دكتوراة – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ؛ جامعة الجزائر ؛ الجزائر ؛ 2006.
18. محمد قاسم القزويني ومهدي حسن زوييف ؛ مفاهيم الحديثة للرقابة ؛ دار النهضة العربية ؛ القاهرة ؛ 1993.
19. محمد طالبي ؛ الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ؛ رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ؛ جامعة الجزائر 2001-2002.
20. منور أوسريير ومحمد حمو ؛ محاضرات في جباية المؤسسات ؛ الطبعة 01 ؛ مكتبة الشركات الجزائرية بوداود ؛ 2009 .
21. المادة 09 من قانون التجاري أمر رقم 75 – 09 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون التجاري الجديدة الرسمية العدد 101 سنة 1975 .
22. المادة 20 ؛ قانون الإجراءات الجبائية ؛ 2016.
23. المادة 30 ؛ قانون المالية 2016 ؛ الجديدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 76 .
24. المادة 93 – الفقرة 01 ؛ المعدل بموجب المادة 46 من قانون المالية 2012،
25. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ؛ مديرية العامة للضرائب ؛ 2018 .
26. ناصر مراد ؛ تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر ؛ مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ؛ جامعة سطيف ؛ الجزائر ؛ العدد 09 ن. ؛ 2009.
27. نوي نجاة ؛ فعاليات الرقابة الجبائية في الجزائر ؛ مذكرة لنيل شهادة الماجستير ؛ فرع المالية والنقود ؛ كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ؛ جامعة الجزائر سنة 2003\_2004.
28. يسرى مهدي وزهرة خضير تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته ؛ مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ؛ مجلد العدد 09 ؛ 2012 .

29. يونس أحمد بطريق ؛ مقدمة في النظم الضريبية ؛ المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر ؛ مصر ؛ 1972 .





## قائمة الملاحق

**الملحق (01)**

**République Algérienne Démocratique et Populaire**

**Ministère des Finances**  
**Direction Générale des Impôts**  
 Direction d \_\_\_\_\_

**Avis de Vérification de Comptabilité**

Référence : \_\_\_\_\_

Lettre avec  
A. R.  
N° \_\_\_\_\_

M \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

N. I. S : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

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 heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices \_\_\_\_\_ l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignées : \_\_\_\_\_

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos document comptable et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitement visés à l'article 20 - 3 du Code des procédures fiscales (CPF)

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

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

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du CPF).

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

Veuillez agréer, M \_\_\_\_\_, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs

Série O. n° 4  
 - ENMG - ULC - Algérie

**الملحق (02)**

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

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

Référence N° :

Lettre avec  
A.R.

A.M. \_\_\_\_\_

Le \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_\_

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

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

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

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

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

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

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

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

**Le Chef de Brigade**

**Noms et Grades des Vérificateurs**

**الملحق (03)**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
المديرية الجهوية بسطيف  
مديرية الضرائب بالمسيلة  
المديرية الفرعية للرقابة  
مكتب التحقيقات الجبائية  
رقم : ..... / م. ق. ب. ج. / .....

المسيلة في:  
إلى السيد : .....

.....  
.....

الموضوع: التحقيق النهائي \* التبليغ النهائي \*

المرجع: التبليغ الاولي رقم : ..... بتاريخ : .....

عدم اجابتكم / اجابتكم رقم : ..... بتاريخ : .....

إضافة إلى مراسلة التبليغ الأولى المذكور في

المرجع أعلاه ، يشرفنا أن نبليغكم وبصفة نهائية بالأسس الضريبية

المستخرجة، التي تخص الضرائب والرسوم التالية :

.....

للمنوات: .....

تقبّلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

المحقق

رئيس الفرقة

الملحق (04)

**ROLE INDIVIDUEL N°: \_\_\_\_\_ Année: \_\_\_\_\_**

مديرية الضرائب لولاية \_\_\_\_\_

M. (Nom et patron - Etape sociale) \_\_\_\_\_ السيد (01) \_\_\_\_\_  
 Activité ou Profession: \_\_\_\_\_ المهنة / النشاط / العمل  
 Adresse: \_\_\_\_\_ العنوان  
 Article d'imposition: \_\_\_\_\_ رقم المادة  
 Numéro d'identification Statistique: \_\_\_\_\_ رقم التعريف الإحصائي  
 Numéro d'identification Fiscale: \_\_\_\_\_ رقم التعريف الضريبي

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en Shans)

NUMERO Code et type d'imposition	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE de la taxe responsable sur mobile	BASE imposable (1)	BASE imposable ou exonérée (2)	MONTANT renseignement (3)	TAUX	DROITS RESUL TANT De la base imposable (Calculés)	T.V.A. déductible (Calculés)	MONTANT des verse- ments rapportés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
										Taux	Montant	
201 001 L1	I.R.G.											
01	Migrations et Avenches (N-F-RC) I.B.S.	A										
500 008 C	Versement Forfaitaire											
500 026 A	Taxe sur l'Activité Professionnelle											
600 000	Taxe sur la Valeur Ajoutée	B										
201 004 IE	Régénération TVA/achats. Pénalités d'appelée TVA Taxes sur achats E 2100 - Engagement E 2 - C 200 - Tivère C 1 - B - 00 - 1F et TA C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine	B										
<b>TOTAL GENERAL DU ROLE</b>												

