

جامعة امحمد بوقرة _ بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي
تخصص: محاسبة و جباية معمقة

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في التقليل من حدة الغش الضريبي
دراسة حالة : مديرية الضرائب لولاية بومرداس

تحت إشراف الأستاذ(ة):

دويدي خديجة هاجر

من إعداد الطلبة

عجال مريم

فقير أسماء

رقم مذكرة (05)

السنة الجامعية: 2022/2021م

شكر وتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم « من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن

أهدى إليكم معروفا فكافنوه فإن لم تستطيعوا فدعوا له »

أولا وقبل كل شيء نحمد الذي أنعم علينا بنعمة العقل وكرمنا به من غيرنا من المخلوقات
وعلى من وهب لنا من سمع وبصر وصحة وعافية وأعتتنا على إنجاز هذا العمل المتواضع
وكرمه سبحانه وتعالى فالحمد لله أولا وآخرا ودائما.

بداية شكر خاص و تحية تقدير وإحترام نتقدم بها إلى " دويدى خديجة هاجر " على كل ما
قدمته لنا من توجيهات ومعلومات قيمة ساهمت في إثراء موضوع دراستنا في جوانبه المختلفة
فشكرا أستاذتنا الفاضلة.

كما لا ننسى أن نتقدم بخالص الشكر و العرفان الى السيد المؤطر " اينجوان فريد "

على كل المعلومات والوثائق و الشرح المفصل التي قدمها لنا لإنجاز هذا العمل

كما نشكر كل الموظفين العاملين في قسم الرقابة الجبائية بمفتشية الضرائب التابعة

لولاية بومرداس.

كما نتقدم بجزيل الشكر الى أعضاء اللجنة بقبولهم مناقشة هذه الدراسة

الذي أرجو أن ينال رضا كل من يطالعها.

ونشكر كل من ساعدنا في إعداد هذه المذكرة سواء بالقول أو العمل ومد لنا يد العون

سواء من قريب أو من بعيد ولهم منا كل التقدير.

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

" وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا "

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها، التي نذرت عمرها في أداء رسالة صنعتها من أوراق الصبر وطرزتها في ظلام الدهر " أمي " الغالية أمد الله في عمرها بالصالحات.

إلى سندي وقوتي بعد الله إخوتي حفظهم الله... " مصطفى "، " حمزة ".

إلى أساتذتي و جميع زملائي الذين تابعت معهم مشواري الدراسي و كانوا نعم الأصدقاء الذين خلقوا في القلب أجمل اللحظات و إلى الأحابي و الأقارب و الأصدقاء.

إلى كل من عرفني و أحبني أقول:

" سأضل رغم الداء و الأعداء، كالنسر فوق القمم الشامخ ".

إلى كل من نسيهم قلبي في هذا المقام... إليكم مني السلام ".

و في الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعاً يستفيد منه جميع الطلبة المترقبين المقبلين على التخرج.

" " **مريم** " "

الإهداء

أحمد الله تعالى حمدا كثيرا طيبا مباركا مليء سماء والأرض على ما أكرمني
من إتمام هذه المذكرة ثمرة النجاح بفضلته تعالى مهداة

إلى روح أبي وأمي " رحمهما الله "

الذي لم يكتفي قلبي من حبهما وحنانهما ولا عيني من رؤيتهما

ربي إنني أشتقت لهما فأجمعني بهما في الفردوس الأعلى

إلى عمي " واهج " الذي كان سدي عند غيابي أي حفظه الله

إلى إخواني : جعفر ، أحمد حفظهما الله

إلى صديقتي التي عشت معها أجمل الذكريات : رانية ، لامية

إلى زميلتي التي شاركتني هذا العمل : مريم

" أسماء "

ملخص :

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

يمتاز النظام الجبائي الجزائري بإعطائه الحرية للمكلفين بالضريبة في التصريح بمدخلهم المحققة، مما استلزم ضرورة الرقابة الجبائية على هذه التصريحات بهدف تحديد نسبة النزاهة فيها، فعملية الرقابة الجبائية تتم على عينة من الممولين المشكوك فيهم وليس من يخضع للضريبة. معظم الدول تعتمد على الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة الغش الضريبي، وذلك باستخدام أدواتها و أجهزتها للحد منها، الا ان الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على الغش الضريبي لوحدها، و انما يجب الاستعانة بطرق اخرى مثل استخدام الطرق الوقائية قبل حدوث الغش و التنسيق بين الادارات للحصول على المعلومات اللازمة،وتسعى الدولة لتوفير جميع الإمكانيات والهياكل واستحداث القوانين والإجراءات بهدف الحفاظ على الموارد الجبائية والتقليل من الغش في التصريحات ودفع المستحقات.ونحن نتاولنا موضوع الرقابة و الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي حيث تباين انه تم اثبات الرقابة الجبائية لها تأثير على الحد من الغش الضريبي من خلال التحقيق المحاسبي والمصوب، التحقيق المعمق.

الكلمات المفتاحية: الغش الضريبي، الرقابة الجبائية، النظام الجبائي.

Résumé :

L'impôt est devenu une priorité dans les lois de finances au cours des dernières décennies, et cela à cause de l'importance qu'occupe cette dernière comme mode de financement du trésor et des finances de l'état. Sur cette base, le législateur algérien a toujours essayé de trouver un système fiscal évolué, en particulier avec l'adoption de l'économie de marché.

Le système fiscal algérien se caractérise par la liberté octroyé au contribuable dans l'élaboration des déclarations fiscales. Ce qui nécessite le contrôle l'impôt sur ces déclarations afin de déterminer le l'intégrité de ces déclarations, le contrôle fiscal est effectué sur un échantillon de contribuables douteux. La plupart des pays s'appuient sur le contrôle fiscale comme moyen de contrôle, en utilisant leur outils et dispositifs pour les réduire, mais le contrôle fiscale ne peut éliminer l'évasion fiscale .

L'utilisation d'autres méthodes telles que l'utilisation de méthodes préventives avant l'évasion et la coordination entre les services pour obtenir les informations nécessaires. L'état s'efforce de fournir toutes les capacités et les structures et l'élaboration de loit de procédures afin de préserver les ressources et de réduire l'évasion fiscale dans les déclarations et paiements des impôts exigibles. Nous avons traité le sujet du contrôle fiscal et du contrôle fiscal dans la réduction de la fraude fiscale, car il variait que le contrôle fiscal avait un impact avéré sur la réduction de la fraude fiscale grâce à une enquête comptable et corrigée, une enquête approfondie.

Les mots clés : fraude fiscale, contrôle fiscale, le système fiscal.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العناوين
I	الشكر و التقدير
II	الإهداء
V	فهرس المحتويات
IX	فهرس الجداول
XI	فهرس الأشكال
XIII	قائمة الملاحق
XV	قائمة المختصرات
ب	مقدمة
1	الفصل الأول: النظام الضريبي و ظاهرة الغش الضريبي
2	تمهيد
3	المبحث الأول : عموميات حول الضريبة
3	المطلب الأول : تعريف الضريبة و خصائصها
5	المطلب الثاني : القواعد الأساسية للضريبة و طرق تحصيلها
9	المطلب الثالث : التصنيفات المختلفة للضرائب
18	المطلب الرابع : أهداف الضريبة
20	المبحث الثاني : تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري
20	المطلب الأول : تحديد النظام الضريبي الجزائري
24	المطلب الثاني : بنية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات
25	المطلب الثالث : أسباب و مراحل الإصلاحات في الجزائر
29	المبحث الثالث : الإطار المفاهيمي الغش الضريبي
29	المطلب الأول : تشخيص ظاهرة الغش الضريبي
30	المطلب الثاني : أسباب و آثار الغش الضريبي

34	المطلب الثالث : وسائل مكافحة الغش الضريبي
35	خلاصة الفصل
36	الفصل الثاني :إجراءات الرقابة الجبائية و دورها في التحقيق الجبائي
37	تمهيد
38	المبحث الأول : عموميات حول الرقابة الجبائية
38	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية
40	المطلب الثاني : أسباب ، أهداف و أشكال الرقابة الجبائية
47	المطلب الثالث : مبادئ الرقابة الجبائية
49	المبحث الثاني : الإطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية
49	المطلب الأول : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
56	المطلب الثاني : حقوق الإدارة الجبائية
59	المطلب الثالث : واجبات و حقوق المكلفين بالضريبة
65	المبحث الثالث : الإجراءات المتعلقة بسير عملية الرقابة الجبائية
65	المطلب الأول : مراحل التحقيق المحاسبي
76	المطلب الثاني : التحقيق المصوب في المحاسبة
80	المطلب الثالث : التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة
92	خلاصة الفصل
93	الفصل الثالث :دراسة حالات تطبيقية للرقابة الجبائية
94	تمهيد
95	المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس
95	المطلب الأول : نشأة المديرية و مهامها
96	المطلب الثاني : مهام المديرية الولائية للضرائب
100	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمديرية الولاية بومرداس و مفتشية الضرائب التابعة لها " زموري"
104	المبحث الثاني : دراسة حالة التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب

104	المطلب الأول : التحضير لعملية التحقيق المحاسبي
105	المطلب الثاني : إجراء عملية التحقيق المحاسبي و النتائج المتواصلة إليها
112	المطلب الثالث : تبليغ النتائج و نهاية التحقيق المحاسبي
114	المطلب الرابع : دراسة حالة التحقيق المصوب في المحاسبة
122	المبحث الثالث : دراسة تطبيقية لحالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة vasfe
122	المطلب الأول : المرحلة التحضيرية لتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
123	المطلب الثاني : سير التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
127	المطلب الثالث : نتائج و نهاية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
129	خلاصة الفصل
131	خاتمة
137	قائمة المراجع
143	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العناوين	الرقم
11	مزايا و مساوئ الضريبة المباشرة و الضريبة غير مباشرة	01
30	أوجه التشابه و اختلاف بين الغش و التجنب الضريبي	02
32	تصنيف مناطق الوطن حسب خطورة الغش الضريبي	03
77	مميزات التحقيق المصوب المحاسبي	04
85	طريقة تقييم العناصر العينية	05
88	ميزان الخزينة	06
109	إعادة تقييم رقم الأعمال	07
110	إعادة تقييم النتائج	08
111	الضريبة على الدخل الإجمالي	09
112	فرض رسم التمهيين	10
118	عمليات الرسم على القيمة المضافة لسنة 2014	11
119	عمليات الرسم على القيمة المضافة لسنة 2015	12
120	تسويات المجرات على TVA	13
125	إجراء عملية الموازنة بين المداخيل و المصاريف المصرح بها	14
127	المداخيل غير المصرح بها من طرف السيد "ك"	15

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	العناوين	الرقم
43	أشكال الرقابة الجبائية	01
46	الهيكل العام للرقابة على الوثائق	02
51	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات	03
53	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	04
55	الهيكل التنظيمي لهيكل كبريات المؤسسة	05
56	الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب	06
83	تأثير طلبات التوضيح و التبير للمكلف الخاضع للضريبة	07
101	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ببومرداس	08
103	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب (زموري) التابعة لولاية بومرداس	09

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	العناوين	الرقم
143	طلب معلومات وبيانات CO2	01
144	طلب توضيحات و تبريرات CO4	02
146	إشعار بالتحقيق المحاسبي	03
147	إشعار إعادة التقييم للتحقيق المحاسبي	04
157	رد الشركة " س " على إشعار إعادة التقييم	05
158	التبليغ النهائي بنتائج التحقيق المحاسبي	06
162	إشعار بالتحقيق المصوب	07
163	إشعار إعادة تقييم للتحقيق المصوب	08
167	إشعار التبليغ النهائي	09
168	إشعار بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشام	10
169	إشعار إعادة التقييم للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة	11
170	رد السيد "ك" على إشعار إعادة التقييم	12
171	التبليغ النهائي لعملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة	13

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

Le système fiscal	النظام الضريبي
La réforme fiscal	الإصلاح الضريبي
La politique fiscal	السياسة
L administration fiscal	الإدارة الجبائية
L impot sùr le revenu global (IRG)	الضريبة على الدخل الإجمالي
L impot sùr les bénéfices des societes(IRS)	الضريبة على أرباح الشركات
Taxe sur la valeur ajoutée(TVA)	الرسم على القيمة المضافة
Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)	الرسم على النشاط المهني
La fraude fiscal	التهرب الضريبي
L'évasion fiscal	الغش الضريبي
Le contrôle fiscal	الرقابة الجبائية
Le contrôle formel	الرقابة الشكلية
Le contrôle sur pièces	الرقابة على الوثائق
Contrôle sur place	الرقابة في المكان
Vérification de comptabilité (VC)	التحقيق في المحاسبة
Vérification ponctuelle (VP)	التحقيق المصوب في المحاسبة
Vérification approfondie de situation fiscal ensemble (vasfe)	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
Direction de grandes impots (DGE)	مديرية العامة للضرائب
Direction wilaya des impos (DWI)	المديريات الولائية للضرائب

Direction des recherches et Vérification(DRV)	مديرية الأبحاث و المراجعات
Direction grande entreprise (DGE)	مديرية كبريات المؤسسات
Disponibilités dégagées	المتاحات المستخرجة
Disponibilités employées	المتاحات المستعملة
La balance prière	الميزانية الخاصة
Balance globale	الميزان الإجمالي

مقدمة

مقدمة

تسعى الجزائر الى تحسين مستوى النمو الاقتصادي وتمويل خزيتها ومحاولة الوصول الى التطور الاقتصادي من خلال عدة وسائل، اهمها تطور النظام الجبائي وتفعيل اليات الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، حيث تم اصلاح النظام الضريبي سنة 1992 من خلال اجراء تعديلات قانونية وهيكلية وفقا للمعايير الدولية. من خلال احتفاظها بموارد وثرواتها والبحث عن مصادر مالية جديدة.

تعتبر الضريبة من أهم أدوات السياسة المالية حيث تعتبر وسيلة اساسية من الوسائل التمويل خزينة الدولة الذي يعتبر العمود الاساسي لقيام بالمشاريع وسيرها، كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح الاقتصادي إلى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل الانفتاح والعولمة المالية ووجود التكتلات الاقتصادية.

وحتى يكون النظام الجبائي فعال، لابد من تصميمه بالشكل جيد وهذا لمحاربة كل العراقل والصعوبات التي تواجه تحصيل الضريبة ومن بين هذه العراقل نجد ظاهرة الغش الضريبي الذي يشكل وسيلة يلجأ اليها مكلف بالضريبة من اجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه، وهذا ما يدفعهم الى انتهاج الطرق والوسائل التدلسية للتهرب من دفعها كليا أو جزئيا أو التقليل من قيمتها قدر الامكان، يقصد تظليل اعوان الإدارة الجبائية، فالغش من دفعها يعد من أخطر أفات النظام الضريبي بصفة خاصة والاقتصاد الوطني بالصفة عامة لكونه يؤثر سلبا على خزينة الدولة .

وهذا ما دفع الى تبني سياسة محكمة للتصدي لهذه الظاهرة التي اصبحت ظاهرة عالمية تؤثر سلبا على الموارد الضريبية بصفة عامة وادارة الجبائية بصفة خاصة، حيث تسعى جاهدة لمكافحته بمختلف الطرق و اساليب، وذلك من خلال تدعيم النظام الجبائي بمصالح رقابية فعالة تعمل على مراقبة المكلفين بالضريبة والحد من انتشار هذه الظاهرة، اذا قام المشرع الجبائي الجزائري بإنشاء مجموعة من المصالح والهياكل الادارية وهذا ما نتج عنه وضع اجهزة مختصة لتفعيل اليات الرقابة الجبائية باعتبارها وسيلة قانونية فعالة هدفها الاساسي التحقيق ومراقبة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، قصد الكشف عن الغش والتلاعبات ولاخطاء المحتملة في هذه التصريحات المقدمة من طرفهم، وقيام بالإجراءات التصحيحية والقانونية بهدف الوصول الى القيم الصحيحة وفرض الضريبة المناسبة عليها. رغم كل التعديلات الحاصلة في القوانين والتشريعات الجبائية وخاصة الموجهة لرقابة الجبائية التي تهدف الى اعلان

المكلف بالضريبة بحقوقه وواجباته اتجاه الدولة وكذا الاهمية الكبيرة التي تلعبها الضرائب في حياة المجتمع إلا ان ظاهرة الغش الضريبي مازال في وتيرة متزايدة ومستمرة وذلك لتكيفه مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الجديدة وهو ما زاد من حدتها في المجتمع .

1. اشكالية البحث:

مما سبق تتضح لنا معالم الإشكالية التي يمكن حصرها في السؤال الجوهرى التالي:
 فيما يكمن دور و مساهمة الرقابة الجبائية في التقليل من حدة الغش الضريبي ؟
 حتى نستطيع الاجابة على الاشكالية الرئيسية سنقوم بتجزئتها الى عدة اسئلة فرعية كما يلي:

✓ ما مقصود بالضريبة وماهي اهدافها ؟

✓ ماهي ابعاد الغش الجبائي؟ و ماهي نتائجه؟

✓ هل تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في التقليل و الحد من الغش الضريبي؟

2. الفرضيات:

✓ الفرضية الرئيسية:

للرقابة الجبائية دور ومساهمة في التقليل من حدة الغش الضريبي.

✓ الفرضيات الفرعية:

- تساهم الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي من خلال التحقيق المحاسبي.
- تساهم الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي عن طريق التحقيق المصوب
- تساهم الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي عن طريق التحقيق المعمق.

3. اهمية البحث:

لرقابة الجبائية اهمية كبيرة في النظام الجبائي الجزائري لكونها احد الادوات المدرجة في مكافحة الغش الضريبي، إذ أن النظام الضريبي الجزائري يعطي الحرية التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح لمجمل مداخلهم وممتلكاتهم من تلقاء انفسهم من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات، إلا ان ظاهرة تهرب الضريبي تقف كعائق دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها، وذلك نظرا لما تخلفه من اثار سلبية على مستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي. حيث تؤدي الى الاضرار للخزينة العمومية في وقت تسعى فيه

الدولة لرفع من الموارد الجبائية العادية، واهتمامها في الوقت الراهن بإيجاد بدائل للموارد الجبائية البترولية في سبيل تحقيق التنمية المستدامة.

4. اهداف البحث:

- تشخيص ظاهرة الغش الضريبي ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الخاصة؛
- دراسة اثر فعالية الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة؛
- ابراز الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية من خلال تفعيل الياتها، والاجراءات المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في التقليل من حدة الغش الضريبي .

5. المنهج المتبع :

من اجل التحقق من صحة الفرضيات التي تسعى اليها الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي الذي ساعدنا على جمع وعرض المعلومات والبيانات من خلال التطرق لمفاهيم نظرية متعلقة بالنظام الجبائي، الغش الجبائي وكذا الرقابة الجبائية؛ كما اعتمدنا على المنهج التحليلي الذي سمح لنا بتفسير هذه المعلومات و تحليلها للحصول على نتائج دقيقة ومرضية. فقد تم اعتماده لتحليل ودراسة حالة ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية وتحليل نتائج التحقيق الجبائي .

6. اسباب ودوافع اختيار الموضوع :

ترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع نظرا:

✓ نقشي ظاهرة الغش الضريبي والانعكاسات السلبية الناتجة عن المجال الاقتصادي والاجتماعي للدولة المستحدثة؛

✓ التغييرات في النظام الضريبي وذلك من خلال تعديلات في معدلات الضرائب والرسوم .

7. حدود البحث

الحدود المكانية: يركز البحث على بيان الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في التقليل من حدة الغش الضريبي، وكانت الدراسة بمفتشية الضرائب لزموري بومرداس

الحدود الزمانية: يخص الفترة الزمنية من شهر مارس الى شهر ماي

8. الصعوبات :

و قد واجهتنا بعض الصعوبات نذكر منها:

✓ استعمال معلومات قديمة نسبيا وهذا من خلال استخدام وثائق لسنوات قديمة؛

- ✓ صعوبة متابعة التعديلات المستمرة التي تحدث في قوانين المالية السنوية و التكميلية؛
- ✓ قلة المراجع المتخصصة في موضوع البحث؛
- ✓ ضعف عدم امتلاك الوقت الكافي للبحث العلمي.

9. الدراسات السابقة :

- ✓ دراسة: بشرى عبد الغني، "فعالية الرقابة الجبائية و اثرها في مكافحة الغش الضريبي " مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نفود و بنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، 2011.
- تهدف الباحثة من خلال دراستها الى تبين الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري و اثرها في مكافحة الغش الضريبي من خلال تطبيق انواع مختلفة للرقابة الجبائية و لتحقيق ذلك تم جمع و تحليل الاحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية من مختلف هياكل الادارة الجبائية.
- ✓ دراسة: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2012.
- تهدف هذه الدراسة الى التحقيق من مدى صحة المعلومة العامة و المحاسبية خاصة المصرح بها من طرف المكلف بعد دراسة ميدانية لبعض الحالات من مختلف اشكال الرقابة الجبائية.

10. تقسيمات البحث:

لقد قمنا بتقسيم الموضوع البحث الى ثلاث فصول، محاولة منا الإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة واختيار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة، حيث تناولنا في:

الفصل الأول: النظام الضريبي وظاهرة الغش الضريبي

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث تناول المبحث الأول عموميات حول الضرائب من خلال تقديم تعريفات والتصنيفات والقواعد الأساسية للضرائب، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه التقديم العام للنظام الضريبي الجزائري من خلال تقديم مفاهيم نظرية حول النظام الجبائي ودوافع ومراحل إصلاحه، وأخير خصيص المبحث الثالث إلى تشخيص ظاهرة الغش الضريبي من خلال إعطاء تعاريف لظاهرة، تبيان أسباب حدوثها، الآثار المترتبة عنها.

الفصل الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية ودورها في التحقيق الجبائي



ان التركيز في هذا الفصل على أهم طريقة للتصدي للغش الجبائي ، والمتمثلة في الرقابة الجبائية، وعليه قسم الفصل إلى ثلاثة مباحث، تم التطرق في المبحث الأول إلى عموميات الرقابة الجبائية من خلال تقديم عدة تعاريف لها، وإلى تبيان أهدافها، أشكالها وأهم مظاهرها، ومبادئها، أما المبحث الثاني فقد تناول الإطار القانوني للرقابة الجبائية من خلال ذكر الإطار التنظيمي لها وعرض سلطات وحقوق وواجبات كل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وقد خصص أخيرا المبحث الثالث إلى العرض المفصل لإجراءات وخطوات الرقابة الجبائية وفق أنواعها المختلفة من تحقيق محاسبي إلى تحقيق عمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

الفصل الثالث: دراسة حالات تطبيقية للرقابة الجبائية

وهو فصل تطبيقي، تمت فيه ترجمة الجانب النظري للرقابة الجبائية في شكل دراسة ميدانية لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس، وقد تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث، تضمن المبحث الأول تقديم مديرية الضرائب، عرض مهامها ومهام المديريات الفرعية التابعة لها ، وكذا الهيكل التنظيمي لها ، أما المبحث الثاني فقد تمت دراسة حالة العملية التحقيق المحاسبي على إحدى الشركات ، وقد تم عرض وتحليل كل النتائج المتعلقة بعملية التحقيق، وأخيرا تناول المبحث الثالث دراسة حالة لتحقيق المعقق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي مع عرض وتحليل كل النتائج المتوصل إليها من عملية التحقيق.

الفصل الأول :

النظام الضريبي و ظاهرة الغش الضريبي

تمهيد :

تعتبر الضريبة من اقدم واهم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الاموال التي توفرها الخزينة العمومية للدولة، بحيث تلعب دورا هاما في دعم و تنشيط الاقتصادي الوطني .

لأن الجباية هي احد وسائل التحكم في الاقتصاد فإن هذه الاخيرة تربطها علاقة خاصة بالمكلفين بالضريبة وهذا للتعرف على المركز المالي لهم وتحديد وضعيتهم الجبائية وفي ظل التطورات التي طرأت على الجباية، وعلى النظام الجبائي والإصلاحات والتعديلات التي مر بها، فإن هذه التغيرات أدت إلى استخدام أساليب متعددة لتخلص المكلف من التزاماته الضريبية التي يرى فيها عبئا يثقل عاتقه وذلك عن طريق الغ للضريبي ولهذا اصبحت هذه الظاهرة موضع لدراسة ولهذا قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية الآتية:

- ✓ المبحث الأول: عموميات حول الضرائب؛
- ✓ المبحث الثاني: تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري؛
- ✓ المبحث الثالث: إطار المفاهيمي الغش الضريبي؛

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

إن الأهمية البالغة التي تحتلها الضرائب وذلك من خلال خصائصها الهامة في السياسة المالية والاقتصادية لأي دولة تجعل هذه الأخير تعتمد عليها اعتمادا كليا في إيراداتها العامة فلهذا تقوم الدولة بوضع قواعد تسعى من خلالها إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل، ولهذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى أربعة مطالب: المطلب الأول خصص إلى تعريف الضريبة وخصائصها أما المطلب الثاني فيتضمن القواعد الأساسية لها، والمطلب الثالث يتضمن فيه التصنيفات المختلفة للضرائب وأخير المطلب الرابع ويتضمن أهداف الضريبة

المطلب الأول: تعريف الضريبة و خصائصها

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى عدة تعاريف لضريبة بإضافة إلى خصائصها

الفرع الأول: تعريف الضريبة

يعود مفهوم الضريبة إلى زمن بعيد فقد اختلف فقهاء الاقتصاد في تعريفهم للضريبة وذلك بسبب التطور السريع للفكر الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وكان أول تعريف عصري للضريبة للفقير الفرنسي جيز حيث عرف الضريبة بأنها " اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بهدف تغطية الأعباء العامة " ¹

ولكن التطورات السريعة لدور الضريبة جعل مثل هذا التعريف لا يعني بالعرض ومع هذا التطور التاريخي لمفهوم الضريبة وطبيعتها عرفت الضريبة كم يلي:

✓ " الضريبة مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين باعتبارهم أعضاء متضامنين في منطقة سياسية مشتركة بهدف تقديم الخدمات العامة " ².

¹ ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، الطبعة اولى، دار المنهاج للنشر والتوزيع ، عمان، 2009 ، ص 15.

² خليل الرفاعي، المحاسبة الضريبية، دون الطبعة، دار السفير للنشر و التوزيع، عمان، ص 9.

- ✓ وتعرف أيضا بأنها " فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا للدولة أو إحدى هيئاتها القومية والمحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة."¹
- ✓ وتعرف أيضا بأنها " فريضة إلزامية يجبر المكلفون على أدائها للدولة أشخاصا طبيعيين أم معنويين وفقا للمقدرة التكلفة للمجتمع دون أن يقابلها نفع معين من أجل تحقيق أهداف الدولة المالية وغير مالية " ²
- ✓ وتعرف أيضا بأنها " مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية فيها جبرا ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي وبدون مقابل وذلك وفق قانون أو تشريع محدد ويكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة إلى الوصول إليها " ³
- ✓ وتعرف أيضا بأنها " هي الوسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد توزيعا قانونيا وسنويا طبقا لقدراتهم التكلفة"⁴

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

فالضريبة إذا فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصورة نهائية دون مقابل، وهي أداة مالية تلجأ إليها الدولة العصرية، لتحقيق أهدافها حسب أيديولوجيتها المطبقة، وللضريبة عناصر تتميز بها وهي:

1. الضريبة إلزام نقدي:

خلافا لما كان سائدا قديما حيث كانت الضريبة تفرض عينا، و ذلك نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي ، ومع التقدم الاقتصادي و الاجتماعي، وظهور عيوب الضرائب العينية وصعوبة جبايتها، أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف.¹

¹ أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة اولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص 127.

² فاطمة السويسي، المالية العامة، دون الطبعة المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، 2005 ، ص 75.

³ محمد أبو نصار، محفوظ مشاعلة، فراس عطا الله الشهبان، محاسبة الضرائب بين النظرية و التطبيق، الطبعة الثالثة دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005 ، ص3.

⁴ يونس أحمد البطريق، المالية العامة، در الجامعية، بيروت، 1980، ص 20.

2. الضريبة فريضة جبرية و نهائية :

حيث تؤكد مع تطور النظم السياسية والاقتصادية صفتها الجبرية النهائية كتعبير عن سيادة الدولة ومظهر لمبدأ التضامن الاجتماعي تحقيقا لصالح العام، وهذا ما يفرقها عن غيرها من الارادات الاخرى كالفروض الاختيارية التي تستخدم الدولة أساليب الاغراء العديدة لاكتتاب الأفراد مع تعهدها برد الأصل وسداد الفوائد، هي تفرض جبرا أي أن المكلف ليس حرا في دفعها، بل السلطات العامة هي التي تحدد مقدار الضريبة وكيفيتها وموعد دفعها.²

3. إنها تفرض لتمكين الدولة من تحقيق أهدافها:

تستخدم الدولة حصيلة الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة لتغطية النفقات العامة وتحقيق النفع العام للمجتمع، كما أنها تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية تستخدم لتحقيق أغراض متنوعة اقتصادية واجتماعية وسياسية إلى جانب الغرض المالي، حيث يمكن استخدامها لحماية المنتجات الوطنية، أو تشجيع الادخار، أو التمييز بين على أفراد المجتمع بما يحقق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي.³

المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة وطرق تحصيلها

يتعين على المشرع إتباع القواعد الأساسية للضريبة ومراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة، و هي ذات فائدة مزدوجة تحقق مصلحة المكلف بالضريبة ومصلحة الخزينة، أما تحصيلها فيتعين نقل مبلغ الضريبة من جيوب المكلف إلى صناديق الخزينة ولهذا سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهم القواعد الأساسية للضريبة وكذا طرق تحصيلها

الفرع الأول: القواعد الأساسية للضريبة

يقصد بقواعد الضريبة تلك الأسس التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني للضريبة وتهدف للضريبة وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحتي الدولة والخزينة العمومية ومصلحة الممولين

¹ خالد شحادة الخطيب ونادية فريد طافش، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، طبعة 1 دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان، 2008 ، ص 18-19.

² عبد الكريم صادق بركات، التنظيم الضريبية، دون الطبعة الدار الجامعية، الإسكندرية ، ص 17.

³ جلال الشافعي، مبادئ المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006/2005، ص 18.

ولقد صاغ آدم سميث هذه القواعد هي العدالة، اليقين الملائمة في التحصيل و الاقتصاد في نفقات الجباية، والتي نعرفها كمايلي:

1. العدالة:

يجب أن تكون الدولة عادلة من حيث مساهمة المكلفين في دفع الضرائب كل حسب مقدرته وبما يتناسب مع حجم دخله، فمن يحصل على دخل مرتفع يساهم بنسبة تتلاءم مع هذا الدخل وبالمقابل يدفع أمواله بالأمن والاستقرار والحماية، أما أصحاب الدخل الأقل فيساهمون بنسبة أقل وقد يتم إعفاء المعتمدين منهم، و بهذا تحقق المساواة بين رعايا المجتمع حسب رأي آدم سميث.¹

2. قاعدة اليقين:

إن المضمون قاعدة اليقين، هو أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها (وعائها، سعرها) وميعاد الوفاء بها.²

3. الملائمة:

أي أن يراعي نظام الضريبة في الوقت والطريقة التي تتلاءم المكلف، وعكس ذلك قد يؤدي إلى تهرب الضريبي، فمثلا الوقت الملائم المكلف إذا كان موظفا لاقتطاع الضريبة من دخله هو الوقت الذي يحصل فيه على هذا الدخل.³

4. قاعدة الاقتصاد في النفقات:

إن هذه القاعدة تؤكد على ضرورة عدم التبذير والاسراف بتكاليف جباية الضرائب، أي ضرورة اختيار إجراءات وأساليب الجباية التي تتطلب أقل التكاليف حتى لا تستفيد هذه التكاليف جبايا من حصيلة الضرائب مما يقلل إمكانية الدولة من الاستفادة منها، حيث أن جباية الضرائب تحتاج إلى جهاز متكامل يقوم بهذه المهمة وعليه يجب مراعاة الصنف المثالي من الموظفين، من خلال اعتماد مبدأ النوع و ليس الكم، والعمل على اختصار

¹ طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة اولى دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 1999، ص 50.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسة ، الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2010 ، ص 9.

³ عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 32.

الاجراءات اللازمة للجباية وتبسيطها اقتصادا للوقت والتكاليف تعتبر طريقة جباية الضريبة عند المنبع.¹

الفرع الثاني: طرق تحصيل الضريبة

قبل التطرق إلى طرق تحصيل الضريبة يجب التطرق إلى وعاء الضريبة بحيث يمكن تعريف هذا الأخير كما يلي:²

1. وعاء الضريبة:

يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء (فقد تفرض الضريبة سنويا أو عند جني المحصول.... إلخ) وذلك حسب الانظمة المحددة لذلك.

وعلى هذا الأساس يمكن ان تفرض الضريبة على الدخل أو على رأس المال أو الدخل ورأس المال معا، أو الأفراد فيما لو فرضت على الأفراد بغض النظر عن دخولهم أو ثرواتهم.

كما يقصد بوعاء الضريبة المنبع الذي تعترف الدولة منه مؤنتها بواسطة الضرائب، أو بعبارة أخرى ما يخضع للضريبة.

كما يتأثر بوعاء الضريبي بدرجة التطور والنمو الاقتصادي، ففي المجتمعات الزراعية نجد أن الوعاء قد يكون على الانتاج الزراعي مباشرة، أو اللجوء إلى الضرائب غير مباشرة لسهولة فرضها، بينما الدول المتقدمة نجد الاعتماد على الضرائب المباشرة المفروضة في الغالب على دخول الأفراد من العمل والأرباح المحققة.

2. طرق تقدير الوعاء الضريبي

أ. التقدير غير مباشر:

✓ التقدير بواسطة المظاهر الخارجية:

حسب هذه الطريقة، يتم تقدير قيمة وعاء الضريبة على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف فيمكن مثلا الاستدلال

¹ محمد طاقة وهدى الغزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة اولى دار المسيرة للنشر و التوزيع و طباعة، عمان، 2007 ، ص 91-92.

² إبراهيم قاسم الحسيني، المحاسبة الضريبية، دون الطبعة، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000، ص 25.

بالقيمة الإيجارية لسكن الممول، أو محمل عمله، عدد العمال، وعدد السيارات التي يملكها إلخ
تمتاز هذه الطريقة بسهولة التطبيق، والتقليل من حالات الغش من دفع الضريبة خصوصا وإذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية.

✓ طريقة التقدير الجزافي:

حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة.
إن القرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزافي قد تكون قانونية، يحددها النظام الضريبي، و يقتصر دور الادارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد، و من ذلك تقدير الأرباح التجارية للممول بنسبة معينة من رقم الأعمال و هذا ما يسمى بالجزافي الاتفاقي، و في بعض الأحيان بالجزافي الإداري يعاب على هذه الطريقة عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق، و من ثم بعدها عن الحقيقة و العدالة

ب. التقدير المباشر:

✓ التقدير بواسطة المكلف:

حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم، إقرار " تصريح " للإدارة الضريبة عن نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره و مستندات، وبهذه الطريقة يلجأ الممول للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة، وبذلك يتهرب جزئيا من الضريبة، وعليه يخضع القانون الضريبي تصريحات الممولين لرقابة الإدارة الضريبية للتأكد من صحتها.¹
وفي هذا السياق يخول القانون الضريبي الجزائري لأعوان الإدارة الضريبية برتبة مراقب على الأقل، حق الاطلاع على محاسبة المكلفين، وطلب الكشوف المفصلة لدى الادارة العمومية، والخاصة عن المكلفين الذين هم محل رقابة ضريبية.

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 31.

✓ التصريح المقدم من الغير:

بمقتضى هذه الطريقة تلزم الادارة الضريبية شخصا آخر غير المكلف بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي في ذلك أن يكون هذا الغير مدين للممول بمبالغ تعبر من ضمن الدخل الخاضع للضريبة.¹

المطلب الثالث: التصنيفات المختلفة للضرائب

إن الأنظمة الحديثة لا تقتصر على تصنيف واحد من الضرائب وإنما تتعدد حسب الزمان والمكان وبما يتناسب مع تحقيق أهداف السياسة الجبائية، ويمكن أن تعد أربعة فئات من التصنيفات:²

- ✓ التصنيفات القائم على طبيعة الضريبة؛
- ✓ التصنيفات القائم على امتداد مجال التطبيق؛
- ✓ التصنيفات القائم على ظروف وضع الضريبة؛
- ✓ التصنيفات القائم على الطابع الاقتصادي للضريبة؛
- ✓ التصنيف القائم على أساس مادة الضرائب.

أولا : التصنيف القائم على طبيعة الضريبة

و تصنف إلى ضريبة مباشرة و غير مباشرة وهي كالتالي:

1. الضرائب المباشرة :

والتي تعتبر كالضرائب ذات مؤشر، تمس الملكية، المهن، الدخل.

2. الضرائب الغير المباشرة:

وهي اقتطاعات تفرض على الاستهلاك من بينها تلك المتعلقة بالضرائب على الاتفاق مثل الرسم على القيمة المضافة

إذن فالضرائب المباشرة فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك او الخدمات المؤدات

¹ نفس المرجع السابق، ص 30.

² محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دون الطبعة دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر، 2008 ، ص ص 61-62.

من خلال التعاريف السابقة الذكر لنا أن نحدد أوجه الاختلاف و التفرقة ،وفق المعايير الآتية :¹

3. معايير التفرقة:

أ. المعيار القانوني:

يقوم هذا المعيار على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث التحصيل، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم أسمية، وكان التحصيل يتم كل سنة فالضريبة هنا تتم بصفة مباشرة أي هنا العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية فالضريبة غير مباشرة .

ب. المعيار الاقتصادي:

وفقا لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية، ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية، بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه علاقة اقتصادية و يسمى هذا الأخير بالمكلف الفعلي.

يستند هذا المعيار على إمكانية نقل العبء الضريبي من عدمه من شخص المكلف القانوني ويسمى هذا الأخير بالمكلف الفعلي.

ج. معيار الثبات و الاستقرار:

يقصد بهذا المعيار مدى ثبات استقرار المادة الخاضعة للضريبة فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مادة الضريبة تتميز بالثبات والاستقرار، كالضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على الأملاك أي الثروة و الدخل، أما إذا كانت مادتها ظرفية و متقطعة فإن الضريبة تكون غير مباشرة، كاستيراد او استهلاك بعض السلع، أي على التداول والإنفاق، ويعد هذا المعيار أكثر معايير دقة في التفرقة بين الضرائب المباشرة، إذ أنها تدفع بمناسبة حدث عرضي وهو الوفاء و على واقعة عرضية هي انتقال الملكية بالميراث وخصوصا إذا كان معدلها منخفضا يمكن دفعها من الدخل.

ورغم كل شيء إلى أن هناك مزايا ومساوئ لضريبة المباشرة وغير المباشرة

يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

¹ نفس المرجع السابق ، ص 63.

الجدول رقم (01): مزايا و مساوئ الضريبة المباشرة و الضريبة غير مباشرة

المساوئ	المزايا	
<ul style="list-style-type: none"> - طول مدة التحصيل - مرونة اقتصاد ضعيفة - مقبولة بشكل سيئ من طرف المكلف بالضريبة 	<ul style="list-style-type: none"> - سهولة التحصيل - ثابتة مردودية نسبية - مرئية و معروفة القيمة من طرف المكلف بالضريب - سهولة المراقبة نسبية 	الضرائب المباشرة
<ul style="list-style-type: none"> - ثقيلة المراقبة - غير مستقرة المردودية - تحصيل ناقص غرض ضريبي 	<ul style="list-style-type: none"> - مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف بالضريبة - جد منتجة - مرونة اقتصادية قوية سريعة التحصيل 	الضرائب غير المباشرة

المصدر : نفس المرجع السابق ، ص 71

ثانيا: التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق

سنحاول في إطار هذا التصنيف أن نقوم بالتمييز بين الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية بإضافة إلى التمييز بين الضرائب الخاصة وكذا الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة.¹

1. الضريبة الحقيقية و الضريبة الشخصية:

أ. الضرائب الحقيقية:

تقوم على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة: السلع، القيم، الدخول.... إلخ

كالرسوم على رقم الأعمال، حقوق الجمارك، الضرائب على الاستهلاك

فهي تستهدف حالة موضوعية مرتبطة بوجود سلعة، مادة أو ممارسة نشاط معين

يمكن أن تأخذ شكل الضريبة الشخصية أو صفة من صفاتها لما تأخذ بعين الاعتبار

الوضعية لشخصية المكلف.

¹ نفس المرجع السابق ، ص 182.

ب. الضرائب الشخصية :

تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بها مثل " الضريبة على الدخل الإجمالي " مكيفة أكثر للمقدرة التكليفية لكل فرد ، تعتبر أكثر تعقيدا من الضريبة الحقيقية نظرا لصعوبة البحث في المادة الخاضعة للضريبة .

2. الضريبة العامة و الضريبة الخاصة :**أ. الضرائب الخاصة:**

تخص فئة واحدة أو شريحة واحدة من الدخل، تعتبر ضريبة تحليلية لأنها تستهدف كل عنصر على حدا، كالضرائب على التداول أو الاستهلاك لأنها تختص بكل منتج (كحول ، وقود إلخ)

ب. الضرائب العامة:

تجمع الضريبة على الدخل في مجمله وعلى رأس المال وهي تركيبية لأنها تتركب كل الدخول مهما كان مصدرها كالضريبة على انتقال الثروة بثمن (الكتلة الموروثة)

3. الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة:

أ. من أمثلة ذلك الأنظمة الضريبية التي تقتصر فرض الضريبة على الدخل أو الإنفاق أو الناتج.... إلخ¹ تكفي فيه الدولة بفرض ضريبة واحدة تسعى بها إلى تحقيق كافة أهداف سياستها الضريبية، لكنها أبعد من الضرائب المتعددة عن تحقيق العدالة الضريبية، وهي منخفضة الحصيلة وبعتماد الدولة على ضريبة وحيدة لتمويل كافة النفقات العامة، هذا ما يؤدي إلى تجسيم عبئ الضريبة على المكلف ما يدفعه إلى الغش الضريبي

ب. الضرائب المتعددة:

يتضمن هيكلها الضريبي أنواع متعددة من الضرائب له إمكانية الاقتران من تحقيق مفهوم العدالة، باعتمادها على أوعية مختلفة كما لها قدرة أكبر على تعويض العجز الناتج من احد المصادر بالزيادة الناتجة في مصدر آخر، كما

¹ سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، اقتصاديات الضرائب ، دون الطبعة الدار الجامعية الإبراهيمية ، الإسكندرية، 2007 ، ص 60.

أن تعدد الضرائب واختلاف الواقعة المنشئة لها ومواعيد وطرق تحصيلها يخفف من العبء الضريبي على المكلف ويقلل من حجم الغش الضريبي.

ثالثا : التصنيف القائم على ظروف وضع الضريبة:

يمكن لظروف وضع الضريبة أن يكون محلا لإعداد تصنيف معين وعلى هذا الأساس يمكننا عد نقطتين أساسيتين: الأولى تتمثل في التفرقة بين الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية من جهة أخرى.¹

1. الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية:

أ. الضرائب التوزيعية:

هي تلك الضرائب التي لا يحدد المشرع معدلها مسبقا ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية وفي مرحلة تالية يقوم بتوزيعها على المكلفين بها بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة تمتاز بأنها عادلة لأنها على أساس المقدرة التكاليفية وتتمتع بالمرونة إلى حد كبير.²

2. الضرائب التصاعدية و الضرائب النسبية :

أ. الضرائب التصاعدية:

تقسم هذه الضريبة الدخل إلى شرائح، تفرض الضريبة على كل شريحة بسعر متصاعد أي تقوم على زيادة مقدار الضريبة المستحقة على المكلف كلما زاد دخله، علاقة طردية بين الدخل و الضريبة، تعتبر الأنواع عدالة وعكسها الضريبة التنازلية، علاقة عكسية بين الدخل والضريبة.³

¹ محمد عباس محرزى ، المرجع السابق ، ص 73.

² نصيرة بوعون يحيواوي ، الضرائب الوطنية و الدولية ، الصفحة الزرقاء ،دون الطبعة ، الجزائر ، 2010 ، ص 21.

³ نصيرة بوعون يحيواوي ، المرجع السابق ، ص 21.

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي الآتي:

نسبة الضريبة	قسم الدخل الخاضع للضريبة
0%	لا يتجاوز 120000
20%	من 120001 إلى 360000
30%	من 360001 إلى 1440000
35%	أكثر من 1440000

المصدر: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2017 ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب الجزائر، ص 25.

تستفيد المداخلي المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية يساوي، نسبة 40 %، غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيضات عن 12000 دج سنويا أو يزيد عن 18000 دج سنويا، (أي من 1000 دج و 15000 دج شهريا)، فضلا عن ذلك، تستفيد مداخل العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو المكفوفين أو الصم البكم وكذا العمال المتقاعدين التابعين للنظام العام، من تخفيض إضافي في مبلغ الضريبة على الدخل الاجمالي في حدود 1000 دج شهريا، ما يعادل:

- 80 % بالنسبة لدخل أكثر من 20000 دج أو يساويه و أقل من 250000 دج
- 60 % بالنسبة لدخل أكثر من 25000 دج أو يساويه و أقل من 300000 دج
- 30 % بالنسبة لدخل أكثر من 30000 دج أو يساويه و أقل من 35000 دج
- 10 % بالنسبة لدخل أكثر من 35000 دج أو يساويه و أقل من 40000 دج

و فضلا عن ذلك، يطبق تخفيض قدره 20 % على المرتبات المدفوعة بعنوان عقد الخبرة أو التكوين.¹

ب. الضرائب النسبية:

يقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة، ومن أمثلتها: الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل

¹ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، مرجع سابق، ص 26.

19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع، 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار، 26% بالنسبة لأنشطة الأخرى¹، كما تفرض معدل 30% على قيمة أرباحها، الرسم على قيمة المضافة بمعدل 19% حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2017

رابعاً : التصنيف القائم على الطابع الاقتصادي للضريبة

إن الهدف من هذا التصنيف هو الأخذ بعين الاعتبار الطابع الاقتصادي للضريبة، وهذا دون الخلط بين الطابع الاقتصادي والدور الاقتصادي للضريبة.

1. الضريبة على الدخل

يقصد بالدخل كل تدفق نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة معتادة خلال فترة زمنية محددة او بصفة دورية من مصدر ثابت بصرف النظر عن السبب.²

وحسب المادة الأولى من القانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة تنص على " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"³ ويشترك في الدخل ثلاث صفات:

- أنه يتمثل في قيمة نقدية او قابلة للتقدير بالنقود؛
- أنه دوري، أي يتجدد في فترات منتظمة ومتعاقبة؛
- أن يكون مصدره ثابت أو دائماً.

2. الضريبة على رأس المال:

التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال، ويقصد بها من الناحية الضريبية، مجموع الأموال المنقولة، الأسهم، السندات والعقارية المبنية التي يملكها الشخص في لحظة معينة والقابلة للتقدير بالنقود سواء كانت تدر دخلاً أم لا، كحقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني وبمقابل.⁴

¹ نفس المرجع السابق، ص 39.

² نفس المرجع السابق، ص 22.

³ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابقة، ص 10.

⁴ نفس المرجع السابق، ص ص 23-24.

3. الضريبة على الإنفاق:

تقرض عندما يقوم الفرد باستخدام دخله أو أمواله في سد حاجته ورغباته وهي إما:¹

أ. ضرائب نوعية على النفقات :

هذا النوع متنوع وكثير العدد لكونه يصيب حاجة الإنسان وهذه الحاجات منها ما هو

ضروري ومنها ما هو غير ضروري و استعماله شائع ومنه ما هو كما يلي:

✓ ضريبة على السلع الأساسية:

تقرض على السلع لا يستطيع الفرد الاستغناء عنها (الخبز، الملح،

الدقيق... إلخ)،

✓ الضريبة على السلع ذات الاستعمال الشائع:

تقرض على السلع غير الضرورية في الأصل للفرد في أنها أصبحت في واقعها شائعة

الاستعمال بحيث يكاد يتعذر على الأفراد الاستغناء عنها (الشاي، القهوة... إلخ)، ذات

إيراد عالي وعادلة نسبيا.

✓ الضريبة على السلع الكمالية:

تقرض على السلع يمكن الإستغناء عنها، طوعية.

ب. الضريبة العامة على النفقات:

تقرض على جميع النفقات التي يقوم بها الأفراد سواء بقصد شراء سلعة أو خدمة من

الخدمات (المطاعم، النقل... إلخ) كالرسم على القيمة المضافة، وافرة الحصيلة وتشمل

جميع نفقات المجتمع من أساليب فرضها.

ج. الضريبة على المبيعات:

وتفرض على جميع المبيعات وفي أي مرحلة من المراحل

د. الضريبة على القيمة المضافة :

تقرض على المبيعات السلع والخدمات المقدمة للأفراد يدفع الضريبة بالإضافة إلى ثمن

السلعة أو قيمة الخدمة والبائع أو مقدم الخدمة هو الذي يحصل الضريبة وملزم بتسجيلها

في دفتر خاص ويدفعها إلى الخزينة العامة خلال فترة محددة.

¹ نفس المرجع السابق ، ص ص 23-24.

خامسا : التصنيف القائم على أساس مادة الضريبة

1. الضريبة على الأشخاص:

يقصد بها أن يكون الإنسان نفسه هو محل الضريبة أو وعائها فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة يراعي عند فرضها حالة المكاف الاجتماعية والمالية مثل كونه متزوج أو أعزب، عدد الأفراد الذين يتولى إعانتهم، كونه مستأجر أو مالكا للبيت الذي يسكن به، مستوى دخله وغيرها من الأمور مثل: ضريبة الدخل.

2. الضريبة على الأموال:

اتجهت الدول إلى الأخذ بالضرائب على الأموال في أنظمتها الضريبة بسبب الانتقادات الموجهة إلى الضرائب على الأشخاص إذا أصبحت الثروة هي وعاء الضريبة في النظم المالية المعاصرة في نطاق الضرائب على الأموال، وقد تفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل كما عرفناها سابقا كالضرائب الجمركية.¹

المطلب الرابع: أهداف الضريبة

تطورت أهداف الضريبة في العصر الحديث إذ أصبحت تمثل تلك الأداة التي تستعملها الدولة بغرض تحقيق أهدافها المالية، الاقتصادية، الاجتماعية وكذا السياسية وسيتم التطرق إليها فيما يلي:

1. الأهداف المالية :

ويقصد بها تغطية الأعباء العامة أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كالبناء، السدود، المستشفيات وكذا شق الطرق....إلخ)²

2. الأهداف السياسية:

تتمثل الأهداف السياسية فيما يلي:³

¹ نفس المرجع السابق، ص 24.

² نفس المرجع السابق، ص 12.

³ زينب عوض الله، مبادئ المالية العامة، دون الطبعة الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص 128.

- ✓ يؤدي فرض الضرائب إلى نشر الشعور بالانتماء الوطني، مما سيدفعه إلى الاستفسار عن كيفية إنفاق هذه الأموال، وبذلك فإن روح المسؤولية تنتشر في المكلفين، و بهذا فإن الانحراف في استعمال النفقات العامة كثيرا ما يؤدي بالمكلفين إلى التلاعب بالتصريحات الجبائية لدفع أقل مبلغ ضريبي والتقليل من المساهمة في أعباء الدولة
- ✓ قد تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية كتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها وذلك عن طريق تخفيض الضرائب الجمركية على الواردات أو حتى الإعفاء منها أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها وتستخدم الدولة العديد من الوسائل الفنية لتحقيق هذه الأغراض الداخلية .

ثالثا: الأهداف الاقتصادية

و يقصد بها ان الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير مصحوب بالتضخم أو بالانكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، ويمكن إنجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي: ¹

1. تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا أو جزئيا؛
2. حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وإعفاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا؛
3. استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل؛
4. تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار .

¹ نفس المرجع السابق، نفس الصفحة 12.

رابعاً : الأهداف الاجتماعية

هناك العديد من الأهداف الاجتماعية التي يمكن تحقيقها من خلال فرض الضريبة ويمكن تلخيص تلك الأهداف بما يلي:¹

1. إعادة توزيع الثروة بين المواطنين: فالمبدأ العام في فرض الضرائب هو أن الجزء الأكبر منها يقع على عاتق أصحاب الدخل العالية، وبالمقابل فإن ما يحصل من ضريبة يصرف لتغطية نفقات الدولة على خدمات التعليم والصحة وغيرها.
2. الحد من بعض العادات السيئة في المجتمع فهناك بعض العادات أو التصرفات التي تكون غير مرغوب بها وتعمل الدولة على محاربتها والحد منها مثل التدخين والمسكرات وبعض السلع الترفيهية ، وقد تلجأ الدولة في هذه الحالة إلى فرض ضرائب عالية مثل هذا النوع من السلع للحد من استهلاكها من قبل المواطنين

¹ محمد أبو نصار ، مرجع سابق ، ص 6.

المبحث الثاني: تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري

قبل التطرق لتقديم النظام الضريبي الجزائري يجب أن نتطرق إلى مفهوم النظام الضريبي، حيث بحث الاقتصاديون من عقدين من الزمان من حيث أكثر النظم الضريبية ملائمة هذه القوانين الأربعة التي وضعها آدم سميث والمتمثلة في المساواة والمقدرة عن الدفع من حيث معاملة الأفراد ذو الطرفين، واليقين فيقصد به وضوح قانون الضريبة بإضافة إلى الملائمة في التحصيل وفي الأخير الحياد في فرض الحد الأدنى من الأعباء على دافعي الضرائب ولهذا قمنا بتخصيص هذا المبحث إلى تقديم النظام الضريبي وقمنا بتقسيم المبحث إلى ثلاث مطالب: المطلب الأول حيث جاء في تحديد النظام الضريبي الجزائري، أما المطلب الثاني فيتمثل في بنية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات، أما المطلب الثالث فقد اختتمنا به التقديم العام للنظام الضريبي الجزائري وجاء تحت عنوان دوافع ومراحل الإصلاحات

المطلب الأول: تحديد النظام الضريبي الجزائري

لتحقق الضريبة الأهداف المسطرة إليها، كان لابد على الدولة أن توفر مجموعة من القواعد القانونية والصور الفنية تحددها في شكل نظام ضريبي يضمن تطبيقها بشكل عادل ووفق للمقتضيات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية

الفرع الأول: مفهوم النظام الضريبي

يحتل تعريف النظام في مجال الضريبة مفهوميين، مفهوم واسع وآخر ضيق، فهو يقابل في مفهومه الواسع *lato sensu* مضمون التعبير الفرنسي *imsituation* أي مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها *super position* إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي تمثل الواجهة لنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع رأس مالي عنها في مجتمع اشتراكي،¹ كما تختلف صورته في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته مجتمع متخلف بينما هو يقابل في مفهومه الضيق *systeme* الذي يرمي إلى مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاب الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط و التحصيل.

¹ يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، دون الطبعة الدار الجامعة للطبع و النشر و التوزيع، الاسكندرية، ص 19.

و يمكن تعريفه أيضا على أنه مجموعة الضرائب التي يراد اختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع، والنظام الضريبي كونه مجموعة من الضرائب لابد وأن يعمم على مدى من تلك المبادئ والقواعد العلمية التي قدمتها لنا نظرية المالية العامة.¹

كما يمكن تعريفه " الإطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة والمتناسقة، ويتم تحديدها استنادا إلى أسس اقتصادية، مالية، فنية، في ضوء اعتبارات سياسية، اقتصادية، إدارية"²

الفرع الثاني: خصائص النظام الضريبي

يتميز النظام الضريبي بخصائص تواكب وبصفة فعالة انتقال الاقتصاد الجزائري من حالة الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق حيث اعتمد على الخصائص التالية:³

1. التحوار بين المكلف و الإدارة الجبائية:

تحتوي على التصريحات التي يقوم بها المكلف والاقتراحات التي تفرضها الادارة الجبائية بالإضافة إلى تقديم الطعون، لذا نجد التحوار بين المكلف والإدارة الضريبية يتم من خلال حساب مبلغ الضريبة يستوجب دفعها، وبهذا التحوار يتم تصحيح وضعية غير القانونية ويحق للمكلف الرد والتغيير في التصريحات، يعتبر هذا التحوار الذي يقوم بين المكلف والإدارة الجبائية أهم رابط لمعالجة المشاكل القائمة بينهما

2. تصريح المكلف برقم أعماله بنفسه :

أعطى المشرع الجزائري للمكلف حق التصريح برقم أعماله بنفسه، بمجرد الحصول على نماذج التصاريح من طرف الإدارة الضريبية يقوم بملئها وإعادتها إلى الإدارة، إلا أن هذه التقارير والتصاريح تكون في أغلب الأحيان غير واقعية مما يؤدي حتما بالإدارة الضريبية إلى فحصها .

3. حق الإدارة الضريبية في الرقابة:

¹ حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، دون الطبعة الدار الجامعية، الإسكندرية، 1979، ص 81.
² صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، الطبعة اولى دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص46.
³ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من الغش الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص 4-5.

تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة ومتابعة جميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين من أجل تجنب أنواع الغش ، غير أن القانون منع الإدارة الجبائية من الاطلاع أو مراقبة التصريحات المعدلة بدون المكلف أو المصالح الأخرى بالسر المهني .

الفرع الثالث: أهداف النظام الضريبي

يسعى هذا النظام إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:

1. الهدف التقليدي:

يتمثل في إمكانية تحقيق الموارد المالية الضرورية لتغطية النفقات العامة للدولة بحيث لا يؤثر هذا الهدف على النشاط الاقتصادي للدولة بحيث لا يؤثر هذا الهدف على النشاط الاقتصادي للدولة.¹

2. الهدف الحديث :

أو الهدف المعاصر لأنه أصبح يتماشى مع الدول المتطورة، ويعتبر هدفا هاما وأساسي لأنه يخدم القطاعات الاقتصادية، ويؤثر في اتجاهات المجتمع سياسيا واجتماعيا، من خلال:²

- ✓ تحقيق العدالة والمساواة في فرض الضريبة مرتفعة على ذوي الدخل المرتفعة، وفرض ضرائب منخفضة على ذوي الدخل المنخفضة.
- ✓ تحقيق أو توفير مصادر التمويل الدائمة والمساهمة في نفقات القطاع العام
- ✓ استقطاب رؤوس أموال عربية أو أجنبية وتشجيع الاستثمار
- ✓ كما تفرض الضريبة على الأشخاص من أجل تحقيق أغراض عديدة، ومن بين كل أهداف الضريبة تمنح الأولوية للهدف المالي، باعتبارها مصدرا هاما للإدارات العامة بالإضافة إلى أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية.

3. الهدف المالي:

تتمثل الأهداف المالية للضريبة في تغطية النفقات العامة للدولة، ولقدرتها على الوصول إلى تحقيق الموزانة بين الإدارات والنفقات.³

¹ واكواك عبد السلام ، فعالية النظام الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص 16.

² فؤاد توفيق ، المحاسبة الضريبية ،دون الطبعة دار الباروزي للنشر والتوزيع، عمان ، 1996 ، ص ص 17-18.

³ واكواك عبد السلام ، مرجع السابق، ص 16.

4. الهدف الاقتصادي:

و يقصد به الوصول إلى حالة استقرار اقتصادي و ذلك من خلال :

✓ قيام الدولة بتوجيه الضريبة لامتصاص الفائض من القدرة الشرائية في حالة

الانكماش.¹

✓ عندما ترغب الدولة في تشجيع وتطوير بعض القطاعات الإنتاجية فإنما تقوم بتوجيه

عناصر الإنتاج نحوها وذلك إما بالإعفاء الكلي من الضرائب أو فرض ضرائب

منخفضة، وبالتالي المساهمة في جلب الاستثمار الأجنبي ومنه جلب رؤوس أموال

أجنبية، وهذا بدوره يؤدي إلى تشجيع عملية الاستثمار وإدخال تكنولوجيات جديدة،

مما يترتب عن ذلك .

✓ الوصول بالمجتمع إلى مستوى من الرفاهية.²

5. الهدف الاجتماعي :

إن الضريبة ومن خلال سعيها إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية ترمي من وراء ذلك إلى

تحقيق العدالة الاجتماعية بإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، فهي تهدف إلى تقليص

الفجوة الموجودة بين الفقراء والأغنياء، من خلال فرض الضرائب التصاعديّة على أصحاب

الثروة والدخول المرتفعة وتعفى الدخل الضعيفة من الضرائب، وبذلك يقل التفاوت ويتجه

توزيع الدخل والثروة نحو المساواة.³

6. الهدف السياسي:

تتمثل الأهداف السياسية في جانبين:⁴

✓ الجانب الأول داخلي: حيث تعتبر الضريبة كأداة في يد السلطة الحاكمة أو بعض

القوى الاجتماعية المسيطرة نفوذها على باقي الدول

✓ الجانب الثاني خارجي: حيث تعتبر الضريبة كأداة تستعملها السلطة الحاكمة من

أجل تسهيل المعاملات التجارية مع بعض الدول عن طريق منح تسهيلات جمركية

¹ خباياة عبد الله ، أساسيات المالية العامة ، الطبعة اولى مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية ، 2009 ، ص 62.

² موسى شتوي، الضريبة و دورها في الإنعاش الاقتصادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة يحي فارس بالمدينة، 2002، ص 62.

³ واكواك عبد السلام ، مرجع سابق ، ص 17 .

⁴ نفس المرجع السابق ، ص 18.

كالإعفاءات، وتقديم بعض الامتيازات الضريبية، كما يمكن أن تستعملها الدولة للحد أو لمقاطعة منتجات أو سلع دول أخرى وذلك برفع الرسوم الجمركية، ومنه حماية الإنتاج المحلي .

المطلب الثاني: بنية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات

النظام السابق لا يتلاءم مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية لكونه يضم العديد من الضرائب والمعدلات الضريبية التي ساهمت في إعاقة التنمية الاقتصادية، ناهيك عن عدم تحقيق العدالة الضريبية.

أولا : الضريبة على الدخل:

من أهم أنواع الضرائب سابقا نجد:¹

- ✓ الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية تفرض على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بمعدلات 6% إلى 55%
- ✓ الضريبة على الأرباح غير تجارية تفرض على المداخيل والأرباح المحققة غير التجارية والتي لا تملك سجل تجاري كالمهن الحرة (الطبيب ، المحامي ، المحاسب) 25 %
- ✓ الضريبة على المداخيل رؤوس الأموال المنقولة تفرض على الفوائد المحققة من مداخيل السهم والسندات العمومية والودائع والكفالات معدل 18 %
- ✓ الضريبة على الرواتب والأجور تفرض هذه الضريبة على شكل اقتطاعات عن المصدر يدفعها رب العمل من حساب العمال والموظفين لدى الدولة وفق سلم تصاعدي
- ✓ الضريبة التكميلية على الدخل تفرض على مداخيل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بعد خصم مبلغ الضرائب المدفوعة خلال السنة مثل العلاوات والتعويضات
- ✓ الضريبة على المساهمة الفلاحية الوحيدة .

ثانيا: الرسم على رقم الأعمال

الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج تفرض على عمليات الإنتاج والبيع التي تمارسها المؤسسة وفق عشر معدلات تتراوح ما بين 7% إلى 80% مصنفة حسب طبيعة السلعة

¹ حامد عبد المجيد دراز ، مرجع سابق ، ص 21.

ثالثا: الضرائب و الرسوم ذات الطابع المهني

تتمثل الضرائب و الرسوم ذات الطابع المهني فيما يلي:

- ✓ الرسم على النشاط الصناعي والتجاري يفرض سنويا على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 6.05%؛
- ✓ الدفع الجزافي يتحملها أرباب العمل، وتحسب على أساس كتلة الرواتب والأجور للعمال أي أنها تعتبر مساهمة العنصر البشري في النشاط وفق معدل 6% ألغيت سنة 2006؛
- ✓ الرسم العقاري يؤسس سنويا على الممتلكات العقارية المبنية والغير مبنية المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين حسب المساحات العقارية وفق سلم ضريبي تصاعدي؛ و لقد أسفر الإصلاح عن بنية جديدة للنظام الضريبي تهدف إلى تبسيط الإجراءات وتقريب المكلف من الإدارة الجبائية مع زيادة الحصيلة ؛
- ✓ القطعية مع نظام الضرائب النوعية المفروضة على المداخل والأرباح بتجسيد مبدأ الفصل والتمييز بين الأشخاص الطبيعيين تم اختيار ضريبة وحيدة لكل صنف الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الأشخاص الطبيعيين، والضريبة على أرباح الشركات على الأشخاص المعنويين؛
- ✓ استبدال الرسوم على رقم الأعمال بمعدلاتها برسم وحيد له فعالية كبيرة في اقتصاديات معظم دول العالم نظرا لوفرة الحصيلة الضريبية وهو الرسم على القيمة المضافة.¹

المطلب الثالث : أسباب ومراحل الإصلاحات في الجزائر

الفرع الأول : أسباب الإصلاح الجبائي في الجزائر

إن الوضعية الاقتصادية التي كانت تعيشها الجزائر والتحول التي عرفها الاقتصاد الوطني والانتقال إلى اقتصاد السوق، وعقد الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والسعي إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة جعلت النظام القديم لا يتماشى مع المستجدات الجديدة²، ومن أسبابه نجد :¹

¹ سميرة بوعكاز ، مرجع سابق ، ص 7.

² شريف محمد ، السياسة الجبائية و دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة أبي بكر بالقايد، تلمسان، دفعة 2010/2009 ، ص 117.

1. نظام ضريبي معقد:

يتميز هذا النظام بتعقده نتيجة التغيرات المستمرة في مختلف قوانين المالية، تنوع الضرائب وتعدد معدلاتها، وجود خمس قوانين مما جعل التحكم فيه وتطبيقه صعب سواء بالنسبة للمواطن أو الموظف

2. نظام ضريبي غير ملائم لمستجدات المرحلة الراهنة (الإصلاحات) :

عرفت الجزائر إصلاحات اقتصادية عميقة بدأت سنة 1988 مما جعل هذا النظام غير ملائم وعدم تكيفه مع الوضع الاقتصادي الجديد .

3. عدم فعالية الحوافز الضريبية لتوجيه الاستثمار :

الحوافز الجبائية التي كانت موجودة في هذا النظام تم تحفيز الدول وتشجيع الاستثمارات الخاصة المحلية أو الأجنبية، انخفاض أسعار البترول يؤدي حتما إلى نقص في تمويل الميزانية مما يدفع إلى البحث عن تمويل آخر محلي وهي الجباية العادية فالنظام القديم لم يستطيع القيام بهذه المهمة و بالتالي البحث عن نظام جديد.

4. مشكل الضغط الجبائي المرتفع :

نظرا لكثرة وتعدد الضرائب دفع بالمكلف لإتباع إجراءات جد معقدة للقيام بتصريحاته المختلفة لكل الضرائب، وأيضا ارتفاع معدلات الضرائب مما يشكل ضغط جبائي على الأشخاص والمؤسسات بالمقارنة مع الدول الأخرى، خاصة في ظل وضعية جديدة لتنافسية الجبائية بين الدول لجذب الاستثمارات .

5. الغش والتهرب الجبائي :

هذه من أهم سمات النظام القديم باعتباره يشكل ضغط على المكلف مما يدفعه إلى البحث عن التهرب أو الغش من أجل التقليل أو عدم دفع الضرائب الواجبة الدفع .

6. كثرة الإعفاءات وعدم الاتساع وعاء الضرائب المباشرة والضرائب على رأس المال:

تشكل الضرائب الغير المباشرة نسبة كبيرة من الجباية العادية بالمقارنة مع الضرائب المباشرة.

¹ كمال رزيق، مداخلة الملتقى الوطني حول ، السياسة الجبائية في الألفية الثالثة ، جامعة سعيد دحلب بليدة، 2003 ، ص 163.

و من هنا يمكن إجمال أهم الدوافع التي جعلت التفكير في إصلاح السياسة الجبائية أمرا ضرورياً في العناصر التالية :

أ. **الأزمة النفطية** : لقد كان الاعتماد على الارادات المتتالية من الجباية البترولية لتمويل

ميزانية الدولة كبيراً، مما جعلها تأثر على تقلبات أسعار النفط بداية 1986 أصبحت نسبة الارادات المتتالية من الجباية البترولية ضعيفة .

ب. **التحولات الاقتصادية المحلية والدولية**: تغير التوجه من نظام التخطيط المركزي (نظام

الاقتصادي الموجه) إلى نظام اقتصاد السوق أصبح يتطلب وضع أسس نظام جبائي

يتلاءم مع المرحلة الجديدة ويساير الإصلاحات الاقتصادية الأخرى التي عرفتها الجزائر والتي أفضت إلى تغييرات هيكلية عميقة .

كما كان ارتباط برامج الإصلاحات الاقتصادية بالجزائر يدعم، صندوق النقد الدولي الأثر الكبير في الدفع إلى إصلاح النظام الجبائي وذلك من خلال وضعه لقواعد مشتركة للإصلاح الضريبي في الدول النامية والتي تمثلت في :

- ✓ توسيع وعاء الضريبة و خفض أسعارها حتى يتم تفادي مشاكل الغش الضريبي؛
- ✓ اعتبار الضريبة على القيمة المضافة عنصراً هاماً في برامج الإصلاح لما تتميز به من خصائص الحيادية والشفافية والمردودية إذ أثبتت التجربة فعاليتها في بلدان طبقتها؛
- ✓ إصلاح النظام الضريبي بشكل منسق و عام لأن إصلاح الأجزاء المنعزلة عن بعضها يمكن ألا يحقق النتائج المتوقعة من الإصلاح؛
- ✓ تحسين أداء الإدارة الضريبية باعتبار أن ذلك يشكل ضمان أي إصلاح لأن العنصر البشري هو وسيلة تطبيق الإصلاح؛
- ✓ عدم المبالغة والتوسع في الأهداف الضريبية لأن هذا التوسع قد يؤدي إلى التناقض والتعارض بين الأهداف ويؤدي إلى بروز استثناءات تقود إلى تشويه النظام الضريبي وتعقيده .

الفرع الثاني: مراحل الإصلاح الجبائي

بعد تعرضنا إلى أسباب الإصلاح الجبائي فلا بد الآن من معرفة أهم مراحله لهذا الإصلاح، حسب صندوق الدولي فإن إصلاح النظام الجبائي يتم على مرحلتين هما:¹

1. المرحلة الأولى

من خلال هذه المرحلة كانت تهدف الدولة إلى إجراء تصحيحات لتشوهات الهيكلية في النظام الجبائي وكذا زيارة الإيرادات الجبائية من أجل تخفيض عجز الميزانية و ذلك بالاعتماد على الآليات المختلفة نذكر بعضها فيما يلي:

- ✓ إجراء تخفيض كبير في عدد معدلات الضريبية على رقم الأعمال تمهيدا للأخذ بضريبة القيمة المضافة والضرائب على أرباح الشركات
- ✓ الأخذ بضريبة تصاعدية على الدخل الشخصي و ذات طابع جدي
- ✓ توحيد الضريبة على المرتبات لأغراض التأمين الاجتماعي
- ✓ توحيد عدد كبير من الحواجز غير جمركية إلى رسوم قيمة منخفضة نسبيا على الواردات

2. المرحلة الثانية

تهدف هذه المرحلة على تنفيذ واستكمال الخطوة المذكورة في المرحلة الأولى، من أجل بناء نظام جبائي يتماشى مع طبيعة النظام الاقتصادي العالمي المعاصر وهذا يتم من خلال فرض الضرائب التالية:

- ✓ الضريبة التصاعدية العامة على الدخل الشخص؛
- ✓ الضريبة على أرباح الشركات ؛
- ✓ الضريبة على القيمة المضافة .

¹ قدور نور الدين، الإصلاحات الجبائية وأهميتها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، دراسة حالة الجزائر خلال فترة 2008/1992، مذكرة ماجستير، جامعة دالي ابراهيم، 2010/2009، الجزائر، ص 21.

المبحث الثالث : الإطار المفاهيمي الغش الضريبي

يتمثل على سوء الإدارة الضريبية العديد من الآثار السلبية التي تمس الضرائب أولا ثم المكلفين بها ثانيا ثم الخزينة العمومية أخيرا، ومنها ظاهرة التهرب والغش الضريبي التي أصبح من الواجب مكافحتها والتخلص منها وهذا لا يتم إلا عن طريق معرفة طبيعتها وأسبابها والآثار المترتبة عنها وكذا سبل معالجتها لقد قسمنا المبحث إلى ثلاثة مطالب:

✓ تشخيص ظاهرة الغش والتهرب الضريبي؛

✓ أسباب و آثار الغش الضريبي؛

✓ سبل معالجة الغش الضريبي.

المطلب الأول: تشخيص ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

على الرغم من المعنى القوي الذي تحمله الضريبة فيما يخص تمثيلها بمعنى التضامن الاجتماعي والمعنى الاقتصادي والحس الوطني لأفراد، إلا أن بعض المكلفين بما يقومون من التهرب من دفعها ويقصد به امتناع الأفراد من دفع الضرائب المفروضة عليهم.

1. التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

و يظهر مثل هذا التهرب في استغلال المكلف للنقائص والثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بغية التخلص من دفع دين الضريبة، وترجع هذه النقائص في الغالب إلى نقص التشريعية عدم إحكام صياغته إذ أن استفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة أو انتهاكا للأحكام الجبائية كون هذا الأخير يتم في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات أو التخفيضات الدائمة أو المؤقتة، والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية.... إلخ.¹

¹ عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، دون الطبعة دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2012 ، ص 149.

2. التهرب غير مشروع (الغش الضريبي) :

هو الذي يتضمن غشا واحتياالا يقصد عدم دفع الضريبة، مثل عدم تقديم المكلف إقرار صحيح عن دخله أو ثروته أو أي وعاء ضريبي، أو إدخال السلع المستوردة سرا للتهرب من الضرائب الجمركية أو تقييمها بأقل من قيمتها، أو إخفاء الأموال و إعلان الإفلاس ليعتذر سداد الضريبة.¹ و مما سبق يمكن استنباط أهم أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتجنب الضريبي

الجدول رقم (02) : أوجه التشابه و اختلاف بين الغش والتجنب الضريبي

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
- التجنب دون مخالفة القانون الجبائي على عكس الضريبي	- كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي
- التجنب الضريبي لا يوقع على المكلف أي عقوبة أو جزاء على غرار الغش الضريبي	- كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني - كل منهما ناجم عن سوء النية

المصدر : سميرة بوعكاز، مرجع سابق ، ص28

المطلب الثاني: أسباب و آثار الغش الضريبي

إن الضريبة تمثل عبئا على المكلف بها، يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها، كما أن إحساسه بثقل عبئها، و بصورة خاصة، عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب

1. الآثار الاقتصادية:

كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجح الطرق لأنها تجد أن الغش الضريبي من أنجح الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة

مثال على ذلك: المؤسسات الخاصة حيث نجد أنها تريد الاحتفاظ بأموالها الهائلة دون أن تمسها أي اقتطاع ضريبي

يخل الغش الضريبي من قاعدة حرية المنافسة وذلك لغايات الحماية الضريبية

¹ سعيد علي العبيدي ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة اولى دار دجلة ، عمان، 2011 ، ص 149.

2. الآثار المالية :

الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها حصيلتها المعتمدة من المداخل المتوقعة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تتجهها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه الغش الضريبي في الخزينة العامة، بالإضافة إلى ما يلي :¹

- ✓ اختلال توازن ميزانية الدولة؛
- ✓ ضياع حقوق الخزينة على طبع المزيد من النقود؛
- ✓ عجز الدولة أمام الأعباء و الكوارث الاستثنائية؛
- ✓ إضعاف الإدارات العامة؛
- ✓ ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها.

3. الآثار الاجتماعية و النفسية (بسلوكي)

و تتمثل فيما يلي :²

عدم المساواة في الغش الضريبي يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة.

- ✓ شعور غير القادرين على التهرب بعدم المساواة في دفع الضريبة مما يدفعه للتفكير بالتهرب مما يزيد من حدة عجز الميزانية وتدهور الحس الجبائي لدى المكلف ؛
- ✓ تدهور عامل الصدق في المعاملات؛
- ✓ تعميق الفوارق الاجتماعية.

ثالثا : الانتشار الجغرافي الغش الضريبي في الجزائر

تتميز الجزائر بشاسعة المساحة وهي مقسمة إلى 48 ولاية هذه الولايات تتباين فيما بينها في مستويات التنمية والنشاط الاقتصادي، كما أن لكل ولاية خصوصيتها المميزة لها عن باقي الولايات، وعلى هذا فإن انتشار الغش الضريبي في ولايات الوطن ليس بنفس الأهمية بل يختلف من ولاية ومنطقة إلى أخرى

¹ حميدة بوزيدة ، مرجع سابق ، ص 50.

² سميرة بوعكاز ، مرجع سابق ، ص 37.

وعلى العموم يمكن أن تقسم التراب الوطني بحسب مدى انتشار ظاهرة الغش الضريبي إلى ثلاثة مناطق يمكن تلخيصها في الجدول الموالي :¹

الجدول رقم (03) : تصنيف مناطق الوطن حسب خطورة الغش الضريبي

الولايات و البلديات	البلديات المنطقة
<ul style="list-style-type: none"> - بعض البلديات من ولاية الجزائر خاصة بلديات (الحراش ، براقى ، بن طلحة ، كاليثوس ، واد السمار ، الحمير ، باب الزوار ، جسر قسنطينة) - ولاية أم البواقي (عين مليلة ، عين فكرون) - ولاية معسكر (معسكر ، المحمدية ، فروحة) - ولاية باتنة (باتنة ، بريكة) - ولاية المدية (المدية ، جواب ، سواقي ، القلب الكبير ، عين يوسف) - ولاية سطيف (العلمة ، واد فودة ، عين ولمان) - ولاية تبسة (تبسة ، بئر العائر) - ولاية البليدة (البليدة) - ولاية الجلفة (الجلفة) - ولاية برج بوعرييج (برج بوعرييج) 	مناطق الخطر
<ul style="list-style-type: none"> - ولايات الشرق (جيجل ، خنشلة ، أم البواقي ، قسنطينة ، عنابة ، سوق هراس ، قالمة ، الطارف) - ولاية الوسط (بجاية ، بعض بلديات تيزي وزو ، بومرداس ، تيبازة ، البويرة) - ولاية الوسط (بجاية ، بعض بلديات تيزو وزو ، بومرداس ، تيبازة ، البويرة) - ولايات الغرب (وهران ، عين الدفلى ، الشلف ، تيارت ، سيدي بلعباس ، تلمسان) - ولايات الجنوب (ورقلة ، الوادي ، غرداية ، الأغواط) 	مناطق الحذر

¹ مغني ناصر ، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة مسيلة للفترة 2004-2008 ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس ، 2010/2009، ص ص 64-65.

مناطق الأمان	- باقي مناطق الوطن
--------------	--------------------

المصدر: معنى ناصر، نفس المرجع سابق، ص 67.

من خلال الجدول أعلاه يمكن أن نسجل أنه بالنسبة للمناطق المصنفة في منطقة الخطر فإننا نلاحظ فيما يلي:¹

- ✓ إن هذه المناطق تقع في نطاق النسيج الصناعي والتجاري فهي تقع في المناطق الصناعية، كما أنها تعد من المناطق التي تعزف نشاطا تجاريا كبيرا وأمام هذه الوضعية فقد تتجم العديد من حالات التجار الذين يمارسون نشاط تجاري دون مسك السجل التجاري؛
- ✓ وقوع بعض هذه المناطق في الحدود الجزائرية الأمر الذي يسهل من عمليات التهريب ومنه انتشار الغش الضريبي؛
- ✓ وجود بعض المناطق والتي تدخل ضمن منطقة الخطر في الشريط الداخلي (الولايات الداخلية)؛
- ✓ التي تعرف بقلّة النشاطات الصناعية والتجارية الأمر الذي يؤدي إلى تفشي وانتشار البطالة مما يجبر الأشخاص على ممارسة الأعمال التجارية دون التصريح بالوجود ؛
- ✓ أما بخصوص منطقة الحذر فهذه المناطق تقع بمحاذاة مناطق الخطر أو قريبة منها، وبالتالي فإنها تتأثر بما يجري في مناطق الخطر، الأمر الذي قد يؤدي انتقال واستفحال ظاهرة الغش الضريبي في هذه المناطق، إن لم هناك رقابة جدية و ذات آليات فعالة، هذه المناطق تعتبر ذات كثافة صناعية أقل من مناطق الخطر، ولا تعرف انتشار كبير للأسواق التجارية الكبيرة، كما أن بعض الولايات الموجودة في منطقة الخطر تعرف ظروف اجتماعية حسنة إذا تم مقارنتها بمناطق الخطر على غرار الولايات الشمالية والتي تحظى بالأهمية والأولوية في برامج التحسين الاجتماعي.

أما مناطق الأمان أو مناطق الخضراء وهي الولايات والبلديات التي تعرف نسبا متدنية من الغش الضريبي وليس انعدامه، ويرجع ذلك إلى انخفاض حجم المعاملات التجارية ومحدوديتها نظر الطابع هذه المناطق (خاصة الصحراوية منها) إضافة إلى أن بعض الولايات الجنوبية والداخلية منها

¹ مغني ناصر، مرجع سابق، ص 67.

المطلب الثالث: وسائل مكافحة الغش الضريبي

إن مسؤولية التهرب وتبعاتها تقع على المشرع المالي وعلى الإدارة المالية كما تقع على الممول نفسه، وتختلف وسائل مكافحة التهرب من الضريبة إلى أخرى في النظام المالي الواحد ومن أهم طرق مكافحة الغش :¹

1. **حق الإطلاع:** و يعني أنه يجوز لموظفي دائرة الضريبة الاطلاع على سجلات ودفاتر وملفات الممول ووثائقه الخاصة لتمكين من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة.
2. **الجباية من المنبع:** حيث إلى مدين المكلف بدفع الضريبة ويتم تحصيل الضريبة في المنبع على الرواتب وفوائد السندات والأسهم حيث اقتطاعها من الإيراد قبل استلامه من قبل الممول.
3. **تقديم إقرار مشفوع باليمين:** حيث يلزم المكلف بتقديم الإقرار المؤيد باليمين فإذا كان الإقرار غير صحيح تطبق أحكام العقوبات الخاصة باليمين الكاذبة عند توفر سوء النية في الإقرار.
4. **التبليغ بواسطة الغير:** وهذا جائز في بعض الدول وفي بعض الأحيان حيث يدلي الشخص بمعلومات تكون ذات فائدة في الرقابة على الإقرارات والتأكد من عدم صحتها.
5. **عدم تعدد الضرائب وتنمية الوعي وتبسيط الإجراءات الخاصة بالتحصيل والتقدير والتطبيق.**
6. **توقيع الجزاءات على المتهرب من الخزينة المالية أو بدنية.**
7. **خلق الوعي الضريبي بين الممولين مع مراعاة تنظيم وتفسير التشريع الضريبي وتحقيق مزيج من الرقابة على حركة رؤوس الأموال عند دخولها وخروجها .**

¹ عبد الناصر نور و عليان الشريفي ، الضرائب و محاسبته، الطبعة اولى دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، 2002، ص 229.

خلاصة الفصل:

تعتبر الضريبة في الوقت الراهن أداة توجيه و ضبط الانظمة الاقتصادية،و تمثل اهم موارد الدولة في العصر الحديث، و المصدر الأساسي لتمويل الخزينة، و ذلك وفقا للقواعد و المبادئ التي تمنع التعسف و الظلم و تنظم احكامها.

و على هذا الأساس فإن للضرائب أهمية كبرى في تمويل الاقتصاد ، غير ان عملية تحصيل الضرائب تعاني من عراقيل تعيق عملية التنمية المطلوبة و تتمثل في الغش الضريبي ، وهي احد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية، تعود هذه الظاهرة لعدة اسباب متداخلة ومرتبطة فيما بينها تترجمها تصرفات الممولين، وتؤدي بهم الى الإفلات والتلمص الكلي أو الجزئي من أدائهم لوجباتهم الضريبية، وهذا باللجوء الى طرق وأساليب متنوعة ومتجددة تتكيف مع التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وحتميات تفرضها العولمة، مما زاد من شدة وحدة هذه الظاهرة على مستويات عدة منها الاقتصادية والاجتماعية.

الفصل الثاني :

إجراءات الرقابة الجبائية و دورها في التحقيق الجبائي

تمهيد:

نظرا لما يخلفه الغش الضريبي من اثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي مما يؤدي حتما إلى إضرار بالخزينة العمومية، منح المشرع الجزائري لكل من المكلف بالضريبة والادارة الجبائية صلاحيات من اجل حماية الحقوق العامة والخاصة وذلك بإنتهاج رقابة جبائية فعالة.

بما أن النظام الضريبي الجزائري ذو طابع تصريحي، فالمكلف هو الذي يحدد أسس الضريبة وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها. لكن بعض المكلفين يرون أن الضريبة عبئ كبير على التزاماتهم، مما أدى الى اتخاذ الرقابة الجبائية في الجزائر أشكالاً وصورا عديدة تحت نصوص العدالة التي تهدف الى احترام القوانين الجبائية.

وفي ضوء ما تقدم سوف نتطرق في هذا الفصل الى ثلاثة مباحث وهي مايلي:

- ✓ المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية؛
- ✓ المبحث الثاني: اطار التنظيمي والقانوني لرقابة الجبائية؛
- ✓ المبحث الثالث: اجراءات المتعلقة بتسير الرقابة الجبائية؛

المبحث الأول : عموميات حول الرقابة الجبائية

إن طبيعة النظام الضريبي الجزائري في ظل التغيرات الإقتصادية المحلية منها والدولية ، يعتبر نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم التصريحات الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظر الأخطاء المرتبكة أثناء إعدادها سواء قصد أو بدون قصد بهدف التملص من دفع الضريبية .

كما يسعى المشرع الجبائي أن يستوجب وجود كيان رادع ووقائي لهذا النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة ، ومن بين تلك الوسائل التي تساهم في مكافحة هذا الداء نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها التنظيمية وأسسها القانونية .

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الرقابة الجبائية وقبل ذلك لابد من تعريف الرقابة

الفرع الأول: تعريف الرقابة

هي عبارة عن حق يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة فهي حق يخوله دستور ، أو قد يخوله قانون معين كما قد تعمل الرقابة معنى الوصاية من جانب الدولة لفرض حدود وقيود معينة تؤدي إلى أهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة، وفي هذا المعنى تتراوح الرقابة بين المراجعة اللاحقة وبين فرض سلطة إدارية تلزم المشرع بأوضاع معينة أو بضرورة الحصول على تصريح ببعض الأعمال و إقرارها .¹

" تعرف الرقابة على أنها تحديد ما تم إنجازه - أي تقييم الأداء - وعند الضرورة تطبيق الإجراءات التصحيحية بحيث يتم تحقيق المطلوب وفق المخطط، وهكذا فإن الرقابة تعني قياس الأداء ومقارنته مع

¹ عوف محمود الكفرراوي ، الرقابة المالية ، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست ، ط2 ، 2004 ، ص10.

المبادئ والمقاييس الموضوعية ومتابعة التغيرات التي ليست في صالح البرنامج بواسطة الإجراءات التصحيحية، فالرقابة إذن ذات صلة وثيقة بالوظيفتين الأساسيتين وهما التخطيط والأداء¹.

هذا التعريف حاول أن يبين لنا وظيفة الرقابة والمتمثلة في إنجاز الإجراءات التصحيحية لمعالجة الأخطاء وقياس الأداء المطلوب وقد أكد لنا بأن هناك صلة وثيقة بين الرقابة والتخطيط والأداء فكر واحدة تكمل الأخرى، ما يعاب على هذا التعريف أنه فيه تكرر للعبارات ، كما أنه لم يحدد وسائل وأساليب وآليات الرقابة في المؤسسة .

و نستخلص من التعريفان أعلاه أن الرقابة بصفة عامة هي وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف و الخطأ ، من أجل العمل على تصحيحها و معرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها .

الفرع الثاني : تعريف الرقابة الجبائية

لا يختلف تعريف الرقابة في النظام الجبائي عن مفهوم الرقابة من نطاقها الواسع لأنها تعتبر الوسيلة الأكثر فعالية للكشف عن مواطن الغش الضريبي و لها عدة مفاهيم نذكر أهمها :

✓ أغلب الباحثون يعتبرون بأن مفهوم الرقابة الجبائية يعد مرادفا لمفهوم المراجعة و التدقيق الجبائي ، إذ يعرفون هذه الأخيرة على أنها " الفحص الشامل للوضع الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية من جهة و تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى "².

✓ يرى أنها " التحقق مما إذا كان كل شئ يسير وفق الخطة المرسومة و المبرمجة بناء على التعليمات و القواعد المقررة ، بغرض بيان أوجه النقص و القصور أو الانحراف و الخطأ في التطبيق من أجل عدم تكرار هذه الانحرافات و الأخطاء"³.

¹ سعيد بلوم ، أساليب الرقابة و دورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية ، رسالة الماجستير في تنمية و تسيير الموارد البشرية ، جامعة منتوري قسنطينة ، د س ، ص 17.

² بوعزة عبد القادر ، محاضرات في مقياس التدقيق الجبائي ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، 2014/2013، ص3.

³ فاشي يوسف ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية ، تخصص محاسبة و تدقيق ، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة ألكلي محند أولحاج ، البويرة ، 2015/2014، ص53.

✓ يرى أنها " تعد وسيلة أو أداة الإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تتيح لها التأكيد من صدق التصريحات لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتبكة من قبل المكلفين بالاطلاع و التحقق من كل المعلومات المقدمة لها ".¹

✓ الرقابة الجبائية هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية و هي عبارة عن مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية.²

✓ الرقابة الجبائية تخص كل أنواع الضرائب و كل المكلفين و تسمح بتصحيح الأخطاء العفوية للمكلفين و كذلك عمليات الغش الممارسة مع بعضها و تعتبر ذات أهمية من حيث قيد هذه الضرائب.³

و منه يمكن القول إن الرقابة الجبائية بأنها وسيلة تسعى من خلالها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة و سلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين بالضريبة و اكتشاف الأخطاء و الانحرافات التي تحول دون تحقيق أهداف الضريبة ، و التحرك السريع للقضاء عليها بفعالية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش الضريبي و تحقيق العدالة الضريبية.⁴

المطلب الثاني : أسباب ، أهداف و أشكال الرقابة الجبائية

الفرع الأول : أسباب الرقابة الجبائية

هناك أسباب رئيسية لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر و الذي يمكن تلخيصها فيما يلي:⁵

¹ سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، بسكرة ، 2012/2011 ، ص 80.

² Philipe corin ; la visitation fiscale économique ; paris ; 1997 ;p3.

³ M.cozin ; la fiscalité des entreprises ; 3 eme edition ; paris ; 1998 ;p525.

⁴ بوشري عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية و أقرها في مكافحة الغش الضريبي ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، جامعة بسكرة ، 2011/2010 ، ص 20.

⁵ لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، جامعة بسكرة ، 2011/2010 ، ص 20.

1. تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي ، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة و يصرح بها للإدارة الجبائية ، و عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صفة هذه التصريحات المكتتبة و ضمان مصداقيتها و صحتها ، كما نسمح أيضا بتحسين مبدأ العدالة الضريبية .

2. الرقابة الجبائية وسيلة لمكافحة الغش الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى الغش أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق و الأساليب الشرعية و غير الشرعية ، بذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية و التي تمتلك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها و ذلك عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة على مختلف أصناف المكلفين و التي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة الغش الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية .

الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

من خلال تعريف الرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها و المتمثلة في:¹

1. الهدف القانوني:

و يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين و الأنظمة، لذا و حرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات ، أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية .

2. أهداف إدارية و تنظيمية:

و تشمل هذه الأهداف الجوانب التالية :²

¹ سليمان عتير ، المرجع السابق ، ص82.

² محمد حسين الوادي ، زكريا أحمد غزان ، مبادئ المالية العامة ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، ط1 ، 2007 ، عمان الأردن ، ص 196.

أ. تساعد الرقابة على تحسين عملية التخطيط و زيادة فعاليتها في مواجهة المستقبل بأهدافه و توقعاته ومشكلاته

ب. الرقابة تساعد على توجيه و تنظيم الجهود لإنجاز الأغراض و الأهداف المحددة مسبقا بفعالية وكفاية

ج. تساعد الرقابة على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال المعلومات الراجعة التي يقدمها متخذي القرار ، من خلال تحديد الانحرافات عن التخطيط و المعايير و مواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك

د. تساعد الرقابة على تقييم الوضع العم للمؤسسة و تحديد مركزها المالي و الاقتصادي و الإداري ، كما تساعد الرقابة على تقييم أداء العاملين .

3. الهدف المالي و الإقتصادي :

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية ، و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.¹

4. الهدف الإجتماعي :

يتمثل في :

أ. محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل : السرقة و الإهمال ، أو تقصيره في أداء و تحمل واجباته اتجاه المجتمع

ب. تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة و هذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.²

الفرع الثاني : اشكال الرقابة الجبائية

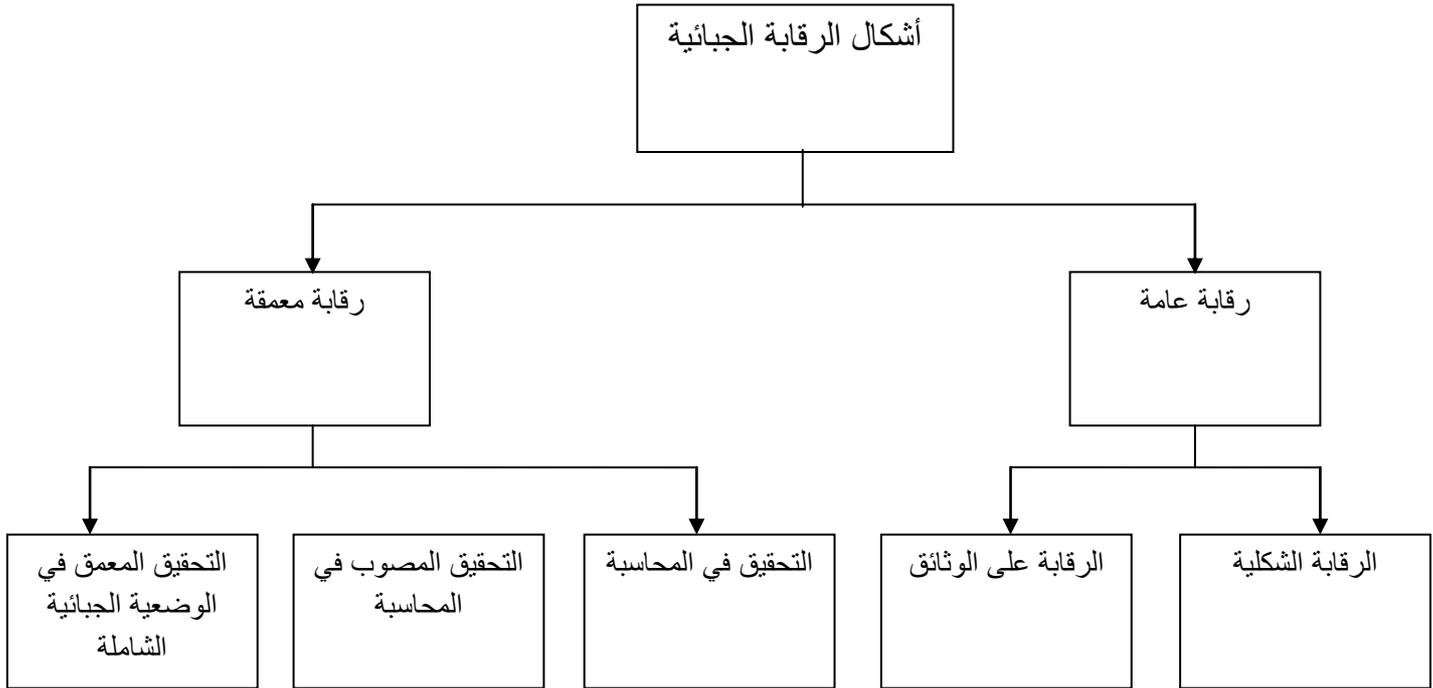
بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة الاقرارات المقدمة من طرف المكلفين و اكتشاف الأخطاء و الانحرافات المتعلقة بها و تختلف عملية مراجع و فحص

¹ قميدة آسيا ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2014 ، ص41.

² ساعد نبيلة ، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة بويرة ، 2014/2015، ص7.

الاقترارات باختلاف أنواع و اشكال الرقابة الجبائية فيكن أن تباشر بطريقة عامة ، ويمكن أن تكون معمقة و دقيقة ما تؤهله لممارسة الرقابة الجبائية على المكلفين في جميع النشاطات ، و من أبرز و أنجع هذه المصالح و الطرق ، نلخصه في الشكل التالي :

الشكل رقم (01) : أشكال الرقابة الجبائية



المصدر : سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مرجع سابق ، ص133.

1. الرقابة الجبائية العامة :

تمارس مفتشيات الضرائب نوعين من أنواع الرقابة الجبائية بصفة عامة ، وهما الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق ، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة و فحص تصريحات المكلفين بالضريبة ، و يتم بهاذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف و لا يتم القيام بأبحاث عامة و خاصة حوله .

أ. الرقابة الشكلية :

تتم هذه الرقابة على مستوى المفتشية المختصة إقليميا أي على مستوى المفتشية التي تمارس فيها النشاط و يتعين أدق مكان تواجد المقر الاجتماعي ، و تتم هذه الرقابة من المفروض نهاية كل سنة و التي تشمل على الخطوات التالية :

✓ تصحيح الأخطاء المادية المحتملة في التصريحات G50 مع مقارنة التصريحات و المعلومات التي تملكها المفتشية

✓ مراقبة حسن ملئ التصريحات و خاصة G50 و فحص جذري لجميع المعلومات الموجودة في التصريحات .

✓ كشف المعلومات و العناصر المهملة مع تصحيح الأخطاء بإرسال ما يعرف c2 أو c4.¹
ب. الرقابة على الوثائق (الرقابة المعمقة) :

تهتم الرقابة على الوثائق بفحص الملف الجبائي بمكلف فحص شاملا و إنتقائيا . إذ يقوم المحقق بالإعتماد على المعلومات و التبريرات الشفوية أو الكتابية المقدمة إلى الإدارة الجبائية ، يراقب المفتش التصريحات و يطلب التبريرات ، حيث تجري الرقابة على الوثائق المعمقة في مكاتب الإدارة الجبائية و هي مرفقة لمجموعة التحقيقات المعمقة بفحص نقدي للتصريحات بمساعدة المعلومات و المستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة و المنتقاة من قبل حسب معايير موضوعة من طرف إدارة الضرائب.²

2. الرقابة الجبائية المعمقة

تمارس مديرية الضرائب الرقابة الجبائية المعمقة في إطار دورها الجبائي الرقابي ، و في إطار دورها الجبائي الرقابي ، ثلاثة أنواع من الرقابة الجبائية هي : التحقيق في المحاسبة ، التحقيق المعنوي في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .

¹ بدري جمال ، عملية الرقابة الجبائية على الغش و التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ، جامعة الجزائر ، 2008/2009 ، ص 86.

² عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص 12.

أ. التحقيق في المحاسبة :

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ، حيث يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في الحالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة .¹

و بالتالي تمكن تعريف التحقيق في المحاسبة على أنه كل العمليات التي تؤدي إلى فحص المعلومات المحاسبية للمكلف مهما كانت طريقة حفظ و معالجة هذه المعلومات حتى و لو كانت آلية من أجل التأكد من مدى مطابقتها لبعض المعطيات المتوفرة بحوزة مصالح الرقابة الجبائية .

ب. التحقيق المصوب في المحاسبة :

فهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة ، أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبة لمدة نقل عن سنة .²

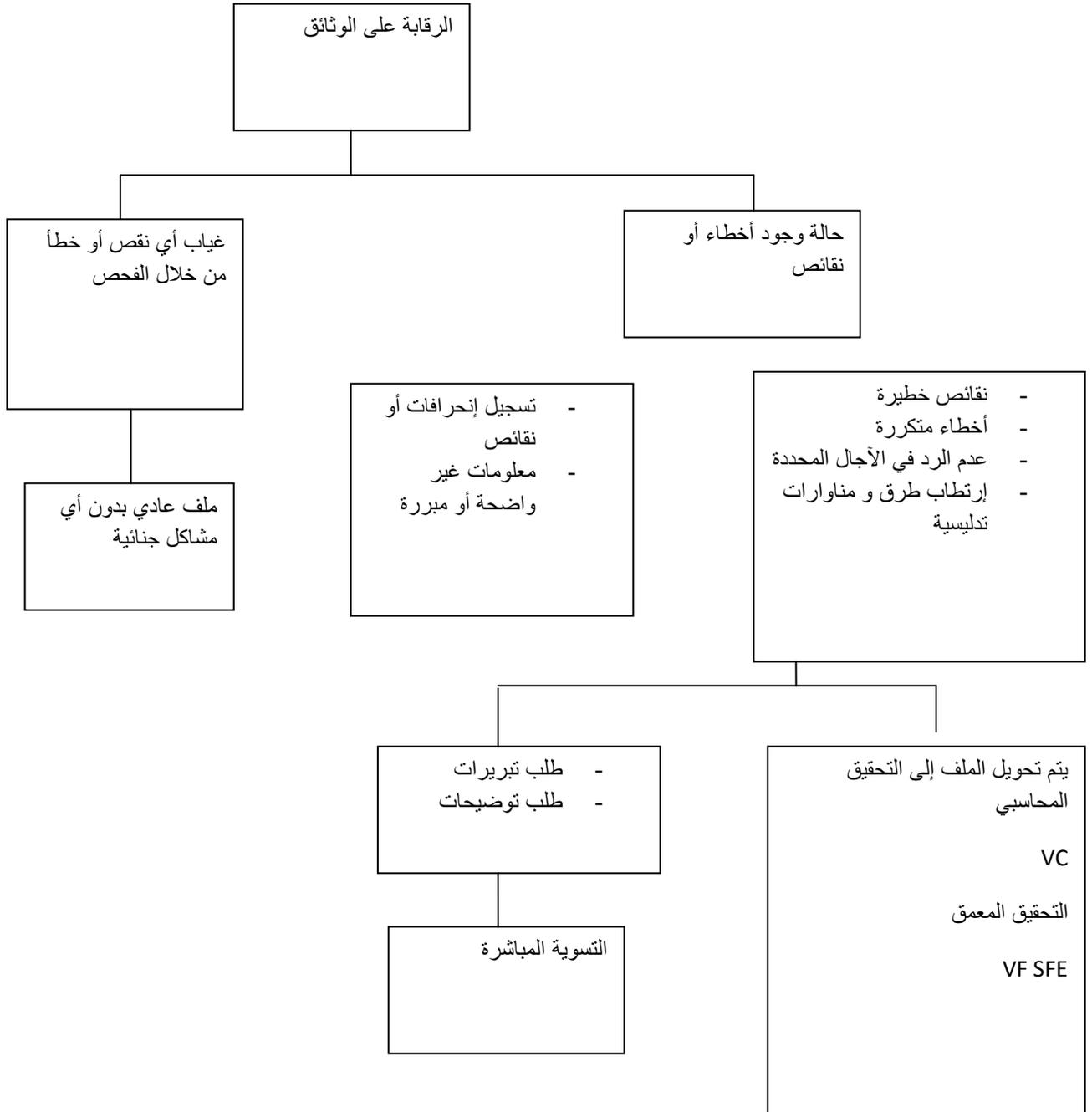
ج. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

و يخص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالأشخاص الطبيعيين دون سواها في كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكملا لأحد التحقيقين السابقين الذكر و الشكل التالي يوضح إجراءات سير الرقابة على الوثائق

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ، مديرية الضرائب ، وزارة المالية ، ص10.

² نفس المرجع ، ص 11.

الشكل رقم (02) : الهيكل العام للرقابة على الوثائق



Source : guide du contrôle sur pièce DGL ; édition 2004 ; page 07

(التحقيق في المحاسبة ، و التحقيق المعنوي في المحاسبة) حيث يحقق في أنواع و مصادر داخل الأشخاص الطبيعية و ما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في جراء التحقيقات السابقة .
و عليه يمكن تعريف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أنه تمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن تشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيه بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أولا عندما تكون لديهم إلترانات متعلقة بهذه الضريبة¹.

المطلب الثالث : مبادئ الرقابة الجبائية

لكي تؤدي الرقابة الجبائية وضاائفها كما يجب ، لابد من إعتماها على مجموعة من المبادئ و الأسس و التي تتمثل فيما يلي :

أولا : إقامة جبائي محكم

يعتبر النظام الجبائي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية ، حيث تتعكس نوعية السلطة التشريعية على المجتمع و على التشريعات التي تسنها بصفة عامة و من بينها النظام الجبائي ، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات و كفاءات ، بقدر ما يستطيع الخبير الجبائي أن يلمس الكبحة الفنية في أنظمتها الجبائية.

ثانيا : ترقية و تطوير الإدارة الجبائية

لا يكفي لمحاربة الغش الجبائي مالم يرفق بإدارة جبائية فعالة ، و التي يجب أن تتوفر على مستوى عال من الكفاءة و التطوير ، إضافة على توفرها على الإمكانيات المادية و البشرية اللازمة التي تمكنها من القيام بوظائفها على أحسن وجه ، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن لديها خبرة و كفاءة في الميدان ، لذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب و الرقابة الجبائية ، إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي و أعوان الإدارة الجبائية ، و وضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي ، كما تتمثل الإمكانيات المادية

¹ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ، مرجع سابق ، ص 14.

في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة انطبعا جيدا لدى الموظفين ، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي و وسائل الاتصال الحديثة ، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم و توفير الخدمات اللازمة لهم .

المبحث الثاني : الإطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى محاربة ظاهرة الغش الضريبي لذا منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوق متعددة من بينها حق الرقابة الجبائية من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة ، و كذا تضمن عملية الرقابة الجبائية و كذا السير الحسن لها ، لدى خول لها المشرع إطارا قانونيا يستند من خلاله كل من المراقب الجبائي و المكلف بالضريبة لقواعد و أحكام و تبين الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية و إجراءاتها و تمنحه كل تعسف يمكن أن يستعمل من طرف القائمين بها من جهة ، و تحدد الحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة و واجباتهم و العقوبات التي تفرض عليهم جراء مخالفتهم للقانون الضريبي من جهة أخرى .

المطلب الأول : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

يعتبر الإطار التنظيمي و تحديد الهياكل الإدارية، القاعدة الأساسية لأي نظام رقابي ، حيث يوجد أربعة أجهزة للرقابة الجبائية و هي كما يلي ¹:

1. مصالح البحث و المراجعة التابعة لمديرية ابحاث و المراجعات المتواجدة حاليا في الجزائر العاصمة ، وهران و قسنطينة ، تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى تراب الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم .

2. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية

3. المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية التابعة لمركز الضرائب

4. مديريةية المؤسسات الكبرى

و بناء على ذلك يمكن التمييز بين نوعين من المصالح الجبائية المختصة في أعمال الرقابة أ. هياكل داخلية و تتمثل في مديريةية البحث و التحقيقات و لها صلاحيات على المستوى الوطني ب. هياكل خارجية و تتمثل في المديرية الجهوية للضرائب ، مفتشيات الضرائب قابضات لضرائب و الفرق المختلطة ، و هي مستقلة عن الإدارة المركزية و عملها محدد إقليميا

(جهوي أو محلي) بالإضافة إلى مديريةية كبريات المؤسسات و مراكز الضرائب .

¹ مغني ناصر ، مرجع سابق ، ص 96.

أولا الهياكل الداخلية :

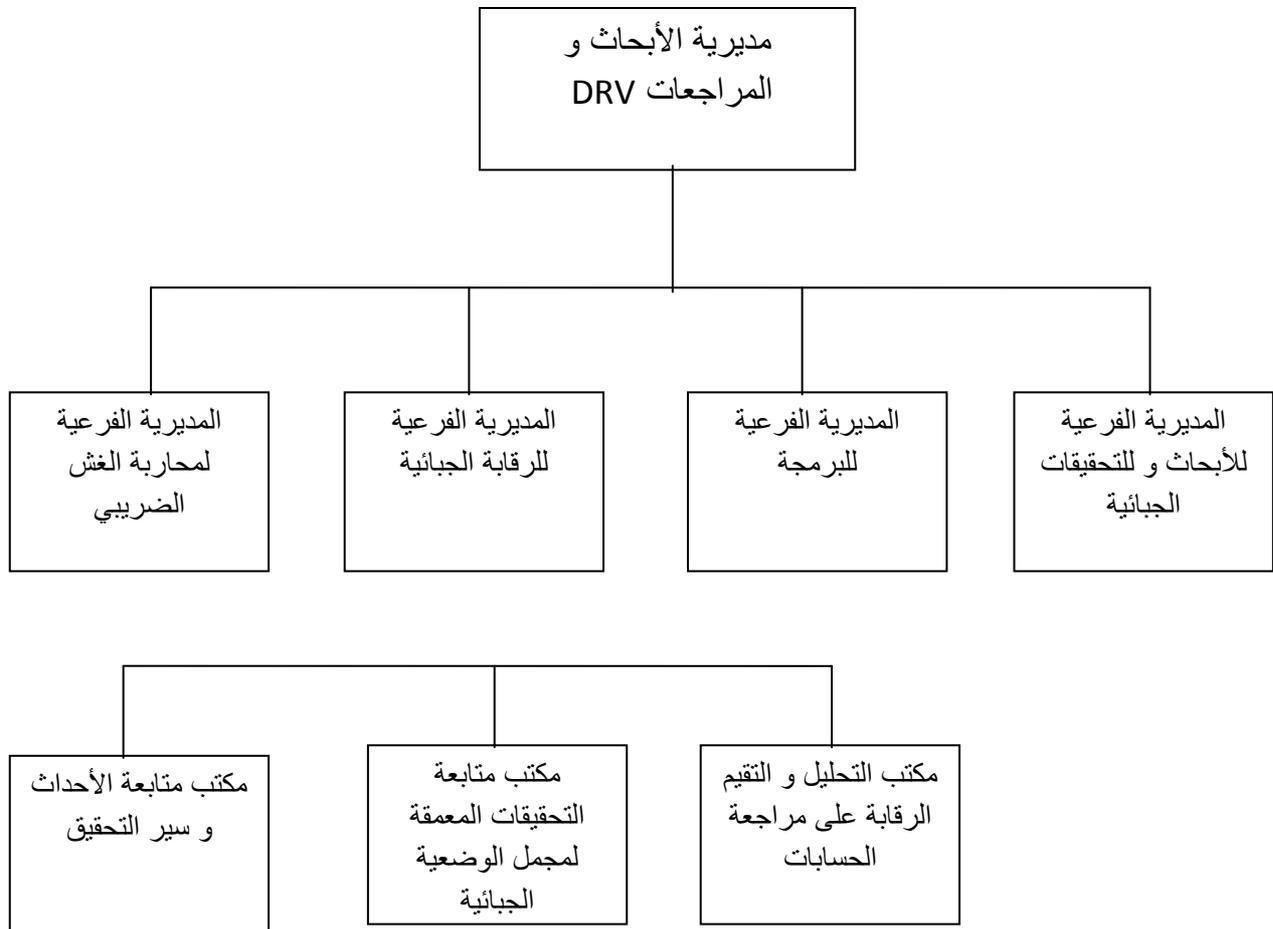
و تتمثل في مديرية البحث و التحقيقات DRV تم إنشائها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288-98 المؤرخ في 12 جويلية 1998 و المتضمن للتنظيم الإداري لوزارة المالية تماشيا مع التزايد المستمر و المختلف للنشاطات في الميدان الصناعي و التجاري .

تنقسم مديرية البحث و التحقيقات إلى ثلاث مصالح للبحث و لتحقيق و أربع مديرية فرعية أما المديرية الفرعية الأربع لمديرية البحث و التحقيقات فهي :¹

1. المديرية الفرعية للأبحاث و للتحقيقات الجبائية : مكلفة أساسا بمتابعة المعلومات الجبائية المنجزة من طرف المصالح الجبائية المحلية ، من خلال جمعها ، استغلالها، و الاحتفاظ بها و استخدامها كمصدر للرقابة الجبائية
2. المديرية الفرعية للبرمجة : حيث تقوم هذه المديرية الفرعية ببرمجة ملفات الأشخاص الطبيعيين و المعنويين للرقابة الجبائية بناء على معايير دقيقة و بطريقة مدروسة و تماشيا مع القطاعات التي تعرف انتشارا أكبر للتهرب الضريبي ، و القيام بالإحصائيات اللازمة .
3. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية : تتمثل المهام الأساسية لهذه المديرية في متابعة عمل الفرق المختصة في تحقيق برامج المراقبة المسطرة و تقييم المردودات ، و تعمل على مراجعة التقارير النهائية و تحرص على احترام القوانين و الإجراءات أثناء عملية التحقيق .
- كما تقوم بمتابعة و تنشيط و تنسيق أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية و الجبائية الموجودة على المستوى الجهوي و المحلي ، و كذا السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة .
4. المديرية الفرعية لمحاربة الغش الضريبي : تقوم هذه المديرية بإعداد المناهج و المعايير و الإجراءات اللازمة لمختلف التحقيقات الجبائية و التي تقوم بها مصالح البحث و التحقيقات و المديرية الفرعية الولائية الجبائية ، كما أنها تنسق مع الإدارات و الهيئات الأخرى للحد من الغش الضريبي
5. و لتوضيح فروع و مكاتب مديرية الأبحاث و المراجعة نستعرض الشكل التالي :

¹بوشري عبد الغني ، مرجع سابق ، ص 109.

الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات



المصدر : بوشري عبد الغني ، مرجع سابق ، ص 110

ثانيا : الهياكل الخارجية

1. المديرية الجهوية للضرائب

تم انشاؤها بموجب المرسوم رقم 91/60 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23 ، و تتوزع هذه المديريات في تسع ولايات هي : الجزائر ، وهران ، قسنطينة ، سطيف ، عنابة ، البليدة، الشلف ، بشار . ورقلة، تتكون كل من مديرية جهوية من أربع مديريات فرعية هي :

المديرية الفرعية للتكوين ، المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل ، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، هذه الأخيرة هي المسؤولة عن عملية التحقيق ، مكتب تحليل التقارير الخاصة بالرقابة الجبائية ، و مكتب المراقبات الجبائية .

و يتمثل الدور الرئيسي لهذه المديرية هو إعطاء دفع قوي و فعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي و بالتالي فهي مكلفة بالإنعاش ، التنسيق و التوجيه ، و المراقبة لنشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها .

2. المديرية الولائية للضرائب :

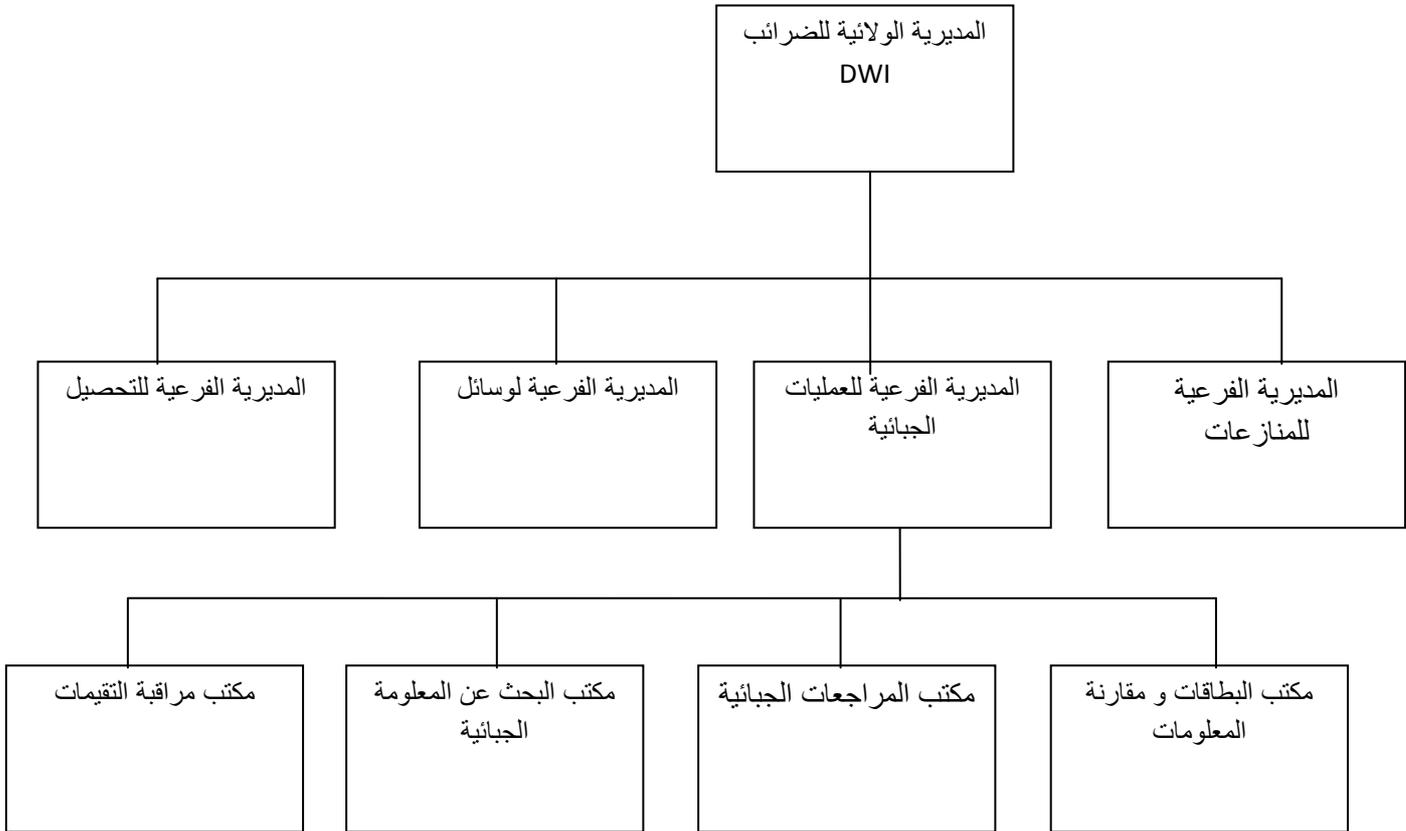
و هي مهيكلة في خمس (05) مديريات فرعية هي :¹

المديرية الفرعية للمنازعات ، و المديرية الفرعية للتحويل ، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية ، المديرية الفرعية للمنازعات و المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، هذه الأخيرة هي المسؤولة عن الرقابة و التحقيقات بعين المكان و لها ثلاث مكاتب ، مكتب البحث عن المعلومة الجبائية ، مكتب البطاقات و البيانات (الكشوف) ، و مكتب التحقيقات الجبائية ، حيث تشرف هذه المديرية الولائية للضرائب على عمل مفتشيات و قابضات الضرائب المتواجدة على مستوى اختصاص الإقليمي

و الشكل الموالي يمثل هيكل المديرية الولائية للضرائب و المديريات التابعة لها

¹ محمد طالبي ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ، 1995-1999 ، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002 ، ص47.

الشكل رقم(04): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر : بوشري عبد الغاني ، مرجع سابق ، ص 115

3. مفتشيات الضرائب :

يهدف تقريب الإدارة من المكلفين ، و بموجب المرسوم رقم 60-91 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23 ، تم

إنشاء مفتشيات الضرائب و التي تتكون من (04) مكاتب هي:

مكتب جباية مداخل الأشخاص الطبيعيين ، مكتب جباية المؤسسات ، مكتب الجباية العقارية ، ومكتب التدخلات .

4. قابضات الضرائب :

يمكن التمييز بين نوعين من القابضات ، قابضات تحصيل الضرائب ، قابضات التسيير المالي للبلديات

و المصالح الطبية و التي من مهامها :

- تصفية جميع الضرائب و الرسوم التي تتكفل بها
- التحصيل السريع لمجمل الضرائب و الرسوم المحسوبة من عمليات التقويم و التسوية المدرجة في الجداول الضريبيو

5. الفرق المختلطة (الضرائب ، جمارك ، تجارة):

سبق و أن أشرنا إلى تاريخ تأسيس هذه الفرق و المهام التي أسندت إليها ، عندما تطرقنا إلى أشكال الرقابة الجبائية

6. مديرية كبريات المؤسسات :

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات من طرف المديرية العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-02 الصادر في 28 نوفمبر 2002 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91-61 الصادر في 23 فيفري 1991 المتضمن تحديد و تنظيم صلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الضريبية .

و تتمثل مهام كبريات المؤسسات كآآتي :

- ✓ التسيير و الرقابة الميدانية على المستندات ، ملفات المؤسسات البترولية " تحديد قواعد تأسيس الوعاء و التصفية و التحصيل و قواعد المنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة إلى الرسم على المنتجات البترولية " ¹.

بالإضافة إلى تحصيل الضرائب و الرسوم و الرقابة المحاسبية و المتابعة القضائية

- ✓ الرقابة الجبائية الخارجية لملفات المؤسسات الخاضعة لجباية القانون العام
- ✓ معالجة الطعون و طلبات التخفيضات الودية للغرامات
- ✓ إعلام المكلفين المعنيين

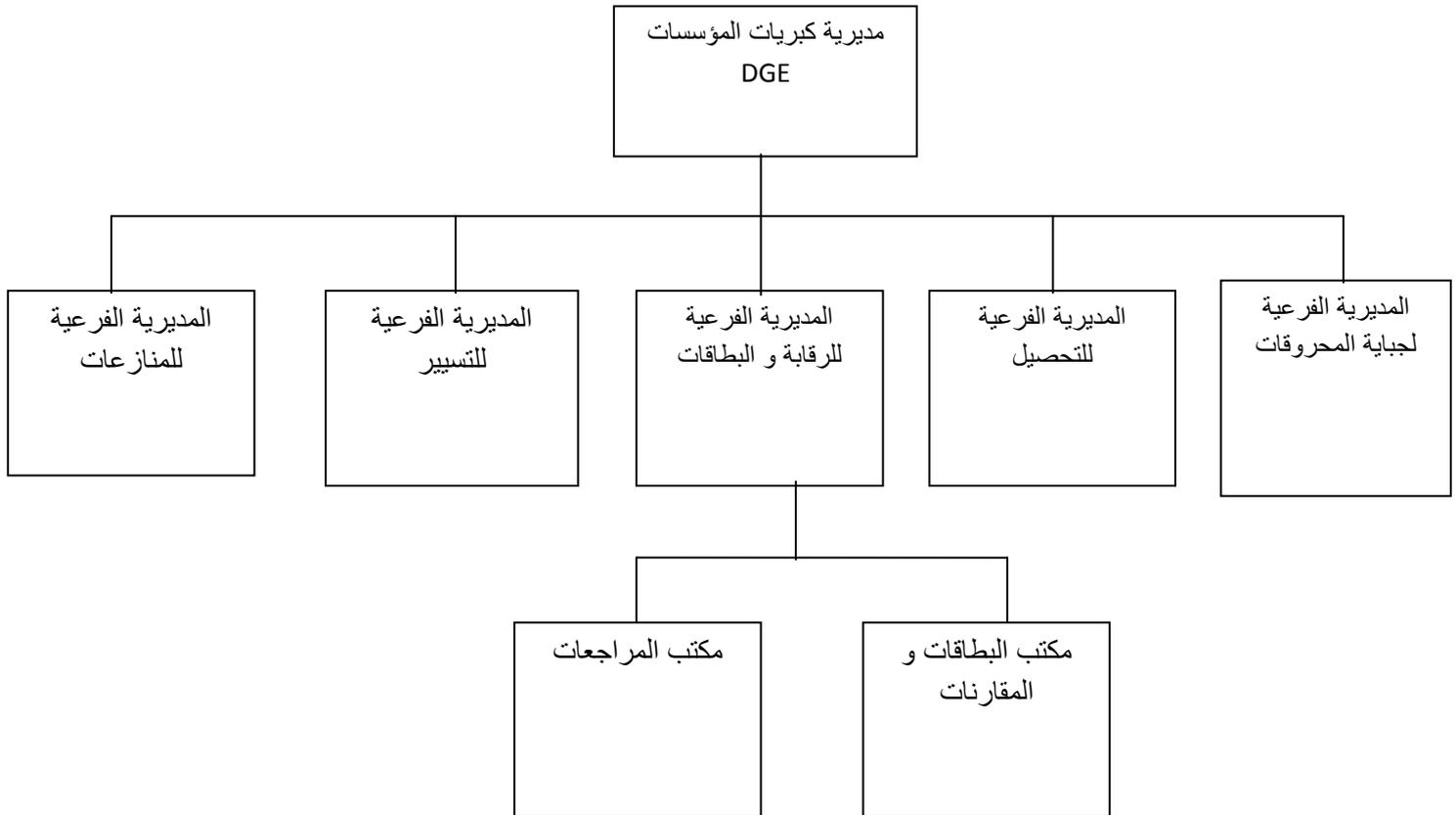
بينما لا تهتم مديرية كبريات المؤسسات بالضرائب التالية :

حقوق التسجيل ، الرسم الجبائي و رسم التطهير

¹ المادة 1-28 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2017 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، ص 18.

الشكل الموالي يوضح :

الشكل رقم (05) : الهيكل التنظيمي لهيكل كبريات المؤسسة



المصدر : بوشري عبد الغني ، مرجع سابق ، ص 116

7. مراكز الضرائب :

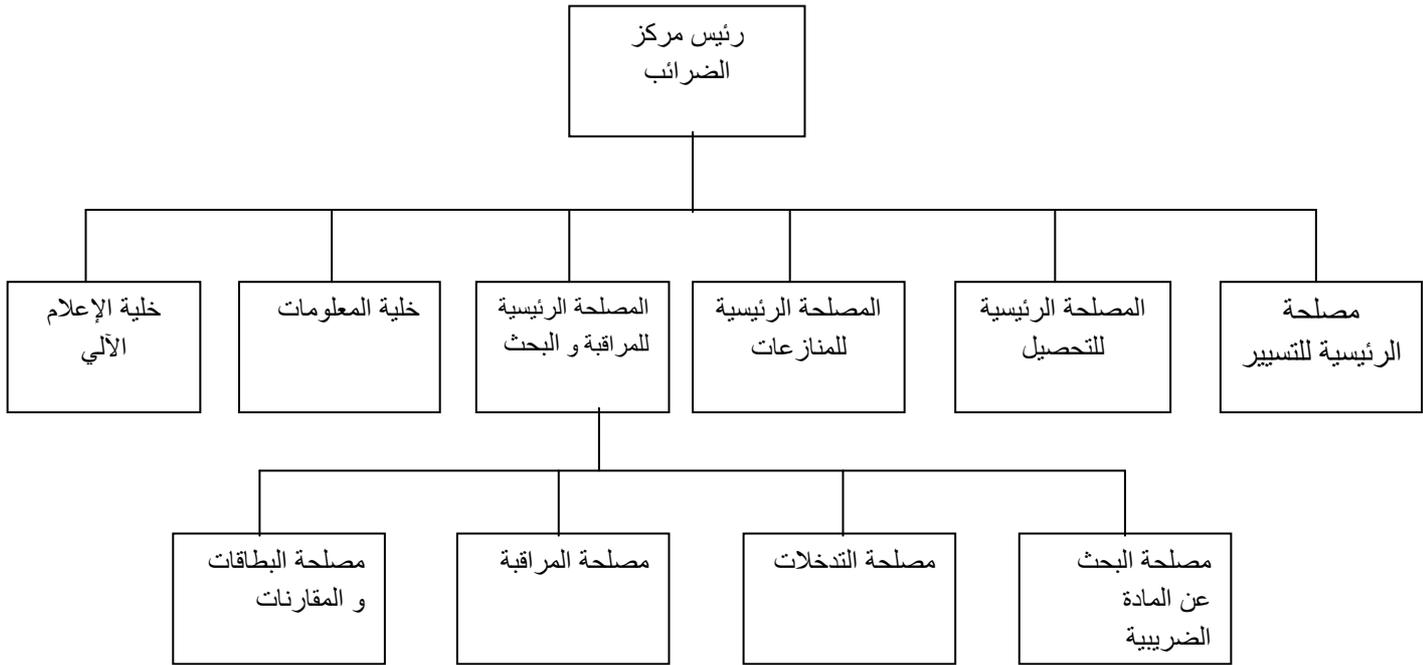
تم إنشاء مراكز الضرائب تلبية لحاجة تحسين تسيير رقابة المكلفين متوسطي الأهمية، وهي تمثل كذلك لهذه الفئة من المكلفين المخاطب الوحيد

و هي تقوم تحت سلطة رئيس المركز بأعمال التقييم ، متابعة واجبات التصريح و الدفع ، حساب الحصيلة، الرقابة و إجراءات التحصيل

كما تهتم مراكز الضرائب بتسيير مجمل المكلفين التابعين لها ، استنادا إلى ملف وحيد يجمع كل المعلومات المتعلقة بالمكلف باستثناء الرسم العقاري الذي سيبقى من صلاحيات المفتشيات .¹

و الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب .

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب



المصدر : بوشري عبد الغني ، مرجع سابق ، ص 116.

المطلب الثاني : حقوق الإدارة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها المراقبين أثناء تأدية مهامهم ، لذا منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوق و حدد لها التزامات سوف نتطرق لها في هذا المطلب .

و قصد تسهيل مراقبة التصريحات منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية حقوقا تتمثل فيما يلي :

¹ مغني ناصر ، مرجع سابق ، ص 101 .

أولاً : حق الإطلاع

تنص المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " يتعين على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب و كل الموظفين المكلفين بالأرشيف و إيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب إطلاع من جون نقلها إلى أعوان التسجيل ، و أن يسمحوا لهم بأخذ المعلومات و المستخرجات و النسخ اللازمة لهم من أجل حماية مصالح الخزينة و ذلك دون دفع مصاريف " ¹. كما لا يمكن ممارسة هذا الحق في أيام العطل أما بالنسبة للأيام الأخرى فلا يمكن أن يطلب حق الإطلاع فقط إذ تجاوزت 4 ساعات بالنسبة لليوم الواحد ، و يخضع لحق كل من : ²

1. حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية

جاء في نص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على انه " يجب على الإدارات العمومية و أعوانها من أجل تسخير الأموال و الخدمات ، أن تقدم إلى السلطات المكلفة لتسوية التسخير و كذلك إلى لجان التقدير جميع المعلومات المفيدة لتحديد تعويضات التسخير و ذلك بالرغم من جميع الأحكام المتعلقة بالسر المهني . تخضع هذه السلطات و أعوانها و كذلك أعضاء لجان التقدير إلى التزامات السر المهني فيما يخص جميع المعلومات التي أطلعوا عليها " ³.

2. حق الإطلاع لدى الهيئات المالية :

خول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية من بنوك و مؤسسات التأمين من خلال نص المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ⁴. " أن البنوك و الهيئات المالية ملزمة بإطلاع الأعوان المحققين أثناء أدائهم لمهامهم على كل الدفاتر و الوثائق الملحقة و مستندات الإيرادات و النفقات " ⁵.

¹ المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ، مرجع سابق ، ص 24.

² بوشري عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة الغش الضريبي في الجزائر ، ص 95.

³ المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ، مرجع سابق ، ص 23.

⁴ بوشري عبد الغني ، نفس المرجع ، ص 97.

⁵ المادة 312 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة 2017 ، ص 83.

3. حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة :

تنص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50000 دج ، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 أعلاه ، و التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها " ¹

ثانيا : حق الرقابة

نصت المادة 1-18 من قانون الإجراءات الجبائية على هذا الحق حيث جاء فيها ما يلي : ترافق الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة .

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التجرة و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها

يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها " ².

ثالثا : حق المعاينة و الحجز

قصد كشف الممارسات غير القانونية ، منح المشرع الجزائري بعض الشروط لأعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث و جمع كل الوثائق و المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي "

كما جاء في نص المادة " يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش مؤهلين قانونا ، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل

¹ المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ، ص 27.

² المادة 1-18 من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ، المرجع السابق ، ص 27.

المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة¹.

رابعا : حق استدراك الخطأ

هو الأداة الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل إجراء تقويمات لنفس المدة و نفس الضريبة حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على "دون الإخلال بالأجل المحدد في المادة 326 ، يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها ، بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول ، و ذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى²."

المطلب الثالث : واجبات و حقوق المكلفين بالضريبة

يمنح المشرع الجبائي الجزائري حقوقا و ضمانات تسمح بحماية المكلف بالضريبة من تسلط أعوان الإدارة الجبائية ، بالإضافة إلى واجبات يجب على المكلفين إتباعها.

أولا : واجبات المكلفين بالضريبة

يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الواجبات الأولى جبائية و الأخرى محاسبية.

الضرائب التابع لها إقليميا يحدد فيه اسم و لقب و عنوان المكلف ، إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه و المقر الرئيسي للمحل³.

✓ التصريح الشهري :

يجب على المكلفين بالضريبة الممارسين لنشاط ما و الخاضعين للضرائب و الرسوم، التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا ، حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط، فمثلا يجب اكتتاب التصريح الشهري (سلسلة G50) الموضحة في الملاحق ، بالنسبة للمؤسسات

¹ المادة 34 ، نفس المرجع ، ص 17.

² المادة 327 ، من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، ص 84.

³ بوشري عبد الفني ، مرجع سابق ، ص 100.

التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة في العشرين يوما الأولى للشهر الموالي ، كما يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتابة تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي ، و الرسم على النشاط المهني و كذا الرسم على القيمة المضافة حيث تنص المادة 76 " على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، أن يسلم أو أن يرسل قبل العشرين (20) يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه ، كشفا بين فيه مبلغ العمليات لمحقة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق " ¹.

✓ التصريح السنوي بالأرباح و النتائج:

ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة اكتابة التصريح الإجمالي بالأرباح و النتائج قبل أول أبريل من كل سنة ، و يحتوي هذا التصريح على ما يلي :

- العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة
 - قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع الضريبي
 - قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلف بالضريبة
 - وثائق الإثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط و مختلف الأعباء و التكاليف ².
- ✓ التصريح بالتنازل أو التوقف :

في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك خلال (10) أيام ، ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط و في حالة التنازل يتم اكتابة تصريح بالتنازل و بيانات المتنازلين ، أما في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيد التصريح الخاضعة للضريبة في أجل (06) أشهر ، اعتبارا من تاريخ الوفاة و يخضع هذا التصريح للقواعد و العقوبات المقررة بشأن التصريحات السنوية " .

يمكن أن ترسل قانونا طلبات التوضيح أو الإثبات و كذا الإشعارات المنصوص عليها إلى أي واحد من ذوي الحقوق أو الموقعين على التصريح بالميراث ³.

¹ المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2017 ، ص 28.

² بوشري عبد الغني ، مرجع نفسه ، ص ص 100-101.

³ المادة 133-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2017 ، مرجع سابق ، ص 31.

✓ وضع رقم التعريف الإحصائي :

تضمن قانون المالية لسنة 2002 جملة من الإجراءات تهدف إلى محاربة الغش الضريبي من أهمها إلزام المكلفين بوضع رقم تعريف إحصائي يبرز في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم و الموجهة إلى الأشخاص أو الإدارات أو المصالح العمومية المتعادل معها ، و يهدف إلى تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية ، ويؤدي عدم الإلتزام بوضع هذا الرقم أو التصريح بمعلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من الحقوق التالية:¹

- تسليم شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة
- تسليم مستخرجات من جداول الضرائب
- منع تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق و الرسوم

ثانيا : حقوق المكلفين بالضريبة

لقد منح المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة ضمانات و حقوق تحميه و هذا لخلق جو من التفاهم و التراضي بين المكلف بالضريبة و المراقب الجبائي ، منها ما هو مرتبط بالتحقيق و منها ما هو مرتبط بالتقويم .

1. الحقوق المتعلقة بالتحقيق

منح المشرع الجزائري حقوق المكلف بالضريبة يمكن إدراجها فيما يلي:²

أ. الإعلام المسبق :

يجب إعلام المكلف مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق ، يرفق بميثاق المكلف بالضريبة ، و الذي ينص على حقوقه و واجباته على أن يستفيد المكلف بالريبة من مدة التحضير قدرها 10 أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي ، و 15 يوما بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ابتداء من تاريخ استلام هذه الإشعار.³

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، المديرية العامة للضرائب ، مديرية العلاقات العمومية ، سنة 2009 ، ص 85.

² بوشري عبد الغني ، مرجع سابق ، ص 100.

³ المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ، ص 10.

ب. حق الإستعانة بمستشار :

نصت المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية على حق الإستعانة بمستشار في حالة الرقابة الجبائية على " أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة ".¹

ج. تحديد مدة التحقيق :

تم تحديد مدة التحقيق الجبائي في المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي:²

" لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في ما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص :

✓ المؤسسات الأخرى ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1 000 000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

✓ كل المؤسسات الأخرى ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها

يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5 000 000 دج و 10 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها

يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان ، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرة ، و توضع الإشارة عند الإقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير الوقيع "

د. عدم إمكانية تجديد التحقيق :

عند إنتهاء التحقيق الخاص بفترة معينة ، فإنه لا يمكن للمراقب إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب و الرسوم إلا عند وجود معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق ، أو اكتشاف استعمال المكلف لطرق تدليسية.³

¹ المادة 20-4 ، نفس المرجع ، ص11.

² المادة 20-4 ، نفس المرجع ، ص27.

³ بوشري عبد الغني ، مرجع سابق ، ص 104.

2. الحقوق المتعلقة بإعادة التقييم :

بالإضافة إلى الحقوق المتعلقة بعملية التحقيق الجبائي ، هناك حقوق أخرى متعلقة بإعادة التقييم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق و الحق في الرد أو الطعن و هي كما يلي :

أ. الإشعار بإعادة التقييم :

يجب على الإدارة الجبائية عند الإنتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق و ذلك حتى في حالة غياب التقييمات ، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً بما فيه الكفاية و محللاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهم طريقة إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه للتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته.¹

ب. حق الرد :

نصت المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية على هذا الحق ، " فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة و ذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقييم ، كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة".²

كما يمكن طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه (40) يوماً

ج. حق الطعن :

يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة و التي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع جوراً لإعادة التقييم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي و يمكن أن يتم الطعن على ثلاثة مستويات³ :

✓ الطعن الإداري :

يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى مدير البحث و المراجعات أو مدير كبريات الشركات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس البحث و المراجعات كل حسب اختصاصه للنظر في الصعوبات التي تنشأ

¹ نفس المرجع السابق ، ص104.

² المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، ص21.

³ La chart du contribuable ; mlnisére finances ; direction générale des impotes ; p20

خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها ، و يعيد كل منهم دراسة الشكاوى في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

إذا كان لديكم مشكل يتعلق بالتصريح أو دفع الضريبة و لم ترضيكم قرارات الإدارة الجبائية ، يمكنكم القيام إما ب:

- تقديم شكوى نزاعية بالنسبة للطلبات التي تهدف للحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي .
 - الحصول على تخفيض أو إلغاء ديونكم الجبائية بطلب التماس الإدارة الجبائية
- ✓ الطعن الولائي :

يمكن للمكلف أن يقدم طعنا أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب و الرسوم المتنازعة حولها و كذا جميع الوثائق التبريرية لذلك ، كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية عن طريق الإستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية¹.

¹ بوشري عبد الغني ، مرجع سابق ، ص107.

المبحث الثالث : الإجراءات المتعلقة بسير عملية الرقابة الجبائية

حتى تتم عملية التحقيق المحاسبي على أحسن وجه و تؤدي الأهداف و النتائج المرجوة منها، وضع المشرع الجبائي مجموعة من الإجراءات و نص على ضرورة إتباعها ، لذا تقوم مصلحة الرقابة الجبائية بتنظيم عملية التحقيق و تحضيرها ، و هذا عن طريق إعداد برامج التحقيق و المصادقة عليها ، لذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى هذه الإجراءات المتعلقة بعملية التحقيق الجبائي .

المطلب الأول : مراحل التحقيق المحاسبي

تعد مراحل التحقيق المحاسبي بمثابة همزة وصل التي تساعد عملية الرقابة الجبائية حيث تقوم الإدارة الجبائية باقتراح برامج التحقيق و ذلك بالاعتماد على معايير خاصة ، و من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى مراحل التحقيق المحاسبي ، سوف نستهل بمرحلة إعداد ، تنفيذ و مراقبة برامج التحقيق .

الفرع الأول : تعريف التحقيق المحاسبي

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفزه حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية إلى الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب . بل يسمح كذلك باطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية¹.

الفرع الثاني : إعداد ، و تنفيذ ، و مراقبة برامج التحقيق

1. إقتراح برامج التحقيق

قبل الشروع في عملية التحقيق المحاسبي ، يجب إعداد و برمجة قائمة المكلفين بالضريبة الذين ستقوم المصلحة بالتحقيق في محاسبتهم ، و يقوم مكتب التحقيقات على مستوى المديرية الفرعية للوقاية الجبائية بإعداد كل المعلومات و المعطيات التي ستدخل ضمن النشاط.

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، مرجع سابق ، ص 13.

و من جانب آخر يتم إعداد برامج التحقيق انطلاقا من سلسلة الاقتراحات من طرف الهيئات التابعة للإدارة الجبائية ، و ذلك اعتمادا على معايير خاصة لاختيار الملفات الواجب إخضاعها للتحقيق¹.

أ. اقتراح ملفات التحقيق :

تقوم مفتشية الضرائب بانتقاء أولي للملفات الخاضعة للتحقيق ، و ذلك بالاعتماد على معايير معينة ، نشير إليها لاحقا .

ارسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب ، ثم إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب ، تقوم هذه الأخيرة باختيار الملفات الواجب البحث فيها و ذلك للحصول على القائمة المؤقتة للمكلفين بالضريبة ، ثم يتم تحويلها إلى مديرية البحث و المراجعات و بالضبط إلى المديرية الفرعية للبرمجة ، التي تقوم بدراسة و تحليل الاقتراحات معتمدة في ذلك معايير معينة خاصة².

ب. معايير اختيار الملفات :

تتم اختيار الملفات على معايير ثابتة و هي مع هذا فنجد.

نصت مذكرات مديرية الضرائب على بعض الخصائص التي تخدم إدارة الضرائب من أجل زيادة الحصيلة الضريبية ، و التخفيض من حالات الغش ، نذكر منها³:

- ✓ أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين
- ✓ تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة
- ✓ عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة
- ✓ و يتم التحقيق بشكل أكبر في القطاعات الأكثر توسعا أين تظهر حالات شائعة من الغش الضريبي بالاستيراد و التصدير.

¹ عبد الرزاق عباس ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، مرجع سابق ، ص ص 56-57.

² نفس المرجع ، ص 57.

³ نفس المرجع ، ص 58.

2. إعداد برامج التحقيق :

- عند حصول مديرية البحث و المراجعات على الملفات المقترحة للتحقيق و بعد دراستها تقوم المديرية الفرعية للبرمجة خلال الأسبوعين الأولين و المتمثلة في :¹
- ✓ برامج تحقيق مركزية و المنفذة من طرف مصلحة البحث و المراجعات .
 - ✓ برامج تحقيق محلية ، يتم تنفيذها على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية حيث تسند إلى مديرية الضرائب الولائية ، الملفات التي يقل رقم أعمالها للسنوات الأربعة الأخيرة عن :
 - أربعة ملايين دينار بالنسبة لمؤدي الخدمات و المهن الحرة
 - عشرة ملايين بالنسبة للنشاطات الأخرى

3. تنفيذ برامج التحقيق و مراقبتها

بعد إعداد برامج التحقيق و الموافقة عليها من طرف المديرية المركزية ، يشرع في تنفيذها من طرف هيئات محلية أو مركزية حسب اختصاص كل منها .

و تتم المراقبة الجبائية من طرف هيئتين مكلفتين بالتحقيق الجبائي هما :

- ✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
- ✓ مصلحة البحث و المراجعات

حيث يتم تنفيذ برامج التحقيق على مستويين :²

أ. على المستوى المحلي

يتم تنفيذ برامج التحقيق من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب الولائية .

حيث تتم عمليات التحقيق عن طريق تكوين فرق تحقيق على مستوى مفتشيات الضرائب ، وتتكون كل فرقة من محققين اثنين و رئيس فرقة ، تسند لكل فرقة من 3 إلى 4 عمليات تحقيق سنويا.

¹ نفس المرجع ، ص 59.

² عبد الرزاق عباس ، مرجع سابق ، ص ص 59-6-61.

ب. على المستوى المركزي

على هذا المستوى تقوم مديرية البحوث و التحقيقات بعملية تنفيذ برامج التحقيق عن طريق المصالح التابعة لها ، وهذا بعد الحصول على قبول البرامج من طرف المديرية المركزية .

الفرع الثالث : التحضير للتحقيق

و تتمعن طريق المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، يقوم العون المحقق بمأ جدولان هامان في تحديد و معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة.

قبل تسليمها و أهمية رأسمال الشركة ، و تطوراته و جميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة ، و يتمثلان في :¹

1. كشف المحاسبة :

تمأ هذه الإستمارة وفق جدول حساب النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من طرف المكلف للإدارة الجبائية للأربع سنوات الأخيرة ، لتقدير تطور رقم الأعمال و الأعباء و كذلك الربح الصافي لكل سنة .

2. الحالة المقارنة للميزانيات :

هذه الوثيقة تحتوي على أعمدة و أسطر تسجل عليها مختلف الأصول و الخصوم للنوات الأربع قيد التحقيق ، و تشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول و خصم المؤسسة .
التحقيقات الخارجية المساعدة فالأجل الإطاحة و الإلزام أكثر و بصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضع الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة ، يعتمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى : الممولين ، الزبائن ، البنوك ، الإدارات العمومية .
و منه فإنه يتم جمع أكبر قدر من المعلومات الخاصة بالملفات المكلف بالضريبة من أجل سير عملية التحقيق المحاسبي

¹ بوتلجة باية ، مرجع سابق ، ص ص 66-67.

الفرع الرابع : إجراءات التحقيق المحاسبي

بعد قيام المحقق بالعمليات التحضيرية ، و المتمثلة في جمع المعلومات الضرورية ، و الفحص الجيد للملفات الجبائية ، تباشر عملية التحقيق و ذلك بعد انقضاء الآجال القانونية .

و قبل مباشرة عمليات التحقيق ، المحقق ، و ذلك بإرسال وثيقة بواسطة رسالة مسجلة أو مضمونة مع الإشعار بالاستلام ، أو تسلّم للمعنى في يده مع إمضائه على الاستلام .

و لإيضاح كيفية إجراء عملية التحقيق المحاسبي ، و التي تجري بعين المكان ، أوجب المشرع إرسال ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، إلى المكلف المحقق معه ، و هذا التسهيل العملية و خلق جو من التفاهم بين الطرفين " المكلفين و أعوان التحقيق " ¹ .

1. التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل :

إن الرقابة الجبائية الشكلية لمحاسبة المكلف تتمثل في المعاينة المادية للدفاتر و الوثائق المحاسبية الموضوعية تحت تصرف العرف المدقق و الخاصة بسنوات محل التدقيق ، للتأكد من وجود وصحة الدفاتر و الوثائق المحاسبية الملزمة قانونيا و التي حددها القانون التجاري الجزائري في مواد 9 و 12.²

2. طبيعة الدفاتر و الوثائق المحاسبية :

أ. الدفاتر المحاسبية القانونية :

و هي الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري و الملزمة على كل المكلف بالضريبة و الخاضع للنظام الجبائي الحقيقي و يمسك محاسبة قانونية منتظمة و هذا احتراما للشروط القانونية و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، أما هذه الدفاتر تتمثل في دفترين أساسيين هما دفتر اليومية و دفتر الجرد كما سبق التعرف عليهما سابقا ، مع وجود سجلات أخرى مساعدة بإمكان المكلف أن يستخدمها لكنها تعتبر اختيارية كاليوميات المساعدة الأخرى .

¹ عبد الرزاق عباس ، مرجع سابق ، ص 74.

² لياس قلاب ذبيح ، مرجع سابق ، ص 65.

ب. الوثائق الختامية :

يقصد بالوثائق الختامية تلك المخرجات التي يعدها المحاسب و التي تعتبر خلاصة العمل المنجز خلال السنة المالية و الممثلة فالميزانية الختامية و جدول حسابات النتائج لكون الوثيقتين تجبر على كل تاجر يمسك محاسبة قانونية منتظمة لكون تلك الوثيقتين تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة و مستوى حجم النشاط المستغل خلال كل دورة مالية حيث تتمثل هذه الوثائق الختامية في : الميزانية المحاسبية الختامية و جدول حسابات النتائج .

ج. الوثائق الإثباتية :

حيث لا يمكن للمحاسب تسجيل أية عملية في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كانت مرفقة بوثيقة إثبات تبرر صحة العملية المسجلة و التي تعتبر الوثائق القانونية التي تحمي كل الاطراف المسؤولة على ذلك ، و من بين تلك الوثائق الإثباتية نجد الفاتورة من أهم هذه الوثائق لكونها تمثل وثيقة اثبات لكل عملية ذات طابع تجاري أو مالي ، بالإضافة إلى وثائق اثبات أخرى و هي : الوصلات ، العقود ، المراسلات ، التراخيص و غيرها من المستندات .

و يتم الفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها ، و تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة ، أي التأكد من وجود صحة الدفاتر القانونية الإجبارية بالإضافة إلى التأكد من إذا كانت المحاسبة منتظمة مقنعة و دقيقة :¹

✓ محاسبة مقنعة ، إذا استطاعت المؤسسة تبرير و اثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات و الوثائق التبريرية .

✓ محاسبة دقيقة ، من خلال التأكد أن القيم المحاسبية المسجلة في الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها و حسابها و ترحيلها بطريقة صحيحة و قيم دقيقة .

د. تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون :

بعد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يلجأ العون المدقق إلى دراسة معمقة و مفصلة لحسابات الرئيسية و الفرعية الخاصة بالميزانية الختامية و حسابات التسيير و النتائج ، كما تعطى الأولوية إلى

¹ بوثلجة باية ، مرجع سابق ، ص ص 66 - 68 .

الحسابات التي تكشف النشاط الحقيقي للمكلف و المعبر عنه برقم الأعمال و الأرباح الناتجة عنه لكونهما يشكلان الوعاء الضريبي الأكثر انتشارا لمختلف الضرائب و الرسوم ، كما أن هذه العملية تهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية كالمشتريات ، المخزونات ، و المبيعات و غيرها من الحسابات الأخرى .

و هنا يتم فحص الوثائق من ناحية المضمون و هذا بما تحويه من تسجيلات ، وهو قيام المحقق بدراسة معمقة و دقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية حيث يقوم المحقق بالتأكد من صحة جميع حسابات الميزانية من خلال مطابقة المستندات التي تعتبر قاعدة لكل محاسبة ممسوكة .

و فحص مضمون حسابات النتائج من خلال مراقبة التكاليف و الإيرادات بهدف إظهار النتيجة الحقيقية للمؤسسة و فيما يلي سيتم عرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطار و ثغرات ، و ما تحتويه بعض الكشوفات المالية :¹

- ✓ التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة
- ✓ نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء
- ✓ تقييم المخزونات بأقل من قيمتها الحقيقية رغم أن الكميات حقيقة
- ✓ عدم تسجيل المبيعات من الفضلات و المهملات
- ✓ عدم تسجيل مقتنيات المكلف من المؤسسة لحاجته الخاصة
- ✓ التأكد من الوجود المادي للثببتات ، و هل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا
- ✓ فحص اهتلاكات الثببتات ، و التأكد من مدى مطابقتها للنسب و القوانين المحاسبية و الجبائية
- ✓ فحص جميع التكاليف و المصاريف المحتسبة و التأكد من موضعيتها بمقارنتها مع الواقع
- ✓ فحص جميع الإيرادات و التأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية ، و البحث عن الإيرادات التي لم يتم تسجيلها عمدا أو سهوا
- ✓ الحركة التي تعرضت لها الثببتات من شراء أو تنازل و إعادة تقييم ، و التأكد من وجود وثائق الإثبات .

¹ بوتلجة باية ، مرجع سابق ، ص ص 68-69.

الفرع الخامس : نتائج التحقيق المحاسبي

إن التدخل في عين المكان و معاينة وضعية المكلف و كل ما يتعلق بنشاطه ، مع التدقيق المحاسبي للدفاتر و الوثائق المحاسبية شكلا و مضمونا ، تمكن العون المدقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة ، و في كلتا الحالتين فإنه ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة و الطرق المعتمدة في إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للريبة ثم إنهاء عملية التدقيق الممثلة في التقرير النهائي المحرر من طرف العون المدقق كخلاصة للعمل المنجز¹.

1. قبول المحاسبة :

يقبل المراقب محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري و مبادئ النظام المحاسبي المالي، و صحيحة من حيث المضمون و ينقسم إلى صنفين هما:²

أ. قبول صريح :

أي أنه مقتنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة ، مثبتة و صادقة ، و بالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالريبة بنتائج التحقيق ، و هذا بدون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم .

ب. قبول نسبي :

عندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود لبعض الانحرافات البسيطة و التي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية و قصد للتهرب من دفع الضريبة ، يتم اخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم الثنائي من خلال الاتفاق بين المراقب و المكلف بالريبة مع مراعاة التزام المكلف بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية.

2. رفض المحاسبة :

في بعض الأحيان قد يصل المحقق إلى رفض المحاسبة نظرا لعوامل مثل :³

¹ لياس قلاب ذبيح ، مرجع سابق ، ص ص 68-69.

² بوشري عبد الغني ، مرجع سابق ، ص 134.

³ بوتلجة باية ، مرجع سابق ، ص 70.

- ✓ عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري و لشروط النظام المحاسبي المالي
- ✓ عندما لا تحتوي المحاسبة على قيم مقنعة بسبب انعدام وثائق الاثبات
- ✓ عندما تتضمن المحاسبة أخطاء و إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عمليات المحاسبة .

3. إعادة تشكيل المادة الخاضعة للضريبة :

عند رفض المحاسبة يلجأ المراقب إلى إعادة تشكيل الأساس أي المادة الخاضعة للضريبة انطلاقا من رقم الأعمال المعاد تشكيله ، و تختلف طرق هذا التأسيس حسب نوع نشاط المؤسسة حيث يقوم المراقب باختيار الطريقة التي تتناسب مع نشاط المؤسسة بناء على المعلومات المتحصل عليها ، و ذلك بإتباع الإجراءات العادية للتقويم و من بين هذه الطرق نجد ¹:

- ✓ إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من العناصر الكمية (الحساب المادي)
- ✓ تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من المقبوضات (الإيرادات)
- ✓ تأسيس رقم الأعمال انطلاقا على أساليب الفوترة
- ✓ تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من مصاريف الإنتاج
- ✓ تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من دراسة السعر .

الفرع السادس : نهاية التحقيق المحاسبي

بعد إتمام المحقق لعمليات الفحص و إجراء التقويمات يتم إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق عن طريق إرسال إشعار بالتقويم الأولي و النهائي ، ² و كخطوة أخيرة يقوم بكتابة النهائي الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها .

¹ بوشرى عبد الغني ، مرجع سابق ، ص 136.

² ونادي رشيد ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش ، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002 ، ص 64.

1. التبليغ الأولي :

يحرر المحقق إبلاغا أوليا بنتائج التحقيق ، يكون مرفقا تعلم المكلف بإمكانية الرد خلال 40 أربعين يوما من استلامه للتبليغ و إدراج ملاحظاته و تبريراته أو قبوله لنتائج التحقيق المتواصل إليها.

يكون هذا التبليغ مستوف لمجموعة من الشروط هي :

أ. مكتوب بخط واضح و عبارات سهلة و مفهومة
ب. أن يكون داخل فترة التحقيق أي قبل 12/31/ من السنة الخامسة للتحقيق حتى لا تتقادم السنة الأولى

ج. أن يحتوي على شكل المحاسبة ، من حيث وجود الدفاتر وطريقة القيد... إلخ و رأي الإدارة الصريح حول المحاسبة من خلال الشكل

د. فيما يخص المضمون ، التبليغ يكون مفصل بجداول و أرقام و طريقة استخراجها ، حتى يتمكن المكلف بالضريبة من الرد عليه بسهولة و معرفة مصدر التسوية المقترحة عليه .

2. رد إرسال التبليغ الأولي هناك حالتين يمكن حوثهما :

أ. المكلف لا يرد على إشعار أو يرد بعد الفترة القانونية ، " و للمكلف بالضريبة أجل يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله ، و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني ، قبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المقيدة للمكلف بالضريبة حول التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك " ¹.

ب. المكلف يرد على التبليغ في المدة المحددة قانونا ، و يسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق كما جاء في المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية

و بعد دراسة الملاحظات و الاعتراضات من طرف المحققين يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المحققين أن يعلموا المكلف و ذلك عن طريق الإبلاغ النهائي و يجب أن يكون مفصلا بشكل جيد

¹ المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ، مرجع سابق ، ص 11.

أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات ، فإن ذلك يعد قبولاً صريحاً و يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه ، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف .¹

3. كتابة التقرير النهائي :

هو عبارة عن مدونة نهائية تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية تجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية المراقبة ، و التي من خلالها إقفال عملية التحقيق ، و الذي يجب أن يبين مجموع المعلومات و الأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها ، و كذا تقييم نتائج التحقيق .

كما يجب أن يركز هذا التقرير على ما يلي :²

- أ. الإشعار بالتحقيق مرسل عن طريق البريد أو تسليمه إلى المكلف مباشرة
- ب. تحديد الفترة الإضافية بالنسبة لبداية التحقيق بعين المكان ، و كذلك الأسباب التي منعت الأعوان من مباشرة مهامهم في الوقت المناسب
- ج. طبيعة المخالفات المكتشفة ، و كذلك العقوبات المطبقة مع النصوص القانونية و المواد المقررة ، كما يجب و بصفة إلزامية أن تلحق الملفات الأتية إلى نسخ تقرير التحقيق الموجه إلى المديرية البحث و المراجعات ، و المديرية الجهوية للضرائب و المفتشية المختصة إقليمياً .

- ✓ نسخة أو صورة عن الإشعار بالتحقيق
- ✓ حالة مقارنة الميزانيات
- ✓ كشف المحاسبة
- ✓ نسخة من التبليغ بالتقويم
- ✓ نسخة من إجابة المكلف بالضريبة
- ✓ توضيحات حول طبيعة الضرائب و العقوبات المطبقة
- ✓ نسخة من الجدول أو الورد النهائي

¹ بوتلجة باية ، مرجع سابق ، ص 69.

² عبد الرزاق عباس ، مرجع سابق ، ص 89.

المطلب الثاني : التحقيق المصوب في المحاسبة

جاء التحقيق المصوب في المحاسبة تعزيزا للتحقيق المحاسبي و الدليل على ذلك جاءت التسمية vérification ponctuelle de comptabilité حيث يخضع التحقيق المصوب لنفس إجراءات التحقيق المحاسبي إلا أن هناك بعض الاختلافات سوف نتطرق إليها ، كما أن المكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب في المحاسبة يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي

الفرع الأول : مفهوم التحقيق المصوب

إن التحقيق المصوب في المحاسبة هو آلية من آليات الرقابة الهادفة ، استحدثه المشرع الجزائري لتعزيز آليات الرقابة و إعطائها فعالية أكبر للمحققين لأداء مهامهم .

كما يتضمن التحقيق فحص الوثائق التبريرية و المحاسبية لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة ، أو لمجموعة عمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ، ومنه أن التحقيق المصوب في المحاسبة محدود بنوع معين من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها ، وهذا ما يسمح بتحليل و تشخيص سريع و يتجنب المحققون عندها الإطالة في التدخلات.¹

1. ميزات التحقيق المصوب :

يمثل التحقيق المصوب إجراء بحث هادف يتميز عن آليات الرقابة من خلال مكان تنفيذ الأبحاث ، الضرائب المعينة ، فترة الرقابة إضافة لوثائق الفحص ، و طبقا للمادة 24 من قانون المالية لعام 2010 ، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر و الوثائق أكثر من شهرين²

كما يمكن تلخيص الاختلافات الموجودة في التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب من خلال الجدول

الموالي :

¹ زهرة محمد حبو ، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي ، رسالة ماجستير في الاقتصاد ، قسم الاقتصاد ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، سوريا ، 2010 ، ص ص 125-126.

² نفس المرجع ، ص 126.

الجدول رقم (04) : ميزات التحقيق المصوب المحاسبي

أشكال الرقابة	التنفيذ في عين المكان	نوع أو عدة أنواع من الضرائب و الرسوم	كل الضرائب و الرسوم	فترة كاملة غير متقادمة	جزء من فترة غير متقادمة	فحص كل المحاسبة	فحص بعض العمليات المحاسبية
التحقيق المحاسبي							
التحقيق المصوب المحاسبي							
الرقابة على الوثائق							

المصدر : زهرة محمد حبو ، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي ، مرجع سابق ، ص 126

إن التحقيق المحاسبي يحتاج إلى تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير رقم الأعمال و النتائج المصرحة كما سبق ذكرها و هي (دفتر اليومية ، دفتر الأستاذ ، دفتر الجرد ، حسابات النتائج ، الميزانية ... إلخ) ، أما في حالة التحقيق المصوب التي لا تتطلب من المكلف سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير و العقود و وصول الطلبات و التسليم.

2. أهمية التحقيق المصوب في المحاسبة :

يسمح هذا الإجراء من الرقابة بتدخلات هادفة و إعطاء أولوية لبعض البرامج ، إضافة لذلك تتمثل أهمية هذا التحقيق في :

- ✓ مراقبة التخفيضات و انسجامها مع معدلات TVA المطبقة و التسديدات المطلوبة
- ✓ مراقبة العجز المتكرر ، الامتيازات الضريبية الموافقة و الارياح المعاد استثمارها
- ✓ مراقبة تسديد الضريبة

و منه يمكن القول إن التحقيق المصوب هي رقابة بسيطة عكس التحقيق المحاسبي الذي يعتبر تحقيقا شاملا ، و يمكن البدء بالتحقيق المحاسبي للوصول إلى التحقيق المصوب و العكس غير صحيح.

الفرع الثاني : إجراءات سير التحقيق المصوب و نتائجه

يخضع التحقيق المصوب لنفس القواعد التي يخضع لها التحقيق المحاسبي و قبل إجراء أي تدخل يجب إعلام المكلف بالضريبة بإجراء التحقيق .

1. سير التحقيق المصوب

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

و هذا ما نصت عليه 1-20 من قانون الإجراءات الجبائية " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب " و يتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عند طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية ".¹

يمكن استخلاص من المادة المذكورة سلفا أنه أثناء إجراء التحقيق المصوب ، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحققة معهم ، تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود وصول الطلبات أو تسليم المرتبطة ، حيث لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق ، بأي حال من الأحوال ، فحص معمق نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة .²

2. إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة و نتائجها

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام.³

¹ المادة 20-3 من قانون إجراءات الجبائية 2017 ، مرجع سابق ، ص 12.

² بوتلجة باية ، مرجع سابق ، ص 73.

³ المادة 20-2 من قانون إجراءات الجبائية 2017 ، مرجع سابق ، ص 12.

حيث يخضع التحقيق المصوب إلى الشروط التالية :

- ✓ لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ، على أن تستفيد من أجل أدنى للتخصير ، مدته 10 أيام ، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار¹
- و يجب أن يظهر في التحقيق كل العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا
- ✓ لا يمكن تحت طائلة بطلا الإجراء ، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر و الوثائق ، أكثر من شهرين ، يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعيه المكلف².
- ✓ كما نصت المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية على أجل ثلاثين يوم لإرسال ملاحظاته أو قبوله ، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم
- ✓ إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لا حقا و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ، و لكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عن التحقيق المصوب³.
- ✓ و في الأخير تبلغ نتائج الرقابة المصوبة للمكلف بواسطة تبليغ الابتدائي الذي يتم تسليمه مقابل إشعار بالاستلام حتى في حالة غياب إعادة التقويم ، في المقابل يتمتع المكلف بحث الرد لمدة أربعين 40 يوم ليبيدي موافقته أو رفضه للنتائج المحررة بإحضار مستندات و وثائق تبريرية تبرر موقفه ، و للتذكير إن عدم الرد من طرف المكلف يعد بمثابة قبول ضمنى للقواعد المبلغ بها ، و بعد انتهاء المدة التي يمنحها القانون للمكلف من أجل الرد يتم التبليغ النهائي لإعادة التقويم في كل الحالات⁴.

¹ المادة 20-3 نفس المرجع، ص 20.

² المادة 20-4 ، نفس المرجع ، ص 20.

³ المادة 20-6 ، نفس المرجع ، ص 22.

⁴ زهرة محمد حبو ، مرجع سابق ، ص 128.

المطلب الثالث : التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

بعدما تعرضنا للتحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب في المحاسبة سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو ما يعرف ب vasfe

الفرع الأول : مفهوم و شروط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

أولاً : مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

هي مجموع العمليات الخاصة بالبحث و التقصي من أجل الكشف عن الفروقات مما بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف " شخص طبيعي " و ما بين المداخيل المحققة فعلا ، و هي تهدف إلى تحقيق ما يلي :¹

- ✓ التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل
- ✓ على أنه مجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريح للدخول الإجمالي للضريبة على الدخل و بمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة²
- ✓ مراقبة تجانس هذه المداخيل مع صحة الذمة المالية و وضعية الخزينة ، عناصر الثراء الخارجية و أعباء السكن العائلي
- ✓ كما يهدف هذا التحقيق إلى أكثر مراقبة مدى انسجام الحاصل بين المداخيل من جهة و الذمة المالية و العناصر المكونة لنمط المعيشة المكلف من جهة أخرى.³

أما التعريف القضائي لهذا الإجراء و حسب المحافظ الحكومية الفرنسية (m.bissaria) أثناء التعليق على قرار مجلس الدولة رقم 24898 المؤرخ في 26 أكتوبر 1983 هو دراسة نقدية لجميع العناصر

* Vérification Approfondie De La Situation Fiscale D' Ensemble.

¹ ولهي بوعلام ، نحو إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة ، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر ،

21/20 أكتوبر 2009 ، ص 7

² Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, économique, paris, 1984, P8

³ acques Duhem et Michel Jammes, Audit Et Gestion Fiscale De L'entreprise, Edition EFE, paris, 1996, p26.

المكونة لنمط الحياة و الحسابات البنكية للمعني و ذلك عن طريق مراقبة جميع موارده ، و التحقيق في صحة تصريحاته حول مداخله .

يمكن ملاحظته هو أن كل التعاريف السابقة تصب في مفهوم واحد لهذا الإجراء وهو مقارنة بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف و ما يملكه من عناصر مكونة لنمط معيشته ، و هذا النوع من التحقيق لا يمكن اللجوء إليه إلا عند ثبوت الحالات التالية :¹

✓ الحالة الأولى : عند عدم الانسجام بين المداخل المصرح بها و المصاريف المعلن عنها من طرف المكلف

✓ الحالة الثانية : وجود قرائن قوية تدل على غش و تهرب ضريبي بعد أن أدت مراقبة النشاط إلى تسوية ضعيفة أو غير معتبرة .

✓ الحالة الثالثة : و هي غياب التصريح عن المداخل من قبل المواطنين التي أثبتت عناصر معيشتهم على وجود مداخل هامة غير خاضعة للضرائب

✓ الحالة الرابعة : و هي اقتناء عقارات و مقولات مهمة

الفرع الثاني : شروط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

تتميز هذه العملية بخصائص تجعلها حساسة و خطيرة لذلك حرص المشرع على إحاطتها بالسر المهني و ضبطها بالشروط القانونية الكفيلة لتحقيق الأهداف المرجوة من هذا التحقيق و هي البحث عن أدلة باستعمال جميع طرق الإثبات المحولة لها قانونا من أجل فرض الضريبة و تمكن هذه الشروط فيما يلي :

➤ يمكن لأعوان الغدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أو لا ، عندما تكون لديهم ، التزامات متعلقة بهذه الضريبة ، و في هذا التحقيق ، يتأكد

¹ قسايسة عيسى ، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية ، مذكرة ماجستير في الحقوق الإنسانية و العلوم السياسية ، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس ، 2012/2011 ، ص ص 83-84.

الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة ، و الذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط المعيشة أعضاء المقر الجبائي ، من جهة أخرى.¹

➤ لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية للشخص الطبيعي ، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام ، مرفوق بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ، و منحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر 15 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام²

➤ خلال هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة و الذمة المالية و الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط المعيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى³

الفرع الثاني : إجراءات سير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

بعد التعرف على التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية و معرفة الشروط الأساسية المتبعة في هذا التحقيق حيث يتم هذا الأخير وفق المراحل الآتية :

1. فحص ملف المكلف

بعد عملية اختيار الملفات يقوم المراقب بسحب الملف الذي سيخضع للتحقيق المعمق من المفتشية التابع لها و ذلك لإلقاء نظرة على وضعية المكلف وطبيعة المداخل و المصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي ، حيث يسمح فحص الملف الجبائي للمراقب بما يلي :⁴

- ✓ معرفة نشاط المكلف و طبيعة مداخله و الذمة المالية له
- ✓ تقييم السلوك العادي للمكلف تجاه التزاماته الجبائية ، من خلال الاطلاع على وضعيته الجبائية

¹ المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، ص 10.

² المادة 21-3 نفس المرجع ، ص 10.

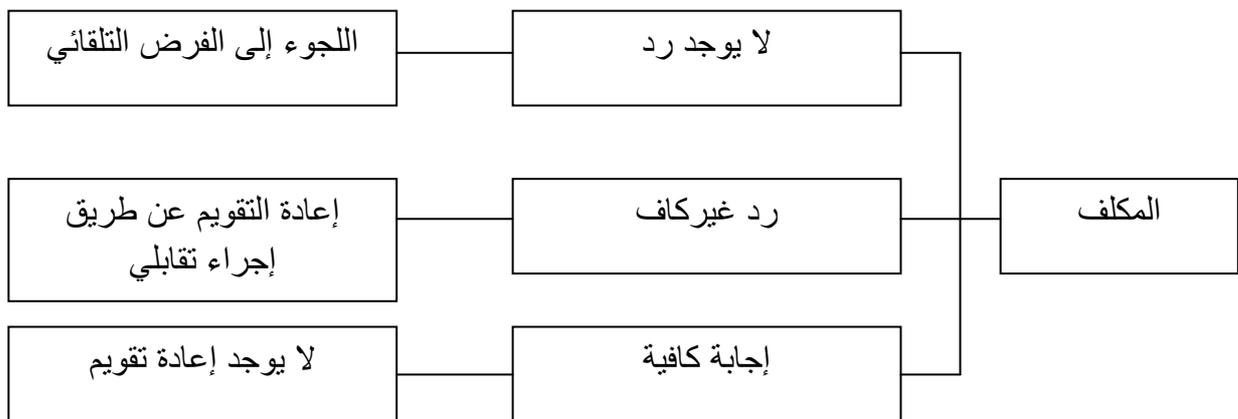
³ قسايسة عيسى ، مرجع سابق ، ص 85.

⁴ بشرى عبد الغني ، مرجع سابق ، ص 143.

✓ فحص عدم التجانس بين المداخل المصرح بها و مقارنتها مع ممتلكات المكلف بالضريبة و المصاريف المصرح بها

و تكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين 30 يوم ، و يعد عدم الرد بمثابة قبول ضمني ، و تواجه المحقق ثلاث حالات نلخصها في الشكل الموالي :

الشكل رقم (07) : تأثير طلبات التوضيح و التبرير للمكلف الخاضع للضريبة



المصدر : زهرة محمد حبو ، مرجع سابق ، ص 135.

الفرع الثالث : دراسة و فحص الوضعية الجبائية للمكلف

ترتكز دراسة الوضعية الجبائية للمكلف ، على التحليل المفصل للتدفقات المالية و على الموازنة المنسجمة التي تسمح للمحقق بمراقبة التوازن الحاصل بين موارد المقر الجبائي بكل أنواعها و تكاليفه سواء كانت هذه التكاليف مرتبطة بنمط الحياة ، استثمارات أو مصروفات أجراها المكلف .

حيث يترتب عن هذا الفحص و هذه الدراسة وضعيتين هما :

✓ الوضعية الأولى : يكون مجموع المداخل يساوي أو يزيد بقليل عن مجموع النفقات و هي وضعية عادية لا ترتب أي إشكال .

✓ الوضعية الثانية : إذا استنتجت الإدارة الجبائية بأن حاصل المداخل يقل عن مجموع النفقات فإنها تعتبر ذلك بمثابة إخفاء لمداخيله ، فتطلب من المكلف بالضريبة التفسيرات و التبريرات حول هذه المسألة باستعمال طلب التبرير و التوضيح ، لكن يتعين عليها احترام

لابد من منح المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية الشاملة مهلة خمسة عشر (15) يوما ،
تحتسب ابتداء من تاريخ استلام الإشعار و ذلك بغرض التحضير المركز للتحقيق المعمق .

2. البحث عن المعلومات الجبائية :

تشكل المعلومات الجبائية دعامة أساسية من أجل تنفيذ التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية على
أكمل وجه ، حيث يقوم المحقق بجمع المعلومات سواء بالتدخل في عين المكان باستغلال حق
الإطلاع أو الإتصال بجمع المؤسسات التي لها علاقة بالمكلف ، خاصة المؤسسات المالية منها ذلك
عن طريق إرسال كشوفات الربط و بطاقات المعلومات .

و بحصول المراقب على المعلومات اللازمة و كشوفات الحسابات ، يقوم بفحصها ، تحليلها و مقارنتها
مع التصريحات ، بهدف استخراج المخالفات و الأخطاء المرتكبة.¹

3. طلب التبريرات و التوضيحات

تقوم الإدارة بطلب التبريرات و التوضيحات التي تراها أساسية مما قد يحملها على إعادة تقييم
الوعاء الضريبي و تتمثل هذه التبريرات و التوضيحات فيما يلي :²
أ. طلب التبريرات :

حيث تستمدها الإدارة من المكلف بالضريبة فيما يلي :

- ✓ حيث تتوفر لدى عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع المصرح بها .
- ✓ فيما يخص وضعيته الجبائية
- ✓ فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل

ب. طلب التوضيحات :

تستمدها الإدارة لرفع الشك عن الغموض في التصريحات ، و يجب على المكلف تقديم شروحات وافية
حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها ، و يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي

¹ بوتلجة باية ، مرجع سابق ، ص 76.

² نفس المرجع ، ص 76 .

يراهما المحقق ضرورة للحصول على التوضيحات أو التبريرات كل الشروط الشكلية و الموضوعية الخاصة بطلب التبرير طبقا للنصوص القانونية كما سبق لنا التفصيل فيها.¹

رابعا : التبليغ بالنتائج و أعمال نهاية المراقبة

يتم التبليغ بالنتائج بعد إعادة تشكيل القواعد الضريبية و إجراء إعادة التقييم .

1. إجراءات إعادة تشكيل القاعدة الضريبية

أ. على أساس نمط المعيشة : يختلف إعادة تأسيس الدخل الخاضع للضريبة في VASFE عنه في التحقيق المحاسبي ، و إن كان هذا الأخير يعتمد على مستندات مادية (الدفاتر المحاسبية ، الفواتير ... إلخ)

ف VASFE تقوم بالاستفادة من المعلومات و تقييم بعض الاحداث و المصاريف ، و تختلف عملية التقييم بسبب غياب الوثائق التبريرية أو وجودها دون إمكانية الاستعلام منها المبلغ الحقيقي أما في حالة وجود وثائق تبريرية مقدمة يلجأ إليها المحقق لتقدير الدخل الخاضع للضريبة و تتم عملية التقييم حسب الجدول الموالي :

الجدول رقم (05) : طريقة تقييم العناصر العينية

العناصر	طريقة التقييم	الملاحظة
المنقولات :	المبلغ المفوتر أو تحديدها بالمقارنة مع المواد المشابهة	الأخذ بعين الاعتبار سنة حيازة الأصل ، صفاته إلخ....
	يختلف التقييم في حالة سيارة جديدة أو قديمة (مستعملة)	
	جديدة : سعر البيع من طرف وكلاء بيع السيارات	
	مستوردة : وثيقة D3	من المهم ملاحظة طلب

¹ قسايسية عيسى ، مرجع سابق ، ص 87 .

الكشوفات مع المصالح الجمركية		
توقع أخذ تخفيض (10% - 20%) مع الأخذ في الحسبان عدد الكلومترات	مستعملة : سعر السوق	1. السيارات
الكشوف الموجودة على مستوى المصالح المراقبة للملاحة البحرية	السعر المفوتر مستورد : وثيقة D3	2. السفن السياحية
باستثناء الأصول الآتية من الهيئات أو الشركات (مراقبة العقود)	القيمة الحالية المحتفظ بها لدى مصالح التسجيل	القيم الثابتة : 1. المكتسب
	القيمة الحالية المحتفظ بها لدى مصالح التسجيل	2. المتنازل عنه
الاخذ في الاعتبار غذا كان الإنتشاء نتيجة عمل المؤسسة (طلب عقود) أو شخص آخر	بالنسبة لمدة الإنشاء ، درجة التقدم في المساحات المبنية	3. منشأة ذاتية
	المبالغ المعاد تأسيسا و المأخوذة على مستوى مكتب رقابة الأسعار و التحقيقات	شهرة المحل
اللجوء إلى الميزان الإجمالي	الأخذ بما هو موجود في المحاسبة	المخزونات
		مؤشرات أخرى
	المبلغ يحدد جزافيا	الأسفار
	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف	الصيانة العائلية + المصاريف اليومية
	عدد المواشي	المواشي

المصدر : زهرة محمد حبو ، مرجع سابق ، ص 139

✓ إنشاء ميزان الخزينة

يملك المكلف متاحات و التي تنتج من مداخيل توظيفاته ، لتغطية احتياجاته و استثماراته و سد مصاريف أفراد العائلة و تمويل مشترياتهم و لتقدير الدخل الخاضع للضريبة لهذا المكلف ، حيث تلجأ الإدارة الضريبية لإعادة تشكيل الدخل الخاضع للضريبة في حالة VASFE إلى إنشاء ميزان الخزينة الذي يعمل على اكتشاف الانحرافات و الاختلالات بين المتاحات المستخرجة و المتاحات المستعملة ، و هذا بالتأكيد أن المبلغ الإجمالي للمتاحات المستعملة (وسائل الدفع) لفترة الرقابة يتوافق مع الموارد التي يستطع المكلف الحصول عليها في نفس الفترة ، وهذا لاستخراج الفروقات التي إن لم تجد تبريرا لها تدرج كمداخيل مخفية و منه يمثل ميزان الخزينة حوصلة لمجمل التغيرات لممتلكات المكلف لخزنته ، و يتم توضيح محتويات الخزينة حسب الجدول التالي :

الجدول رقم (06) : ميزان الخزينة

المتاحات المستعملة	المتاحات المستخرجة
<p>الرصيد 01/31 : مختلف الحسابات المفتوحة باسم المكلف أو أحد أفراد عائلته خلال التحقيق</p> <p>-الحسابات المصرفية</p> <p>-الحسابات البريدية</p> <p>-حسابات الإيداع</p> <p>-الحسابات الجارية في المؤسسة</p>	<p>الرصيد 01/01: مختلف الحسابات المفتوحة باسم المكلف أو أحد أفراد عائلته خلال التحقيق</p> <p>-الحسابات المصرفية</p> <p>الحسابات البريدية</p> <p>حسابات الجارية في المؤسسة</p>
<p>المساهمات (الحصص) المنفذة في المؤسسة</p> <p>الضرائب الشخصية المدفوعة</p> <p>مشتريات عقارية</p> <p>مشتريات منقولات</p> <p>مصاريف مصرح بها</p>	<p>السحب المنفذ للمستغل في المؤسسة التجارية أو غير التجارية المستعملة نقدا أو بالدفع إلى الحسابات المصرفية أو البريدية الشخصية للمستعمل أو لأفراد عائلته</p> <p>الرواتب</p> <p>مداخل أخرى</p>
<p>تسديد القروض (فوائد ، رأس المال)</p> <p>مصاريف نمط الحياة</p> <p><u>متاحات أخرى</u></p> <p>عوائد الربوع و المعاشات</p> <p>الهبات</p>	<p>بيع المنقولات (سلع أو قيم)</p> <p>بيع العقارات</p> <p>القروض المحصل عليها وفق عقود</p> <p>مداخل معفاة</p> <p><u>متاحات مستخرجة أخرى</u></p> <p>تخفيضات الضرائب المحصلة</p> <p>تعويضات التأمين</p> <p>أرباح استثنائية (تنازلات إلخ)</p>

المصدر : زهرة محمد حبو ، مرجع سابق ، ص 139

و من خلال المقارنة بين المتاحات المستعملة و المتاحات المستخرج الموجودة في الجدول أعلاه نتوصل إلى ثلاثة حالات و هي¹ :

¹ محمد طالبي ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 1997 ، ص124.

المتاحات المستخرجة = المتاحةات المستعملة ، و منه الإدارة ليس لها أي ملاحظة

المتاحات المستخرجة < المتاحةات المستعملة ، إذن هناك فائض يمكن أن يرجع إلى سوء تقييم النفقات

المتاحات المستخرجة > المتاحةات المستعملة ، و بالتالي هناك نقص و في هذه الحالة ، يخضع المراقب هذا النقص للضريبة إلا إذا أتى المكلف بتبريرات كافية

ب. الميزان النقدي :

يمكن أن يقدم الميزان النقدي أو ميزان الخزينة على شكل ميزانية خاصة أو عامة أو إجمالية¹

✓ الميزانية الخاصة :

يؤخذ بالميزانية الخاصة عند ممارسة المكلف باسم شخصي " فردي " لنشاط تجاري أو غير تجاري ، لغرض فصل الخزينة الخاصة عن الخزينة التجارية ، و تطبيق أيضا إذا كنا بصدد تحرير المنحآت للمدراء و الشركاء الأساسيين للشركة و في هذا الصدد يقوم المحقق بفحص التحركات المصرفية لمراقبة تصريحات مداخل أعضاء المقر الجبائي

✓ الميزان الإجمالي :

عندما يصعب فصل الخزينة الخاصة عن الخزينة التجارية و غير التجارية يلجأ المحققون لاستعمال الميزانية الاجمالية لأنه في بعض الحالات يصعب معرفة بعض التحركات لرؤوس الأموال الموجهة للمؤسسة أو الأتية منها ، لهذا يجب إنشاء الخزينة التجارية التي تسجل المتاحةات المتخرجة من النشاط المعتبر داخل المؤسسة أو تلك المستعملة في حاجات هذه المؤسسة ، ويتم إعداده عن طريق الصندوق الخاص الذي يضم (04) حسابات و هي :

التحصيلات ، المصاريف ، حسابات الخزينة المهنية ، الرصيد الأولي ، حسابات الخزينة المهنية، الرصيد النهائي .

¹ زهرة محمد حبو ، مرجع سابق ، ص 141.

الفرع الخامس : نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

بعد إنتهاء عملية التحقيق و المقارنة ، فإن مصلحة التحقيق تشرع في تحضير اقتراحات تبليغ النتائج و قد يتم التوصل إلى نتيجتين هما :¹

- ✓ إما قبول المحقق لأسس فرض الضريبة المصرح به كمداخل ليست حقيقية فيقوم بإعادة تكوين المداخل التي بحوزة المكلف
- ✓ و هذه التسويات المقترحة يتم الإبلاغ عنها كتابيا و بشكل مفصل و دقيق و في الأجل المحددة حيث يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله ، و يكون عدم الرد خلال هذه الأجل بمثابة قبول ضمني .²

الفرع السادس : نهاية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

بعد أن يقوم المحقق بدراسة النتائج المتوصل إليها في التحقيق فإنه ملزم قانونيا بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق المتوصل إليها ، و بعد ذلك يقوم بإعداد التقرير النهائي لهذا التحقيق المعمق .

1. التبليغ الأولي :

بعد إعادة تشكيل القواعد الضريبية و إجراء إعادة التقويم يعلم المحققون المكلف بالنتائج المستخلصة حتى في غياب التقويمات عن طريق تبليغ أولي الذي يعد إجباريا متضمنا على:³

- ✓ الضرائب المتخذ
 - ✓ المواد و الحقوق التي توضح رفع الأسعار
 - ✓ دوافع إعادة التقويم و إعادة التقويم المعمول به
- بإضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي الإبلاغ الأولي على :⁴

¹ بوثلجة باية ، مرجع سابق ، ص 81.

² المادة 20-5 ، من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ، مرجع سابق ، ص 14.

³ زهرة محمد حبو ، مرجع سابق ، ص 142.

⁴ بوثلجة باية ، مرجع سابق ، ص 82.

النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي ، عدم التوافق الملاحظ بين المداخل المصرح بها و تلك المعاد تشكيلها .

و يجب أن يرسل هذا التقويم إلى المكلف شخصيا ، مع وصل الاستلام بذلك و تعتبر التقويمات قانونية في حالة رفض المعني لاستلام التبليغ أو غير عنوانه دون إعلام الإدارة بذلك .

2. رد المكلف بالضريبة :

بعد إرسال التبليغ الأولي هناك حالتين يمكن حدوثهما :

- ✓ المكلف لا يرد على التبليغ بعد الأجل القانوني ، و يكون بمثابة قبول ضمني
- ✓ المكلف يرد على التبليغ بعد الأجل القانوني ، و يسجل ملاحظاته الخاصة أو اعتراضاته عن الأسس المعدلة.¹

3. التبليغ النهائي :

يتم في الأخير إصدار كشوفات تبين القواعد المأخوذة و مبالغ الحقوق المسترجعة المحسوبة على أساس القواعد المعمول بها و تقيد على مستوى المفتشية المختصة " التي تتبع المقر الرئيسي للمكلف " و توجه نسخة ثانية إلى المديرية الإقليمية للضرائب من أجل متابعة الملف لاحقا ، و نسخة ثالثة للمراقبين على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الضريبية أو مصلحة البحث و التحقيق.²

و منع يعتبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (vasfe) كامتداد للتحقيق الضريبي المحاسبي ، لا يمنع أن يكون مستقلا عنه ، و كلا التحقيقين يسعان لاكتشاف الغش الضريبي و هذا من أجل محاربتة و القضاء على آثاره ، وهذا يتم من صحة أو عدم صحة ما تم تصريح به من طرف المكلف بالضريبة .

¹ بوتلجة باية ، مرجع سابق، ص 82.

² زهرة محمد حبو ، مرجع سابق ، ص 142.

خلاصة الفصل:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في حياتنا اليومية و ذلك من خلال الإجراءات التي تقوم بها الإدارة تسعى من خلالها الى المحافظة على الأموال العمومية و تنظيم و توجيه المكلفين بالضريبة و التحقق من مدى شرعية و صحة المعلومات المصرح مع الدخل الحقيقي ، و ما تم التحصل عليه من معلومات من مصادر أخرى، و العمل على اكتشاف الأخطاء و المخالفات بهدف تصحيحها و تقويمها.

ونظرا للدور الهام الذي تلعبه مستويات الرقابة الجبائية فقد تم إنشاء هياكل إدارية تختص بعملية الرقابة الجبائية و إجراءاتها إضافة إلى السهر على تنفيذ قوانينها و مراقبة السير الحسن لها وطنيا، ولائيا، و كذا جهويا، و لتحقيق الأهداف المرجوة فقد عمل المشرع الجزائري على وضع قوانين موحدة في نفس الوقت بالنسبة للمكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية، و في نفس الوقت فرض على المكلفين بالضريبة عدة التزامات كما منحه في المقابل حقوق يتمتع بها ، كما حدد لها المشرع اشكالا باختلاف نوع النشاط و أهمية رقم الأعمال و من جهة اخرى قام بسن مجموعة من القوانين و الإجراءات التي تنظم سير عملية الرقابة الجبائية.

الفصل الثالث :

دراسة حالات تطبيقية للرقابة الجبائية

تمهيد :

بعد الانتهاء من الجانب النظري والدراسة التي قمنا بها في الفصلين المتضمنة اهم النقاط المتعلقة بموضوع الجباية والرقابة الجبائية و تقنيات التحقيق في المحاسبة، واستعرضنا كذلك جملة من الأدوات والإجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن.

سنحاول من خلال هذا الفصل تجسيد الجانب النظري في الجانب التطبيقي، بداية لا بد من الإشارة اولا الى التعريف بمديرية الضرائب و فروعها و الدور الهام الذي تلعبه في السهر على تطبيق القوانين والقيام بالمهام الموكلة اليها على أكمل وجه.

لإستكمال الموضوع تم اختيار دراسة حالة ميدانية تمت لإحدى المؤسسات الاقتصادية، وذلك على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، حيث خضعت هذه الأخيرة للتحقيق المحاسبي نظرا لبرمجة ملفها من طرف المفتشية بسبب وجود مؤشرات لوحظت في محاسبتها توجي بعدم احترام القواعد و القوانين المحاسبية المعمول بها لأغراض ضريبية.

على ضوء ذلك تم تقسيم هذا الفصل من الدراسة الى:

- ✓ المبحث الاول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس؛
- ✓ المبحث الثاني: دراسة حالة التحقيق المحاسبي لشركة فردية (خدمانية)
- ✓ دراسة حالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛

المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس

تعد مديرية الضرائب لولاية بومرداس من الهيئات العمومية على مستوى الولاية، وهي تنشط في المجال الجبائي تطبيقا لمختلف القوانين المنصوص عليها من طرف المشرع الجبائي الجزائري .

من خلال هذا البحث، سيتم تقديم المديرية تقديما عاما، إضافة إلى تحديد مهام المديرية الفرعية لها وكذا تقديم الهيكل التنظيمي و الإداري لها.

المطلب الأول: نشأة المديرية و مهامها

أولا : نشأة المديرية

تعتبر مديرية الضرائب من الهيئات العمومية، حيث تعتبر من السلطات التنفيذية للدولة لممارسة وتطبيق مختلف سياستها الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي، وتحصيل الضرائب لفائدة الخزينة العمومية، وإجراء عملية الرقابة على التصريحات المكلفين بالضريبة المعنيين على مستوى الولاية، و يتم تنفيذ المهام المخولة لها وفق للقوانين السارية المفعول، والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون التسجيل ، قانون الطابع ، قانون الرسم على رقم الأعمال ، وقانون الإجراءات الجبائية.

تأسست المديرية الولائية للضرائب و من بينها مديرية الضرائب لولاية بومرداس، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 12 فيفري 1991، والمتضمن تنظيم و اختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم، وتتضمن هذه المديرية خمس (05) مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- المديرية الفرعية لتحصيل
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
- المديرية الفرعية للوسائل

ثانيا : مهام المديرية

إن المديرية الولائية المتواجدة على مستوى الوطن لها أهداف مشتركة ومهام مسطرة عليها من طرف المديرية العامة، لذا يجب القيام بها على أكمل وجه، ففيما يخص الأهداف السياسية للمديرية نجد تنفيذ

السياسة للمالية للبلاد و تزويد ميزانية الدولة و الجماعات المحلية بالأموال ، عن طريق فرض و تحصيل الضرائب

أما يتعلق بالمهام فهي تنقسم حسب التقسيم الفرعي للمديرية، تنص المادة 39 من القرار 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 المحدد لنظام الإقليمي وتنظيم واختصاصات المديرية الجهوية والولائية للضرائب ، نجد أن مديرية الضرائب لولاية بومرداس تضم خمس مديريات، وسيتم عرض مهام كل مديرية فرعية على حدى خلال المطلب الموالي :

المطلب الثاني : مهام المديرية الولائية للضرائب

تحتوي المديرية الولائية للضرائب وفق التشريع على مصالح متفرعة تصب في مجملها على السير الحسن وهو على النحو التالي :

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

حسب المادة 40 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 تضم هذه المديرية الفرعية 3 مكاتب:

1. مكتب الإحصائيات :

و الذي يقوم بالعمليات التالية:

- ✓ استقبال المعلومات الجبائية
- ✓ البحث عن المراكز و الأوضاع الجبائية
- ✓ ربط الإتصال بالجماعات المحلية بحسب المعلومات الجبائية

2. مكتب الجداول :

ويهتم بما يلي :

- ✓ مراقبة التصفيات وتقييم المعلومات الخاصة بالجماعات المحلية
- ✓ متابعة الدائمة للضرائب و الرسوم من خلال الوسط المعلوماتي وذلك باستعمال المصفوفات الخاصة بالرسم والضريبة وتحصيلها.

3. مكتب التنظيم و التنشيط و العلاقات العامة :

- ✓ يقوم باستقبال المعلومات الواردة للمديرية لكل من إعلاميات جبائية
- ✓ التنسيق بين الأعمال من خلال القوانين المفروضة من الوزارة
- ✓ مراقبة المعالجة للضرائب والرسوم من خلال التحصيل
- ✓ المتابعة المعمقة للملفات الجبائية
- ✓ الإتصال بالمكلف

ثانيا : المديرية الفرعية للتحصيل :

حسب المادة 41 من نفس القرار حيث تضم هذه المديرية ثلاثة مكاتب:

1. مكتب مراقبة التحصيل:

والذي يقوم بالأعمال التالية :

- ✓ مراقبة التحصيلات
- ✓ متابعة الأوضاع والحالات الجبائية للمكلف
- ✓ مراقبة حالة السيولة و إقرار ذلك بملفات
- ✓ التقييم الزمني التحصيل الجبائي

2. مكتب التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العملية:

و يقوم هذا المكتب ب:

- ✓ مراقبة الميزانية الولائية والميزانيات الإضافية و التراخيص المتعلقة بفتح الاعتمادات المخصصة للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها المالي قابضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية
- ✓ مراقبة تنفيذ الإدارات المقدره في ميزانية البلديات والمؤسسات العمومية المقدمة من طرف محصلي الضرائب

3. مكتب التصفية:

تقوم هذه المصلحة بما يلي :

- ✓ مراقبة عملية التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالقرارات والعقوبات المالية
- ✓ استقبال الإحصائيات من القابضات

✓ مراقبة التدخلات المالية للقابضات

✓ متابعة السيولة السنوية

ثالثا : المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية :

و تحتوي على :

حسب المادة 48 من نفس القرار فهذه المديرية تضم ثلاثة مكاتب:

1. مكتب المنازعات:

و تتمثل وظائفه فيما يلي :

✓ استقبال الشكاوى المتعلقة بتخفيضات و الوعاء والتحصيل

✓ الاستعانة بالمراقبة المحاسبية في حالة التسجيل

✓ استقبال الشكاوى و الغرامات و العقوبات

✓ مساعدة المكلف على فهم الواجب الجبائي

2. مكتب النزاعات الإدارية والقضائية:

✓ يقوم باستقبال الطعون الجبائية بتكليف من المديرية الولائية

✓ النظر في الشكاوى المتعلقة بالمقاضاة والتخفيضات

✓ النظر في الإعفاءات و الرسوم غير محصلة

✓ الدفاع في المحكمة النيابية عن الإدارة ضد المكلف

3. مكتب التبليغ و الأمر بالتخفيض:

يتمثل هذا المكتب فيما يلي :

✓ الإبلاغ بالقرارات المأخوذة اتجاه المكلف من قبل المديرية الولائية

✓ الإتصال عن طريق الإحصائيات في مجال الطعن و الإحتجاج

رابعا : المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

وتتكون من :

1. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية

تنص المادة 53 من القرار السابق أن مكتب البحث عن المعلومات الجبائية يكلف ب:

- ✓ أعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والإدارات و الأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل توفرهم على المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة، أو تحصيلها.
- ✓ برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص من طرف اللجان و الفرق المختلطة،
- قصد البحث عن المادة الجبائية و السهر على إجراء التدخلات في الأجل المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة الحصيل
- ✓ تقييم أنشطة المكاتب و المتفشيات في هذا المجال و تقديم الإقتراحات التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة .

2. مكتب البطاقات و الكشوفات

- تنص المادة 54 من نفس القرار أن مكتب البطاقات و المقارنة مكلف ب:
- ✓ تأسيس البطاقات و مساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتهم
- ✓ حفظ رزم العقود بجميع أنواعها ، الخاضعة لإجراءات التسجيل و تسليم مستخلصات منها
- ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجبائية السارين المفعول.
- ✓ استقبال المعلومات المحصل عليها من طرف المكتب و المصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تصنيفها و توزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية بغية استغلالها.
- ✓ تنظيم استغلال جداول لزيائن و سندات التسليم و الوثائق الأخرى، بكيفية تعمل على تنشيط و توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول و السندات.

3. مكتب التحقيقات الجبائية :

- تنص المادة 55 من نفس القرار، أن مكتب التحقيقات الجبائية ومراقبة التقييم يكلف ب:
- ✓ إحداث و تسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات و الأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل أن يكون محل التحقيق أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية، و هذا على أساس المعايير التي قررتها الإدارة المركزية
- ✓ برمجة القضايا التي يتم التحقيق فيها سنويا و متابعة إنجاز البرامج في الأجل المحددة
- ✓ متابعة و مراقبة عمل فرق التحقيق، و السهر عند إجراء الفرق لتدخلاتها، احترام التشريع و التنظيم الساري بهما العمل ، و حقوق المكلفين بالضريبة الذين تم التحقيق في محاسبتهم و كذا المحافظة على مصالح الخزينة
- ✓ السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عمليات التحقيق و الإرسال المنظم لتقارير التحقيق إلى الإدارة المركزية

✓ برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات و الحقوق العقارية و المحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والأسهم أو حصص الشركة وكذا التقييمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل .

4. المديرية الفرعية للوسائل :

حسب المادة 56 من القرار السابق فالمديرية الفرعية للوسائل تضم ثلاثة مكاتب:

✓ مكتب الموظفين و التكوين

✓ مكتب عمليات الميزانية

✓ مكتب الوسائل و الإعلام الآلي

أ. مكتب الموظفين و التكوين :

تنص المادة 57 من نفس القرار أن مكاتب الموظفين و التكوين يكلف ب:

✓ يقوم بمتابعة الأشخاص و مهامهم

✓ عقد ندوات المحافظة على السير المهني

✓ توجيه و تنظيم الأشخاص داخل المديرية الجهوية

ب. مكتب الوسائل و الإعلام الآلي :

✓ يقوم بمتابعة المعدات و الأدوات المكتبية و غيرها لضمان السير الجديد لعمل المديرية

✓ المشاركة في استخدام الوظائف و جعلها مسايرة لقانون المالية

✓ تأمين السير المهني لمحفظه الوثائق

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمديرية الولاية بومرداس و مفتشية الضرائب التابعة

لها " زموري "

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس وكذا الهيكل

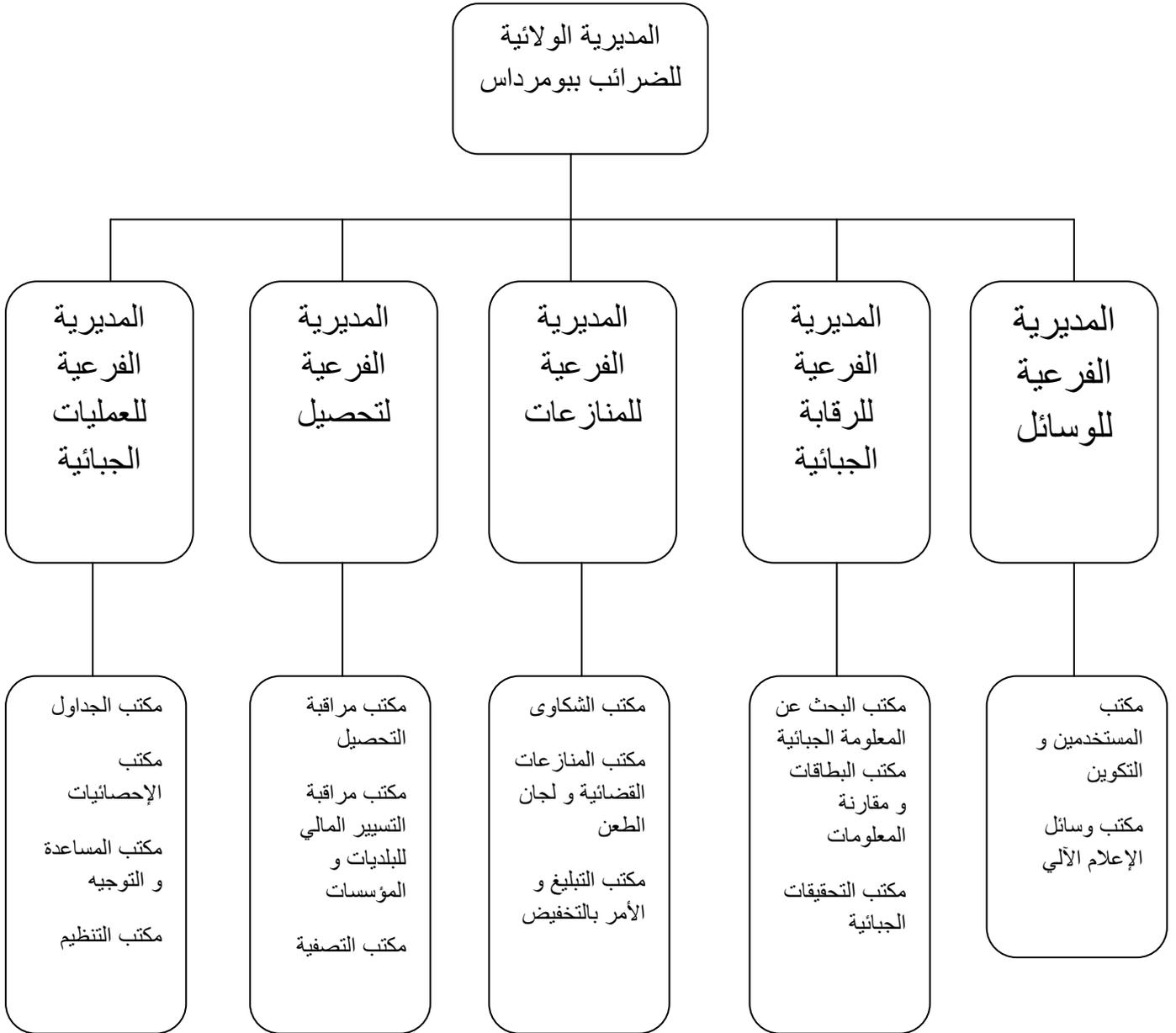
التنظيمي لإحدى المفتشيات التابعة لها (المفتشية الضرائب زموري)

أولا : الهيكل التنظيمي لمديرية الولاية بومرداس

يهدف تسجيل قراءة و فهم فروع الإدارة الضريبية الولاية ، نستعين بالمخطط التالي الذي يوضح فروع

الإدارة حسب المديریات الفرعية لها، و تأخذ الشكل الموالي :

الشكل رقم (08) : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ببومرداس



المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب

ثانيا : الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب " زموري " التابعة لولاية بومرداس

تعريف مفتشية الضرائب لزموري :

تأسست مفتشية الضرائب لزموري سنة 1994 و هي تشرف على تسير حوالي 172 ملف لأشخاص المعنويين وحوالي 2772 ملف للأشخاص الطبيعيين ،هذا ما جعلها تحتل المرتبة الحادية عشر من بين 13 مفتشية على مستوى مديريات الضرائب لولاية بومرداس من ناحية الكثافة الجبائية و حسب إحصائيا سنة 2022.

وفي الوقت الحالي يحتضنها نزل المالية الكائن بالثنية وذلك بعد الحريق الذي تعرض له بمقرها الأصلي الكائن بزموري في 23 أفريل 2010 نتيجة لأحداث التقب.

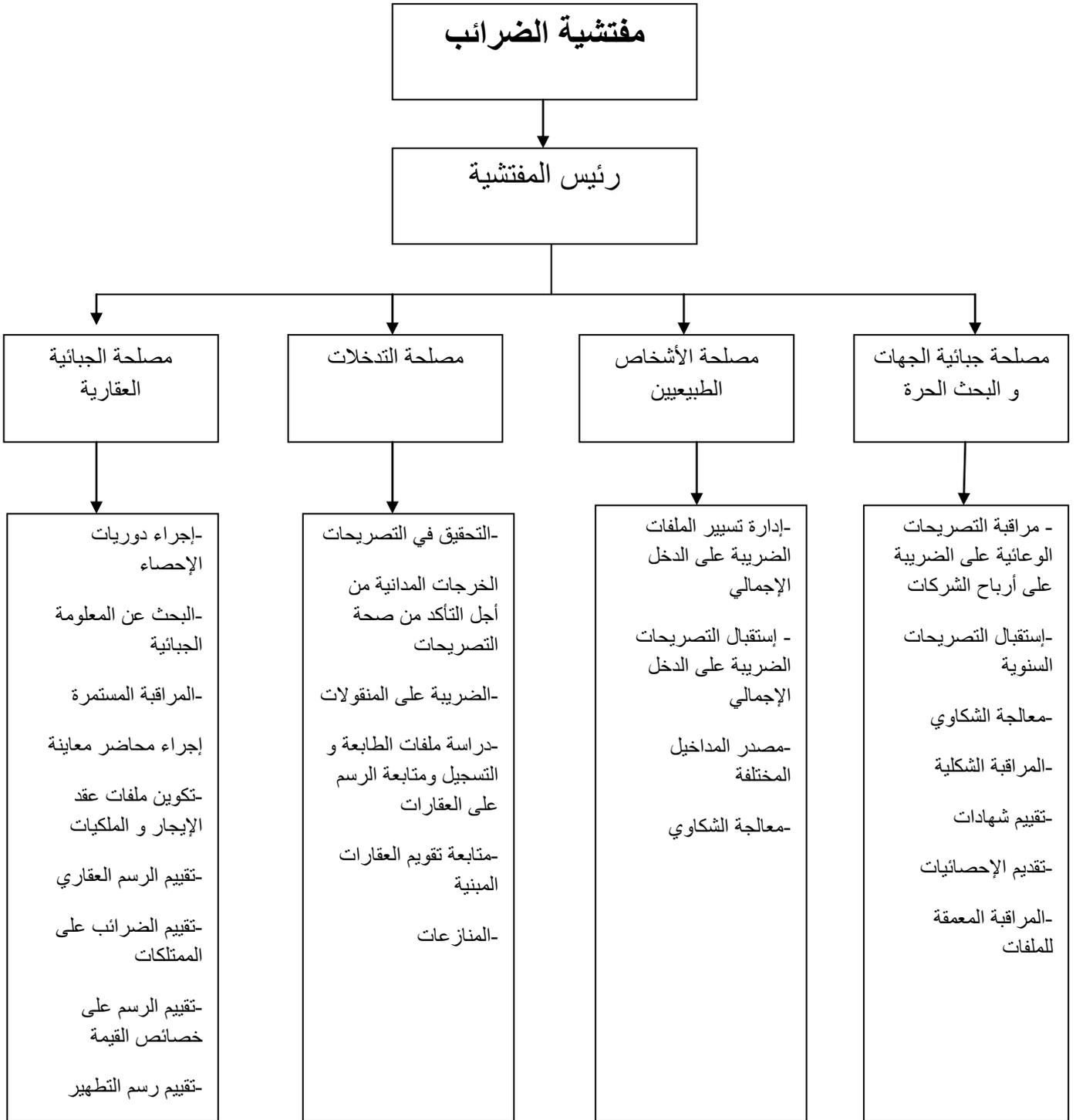
نزل بالثنية يضم مفتشيات لكل من بلديات : الثنية ، زموري ، بني عمران ، و قبضة ضرائب الثنية و قبضة ضرائب ما بين البلديات

أما فيما يخص البلديات التابعة لمفتشية زموري فهي تشمل كل من بلدية زموري ، سي مصطفى، لقاطة، جنات.

الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب " زموري " :

سوف نتطرق إلى الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب (زموري) في الشكل التالي الذي يوضح المصالح المختلفة التابعة لها

الشكل رقم (09) : الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب (زموري) التابعة لولاية بومرداس



المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مفتشية الضرائب (زموري)

المبحث الثاني : دراسة حالة التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب

قصد تدعيم المعلومات التي تطرقنا إليها في الفصلين النظريين السابقين سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى الحالة التطبيقية التي تخص إجراءات التحقيق المحاسبي ، و للتعرف على شكل أوسع على خطوات التحقيق المحاسبي و كذا النتائج التي يتوصل إليها المحققان أثناء عملية التحقيق و كذا كشف محاولة الغش من دفع الضريبة من طرف المكلف إن وجدت.

المطلب الأول : التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق المحاسبي من أهم المراحل التي لا يستغني عنها المحقق خلال إجراء عملية التحقيق المحاسبي حيث تم اختيار ملف الشركة "س" من بين الملفات التي تخضع لبرامج الرقابة الجبائية ، وذلك بالاستناد على مجموعة من القواعد و المعايير السابقة الذكر .

حيث يوكل رئيس مكتب الرقابة الجبائية مهمة التحقيق المحاسبي إلى العونين المحققين، و بعد اطلاعهما على الملف الجبائي للشركة المعنية بالتحقيق تم إرسال الإشعار بالتحقيق كما هو مبين في الملحق رقم (03) لمسير الشركة "س" حيث يتضمن هذا الإشعار على (اسم الشركة ، نشاط الشركة ، نشاط الشركة، عنوان الشركة ، الضرائب و الرسوم المتعلقة بالتحقيق ، السنوات المعنية بالتحقيق). متبوعة بميثاق المكلف بالضريبة الذي يتضمن حقوق و واجبات المكلف بالضريبة .

وكذلك يتضمن هذا الإشعار تاريخ أول تدخل هو التاريخ الفعلي لبداية التحقيق

حيث يرسله لمسير الشركة الشركة "س" و هي شركة فردية (خدماتية) يتمثل نشاطها في كراء الحافلات لنقل المسافرين مقرها بلدية ثنية التابعة لولايي بومرداس .

سنوات التحقيق وذلك لفترات الآتية : 2011/1/1 إلى غاية 2014/12/31 المتعلقة بكل الضرائب و الرسوم التي تخضع لها الشركة "س" و تتمثل في :

- ✓ الرسم على النشاط المهني
- ✓ أجور العمال
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي
- ✓ حقوق الطابع

✓ الرسم على القيمة المضافة

✓ الرسم على التكوين المهني و التمهين

تم إرفاق الإشعار الأولي بميثاق حقوق و واجبات المكلفين بالضريبة ، كما أن الشركة المعنية بالتحقيق (الشركة "س") يمكنها الاستعانة بمستشار أثناء إجراء التحقيق في المحاسبة ،وأنها تستفيد من أجل أدنى للتخصيص مدته (10 أيام) ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار ، وهذا طبقا للمادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، فاعلى مسير الشركة "س" خلال هذه الفترة تحضير الدفاتر و الوثائق المحاسبية وكذا التصريحات و المستندات المستعملة التي من حق المحقق الاطلاع عليها ، مع توقيع مسير الشركة المستلم ، وكذا توقيعي العونين المحققين مع ذكر الاسم و اللقب و الرتبة .

المطلب الثاني : إجراء عملية التحقيق المحاسبي و النتائج المتواصلة إليها

إن العونين المحققين و بالاعتماد على ما توفر لديهم من معلومات حول الوضعية الجبائية للشركة "س" ،تم إجراء عملية التحقيق المحاسبي وذلك بإرسال إشعار لمسير الشركة "س" و ذلك بالتاريخ 2015/11/22 تحت رقم 647/diw35/sdcf من أجل تحقيق محاسبي شامل على مستوى مقر المؤسسة لسنة 2011/1/1 إلى غاية 2014/12/31 على الضرائب المعنية بالتحقيق و التي هي :

✓ الرسم على النشاط المهني

✓ أجور العمال

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي

✓ حقوق الطابع

✓ الرسم على القيمة المضافة

✓ الرسم على التكوين و التمهين

1. الدراسة المحاسبية :

في نفس اليوم تم تقديم الإشعار لمسير الشركة "س" و التي طالب من خلاله العونين المحققين المسير بالتقديم الوثائق المحاسبية بعد استلامه الإشعار الاولي لتحقيق ، لإجراء عملية التحقيق المحاسبي وهذه الوثائق تتمثل في :

أ. الوثائق الأساسية :

و التي تتمثل في :

دفتر اليومية، دفتر التقويم ، دفتر الأجور .

ب. الوثائق المكملة :

و التي تتمثل في :

دفتر المشتريات ، دفتر المبيعات ، دفتر الخزينة ، دفتر البنكي ، دفتر الأجراء العمليات العامة ، دفتر الكبير، دفتر الحسابات العامة ، الميزانية العامة لحسابات الأساسية .

ج. الوثائق الأخرى:

و التي تتمثل في :

فاتورة البيع ، فاتورة الشراء ، فاتورة الأعباء ، فاتورة الاستثمارات ، الكشف البنكي التصريحات المشتركة لأجراء

2. الأخطاء و التجاوزات :

بعد دراسة الملف الجبائي لمسير الشركة " س " ، تم إجراء عملية التحقيق المحاسبي أين اكتشف خلالها العديد من الأخطاء و التجاوزات والتي تمثلت فيما يلي:

✓ حدوث اختلالات في فواتير البيع الذي تم تقديمها في التصريح السنوي (لسنوات المعينة بالتحقيق

2011 إلى غاية 2014)

✓ محاسبة ووثائق الكراء السيارات رباعية الدفع

حيث أن هذه السيارات قام المكلف بكرائها ليقوم بكرائها لزبائن بدون بيانات تصحيحية ، حيث أن هذه الأعباء (السيارات) لا يستطيع وضع حسومات على القيمة المضافة لكون هذه الأخيرة خارج عن الأنشطة المؤسسة

✓ الفواتير المسلمة من طرف السيد "ع" لا تقبل من طرف الإدارة لأن هذا المكلف بالضريبة غير

محصي من طرف الإدارة الضرائب ، وكذلك الرقم الجبائي المدون في الفاتورة خاطئ ، ولديه رقم

السجل التجاري غير مطابق نشاط نقل المسافرين ولهذا فإن حسومات الرسم على القيمة المضافة

للفواتير المقدمة من طرف هذا الأخير غير مقبولة

✓ الفواتير المقدمة من طرف السيد "ب" الرسم على القيمة المضافة غير مقبولة لأن هذا الأخير يخضع لنظام الجزائي الموحد إذن الحسومات الرسم على القيمة المضافة غير مقبولة وهذا حسب المادة 64 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي تنص " يتعين على كل مدين بالرسم على القيمة المضافة ،يسلم أموالا أو يقدم خدمات إلى مدين آخر ، أن يسلم له فاتورة أو وثيقة تحل محلها ، ويجب أن تذكر الفواتير أو الوثائق التي تحل محلها ، بصفة متميزة ، مبلغ الرسم على القيمة المضافة المطالب به زيادة على السعر أو المدرج في السعر .

يعتبر كل شخص ، يذكر هذا الاسم ، بينما هو غير مدفوع فعلا ، مسؤولا شخصيا عنه ، سواء كان صفة الخاضع للرسم على القيمة المضافة أم لا .

لا يجوز للمدين بالرسم، التابعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة ، أن يذكروا في فواتيرهم الرسم على القيمة المضافة ، و إلا طبقت عليهم العقوبات"

✓ إدخال أموال إلى الخزينة غير مبررة (أي بدون بيانات تبريرية) لسنة 2011 هذه الأموال لا بد من تبريرها فهي تؤثر على الضريبة على الدخل الإجمالي

➤ تقرير بالتاريخ 2011/01/02 بمبلغ 450000.00 دج

➤ تقرير بالتاريخ 2011/04/06 بمبلغ 5000000.00 دج

➤ تقرير بالتاريخ 2011/04/18 بمبلغ 520000.00 دج

➤ تقرير بالتاريخ 2011/06/01 بمبلغ 1500000.00 دج

➤ تقرير بالتاريخ 2011/07/11 بمبلغ 100000.00 دج

➤ إجمالي مبالغ هذه التقارير قدرت ب 4370000.00 دج

✓ حساب المورد لديه رصيد على حساب "دين" لسنة 2014 بمبلغ 9380000.00 دج

حيث أن المكلف بالضريبة صرح أنه قد دفع شيك بنكي قيمته 212000000.00 دج أي الفرق

بين المبلغين يساوي : 7260000.00 دج

و عند قيام بعملية التحقيق في فواتير الشراء تم ملاحظة أن جميع الفواتير الشراء (toyota الجزائر) قد

تم دفعها بكامل لهذا فإن المبلغ 7260000.00 دج يعتبر كدخل غير مصرح به .

إلى غاية 2014/12/31 فواتير تمويل السيد "ب" الفاتورة رقم 02 و 04 بتاريخ 2013/7/4 بمبلغ بدون رسم 243000 دج و الممول السيد "ج" الفاتورة رقم 02 و 04 بتاريخ 2014/6/7 لمبلغ 148800 دج غير مدفوعة وعليه الرسم على القيمة المضافة يجب أن تسترجع وهذا طبقا للقانون 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال الذي ينص " يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله استحقاق أداء الرسم ،ولا يمكن أن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مائة ألف دينار 100.00 على كل عملية خاضعة للضريبة ، نقدا يمكن إدراج الرسم الذي تم إغفال خصمه في التصريحات اللاحقة إلى غاية 12/31 من السنة التي تلي سنة الإغفال ويجب أن يسجل بشكل مفصل عن الرسوم القابلة للخصم المتعلقة بالفترة الجارية موضوع التصريح

- ✓ إجراء حسابات على الرسم على السيارات الجديدة خاطئة كما هي مدون في الجدول
- ✓ تصريحات مكلفة على الرسم التمهين لسنوات 2011 إلى غاية 2014 لم يدفع شئ و هذا طبقا لقانون رقم 97-02 ل 13 /12 /1997
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2013/2014 محسوبة على أساس 592793 دج هي في الأصل دخله 5927195 دج (القيام بعملية التصحيح)
- ✓ الفاتورة رقم 08 بتاريخ 2013/12/31 التي تدل على الإستهلاكات لسنة 2013 ثم إجراء محاسبتها في سنة 2014، (التي تدل من المفروض القيام بها في سنة 2013 المكلف بالضريبة قام بها سنة 2014) لمبلغ 876800 دج
- ✓ نفس الشئ بالنسبة للفاتورة التالية للممول " ق" لسنة 2011 و 2012
- ✓ هناك وثائق أجراء غير مطابقة للنظام العام القانون المعمول به (دفتر الأجراء)

خلاصة :

نظرا للاختلالات الموجودة في محاسبة المكلف ، الإدارة الجبائية ترفض محاسبته حسب المادة 1-43 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على ان " لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها ، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع و ذلك عندما :

- ✓ يكون مسك الدفاتر و السندات المحاسبية و الوثائق الثبوتية غير مطابق لإحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون من القانون التجاري التجاري و للنظام المحاسبي المالي و غيرها من التشريعات و التنظيمات المعمول بها .

✓ تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

3. التسويات :

عند قيام العونين المحققين بإجراء التحقيق في المحاسبة لمسير الشركة "س" أين اكتشف خلالها العديد من الأخطاء و التجاوزات و التي أجريت تسويات و تصحيحات عليها كما سيوضح فيما يأتي:

أ. إعادة تقييم رقم الأعمال

تمت على مختلف فواتير البيع حيث تم حسابها على أساس سنة 2010 و لقد تم إجراء محاسبتها سنة 2011 ، كما هو موضح في الجدول الموجودة ، وكذلك بالنسبة لسنوات 2011 إلى غاية 2014.

جدول رقم (07) : إعادة تقييم رقم الأعمال

2014	2013	2012	2011	السنوات
224994.78	32963218	39711906	29216912	رقم الأعمال المصرح به
16139972	25516620	10184378	3039150	رقم الأعمال المصرح ب-1n
2644074	16139972	25516612	10148487	رقم الأعمال المصرح ب+1n
9003580	23586569	55044139	36362149	رقم الأعمال المعترف

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب

ب. إعادة تشكيل النتائج

نظرا لرفض محاسبة المكلف بالضريبة والوضعية الجبائية غير العادية للفواتير المقدمة الموجودة في الجدول التالي ، فالإدارة الجبائية تقوم بتطبيق هامش ربح صافي بنسبة 30% على إجمالي رقم الأعمال المعاد تقويمه (تسويته) ، كما هو موضح في الجدول الموالي :

الجدول (08) : إعادة تقييم النتائج

السنوات	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال المعاد تقويمه	36362149.00	55044139.00	2358659.00	9003580.00
هامش الربح الصافي	%30	%30	%30	%30
نتائج المعاد تقييمها	10908644.00	16513241.00	7057971.00	20701074.00
نتائج المصرح بها	1695841.00	5927195.00	3474483.00	2304847.00
نتائج مخفاة	9212803.00	10586046.00	360148.00	4955153.00

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب

ج. دراسة أساس الرواتب و الأجور

لا يوجد أي أخطاء أو تجاوزات فاعليه لا نقوم بأية تسويات

د. دراسة الرسم على القيمة المضافة الخاصة للمشتريات :

تقديم فواتير الشراء لسنة 2013، 2014، 2012، 2011 غير مطابقة لمعايير تحديد الفاتورة الحسومات

على القيمة المضافة تمت على جميع الفواتير المقدمة التي توجد فيها اختلالات

هـ. دراسة الضريبة على الدخل الإجمالي:

تم تقييم الضريبة على الدخل الإجمالي بتطبيق نسبة 25%، طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب

المباشرة و النصوص المماثلة، بالإضافة إلى احتساب حقوق و غرامات جبائية تطبيقا لنص المادة

193-2 من نفس القانون السابق كما هو موضح في الجدول :

الجدول رقم (09) : الضريبة على الدخل الإجمالي

السنة	2011	2012	2013	2014
الدخل المعاد تقييمه	10908644	16513241	7075971	7260000
الدخل المصرح به	1695841	5927195	3474483	2304847
الدخل المخفي	9212803	10586046	3601488	4955153
الحقوق العادية	3686025	5647634	2344589	2409000
الحقوق على الدخل المصرح به	461544	1942518	1084069	674696
الحقوق المعترف بها	3224481	3705116	1260520	1734304
غرامات 25%	806120	926279	315130	433576
إجمالي الدفع	4030601.00	4631395.00	1575650.00	2167880.00

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب

ملاحظة :

المكلف بالضريبة في سنة 2012 حدث هناك خطأ على مستوى مصلحة الضرائب في تسوية الربح الضريبة على الدخل الإجمالي المصرح به وهو 5927195 دج عوض ل 592793 دج

4. دراسة رسم التكوين المهني المتواصل و التمهين :

بتطبيق المواد 55 و 56 من القانون رقم 97-02 المؤرخ في : 1997/12/31، المتضمن قانون المالية ل1998، و كذا بتطبيق المرسوم التنفيذي رقم 98-149 المؤرخ في : 13/05/1998 و رقم: 09-262 المؤرخ في 2009/08/24، إجمالي الرواتب و الأجور يجب أن تخضع لرسم التكوين مهني متواصل بمعدل 1%، و رسم التمهين بنسبة 1% كذلك .

الرسم الأول يطبق فقط على المؤسسات التي توظف عدد من العمال يساوي أو يفوق 20 عامل، تبعا للمرسوم رقم : 82-298 المؤرخ في : 1982/08/04

كما يتم فرض غرامات و حقوق في حالة اكتشاف مخالفات، طبقا للمادة 193-02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و لأن الشركة "س" لا تملك عدد العمال يساوي أو يفوق 20 عامل، فإنها تخضع لرسم التمهين فقط كما يبينه الجدول التالي :

الجدول رقم (10) : فرض رسم التمهين

السنوات	2011	2012	2013	2014
مجموع الرواتب الخام	900000.00	1804510.00	2473600.00	2484000.00
المعدل	%1	%1	%1	%1
حقوق عادية %1	9000.00	18045.00	24736.00	24840.00
معدل الغرامة	%25	%25	%25	%25
قيمة الغرامة	2250.00	4511.00	6184.00	6210.00
الإجمالي للدفع	11250.00	22556.00	30920.00	31050.00

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

المطلب الثالث : تبليغ النتائج و نهاية التحقيق المحاسبي

1. التبليغ الأولي :

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق التي قام بها المحققان و الوثائق التي تم الحصول عليها، يقوم أعوان الرقابة بتحضير المحضر بعملية المراقبة التي تمت على الشركة "س" و ذلك لتصحيح الوضعية الجبائية.

حيث يقوم بإرسال إشعار إعادة التقييم نتيجة التحقيق المحاسبي من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على السيد مسير الشركة "س" عبر البريد إلى عنوان الشركة مكان ممارسة النشاط و ذلك بتاريخ 2015/11/22 على مستوى مديرية الضرائب كما يوضح الملحق 4 التي تضمن كل الإجراءات المتبعة في عملية التحقيق و الأخطاء و التجاوزات التي تم اكتشافها .
تمت الإشارة في إشعار الذي يخص التقويم الجبائي النهائي للوضعية الجبائية أنه بمرور 40 يوم الذي يستفيد منها المسير شركة "س" بإرسال التبريرات و التوضيحات وإعلان موافقته أو رفضه

لها، و قد ورد في الإشعار كذلك أنه في حالة عدم الرد في الأجل الممنوح يعتبر أنه قد وافق ضمنيا على نتائج إعادة التقييم و قرارات الإدارة الجبائية، ولقد تم التوقيع بالإشعار من طرف العونين المحققين المعينان بالتحقيق المحاسبي .

2. رد الشركة "س" :

مسير الشركة "س" قدم ملاحظاته و تبريراته كما هي موضحة في الملحق 5 و بالتالي كان رده :

- ✓ نسبة الربح المأخوذة من طرف المحققين التي تعتبر كبيرة و المقدرة بنسبة 30% من رقم الأعمال تم رفض محاسبتها
- ✓ تقبل الوضعية لرفض لكراء السيارات من نوع (4*4) رباعية الدفع من حسومات الرسم على القيمة المضافة لكون يعتبر خارج عن نشاط الاستغلال
- ✓ المكلف بالضريبة "ع" عند رفض الإدارة الجبائية الفواتير المسلمة من طرفه يطلب الاستفسار لماذا هذا الرفض في محاسبته
- ✓ عند قيامنا بإعادة تقويم رقم الأعمال المكلف أعطت توضيحات أكثر بأن رقم الأعمال الحقيقي هو الذي صرح به كما هو موضح في الجدول الموضح في الملحق 5
- ✓ عندما تم إدخال أموال إلى الخزينة بدون بيانات تبريرية المكلف صرح بأنه أقرض من السيد "ب" دون تقديم أدلة واضحة ما يسمى (عقد الاعتراف بالدين)

3. التبليغ النهائي :

تم إعداد التبليغ ، و ذلك يوم 2016/01/18 تحت رقم 15/diw35/sdcf/bvf ، كما هو موضح في الملحق في الملحق 6 يوضح فيه العونين المحققان قيامها بالتحقيق المحاسبي المتعلق بالإشعار الأولي رقم 647/diw35/sdcf/bvf المستلم من قبل المسير بتاريخ 2015/07/12 و الذي يخص تحقيق في محاسبة الشركة حيث قرر المحققان ما يلي :

- ✓ تم تقبل نسبة الربح التي أخذت بعين الاعتبار نسبة الربح إلى 25%
- ✓ لم تأخذ بعين الاعتبار إعادة تقييم رقم الأعمال الذي قدمه المكلف بالضريبة
- ✓ قيام بتعديلات على حسومات الرسم على القيمة المضافة لسنة 2014، 2011، 2012، 2013
- ✓ إعادة تقييم لأرباح السنوات 2011 إلى غاية 2014 بالنسبة 25%، حيث كانت في البداية 30%

خلاصة :

في النهاية قام المحقق بملأ إشعار بالدفع الذي يقوم بتسجيله على مستوى المفتشية الضرائب الخاضعة لهذا المكلف ثم المفتشية تقوم بإرساله إلى مدير الضرائب للولاية ، من أجل إمضاءه و المدير يرسله إلى قابض الضرائب الخاضع لهذا المكلف و هذا الأخير يطلب من المكلف بالضريبة من أجل تسويته .

المطلب الرابع : دراسة حالة التحقيق المصوب في المحاسبة

يعتبر التحقيق المصوب وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي حيث يتم الشروع في التحقيق المصوب في عين المكان لكي يكون أقل شمولية و أكثر سرعة و مردودية، وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى دراسة حالة التحقيق المصوب في محاسبة الشركة "ع".

1. الإجراءات الأولية للتحقيق المصوب في المحاسبة :

- ✓ يتم اختيار الملف رقم 02/16 N-372/16 من بين الملفات المقدمة للتحقيق
- ✓ قام المدير الفرعي للرقابة الجبائية بإرسال إشعار بالتحقيق إلى ملف الشركة "ع" الذي اختاره رئيس المفتشية المرأسلة تحت رقم 26/diw35/sdcf/bvf N و بيوم 2016/01/24 تم أخذ الملف الجبائي للشركة "ع" وهي شركة فردية يتمثل نشاطها في لأشغال البناء والمقاولات
- ✓ ثم أرسل إشعار التحقيق المصوب إلى المكلف بالضريبة حسب الملحق رقم (07) تحت رقم N 26/diw35/sdcf/bvf بتاريخ 2016/02/11 بين المدة 2016/02/28 إلى غاية 2016/04/24 لسنوات 2013/2012 ، 2014/2013 ، 2015/2014 ، 2016/2015
- ✓ و يكون التحقيق المصوب في المحاسبة على ضريبة واحدة وهي الرسم على القيمة المضافة TVA. وفي يوم 2016/02/11 ، حيث وكلت عملية التحقيق إلى العونين المحققان اللذين قام بتحرير إشعار بالتحقيق و تسليمه إلى مسير الشركة "ع" و في نفس اليوم تم استلام الإشعار مع منحه 10 أيام كحد أقصى للتحضير كل الوثائق المطلوبة ابتداء من تاريخ استلام الإشعار مع توقيع العونين المحققان
- ✓ و بعد انقضاء مدته القانونية انتقل المحققان إلى مقر الشركة "ع" لمباشرة عملية التحقيق

2. دراسة الوثائق المحاسبية المقدمة (من حيث الشكل)

تم احضار الوثائق المحاسبية التالية :

- ✓ دفتر اليومية : وهو مسجل من طرف محكمة برج منايل مسجل في 2011/07/10 يحتوي على 48 صفحة
- ✓ دفتر التقويم: مسجل من طرف محكمة برج منيل 2010/03/01 يحتوي على 91 صفحة
- ✓ الدفتر الكبير للحسابات العامة
- ✓ دفتر الأجرور : مسجل في محكمة برج منايل بتاريخ 2012/07/11
- ✓ الوثائق الأخرى المقدمة :

- فواتير الشراء من 2010 إلى سنة 2015

- الدفتر الخاص بالمبيعات من سنة 2010 إلى سنة 2015

- الدفتر الخاص بالبنك من سنة 2010 إلى 2015

3. الدراسة المحاسبية للملف الجبائي (من حيث المضمون)

بعد دراسة الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة لاحظ المحققان وجود اختلالات و فروقات في الوضعية الجبائية للرسم على القيمة المضافة كما هي موضحة في الملحق 08 (4/2 و 4/3) . وبعد الدراسة المحاسبية للملف الجبائي قرر المحققان بتاريخ 2016/04/28 إبلاغ المكلف بالضريبة ان سنوات التحقيق التي تمت معاينتها سابقا سيتم تغييرها و ذلك بحكم القانون .بالإضافة إلى إعادة تقييم و إجراء كل التعديلات اللازمة الخاصة بالسنوات المعنية بالتحقيق التي تم تغييرها.

4. تعديلات المجرات

سنة 2011 :

الحسومات المجرات في 2011/01/01 إلى غاية 2011/12/31 هي كما يلي :

8435135 - 44977 - 271078 - 2719940 = 4994342 دج

حيث يمثل هذا المبلغ 4994342 دج الرصيد الختامي لسنة 2011

ومبلغ الرسم على القيمة المضافة في 2011/12/31 هو :

4338925 - 7829720 = 3440795 دج

حيث يمثل هذا المبلغ 4338925 دج الحسومات المجرات إلى غاية 2011/12/31

سنة 2012:

قام المكلف بالضريبة بفتح الحساب في 2012/01/01 بمبلغ المصرح وهو 7829720 دج و بعد ذلك قام المحققان بتغيير هذا المبلغ بمبلغ الحسومات المجرات إلى غاية 2011/12/31 وهو 4338925 دج، وهذا حسب المادة 41 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على "يمكن أن تكون العمليات والبيانات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقدمة، محل مراقبة وتسوية بعنوان السنوات غير المتقدمة فقط".

يصبح الرصيد في 2012/01/01 : 4338925 دج

- الرسم على القيمة المضافة على المشتريات المصححة هو 2239051 دج
- الرسم على القيمة المضافة على المبيعات هو 29060 دج
- بما أن الرسم على القيمة المضافة على المشتريات أكبر من الرسم على القيمة المضافة على المبيعات من حق المكلف بالضريبة أن يسترجع مستحقاته من الرسم على القيمة المضافة
- الرصيد الذي على أساسه سيتم غلق سنة 2012 هو اقتطاع الضريبة على تأجيل وهو يساوي:

المبلغ الإفتتاحي لسنة 2012 + TVA على المشتريات – TVA على المبيعات
= الرصيد الختامي لسنة 2012

ت ع :

$$4338925 - 2239051 + 29060 = 6548916 \text{ دج}$$

سنة 2013:

الرصيد 2013/01/01 هو 6548916 دج

- الرسم على القيمة المضافة على المشتريات هو : 2551053 دج
- الرسم على القيمة المضافة على المبيعات هو : 4175374 دج

الرصيد الختامي لسنة 2013 هو كما يلي:

$$4974595 \text{ دج} = 4175374 - 2551053 + 659816$$

الرصيد في 2013/01/01 هو 6598916 دج

2551053 دج = TVA على المشتريات المصححة

4175347 دج = TVA على المبيعات

و منه نستنتج أن المكلف بالضريبة لا يدفع TVA و ذلك في سنوات 2012 و 2013 لأن الحسم الواجب الاحتفاظ به في سنة 2013 كما يلي:

$$\text{الحسم الواجب الاحتفاظ به} = \text{رصيد 2013/01/01} + \text{TVA على المبيعات} - \text{TVA على المشتريات}$$

ت ع :

$$\text{الحسم الواجب الاحتفاظ به} = 6598916 + 2551053 - 4175374 = 4974595 \text{ دج}$$

سنة 2014 :

حيث يبين الجدول الموالي عمليات الرسم على القيمة المضافة لسنة 2014 بالإضافة إلى الحسومات المجرات سابقا و كذا المستحقات الواجب دفعها من طرف المكلف بالضريبة و الجدول التالي يوضح كل عمليات TVA المجرات

الجدول رقم (11) : عمليات الرسم على القيمة المضافة لسنة 2014

الأشهر	TVA على المبيعات	TVA على المشتريات المعترف بها	الحسم السابق	المستحقات الواجبة الدفع	حق الدفع	الحق المسوى
جانفي	لا شئ	لا شئ	5954974	5954974	//	//
فيفري	//	//	5954974	5954974		
مارس	795871	98723	4974595	7874126		
أفريل	153817	//	4126787	6343309		
ماي	016132	631681	6343309	1483759		
جون	454854	48521	1483759	2522926		
جويلية	9921452	1981559	2522926	4593032		
أوت	009860	414913	4593032	8643085		
سبتمبر	1373137	179399	8643085	906347		
أكتوبر	20061	336132	906347	042419		
نوفمبر	698578	840433	042419	184274		
ديسمبر	858815	418275	184274	//	256266	

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب

حق الدفع الإجمالي لسنة 2014 = 266256 دج

من خلال الجدول أعلاه نستنتج :

المستحقات الواجبة الدفع = الحسم السابق لشهر السابق + TVA
على المشتريات - TVA على المبيعات

قاعدة حسابية لجميع الشهور من شهر جانفي إلى شهر ديسمبر كما هو موضح في الملحق 08

سنة 2015 :

الجدول رقم (12) : عمليات الرسم على القيمة المضافة لسنة 2015

الأشهر	TVA على المبيعات	TVA على المشتريات المعترف بها	الحسم السابق	المستحقات الواجبة الدفع	حق الدفع	حق المسوى
جانفي	3931162	111461	//	//	//	//
فيفري	897435	5183021	//	6212585	//	
مارس	5901743	7242521	2585621	7553363	//	
أفريل	4072724	1732101	3363755	5212740	//	
ماي	2723675	2721119	2740521	521184	//	
جوان	205533	153205	521184	//	531143	
جويلية	513370	698227	//	//	815142	
أوت	616444	813366	//	//	80377	
سبتمبر	299145	1973	//	//	326143	
أكتوبر	145516	803329	//	//	63218	
نوفمبر	299145	854332	//	//	555187	
ديسمبر	1085111	876672	555187	3231749	//	

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب

ملاحظة :

الرصيد الأولي لسنة 2016 هو 1749323 دج عوض المصرح به في تصريح جانفي 2016 من

طرف المكلف بالضريبة وهو 6585990 دج

5. تسويات على القيمة المضافة :

بعد كل التعديلات التي قام بها المحققان من أجل تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة قررا القيام بالتسويات النهائية لوضعيته مع فرض غرامة مقدرة بنسبة 25% وهذا بسبب وجود اختلالات في الإيرادات الخاصة بالسنوات 2014،2015 قام المحققان بتسوية هذه الإيرادات وهي مبينة في الجدول الموالي :

الجدول رقم (13) : تسويات المجرات على TVA

السنوات	2014	2015
TVA المصرح بها على المبيعات	17404799	83018659
معدل TVA	17	17
الحقوق العادية على TVA	858815	1713172
الحسم السابق	184274	521184
TVA على المشتريات	418275	5511592
الحق الإجمالي للدفع	256266	0991395
معدل الغرامة	25%	25%
الغرامة	56466	774398
الواجب الدفع	820332	8731743

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب

معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق هو 17% وهذا حسب المادة 21 من قانون رقم الأعمال الذي تم تغييره خلال السنة الحالية 2017 إلى 19%

بموجب نفس المادة أي المادة 21 من قانون الرسوم رقم الأعمال نصت على يحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدل عادي 19%

أما بالنسبة للغرامات فإن المحققان طبق معدل 25% لأن الحق المطلوب للدفع أكبر من 200000 دج و طبقا للمادة 116 من قانون رسوم على رقم الأعمال فإن معدل الغرامة من 25%

6. نتائج التحقيق:

بعد إجراء كل العمليات و الخطوات الحسابية الواجب القيام بها على الوثائق المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة في التحقيق المصوب في محاسبة الشركة "ع" ، و هذا بحضور المحققان و المكلف بالضريبة و كذا محاسب هذا الأخير

و بعد المناقشة التي تمت بحضور السادة المعنين تم الإتفاق على تسوية ملفه الجبائي بإرسال إشعار التسوية النهائية الملحق رقم 09

يقوم المحققان بتسوية الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة عن طريق جدول الضرائب و عند انتهاء من ملئ الجدول الضريبي يقوم المحقق بتسجيله على مستوى مفتشية الضرائب الموجود مقرها الاجتماعي أي مفتشية التنية في المسجل تحت رقم 16/50.

و يرسل هذا الأخير إلى مدير الضرائب من أجل إمضاءه و يقوم هذا الأخير بإرساله إلى قبضة الضرائب من أجل طلب مستحقات الجدول من المكلف بالضريبة نتيجة التحايل عن دفعها سابقا.

المبحث الثالث : دراسة تطبيقية لحالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة vasfe

لقد تطرقنا في الفصل الثاني من هذا البحث إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة حيث تم عرضه من الجانب النظري، الذي وضح لنا مفهوم وشروط و كذا الإجراءات المتعلقة بسير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بإضافة إلى النتائج التي يمكن الوصول إليها من خلال هذا النوع من التحقيقات .

و لنوضح كل ما سبق ذكره في الجانب لهذا التحقيق، سوف نتطرق خلال هذا المبحث إلى دراسة حالة التحقيق المعمق لشخص طبيعي، وهذا من خلال التحقيق من الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف بها ، بهدف مطابقة مداخيله و مصروفاته المصرح بها في الوثائق و الموجودة فعلا. أي يخص هذا التحقيق كل الموارد المالية المتعلق بالمكلف و عائلته في حياته اليومية (نمط المعيشة) اي تقوم بقيام هذا التحقيق على أساس سؤال من أين لك هذا؟

المطلب الأول : المرحلة التحضيرية لتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

تعتبر هذه المرحلة أساسية التي لا يمكن للمحقق الاستغناء عنها في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة ، حيث يتم التحقيق على مستوى مفتشية الضرائب في مقر سكن المكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي ، و ذلك على أساس المعلومات الواردة للمصلحة الضرائب تفيد بأن المكلف بالضريبة تحصل على أرباح تعكس تصريحاته الجبائية السنوية

و بالتالي يتم وضع اسمه ضمن القائمة السنوية المخصصة للملفات المبرمجة لهذا التحقيق

1. اختيار الملف الجبائي لتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة :

تم اختيار ملف السيد "ك" ، من بين الملفات المبرمجة للتحقيق المعمق و ذلك على مستوى المفتشية الضرائب لولاية بومرداس التابعة لها وهذا بعد الاطلاع على تصريحاته السنوية المختلفة و التي تتضمن مختلف أرباحه و مصروفاته السنوية ، تم وضع ملفات لعملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ، حيث كلف رئيس المفتشية التحقيق لعونين المحققين برتبة مفتش مركزي للقيام بعملية التحقيق

2. الإشعار الأولي بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة :

تم إرسال الإشعار الأولي بالتحقيق للمكلف بالضريبة متنوعا بميثاق المكلف بالضريبة حيث يتضمن هذا الأخير جميع الحقوق و الواجبات المكلف بالضريبة ، حيث لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق لشخص طبيعي ، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له من إشعار بالاستلام ، مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في الوضعية الجبائية ، ومنه تستفيد أجل أدنى التحضير يقدر ب15 يوما ابتداء من تاريخ الاستلام ، و هذا طبقا للمادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية .

هذا الإشعار تحت رقم : 424/diw35/sdcf/bvf إلى مقر السكن السيد "ك" المعني بالتحقيق حيث يقطن هذا الأخير ببلدية خميس الخشنة بولاية بومرداس و ذلك في يوم 2013/06/09 وتم استلام وصل الاستلام بتاريخ 2013/06/11 أي تم استلام الإشعار بعد 3 أيام من إرسال الإشعار ، كما هو موضح في الملحق 10.

يتم هذا التحقيق المعمق في مداخل السيد "ك" و ذلك في الفترة الممتدة من 2009/01/01 إلى غاية 2012/12/31 كما هو مبين في الملحق 10، و ذلك بتحليل كل مداخله و مصروفاته المصرح بها الخاصة بالفترة المعنية بالتحقيق ، بإضافة إلى الوضعية المالية المتعلقة بمكلف السيد "ك" و عائلته (زوجته و أولاده) ، وكل ما يتعلق بنمط حياته المعيشية.

يتضمن كذلك الإشعار المدة التي يستغرقها التحقيق وهي سنة واحدة إلا في حالة نقص المعلومات، أو إذا كانت المعلومات المصرح بها خاطئة، أو في حالة اكتشاف محاولات التدليسية يمكن أن تمتد فترة التحقيق لأجل أكثر من سنة واحدة.

المطلب الثاني : سير التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

بعد الإنتهاء من المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة يشرع العونين المحققين في إجراءات سير التحقيق و كذا وضع تسويات إن وجدت، الخاصة بالوضعية الجبائية المصرح بها من طرف المعني بالتحقيق السيد "ك" ، و ذلك باعتماد المحققين على المادة 21 من قانون

الإجراءات الجبائية، حيث تقرر نتيجة عملية تحليل و مقارنة إيرادات و مصاريف السيد "ك" قبول و رفض بعض هذه الإيرادات و المصاريف المتمثلة في الملاحظات التالية :

الحالة الأولى :

تم تقويم بناية المشيدة في قطعة أرض " قطعة أرض بها منزل " بمبلغ 24.000.000 دج و هذا نظرا لعدم وجود أدلة إثبات تم قبوله بعد إجراء عملية التقييم عليها ، حيث يتولى عملية إعادة التقييم مصلحة إعادة التقييم التابعة لمديرية الضرائب لولاية بومرداس ، بإضافة إلى تحرير محضر تم التوقيع عليه من طرف السيد "ك" و ذلك بالتاريخ 2013/08/6 .

الحالة الثانية :

تم تحرير عقود بيع العقارات مختلفة في أوراق مختومة لم يقوم المحققين بإدراجها ضمن المداخيل ، وذلك لعدم تسجيلها لدى مصلحة التسجيل و كذا مصلحة الطابع التابعين لمديرية الضرائب بولاية بومرداس

الحالة الثالثة :

المبالغ التي قام السيد "ك" باقتراضه من زوجته مصرحة بمبلغ 2500.00 و 2212000 بالتوالي على سنوات 2009 ، 2011، و بعد التأكد من جميع التوضيحات الخاصة بمصادر الحصول على هذه الأموال " القروض" تم قبولها من طرف المحققين " الإدارة الجبائية "

الحالة الرابعة :

تمثل هذه الحالة القروض المبرمة من طرف السيد "ك" مع أقاربه ، والمبررة بتصريحات مصادق عليها وذلك من طرف مصالح بلدية خميس الخشنة بتاريخ 2011/03/01 ، حيث اعتبرت هذه القروض مرفوضة من طرف الإدارة الجبائية لكون هذه التصريحات ليس لها القيمة القانونية لأنها لم يتم توثيقها من طرف الموثق "مكاتب التوثيق" و بالتالي تعتبر مرفوضة.

الحالة الخامسة :

حيث تمثل هذه الحالة تكاليف المعيشة لسيد "ك" المكلف بالضريبة ، فإن المبالغ المصرح بها من طرفه وبعد المناقشة الذي تمت بينه وبين المحققين تم قبولها وذلك بتحرير محضر بتاريخ 2013/09/02 الذي تم التوقيع عليه من طرف السيد "ك".

من خلال نتائج الحالات المذكورة سابقا المتوصل إليها من خلال عملية التحقيق، و بناء على الأحكام و القوانين المعمول بها ،قام المحققين بإجراء حوصلة لمجمل الاغيرات المتحصل عليها و ذلك بموازنة إيرادات و مصروفات السيد"ك" مع استخراج الفروقات و إعادة تقييمها كما هو مبين في الجدول الموالي :

الجدول رقم (14) : إجراء عملية الموازنة بين المداخل و المصاريف المصرح بها

البيان	2009	2010	2011	2012
1-المتاحات المستخرجة				
-اقتراضات الزوجة	2500000	2030000	1383000	/
-رصيد أولي	/	/	1560000	/
المداخل الإجمالية (1)	2500000	2030000	2943000	/
2-المتاحات المستعملة				
-شراء منزل	/	/	24000000	/
-مصاريف التوثيق	/	/	120000	/
-حقوق التسجيل	/	/	600000	/
-رسم الرهن	/	/	240000	/
-مصاريف نمط المعيشة	60000	60000	60000	60000
-كهرباء + غاز	150000	150000	150000	150000
-الهاتف-الملابس	200000	200000	200000	200000
-الغذاء	60000	60000	60000	60000
-مصاريف أخرى				

470000	25430000	470000	470000	المصاريف الإجمالية (2)
+470000	+22487000	+1560000	+2030000	الرصيد (1)-(2)

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب

نلاحظ من خلال الجدول أن وجود مداخيل غير مصرح بها وذلك في سنوات 2011، 2012 على التوالي :

فالرصيد السابق يعني أن مصاريف السيد "ك" فاقت إرادته المصرح بها و بالتالي ذلك راجع لحدوث غش جبائي ، حيث يجب إخضاع هذه المصاريف إلى الضريبة على الدخل الإجمالي ذلك مع تطبيق غرامات مالية وهذا طبقا للمادة 193 و 104 لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي تنص " عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة ، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح ،يزاد على المبلغ الحقوق التي تملص منها أو بها نسبة :

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه
 - 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 دج و يقل عن مبلغ 2000000 دج أو يساويه
 - 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج
- نستنتج من نص المادة السابقة الذكر أنه يتم فرض نسبة الغرامات 25 % على سنة 2011 و 15 % على سنة 2012 على المداخيل غير المصرح بها من طرف السيد "ك" الموضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (15) : المداخل غير المصرح بها من طرف السيد "ك"

البيان	2011	2012
-المداخل الغير مصرح بها	22487000	470000
-الحقوق العادية	7738450	81000
-الغرامة	(%25)1934612	(%15)12150
الدفع الإجمالي	9673062	93150

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب

المطلب الثالث : نتائج و نهاية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

بعد إنتهاء من عملية سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة يتضح لنا النتائج التحقيق متعلقة بسيد"ك" و كذا نهايته .

1. نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

بعد القيام بإعادة تقييم الأساس الخاضع للضريبة مع فرض الغرامات المناسبة ، وذلك حسب قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، قام المحققين بتحرير إشعار إعادة تقييم النتائج عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ، حيث تم إعلام السيد "ك" بنتائج التحقيق مع إجراء التسويات اللازمة و قد أرسل الإشعار بالتاريخ 2013/12/24 إلى عنوان حي ولاد علي خميس الخنشنة العنوان الشخصي للسيد "ك" ، كما تضمن الإشعار كل التعديلات المقترحة و المنجزة على بعض المداخل وهذا لإعادة تقييم الأساس الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي ، كما تم ذكر المدة الممنوحة للسيد "ك" ، لرد على هذا الإشعار ، فهذه المدة محددة 40 يوم و هذا حسب المادة 21-5 من قانون الإجراءات الجبائية التي جاء في نصها " يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله " ، بالإضافة السيد "ك" يمكنه الاستعانة بوكيل أو محاسب أو مستشار وذلك عن طريق اختياره الشخصي ، كما هو مبين في الملحق 13

و في الأخير جاء رد السيد "ك" على إشعار إعادة التقييم و ذلك قبل انقضاء الفترة القانونية (40يوما) الممنوحة له، وذلك بتاريخ 2014/02/01 أرسل السيد "ك" ردا إلى مديرية الضرائب بولاية بومرداس حيث تضمن الرد جملة من التوضيحات التالية :

- قام السيد "ك" بتقديم التوضيحات الخاصة بالحالة الأولى المتمثلة في اقتناء قطعة الأرض، و ذلك بكونه يكون قد لجأ إلى الافتراض من أقاربه لكونه يعتبرون السيد "ك" محل الثقة و الأمان ،وعلى هذا الأساس تم التعاقد على التصريح لدى مكاتب البلدية وذلك مع حضور شهود على ذلك
- أما بالنسبة إلى الحالة الثانية المتمثلة في عقود بيع العقارات مختلفة التي لم يتم تسجيلها لدى مصلحة التسجيل و الطابع قام السيد "ك" بتسجيل تلك العقود لدى مصلحة أملاك الدولة و محافظة العقارات وهذا بهدف منحها الصفة القانونية .ولتصبح مصادق عليها من طرف الدولة ،وتم استلام هذا الرد من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس بتاريخ 2014/02/05
- بعد دراسة التبريرات المقدمة من طرف السيد "ك" ،قرر المحققين استبعاد ذلك لأن كل التبريرات المقدمة لم تكن مقنعة لكونها لا تتسم بصفة القانونية المقنعة ،ولذلك فإن النتائج المتوصل إليها في الإشعار الخاص بإعادة تقييم لم تتغير و تعتبر كقرار نهائي للإدارة الجبائية ،وهذا ما جاء في القرار النهائي في الوثيقة رقم 171/diw35/sdcf/bvf بتاريخ 2014/03/02 و الذي تم إرساله إلى السيد "ك" المكلف بالضريبة و بذلك إعلامه بالقرار النهائي المتوصل إليه من طرف إدارة الضرائب و الذي يخص الوضعية الجبائية.
- بالإضافة إلى تسوية وضعية في أقرب الآجال ،كما هو موضح في الملحق 13 ،حيث تم استلام هذا الإشعار من طرف السيد "ك" بتاريخ 2014/04/08 مع توقيعه و توقيع المحققين على هذا التقرير النهائي

➤ و منها نستنتج أن السيد "ك" قد تحايل على القانون وذلك بعدم تقديم التبريرات الكافية

و منه يتضح لنا أن القانون فوق كل شيء و كشف جميع التلاعبات التي أراد القيام بها من غش من دفع الضريبة التي أصبحت ظاهرة أو جريمة لا يتستر عليها القانون .

خلاصة الفصل :

بعد دراستنا للجانب التطبيقي الذي يمثل في نشاط مديرية الضرائب لولاية بومرداس تعرفنا على موقع المديرية و مختلف هياكلها و المهام التي تقوم بها المديرية الفرعية التابعة لها ، و الدور الذي تلعبه للسهر على تسيير الملفات الجبائية ومراقبة التصريحات التي تقوم بها ، من خلال تطبيق أساليب الرقابة الجبائية التي تعتبر من أنجح الطرق التي يمكن اعتمادها للتعرف على سلوكيات المكلفين بالضريبة ، واكتشاف الأخطاء و الإغفالات و أي محاولة للتدليس أو الغش الجبائي في التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين و ذلك بالمقارنة بما هو مصرح به و بما هو موجود في الميزانية ، كما تقوم بمتابعة الأفراد من أجل التصريح بالأنشطة التي تقوم بها و إعداد الملفات الجبائية الخاصة بهم و تسوية وضعيتهم الجبائية ، وهذا ببرمجة الملفات الجبائية التي تكون محل التحقيق المحاسبي التي تطبقها الإدارة الجبائية على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة و أيضا التحقيق المصوب و أخيرا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية التي تطبقها الإدارة الجبائية على الشخص الطبيعي المكلف بالضريبة ومن بين هذه الإجراءات التي قامت بها التحقيقات الجبائية اتاحت لنا الفرصة الاطلاع على هذه الملفات الجبائية من خلال الدراسة التي قمنا بها.

الختمة

الخاتمة :

ان إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين الى انتهاج بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة للتهرب من دفعها وهو ما يعرف بالغش الضريبي والذي انتشر بصورة كبيرة ، مما خلف آثار سلبية سواء من الناحية المالية و الاقتصادية و حتى الاجتماعية، لذلك تسعى الحكومات جاهدة وبكل الطرق الممكنة للتخفيف من حدة الظاهرة.

وفي الجزائر ورغم كل إصلاحات النظام الضريبي الجزائري، يبقى الغش الضريبي كنقطة سوداء خاصة مع تفتح الاقتصاد الجزائري على العالم الخارجي، ونظرا للآثار السلبية والخطيرة التي تعود من تفشي تنامي تلك الظاهرة، حاولت ومازالت الإدارة الجبائية تكثيف الجهود للحد أو على الأقل التخفيف منها لأنها تنتهك الحقوق العمومية وتعرقل نشاطات الدولة، وتعتبر الرقابة الجبائية من أهم هذه الطرق حيث أصبحت تكتسي أهمية بالغة خاصة ان النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي لهذا منحها المشرع اطارا قانونيا يتجسد في الحقوق الممنوحة لها و المتمثلة في حق الاطلاع والمعانة وحق الرقابة وحق استدراك الأخطاء، كما منح لها المشرع أجهزة مختصة في المجال تسهر على تطبيق وتنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات.

وتتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال منها الرقابة العامة والرقابة المعقدة، فالرقابة العامة تتمثل في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، أما الرقابة المعقدة فتتمثل في التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية.

تتمثل إجراءات الرقابة الجبائية وفعاليتها في الحد من الغش الضريبي في الجزائر من خلال الاعتماد على وسائل وطرق التحقيق المتمثلة في التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق لمجل الوضعية الجبائية و التحقيق المصوب، اذ نجد الأول يهتم بمحاسبة المكلف شكلا ومضمونا من أجل اكتشاف الأخطاء المرتكبة حيث يخص مراقبة الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة عن طريق التحقق من مدى صحة التصريحات المقدمة عن طريق مطابقتها على ما هو موجود في الوثائق المحاسبية و لقصر و ضعف الطريقة الأولى، استحدث المشرع طريقة ثانية للتحقيق وهي التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية من أجل اكتشاف الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي و الذمة المالية و نمط معيشتته ومن ثم خلق نوع جديد المتمثل في التحقيق المصوب الذي يدرس ضريبة

واحدة من أجل الكشف عن الغش والتلاعبات في الوثائق المصرح بها و التأكد من مصداقيتها، و هو الاجراء الاكثر سرعة واتساع من خلال فحص الوثائق التوضيحية و الوثائق المحاسبية كالفواتير، بحيث تنطلق هذه التحقيقات بالإجراءات التحضيرية، التي تشمل البرمجة و اختيار الملفات، و بعدها يتم الشروع في عملية التحقيق، من خلال القيام بالفحوصات والمراقبة بعين المكان، للتأكد من مصداقية التصريحات، وفي النهاية التبليغ بالنتائج التي تقضي بإعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة، ليتم بذلك إقفال عملية التحقيق، وتعتبر هذه التحقيقات من ابرز الطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في قمع تملص المكلفين من دفع الضريبة، هذا ما توصلنا إليه من خلال إجراء دراسة ميدانية لأحد مفتشيات الضرائب على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

وبرغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في مجال الرقابة الجبائية إلا أنها لا تزال غير قادرة على القضاء على ظاهرة الغش الضريبي، و ذلك نظرا للصعوبات و المشاكل التي تواجهها كصعوبة البرمجة و التنفيذ، قصور الإمكانيات البشرية و المادية، غموض و عدم استقرار التشريعات الجبائية، تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية... الخ، و التي اصبحت تقف عائقا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة، وهو ما يثبت بأن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على ظاهرة الغش الضريبي.

تهدف دعم تطوير الرقابة الجبائية كان لازما على الدولة الجزائرية ان تسارع في اتخاذ الإجراءات و التدابير اللازمة من خلال تفعيل آلية التشريع الضريبي، والعمل على تقريب الإدارة الجبائية من المواطن وتحسين الخدمة العمومية.

✓ اختبار الفرضيات:

قدمنا في المقدمة العامة فرضية رئيسية و ثلاث فرضيات فرعية نحكم على صحتها من عدمها من خلال مايلي :

الفرضية الأولى : تبين من خلال دراسة حالة التحقيق المحاسبي للسنوات 2011,2012,2013,2014 أن الرقابة الجبائية تعتمد على هذا التحقيق لكشف تلاعبات الغش الضريبي في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة من خلال القيام بتعديلات على حسومات الرسم على القيمة المضافة لهذه السنوات و إعادة التقييم للأرباح هذه السنوات بنسبة 25% حيث كانت في البداية 30% كما لم تأخذ

بعين الاعتبار إعادة تقييم رقم الأعمال الذي قدمه المكلف بالضريبة، ومنه يمكن القول أن الفرضية الفرعية الأولى مقبولة.

الفرضية الثانية : تبين لنا من خلال دراسة حالة التحقيق المصوب للسنوات 2011,2012,2013,2014 أن الرقابة الجبائية تعتمد على هذا التحقيق لكشف تلاعبات الغش الضريبي بالاعتماد على ضريبة واحدة وهي الرسم على القيمة المضافة وهذا نظرا لوجود اختلافات و فروقات في الوضعية الجبائية للرسم على القيمة المضافة من خلال إعادة تقييم وإجراء كل التعديلات لوجود إختلاف في الإيرادات الخاصة بالسنوات 2014,2015 حيث تم فرض غرامة مقدرة بنسبة 25% على المكلف بالضريبة نتيجة تحايله على القانون، ومنه نقول ان الفرضية الفرعية الثانية مقبولة.

الفرضية الثالثة : تبين من خلال دراسة حالة التحقيق المعمق للسنوات 2011,2012,2013,2014 أن الرقابة الجبائية تعتمد على هذا التحقيق لكشف تلاعبات الغش الضريبي بحيث يتم هذا التحقيق في مقر سكن المكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي، وعلى أساس المعلومات الواردة لمصلحة الضرائب تفيد بأن المكلف بالضريبة تحصل على أرباح تعكس تصريحاته الجبائية السنوية التي تتضمن مختلف أرباحه و مصروفاته، من خلال التحقيق تبين ان المكلف بالضريبة قد تحايل على القانون بعدم تقديم التبريرات الكافية حيث تم كشف جميع التلاعبات التي اراد القيام بها، و منه يمكن القول أن الفرضية الفرعية الثالثة مقبولة.

و عليه مما سبق نلاحظ أن الرقابة الجبائية آلية أساسية لمحاربة ظاهرة الغش الضريبي وهذا عن طريق التحقيقات الجبائية التي تتمثل في التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق، وبمأنه تم قبول الفرضيات الفرعية الثلاث، فيتم قبول الفرضية الرئيسية التي هي : " ن ظاهرة الغش الضريبي تعد من أهم الأخطار التي تسبب في تضييع إيرادات الخزينة العمومية، فقد تكون بطريقة قانونية عن طريق استغلال الثغرات القانونية و نقائصها التي تسمح بالغش الضريبي، و اما بطرق غير قانونية و تدليسية تسمى بالغش الضريبي بحيث تعد الأداة الضرورية المستخدمة في النظام الضريبي الجزائري لمكافحة الغش الضريبي، و ذلك من خلال آليات الرقابة الجبائية و الإجراءات و التحقيقات المختلفة للقيام بها."

نتائج الدراسة :

بعد الإحاطة و التعمق بمختلف جوانب الموضوع وعلى ضوء ما سبق تم الوصول إلى النتائج النظرية والتطبيقية كمايلي:

أ. النتائج على المستوى النظري:

- تحل الضريبة مكانة هامة نظرا للدور الذي تلعبه في تمويل خزينة الدولة من جهة، وتحقيق الأهداف السياسية والإقتصادية وكذا الرقي الإقتصادي من جهة أخرى.
- إن النظام الجبائي الجزائري نظام متكامل يتوفر على وسائل وهياكل متنوعة، إلا أنه يعاني من بعض النقائص مما جعل هذه الأخيرة تؤثر سلبا عليه وتساهم في إنتشار ظاهرة الغش الضريبي.
- يقوم المكلف بالضريبة شخصا طبيعيا كان أو معنويا، بإنتهاج عدة طرق سواء كانت مشروعة أوغير مشروعة من أجل التقليل من العبء الضريبي.
- تمثل عملية الرقابة الجبائية على التصريحات في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق بالإضافة إلى التحقيقات الثلاثة المتمثلة في التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب وكذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وهذا بهدف الحد من ظاهرة الغش الضريبي.

ب. النتائج على المستوى التطبيقي:

- يتم إجراء الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب أما الرقابة المعمقة فتتم على مستوى المديرية.
- تلعب عملية التحقيق الجبائي دورا فعلا من خلال تقييم مدى صحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة وذلك من خلال إعادة تقييم كل العناصر المالية التي تخص المكلفين عن كل الفوارق و المداخل الغير مصرح بها.
- إن عملية التحقيق المحاسبي التي تمت على مستوى الشركة" س "نتج عنها كفاءة الرقابة الجبائية في كشف جميع التلاعبات المنتهية.
- كشفت عملية التحقيق التي حدثت على الشركة الفردية" ع "تحايل المكلف بالضريبة في تصريحاته المقدمة.
- إن نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة التي أجريت على السيد" ك "القاطن ببلدية خميس الخشنة بولاية بومرداس، الكشف عن المداخل الغيرمصرح بها، حيث تمت إعادة

تقييم هذه المداخل مع فرض عقوبات صارمة من طرف أعوان الإدارة الجبائية بهدف الحد من ظاهرة الغش الضريبي.

✓ الاقتراحات و التوصيات:

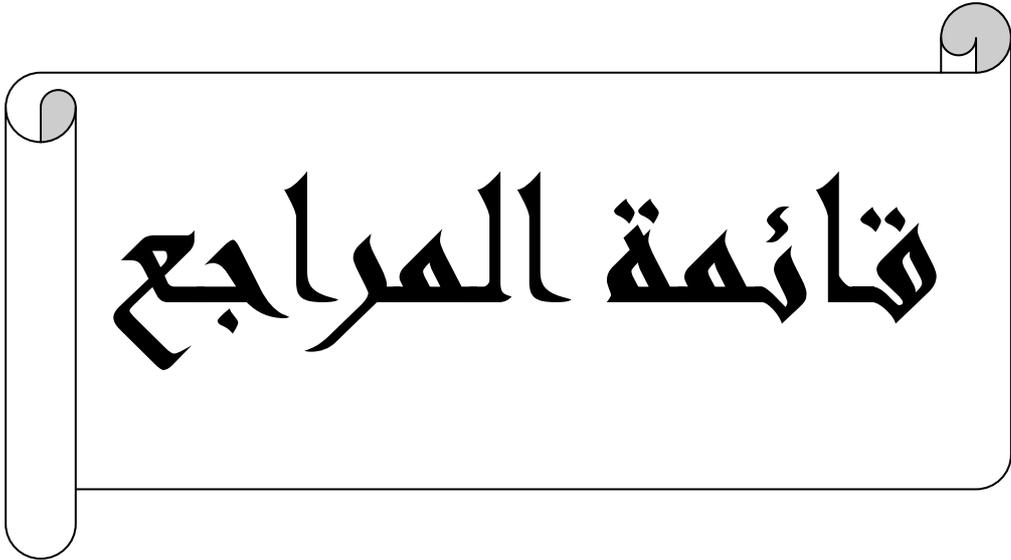
بعد إستنتاج نتائج الدراسة يمكن تقديم التوصيات والاقتراحات التالية :

- توعية المكلف بالضريبة بالأهمية البالغة التي تحتلها الضرائب في الإقتصاد الوطني عن طريق القيام بحملات تحسسية ليدرك مكانتها في المجتمع.
- إدخال المزيد من الإصلاحات على النظام الضريبي وهذا لتبسيطه وجعله يتماشى مع متطلبات الإقتصاد العالمي.
- توفير الجهد و الوقت اللازمين للحصول على المعلومات المحاسبية الخاصة بالمكلفين بالضريبة.
- القيام بحملات توعية وكذا منح مكافأة لأعوان الإدارة الجبائية من أجل زيادة مردودات العاملين بها.
- توظيف أعوان الرقابة الجبائية ذوي الخبرة والكفاءة من أجل العمل على الحد من ظاهرة الغش الضريبي.
- فرض عقوبات و غرامات مالية على كل من يتحايل على القانون والتملص من دفع الضريبة.
- إرساء مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي.
- إستغلال الموارد الجبائية في الحياة الإجتماعية حتى يشعر المكلف بالضريبة بمكانتها في المجتمع.
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة عن طريق تطوير أسلوب التعامل معهم.

✓ أفاق الدراسة :

وفي الأخير نرجو أن تأخذ كل هذه التوصيات بعين الإعتبار من أجل تفعيل آليات الرقابة الجبائية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي وتكون منطلق لأبحاث ودراسات أخرى منها مايلي:

- تأثير الإصلاحات الجبائية على وسائل دفع التجارة الخارجية.
- دراسة مختلف التجارب في مكافحة الغش الضريبي على المستوى الدولي.
- دور الرقابة الجبائية في تشجيع الإستثمار و تمويل الخزينة العمومية.
- دور الإصلاحات الجبائية في دفع التنمية الإقتصادية.



قائمة المراجع

قائمة المراجع :

كتب باللغة العربية

I. القوانين :

1. المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2017
2. المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2017 ، مديرية الضرائب ، وزارة المالية
3. المادة 1-28 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2017 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب
4. المادة 4-20 من قانون الإجراءات الجبائية 2017
5. المادة 312 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة 2017
6. المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية 2017
7. المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2017

II. الكتب :

- 1 ياسر صالح الفريحات ، المحاسبة في علم الضرائب ، دار المنهاج للنشر و التوزيع ، ط1 ، عمان ، الأردن ، 2009
- 2 خليل الرفاعي ، المحاسبة الضريبية ، دار السفير للنشر و التوزيع ، دط ، عمان ، الأردن
- 3 أعاد حمود القيسي ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، ط1 ، عمان ، 2008
- 4 فاطمة السويسي ، المالية العامة ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، د ط ، طرابلس ، لبنان ، 2005
- 5 محمد أبو نصار ، محفوظ مشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، محاسبة الضرائب بين النظرية و التطبيق ، دار وائل للنشر والتوزيع ، ط3 ، عمان ، الأردن ، 2005
- 6 يونس أحمد البطريق ، المالية العامة ، در الجامعية ، بيروت ، 1980
- 7 خالد شحادة الخطيب و نادية فريد طافش ، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، ط1 ، 2008
- 8 عبد الكريم صادق بركات ، التنظيم الضريبية ، الدار الجامعية ، دط ، الإسكندرية
- 9 جلال الشافعي ، مبادئ المحاسبة الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006/2005
- 10 طارق الحاج ، المالية العامة ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، ط1 ، عمان ، 1999
- 11 حميد بوزيدة ، جباية المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط2 ، الجزائر ، 2010

- 12 عبد الكريم صادق بركات ، النظم الضريبية ، مرجع سابق
- 13 محمد طاقة و هدى الغزاوي ، اقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و طباعة ، ط1 ، عمان الأردن، 2007
- 14 إبراهيم قاسم الحسيني ، المحاسبة الضريبية ، مؤسسة الوراق ، دط ، الأردن ، 2000
- 15 عد إلى : حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط2 ، الجزائر، 2007
- 16 محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، د ط ، الجزائر، 2008
- 17 بوشرى عبد الغنى ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر
- 18 الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، المديرية العامة للضرائب ، مديريةية العلاقات العمومية ، سنة 2009
- 19 سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، اقتصاديات الضرائب ، الدار الجامعية الإبراهيمية ، الإسكندرية ، د.ط ، 2007
- 20 نصيرة بوعون يحيوي ، الضرائب الوطنية و الدولية ، الصفحة الزرقاء ، د.ط ، الجزائر ، 2010
- 21 زينب عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية الجديدة ، د.ط ، الإسكندرية ، 2006
- 22 يونس أحمد البطريق ، النظم الضريبية ، الدار الجامعة للطبع و النشر و التوزيع ، د.ط ، الاسكندرية
- 23 حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، د.ط ، الإسكندرية ، 1979
- 24 صلاح زين الدين ، الإصلاح الضريبي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ط1 ، 2000
- 25 فؤاد توفيق ، المحاسبة الضريبية ، دار الباروزي للنشر و التوزيع ، د.ط ، عمان ، 1996
- 26 خباية عبد الله ، أساسيات المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، ط1 ، الاسكندرية ، 2009
- 27 عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، د.ط ، الجزائر ، 2012
- 28 سعيد علي العبيدي ، اقتصاديات المالية العامة ، دار دجلة ، عمان ، ط1 ، 2011
- 29 عبد الناصر نور و عليان الشريفى ، الضرائب و محاسبتها، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، ط1 ، 2002
- 30 عوف محمود الكفرراوي ، الرقابة المالية ، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست ، ط2 ، 2004

31 محمد حسين الوادي ، زكريا أحمد غزان ، مبادئ المالية العامة ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، ط1 ، 2007 ، عمان الأردن

III. المذكرات :

- 1 سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية ، جامعة بسكرة ، الجزائر ، 2015/2014
- 2 واكواك عبد السلام ، فعالية النظام الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، ورقلة ، 2012/2011
- 3 موسى شتوي ، الضريبة و دورها في الإنعاش الاقتصادي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة يحي فارس بالمدينة، 2002
- 4 شريف محمد ، السياسة الجبائية و دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة أبي بكر بالقايد ، دفعة 2010/2009
- 5 كمال رزيق ، مداخلة الملتقى الوطني حول ، السياسة الجبائية في الألفية الثالثة ، جامعة بليدة ، 2003
- 6 قدور نور الدين ، الإصلاحات الجبائية و أهميتها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر ، دراسة حالة الجزائر خلال فترة 2008/1992 ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2010/2009، الجزائر
- 7 مغني ناصر ، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة مسيلة للفترة 2008-2004 ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أحمد بوقرة بومرداس ، 2010/2009
- 8 سعيد بلوم ، أساليب الرقابة و دورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية ، رسالة الماجستير في تنمية و تسيير الموارد البشرية ، جامعة منتوري قسنطينة ، د س
- 9 سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، بسكرة ، 2012/2011
- 10 بوشري عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية و أقرها في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، جامعة بسكرة ، 2011/2010

- 11 لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، جامعة بسكرة ، 2011/2010
- 12 قميدة آسيا ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2014
- 13 ساعد نبيلة ، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة بويرة ، 2015/2014
- 14 بدري جمال ، عملية الرقابة الجبائية على الغش و التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ، جامعة الجزائر ، 2009/2008
- 15 محمد طالبي ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ، 1995-1999 ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002
- 16 وناي رشيد ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002
- 17 زهرة محمد حبو ، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي ، رسالة ماجستير في الاقتصاد ، قسم الاقتصاد ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، سوريا ، 2010
- 18 قسايسة عيسى ، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية ، مذكرة ماجستير في الحقوق الإنسانية و العلوم السياسية ، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس ، 2012/2011
- 19 محمد طالبي ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 1997

.IV محاضرات :

- 1 بوعزة عبد القادر ، محاضرات في مقياس التدقيق الجبائي ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، 2014/2013
- 2 فاشي يوسف ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية ، تخصص محاسبة و تدقيق ، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة أكلي محند أولحاج ، البويرة، 2015/2014

.v. ملتقيات :

1 ولهي بوعلام ، نحو إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة ، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر ، 21/20 أكتوبر 2009

.vi. كتب باللغة الفرنسية :

- 1 Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, économique, paris, 1984
- 2 Jacques Duhem et Michel Jammes, Audit Et Gestion Fiscale De L'entreprise, Edition EFE, paris, 1996
- 3 Philippe corin ; la visitation fiscale économique ; paris ; 1997
- 4 M.cozin ; la fiscalité des entreprises ; 3 eme edition ; paris ; 1998
- 5 La chart du contribuable ; mlinsère finances ; direction générale des impotes

الملاحق

REPONSE à retourner dans les 30 jours

A large rectangular area with horizontal dotted lines for writing, intended for a response to be returned within 30 days.

2/2

الملحق رقم (04) : إشعار إعادة التقييم للتحقيق المحاسبي

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

الملحق 04

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
Sous Direction du Contrôle Fiscal

Notification de Redressements suite
à la Vérification de Comptabilité

Recu n° 18.000.2015

Reference : n° 1124/DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
AR

A Monsieur
Transport Publics de Voyageurs
Village Boumlih, Cap- Djinet
Boumerdes.

Boumerdes, le22.11.2015.....

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n°647/DIW35/SDCF/BVF du 12.07.2015, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité, du 27.07.2015 au 15.10.2015 au titre des exercices 2012/11, 2013/12, 2014/13 et 2015/14 et se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : Taxe sur la Valeur Ajoutée, Taxe sur l'Activité Professionnelle, Impôt sur le Revenu Global, Impôt sur le Revenu Global (sur les traitements et salaires), Droits d'enregistrement, Droits du Timbre, Taxe de formation Professionnelle Continue, Taxe d'Apprentissage ainsi que l'ensemble des impôts, droits et taxes auxquels vous êtes soumis.

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'Administration envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'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.

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.

Nous vous informons que vous avez la possibilité de solliciter dans votre réponse, l'arbitrage du Directeur des Impôts de Wilaya, pour des questions de fait ou de droit. Vous avez également la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (art 20-6 du code des procédures fiscales).

La présente notification comporte (12) feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade P/I
[Signature]
(Inspecteur Central)

Noms et grades des Vérificateurs

[Signature]
(Inspecteur Central)

[Signature]
(Inspectrice Centrale)

1710

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes Vérification n° 25/2015 Notification n° 1124/DIW35/SDCF/BVF du 22.11.2015	Nombre de pages 12
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------

- Un apport du 02.01.2011 pour un montant de 450 000,00DA.
 - Un apport du 06.04.2011 pour un montant de 500 000,00DA.
 - Un apport du 18.04.2011 pour un montant de 520 000,00DA.
 - Un apport du 01.06.2011 pour un montant de 1 500 000,00DA.
 - Un apport du 11.07.2011 pour un montant de 1 00 000,00DA.
- Le total des apports est de 4 370 000,00 DA
- 6- Le poste comptable « fournisseur des immobilisations » porte sur un solde créditeur de 9 380 000,00DA, duquel nous défalquons 2 120 000,00DA correspondant au chèque CPA n°1586834, dont l'écriture comptable a fait ressortir un solde fournisseur débiteur, au lieu de solder une partie du compte cité précédemment, puisqu'il s'agit du même fournisseur d'immobilisation, à savoir TOYOTA Algérie. Cependant les 7 260 000,00DA de solde fournisseurs restant, ont réellement été payé à votre fournisseur, puisque toutes vos factures d'achats mentionnent la totalité des règlements au comptant. Toutes ces sommes payées à TOYOTA Algérie, n'ont pas été comptabilisées, leur Provenance reste injustifiée, le total figurant au passif de votre bilan est donc fictif.
- 7- Au 31.12.2014, Les factures émanant des fournisseurs HASSAINE Hamid(facture n° 03 et 04 du 04.07.2013,montant en Hors Taxes 243 000,00DA) et BEREGUI Brahim(facture n°02 du 19.06.2014 le montant en hors taxes 148 800,00DA)non pas été réglées. La TVA leur correspondant sera rappelée par application de l'article 30 du code de taxe sur chiffre d'affaire.
- 8- La comptabilisation de la taxe sur les véhicules neufs est erronée (elle constitue un élément du prix au lieu de la comptabiliser comme impôts et taxes).
- | Date | N° de facture | Montant de la taxe |
|------------|-----------------|--------------------|
| 30.09.2011 | 30870 | 200 000,00 |
| 02.01.2012 | 33197 | 100 000,00 |
| 15.05.2012 | 36984 | 200 000,00 |
| 23.01.2013 | 42928 | 150 000,00 |
| 10.02.2013 | 44168 | 150 000,00 |
| 10.02.2013 | 44207 | 150 000,00 |
| 27.05.2013 | 46853 | 200 000,00 |
| 05.08.2013 | 49956 | 200 000,00 |
| 17.09.2014 | 14v-f-alg 10862 | 150 000,00 |
| Total | | 1 500 000,00 |
- 9- Les déclarations et paiements relatifs à la taxe d'apprentissage prévue par la loi n°97-02 du 13.12.1997 n'ont pas été produits au titre des quatre exercices.
- 10- L'IRG de 2013/2012 a été calculé sur un bénéfice de 592 793,00DA au lieu 5 927 195,00DA.
- 11- La facture N°08 du 31.12.2013 qui comporte des consommations (charges) de l'année 2013 a été comptabilisé en 2014, pour un montant en HT 876 800,00 (le non respect du principe de l'indépendance des exercices) Idem pour les factures du fournisseur MEDDAHI Mohamed dont le détail est ce suivant :
- Année 2011** : factures de charges comptabilisées en 2012 mais qui concernent l'année 2011.

N° et date de la facture	Montant HT	Année de comptabilisation	Observation
01 du 16.02.2012	172 000,00	2012	Prestations 2011
02 du 11.06.2012	120 000,00	2012	Prestations 2011
03 du 25.07.2012	124 000,00	2012	Prestations 2011

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdès
Vérification n° 25/2015
Notification n° 1124/DIW35/SDCF/BVF du 22.11.2015

Nombre de pages
↔ 12 ↔

416 000,00 Total des charges décalées

Année 2012 : factures de charges comptabilisées en 2013 mais qui concernent l'année 2012.

N° et date de la facture	Montant HT	Année de comptabilisation	Observation
01 du 25.01.2012	120 000,00	2013	Prestations 2012
02 du 30.03.2013	488 000,00	2013	Prestations 2013
03 du 11.05.2013	120 000,00	2013	Prestations 2013
	728 000,00	Total des charges décalées	

12- Collage des feuilles informatisées sur le livre de paie, cela est contraire à la réglementation en vigueur.

C. Conclusion :

A la lumière de ce qui précède et compte tenu des diverses irrégularités que contient votre comptabilité, qui lui ôtent tout caractère probant et toutes sincérité, l'Administration Fiscale ne peut que la rejeter conformément aux dispositions de l'article 43 du code des procédures fiscales.

Vos déclarations seront de ce fait rectifiées d'office, conformément aux dispositions de l'article 44-2 et 7 du code des procédures fiscales.

III/ REGULARISATIONS :

1) Reconstitution des chiffres d'affaires :

La reconstitution de vos chiffres d'affaires annuels est basée sur plusieurs factures de ventes (prestations fournies) dont les déclarations ont été retardées jusqu'à encaissements des sommes dues.

En effet, une analyse de vos factures de vente, indique des anomalies quant aux déclarations de vos chiffres d'affaires sur les bilans des années contrôlées. Il apparaît qu'une multitude de ventes n'ont pas été déclarées sur les bilans correspondant aux années de facturation, mais sont mentionnées comme chiffres d'affaires aux bilans des années de leurs encaissements.

En application du principe comptable et fiscal d'indépendance des exercices, les ventes de chaque année, doivent figurer sur les bilans des années auxquelles elles se rapportent. Nous corrigeons donc cette situation et nous tirons les conséquences fiscales qui en découlent.

Le détail des factures dont il s'agit vous est indiqué ci-dessous :

Année 2010 Montant des Prestations comptabilisées en 2011, mais qui concernent l'année 2010

N° de facture	Date	Client	Montant HT	Mois de comptabilité
?	?	SPA/SARPI	1 278 400	Mars 2011
1	26 02 2011	SPA/SARPI	238 500	Février 2011
2	26 02 2011	SPA/SARPI	1 314 000	Février 2011
4	21 03 2011	SPA/SARPI	208 250	Mars 2011
		Total	3 039 150	

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
Vérification n° 25/2015
Notification n° 1124/DIW35/SDCF/BVF du 22.11.2015

Nombre de pages
12

Année 2011 Montant des Prestations comptabilisées en 2012, mais qui concernent l'année 2011

N° de facture	Date	Client	Montant HT	Mois de comptabilité
26	03 12 2011	SPA/SARPI	1 509 500	Janvier 2012
27	03 12 2011	SPA/SARPI	310 000	Janvier 2012
28	03 12 2011	SPA/SARPI	2 354 450	Janvier 2012
29	03 12 2011	SPA/SARPI	349 250	Janvier 2012
32	19 12 2011	SPA/SARPI	1 143 750	Janvier 2012
31	19 12 2011	SPA/SARPI	255 000	Janvier 2012
30	19 12 2011	SPA/SARPI	1 708 875	Janvier 2012
22	08 10 2011	SPA/SARPI	926 812	Janvier 2012
3	?	SPA/SARPI	1 626 750	Janvier 2012
Total			10 184 387	

Année 2012 : Montant des Prestations comptabilisées en 2013, mais qui concernent l'année 2012

N° de facture	Date	Client	Montant HT	Mois de comptabilité
37	25 08 2012	SPA/SARPI	3 822 200	Janvier 2013
39	25 08 2012	SPA/SARPI	1 671 863	Janvier 2013
44	23 09 2012	SPA/SARPI	598 950	Janvier 2013
42	14 09 2012	SPA/SARPI	512 450	Janvier 2013
41	14 09 2012	SPA/SARPI	1 428 200	Janvier 2013
40	15 09 2012	SPA/SARPI	899 663	Janvier 2013
43	23 09 2012	SPA/SARPI	1 862 000	Janvier 2013
45	03 11 2012	SPA/SARPI	460 625	Janvier 2013
47	03 11 2012	SPA/SARPI	1 391 569	Janvier 2013
48	03 11 2012	SPA/SARPI	148 500	Janvier 2013
46	03 11 2012	SPA/SARPI	3 260 500	Janvier 2013
49	19 11 2012	SPA/SARPI	2 599 800	Janvier 2013
50	19 11 2012	SPA/SARPI	239 200	Janvier 2013
52	16 12 2012	SPA/SARPI	2 828 000	Janvier 2013
51	16 12 2012	SPA/SARPI	301 600	Janvier 2013
1	06 02 2013	SPA/SARPI	3 169 100	Février 2013
2	06 02 2013	SPA/SARPI	322 400	Février 2013
Total			25 516 620	

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
 Vérification n° 25/2015
 Notification n° 1124/DIW35/SDCF/BVF du 22.11.2015

Nombre de pages
 12

Année**2013 :**

Montant des Prestations comptabilisées en 2014, mais qui concernent l'année 2013

N° de facture	Date	Client	Montant HT	Mois de comptabilité
7	29 04 2013	SPA/SARPI	649 672	Janvier 2014
10	22 06 2013	SPA/SARPI	1 004 250	Janvier 2014
17	08 09 2013	SPA/SARPI	981 425	Janvier 2014
19	17 09 2013	SPA/SARPI	983 138	Janvier 2014
21	23 11 2013	SPA/SARPI	473 175	Janvier 2014
22	23 10 2013	SPA/SARPI	275 619	Janvier 2014
23	31 12 2013	SPA/SARPI	358 800	Janvier 2014
24	23 10 2013	SPA/SARPI	28 000	Janvier 2014
25	23 10 2013	SPA/SARPI	585 699	Janvier 2014
26	23 12 2013	SPA/SARPI	412 356	Janvier 2014
27	31 12 2013	SPA/SARPI	312 000	Janvier 2014
28	31 12 2013	SPA/SARPI	210 000	Janvier 2014
29	31 12 2013	SPA/SARPI	639 600	Janvier 2014
30	31 12 2013	SPA/SARPI	217 000	Janvier 2014
31	31 12 2013	SPA/SARPI	210 000	Janvier 2014
32	31 12 2013	SPA/SARPI	479 238	Janvier 2014
32	31 12 2013	SPA/SARPI	92 784	Janvier 2014
33	31 12 2013	SPA/SARPI	539 307	Janvier 2014
1	31 12 2013	SPA/SARPI	539 307	Avril 2014
3	25 02 2013	SPA/SARPI	322 400	Mai 2014
5	01 04 2013	SPA/SARPI	291 200	Mai 2014
8	29 04 2013	SPA/SARPI	322 400	Mai 2014
9	25 05 2013	SPA/SARPI	312 000	Mai 2014
12	22 06 2013	SPA/SARPI	322 400	Mai 2014
15	17 08 2013	SPA/SARPI	306 800	Mai 2014
18	17 09 2013	SPA/SARPI	468 000	Mai 2014
11	25 05 2013	SPA/SARPI	276 450	Mai 2014
14	22 06 2013	SPA/SARPI	451 050	Mai 2014
33	31 12 2013	SPA/SARPI	521 910	Octobre 2014
13	22 06 2013	SPA/SARPI	806 000	Décembre 2014
16	17 08 2013	SPA/SARPI	1 168 600	Décembre 2014
20	27 10 2013	SPA/SARPI	1 579 392	Décembre 2014
Total			16 139 972	

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
Vérification n° 25/2015
Notification n° 1124/DIW35/SDCF/BVF du 22.11.2015

Nombre de pages
⇒ 12 ⇐

Année
2014 Montant des Prestations non comptabilisées en 2014, mais qui concernent l'année 201

N° de facture	Date	Client	Montant HT
1	30 01 2015	SPA/SARPI	539 307
2	30 01 2015	SPA/SARPI	328 600
3	30 01 2015	SPA/SARPI	425 100
4	28 02 2015	SPA/SARPI	179 769
5	28 02 2015	SPA/SARPI	173 970
6	28 02 2015	SPA/SARPI	173 970
7	28 02 2015	SPA/SARPI	179 769
11	30 01 2015	SPA/SARPI	289 850
16	30 03 2015	SPA/SARPI	179 769
19	30 04 2015	SPA/SARPI	173 970
Total			2 644 074

Remarque :

Plusieurs factures portent comme date l'année de leur comptabilisation ; leurs décalages vers les années N-1 est dictée par le fait qu'elles portent sur des prestations établies réellement en N-1.

Il s'agit essentiellement :

- Des factures de l'année 2011 décalées vers l'année 2010.
- Des factures n°1 et 2 de l'année 2013 décalées vers l'année 2012.
- Des factures de l'année 2015 décalées vers l'année 2014.

Reconstitution de chiffre d'affaire :

Année	2011	2012	2013	2014
chiffre d'affaire déclaré	29 216 912	39 711 906	32 963 218	22 499 478
(-) chiffre d'affaire décalées vers l'année N-1	3 039 150	10 184 387	25 516 620	16 139 972
(+) chiffre d'affaire décalées de l'année N+1	10 184 387	25 516 612	16 139 972	2 644 074
chiffre d'affaire reconnu	36 362 149	55 044 139	23 586 569	9 003 580

Reconstitution des résultats :

Vu le rejet de votre comptabilité et la situation anormale à laquelle abouti la réorganisation de vos factures de prestations fournies (telle que déterminée ci-dessus), les résultats reconstitués sont obtenus par l'application d'une marge bénéficiaire nette de 30%, à l'ensemble des chiffres d'affaires retenus.

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
Vérification n° 25/2015
Notification n° 1124/DIW35/SDCF/BVF du 22.11.2015

Nombre de pages
⇒ 12 ⇐

Année	2011	2012	2013	2014
chiffre d'affaire retenu	36 362 149,00	55 044 139,00	23 586 569,00	9 003 580,00
Marge nette	30%	30%	30%	30%
Bénéfice reconnu (activité)	10 908 644,00	16 513 241,00	7 075 971,00	2 701 074,00
Revenu occulte	4 370 000,00	/	/	7 260 000,00
Bénéfice déclaré	1 695 841,00	5 927 195,00	3 474 483,00	2 304 847,00
Revenu dissimulé	9 212 803,00	10 586 046,00	3 601 488,00	4 955 153,00

Remarque :

Pour éviter tout double emploi, le revenu occulte de l'année 2011 (apports non justifiés) ne sera pas rajouté au résultat reconnu, puisqu'il est considéré comme inclus dans les 10 908 644,00 DA reconstitués.

Le résultat retenu au titre de l'année 2014 est constitué par le revenu occulte de l'année 2014 (passif fictif) puisque la provenance des règlements effectués pour TOYOTA Algérie, demeure injustifiée à ce jour.

Etude des salaires

L'étude des salaires n'appelle aucune remarque particulière.

Etude de la TVA sur achats :

La réintégration de la TVA est basée sur plusieurs factures d'achats qui portent une TVA irrégulière
Le détail des factures est indiqué ci-dessous :

N° de la facture	La date	Le fournisseur	Montant en HT	TVA à 17%	Observation
60	06.11.2011	RACHACHE Saïd	39 200,00	6 664,00	Location des 4X4
61	10.11.2011	RACHACHE Saïd	47 600,00	8 092,00	Location 4X4
62	22.11.2011	RACHACHE Saïd	42 000,00	7 140,00	Location 4X4
63	29.11.2011	RACHACHE Saïd	44 800,00	7 616,00	Location 4X4
64	02.12.2011	RACHACHE Saïd	47 600,00	8 092,00	Location 4X4
65	16.12.2011	RACHACHE Saïd	33 600,00	5 712,00	Location 4X4
110	10.06.2011	MESSAI Salah	73 500,00	12 495	Location 4X4
111	15.06.2011	MESSAI Salah	84 000,00	14 280	Location 4X4
112	20.06.2011	MESSAI Salah	81 000,00	13 770	Location 4X4
113	10.07.2011	MESSAI Salah	80 500,00	13 685	Location 4X4
114	15.07.2011	MESSAI Salah	77 000,00	13 090	Location 4X4
115	20.07.2011	MESSAI Salah	84 000,00	14 280	Location 4X4
132	20.10.2011	MESSAI Salah	77 000,00	13 090	Location 4X4
133	21.10.2011	MESSAI Salah	77 000,00	13 090	Location 4X4
134	22.10.2011	MESSAI Salah	77 000,00	13 090	Location 4X4
135	23.10.2011	MESSAI Salah	77 000,00	13 090	Location 4X4
136	24.10.2011	MESSAI Salah	84 000,00	14 280	Location 4X4

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
 Vérification n° 25/2015
 Notification n° 1124/DIW35/SDCF/BVF du 22.11.2015

Nombre de pages
 12

136	24.10.2011	MESSAI Salah	77 000,00	13 090	Location 4X4
114	06.11.2011	BOUNAFI Djeloul	39 200,00	6 664	Location 4X4
117	14.11.2011	BOUNAFI Djeloul	39 200,00	6 664	Location 4X4
121	24.11.2011	BOUNAFI Djeloul	39 200,00	6 664	Location 4X4
123	30.11.2011	BOUNAFI Djeloul	36 400,00	6 188	Location 4X4
		Total 2011	1 357 800,00	230 826,00	
01	05.02.2012	RACHACHE Said	39 200,00	6 664,00	Location 4X4
02	09.02.2012	RACHACHE Said	47 600,00	8 092,00	Location 4X4
03	13.02.2012	RACHACHE Said	42 000,00	7 140,00	Location 4X4
04	18.02.2012	RACHACHE Said	44 800,00	7 616,00	Location 4X4
05	20.02.2012	RACHACHE Said	47 600,00	8 092,00	Location 4X4
06	23.02.2012	RACHACHE Said	33 600,00	5 712,00	Location 4X4
01	15.11.2012	SILIMI Brahim	2 700 000	459 000	Facture rejetée
02	29.11.2012	SILIMI Brahim	2 160 000	367 200	Facture rejetée
03	10.12.2012	SILIMI Brahim	1 800 000	306 000	Facture rejetée
04	26.12.2012	SILIMI Brahim	2 340 000	397 800	Facture rejetée
01	16.02.2012	MEDDAHI M ^{ed}	172 000,00	29 240	IFU
02	11.06.2012	MEDDAHI M ^{ed}	120 000,00	20 400	IFU
03	25.07.2012	MEDDAHI M ^{ed}	124 000,00	21 080	IFU
04	30.09.2012	MEDDAHI M ^{ed}	328 000,00	55 760	IFU
		Total 2012	9 998 800,00	1 699 796,00	
01	25.01.2013	MEDDAHI M ^{ed}	120 000,00	20 400	IFU
02	30.03.2013	MEDDAHI M ^{ed}	488 000,00	82 960	IFU
03	11.05.2013	MEDDAHI M ^{ed}	120 000,00	20 400	IFU
01	31.05.2013	SILIMI Brahim	879 000,00	149 430	Facture rejetée
02	30.06.2013	SILIMI Brahim	751 300,00	127 721	Facture rejetée
03et04	04.07.2013	HASSAINE Hamid	243 000,00	41 310	Facture non réglée
03	30.07.2013	SILIMI Brahim	879 000,00	149 430	Facture rejetée
04	30.08.2013	SILIMI Brahim	849 700,00	144 449	Facture rejetée
05	30.09.2013	SILIMI Brahim	868 500,00	147 645	Facture rejetée
06	31.10.2013	SILIMI Brahim	897 800,00	152 626	Facture rejetée
07	30.11.2013	SILIMI Brahim	858 000,00	145 860	Facture rejetée
08	31.12.2013	SILIMI Brahim	876 800,00	149 056	Facture rejetée
		Total 2013	7 831 100,00	1 331 287,00	
02	19.06.2014	BEREGUI Brahim	148 800,00	25 296	Facture non réglée
01	30.10.2014	SILIMI Brahim	750 000,00	127 500	Facture rejetée
02	30.10.2014	SILIMI Brahim	570 000,00	96 900	Facture rejetée
03	30.11.2014	SILIMI Brahim	570 000,00	96 900	Facture rejetée
04	30.11.2014	SILIMI Brahim	750 000,00	127 500	Facture rejetée
05	31.12.2014	SILIMI Brahim	775 000,00	131 750	Facture rejetée
06	31.12.2014	SILIMI Brahim	589 000,00	100 130	Facture rejetée
		Total 2014	4 152 800,00	705 976,00	

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
Vérification n° 25/2015
Notification n° 1124/DIW35/SDCF/BVF du 22.11.2015

Nombre de pages
12

IV/ IMPOSITIONS :

1) Impôt sur le revenu global :

Désignation	2011	2012	2013	2014
Revenu imposable	10 908 644	16 513 241	7 075 971	7 260 000
Revenu déclaré	1 695 841	5 927 195	3 474 483	2 304 847
Revenu dissimulé	9 212 803	10 586 046	3 601 488	4 955 153
Droits simples	3 686 025	5 647 634	2 344 589	2 409 000
Droits constatés	461 544	1 942 518	1 084 069	674 696
Droits éludés	3 224 481	3 705 116	1 260 520	1 734 304
Pénalités (25%)	806 120	926 279	315 130	433 576
Total à payer	4 030 601,00	4 631 395,00	1 575 650,00	2 167 880,00

La pénalité de 25% est prévue par l'article 193 du code des impôts directs et taxes assimilés.

Suite à une erreur de nos services en 2012 vous avez été imposé sur un bénéfice de 592 793,00 au lieu de 5 927 196,00, que vous avez déclaré, nous rectifions cette situation (sans pénalités) de la manière suivante :

Année	2012
Revenu déclaré	5 927 195,00
Revenu imposé	592 793,00
Différence	5 334 403,00
Droits simples	1 942 518,00
Droits constatés	117 837,00
Droits manquants	1 824 681,00

2) Réintégration de la TVA sur achats :

Désignation	2011	2012	2013	2014
TVA à rappeler	230 826,00	1 699 796,00	1 331 287,00	705 976,00
Pénalité (25%)	57 706,00	424 949,00	332 821,00	176 494,00
Total à payer	288 532,00	2 124 745,00	1 664 108,00	882 470,00

La pénalité de 25% est prévue par l'article 116 du code de (TCA) taxe sur le chiffre d'affaire.

3) Taxe de Formation Professionnelle continue et taxe d'apprentissage :

En application des articles 55 et 56 de la loi n°97-02 du 31.12.1997 portant loi de finances pour 1998, ainsi que les dispositions des décrets exécutifs n°98-149 du 13.05.1998 et n°09-262 du 24.08.2009, la masse salariale brute doit être soumise à une taxe de formation professionnelle continue au taux de 1%, ainsi qu'à une taxe d'apprentissage également de 1%.

[La première taxe citée, s'applique uniquement aux sociétés employant un nombre de travailleurs égal ou supérieur à vingt (20)].

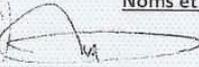
Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales, en application des dispositions de

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes Vérification n° 25/2015 Notification n° 1124/DIW35/SDCF/BVF du 22.11.2015	Nombre de pages ⇨ 12 ⇨
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------

l'article 193-2 du code des impôts directs et taxes assimilées.

Taxe d'apprentissage :

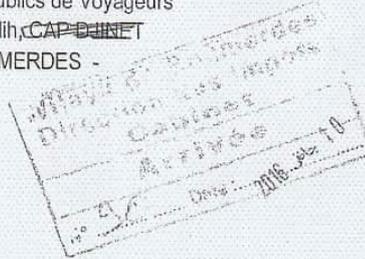
ANNEE	2011	2012	2013	2014
Masse salariale brute	900 000 ,00	1 804 510,00	2 473 600,00	2 484 000,00
Taux	1%	1%	1%	1%
Droits simples	9 000,00	18 045,00	24 736,00	24 840,00
Taux de pénalités	25%	25%	25%	25%
Pénalités	2 250,00	4 511,00	6 184,00	6 210,00
Total à payer	11 250,00	22 556,00	30 920,00	31 050,00

<p>Chief de brigade P/I</p>  <p>(Inspecteur Central)</p>		<p>Noms et grades des Vérificateurs</p>  <p>(Inspecteur Central)</p>	 <p>(Inspectrice Centrale)</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

الملحق رقم (05) : رد الشركة " س " على إشعار إعادة التقييم

الملحق 05

Transports Publics de Voyageurs
Village Boumlih, CAP DJINET
- BOUMERDES -



Direction des Impôts de la Wilaya de
Boumerdes
Brigade de vérifications fiscales

Djinet le02/01/2016.....

V/référence : N° 1124/DIW35/SDCF/BVF

Objet : Réponse à votre notification de redressement du 22/11/2015

Madame, Messieurs, les Inspecteurs,

J'accuse réception de votre notification de redressement résultant de la vérification de ma comptabilité au titre des exercices 2012/2011, 2013/2012, 2014/2013 et 2015/2014, se rapportant aux impôts, droits et taxes auxquels je suis soumis de par mon activité de Transports Publics de Voyageurs et que vous avez cité en détail.

Cependant, après examen du contenu de la notification et des rectifications qui en découlent, j'ai constaté que vous envisagez un redressement lourd de conséquence en matière de Taxes sur la Valeur Ajouté et Impôts sur le Revenu Global, et ce, eu égard au rejet de ma comptabilité qui a engendré l'application d'une **marge nette de 30 %** sur le chiffre d'affaire réalisé pendant les exercices contrôlés et le rejet des charges d'exploitation pourtant probantes et justifiées.

Ainsi, et considérant que vous n'avez prit en compte aucune de mes explications et doléances lors de l'opération de vérification, j'ai l'honneur de vous informer que je suis contraint de contester la majorité des redressements que vous envisagez en matière de TVA et IRG. Cependant je reste toujours à votre disposition pour vous fournir tout document probant pour la validation de mon chiffre d'affaire et surtout la validation de mes charges d'exploitation qui ne sont pas négligeables.

Par conséquent et en vertu des l'article 20, 43 et 44 du code de procédures fiscales et des textes subséquents, garantissant les droits du contribuable, je vous demande de réexaminer les points que je soulèverai dans ma requête concernant l'examen comptable que vous avez présenté et qui a engendré des rectifications inacceptables, pouvant aboutir à un redressement exagéré. En considération des documents probants que je détiens ainsi que la traçabilité des recettes et dépenses par le circuit bancaire, j'espère un réexamen de ma situation fiscale afin que je puisse être convaincu du bien fondé des droits et pénalités qui me seront rappelés.

Veuillez agréer, Madame et Messieurs, l'expression de ma profonde considération

SADJI Abdelhakim



الملحق رقم (06) : التبليغ النهائي بنتائج التحقيق المحاسبي

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
 MINISTERE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

الملحق 06

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
 Sous-direction du Contrôle Fiscal

N° 15 /DIW35/SDCF/BVF

A

Monsieur
 Transport Publics de Voyageurs
 Village Boumlih, Cap- Djinet
 Boumerdes.

Boumerdes, le .18.01.2016...

OBJET : Vérification de comptabilité.
 Réponse à votre correspondance du 10.01.2016.

Référence : Notification n°1124/DIW35/SDCF/BVF du 22.11.2015.

Par correspondance visée en objet, parvenue à nos services le 10.01.2016 (dans les délais), vous avez contesté les redressements issus de la vérification de votre comptabilité, effectuée au titre de la période non prescrite allant du 01.01.2011 au 31.12.2014 ; en soulevant notamment les points suivants :

- 1-/ Le taux de marge bénéficiaire nette.
- 2-/ Le rejet des factures établies par Mr SILIMI Brahim.
- 3-/ La TVA récupérée sur les factures établies par Mr MEDDAHI Mohamed (placé sous le régime fiscal de l'imposition forfaitaire unique).
- 4-/ Les apports comptabilisés en 2011.
- 5-/Le compte fournisseur d'immobilisations (Toyota Algérie).
- 6-/ La taxe sur les véhicules neufs.
- 7-/ la réintégration de la TVA sur achats.

En réponse, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance qu'après étude des points contestés, il a été retenu ce qui suit :

1/- Concernant les bénéfices retenus, il ya lieu d'abord de vous informer qu'il a été pris en compte en 2011 et 2014, les revenus occultes constatés au lieu et place de ceux issus de l'application d'une marge nette aux chiffres d'affaires et ce toujours en application de la procédure de rectification d'office. Quant à la marge de 30% appliquée, celle - ci sera révisée à la baisse et ramenée à 25% au vu des argumentations développées pour l'exercice de l'activité au sud qui nécessite des charges en plus.

2/-Les factures établies par Mr SILIMI Brahim ne peuvent être acceptées par nos services, pour les mêmes raisons citées précédemment (notification primitive).

Page 1 sur 4

4/- Le rappel de la TVA récupéré sur l'ensemble des factures de prestations établies par Mr MEDDAHI Mohamed devra être fondé, du moment que cette taxe est qualifiée comme irrégulière dans la mesure où elle a été facturée par une personne non assujettie (article 64 du code des taxes sur le chiffre d'affaires).

4/- L'acte notarié de reconnaissance de dette établis par Maître KADRI Ahmed Hamed, ne peut être pris en considération dans la mesure où la date d'établissement de cet acte est postérieure à la période de l'emprunt(2011).

5/- Votre analyse concernant le point N 05 n'est pas convaincante dans la mesure où vous prétendez en définitif qu'il n'existe aucune incidence sur le plan comptable est fiscal, nous vous refferons, en conséquence notre position et considérons que le solde de ce compte « Fournisseur » est erroné.

6/- Concernant la taxe sur les véhicules neufs, il vous a été déjà expliquée qu'elle représente un élément de prix et non pas une charge distincte.

7/- La TVA sur les bases des factures établies par Mr BOUNAFI Djelloul a été récupérée suivant G50 du mois de Novembre 2011, tandis que celle ayant grevée les factures rejetées de Mr SILIMI Brahim elle n'a effectivement pas été récupérée au cours des années 2012 et 2014, ce qui ramène à abandonner le rappel des montants correspondons.

En conclusion et à la lumière de ce qui précède, les bases initialement notifiées seront révisées et ce comme suit :

Reconstitution du chiffre d'affaire :

Année	2011	2012	2013	2014
chiffre d'affaire déclaré	29 216 912	39 711 906	32 963 218	22 499 478
(-) chiffre d'affaires décalés vers l'année N	3 039 150	10 184 387	25 516 620	16 139 972
(+) chiffre d'affaires décalés de l'année N+1	10 184 387	25 516 612	16 139 972	2 644 074
chiffre d'affaire reconnu	36 362 149	55 044 139	23 586 569	9 003 580

Récapitulatif des résultats :

	2011	2012	2013	2014
chiffre d'affaires netenu	36 362 149,00	55 044 139,00	23 586 569,00	9 003 580,00
Marge commerciale	25%	25%	25%	25%
Bénéfice reconnu (activité)	9 090 537,00	13 761 034,00	5 896 642,00	2 250 895,00
Revenus financiers	4 370 000,00	/	/	7 260 000,00
Bénéfice déclaré	1 695 841,00	5 927 195,00	3 474 483,00	2 304 847,00
Revenus imposables	7 394 696,00	7 833 839,00	2 422 159,00	4 955 153,00

TVA sur achats :

N° de la facture	Date	Le fournisseur	Montant en HT	TVA à 17%	Observation
01	15/01/2012	SILIMI Brahim	2 700 000	459 000	Facture rejetée
02	15/01/2012	SILIMI Brahim	2 160 000	367 200	Facture rejetée
03	12/02/2012	SILIMI Brahim	1 800 000	306 000	Facture rejetée
04	15/01/2012	SILIMI Brahim	2 340 000	397 800	Facture rejetée
		Total 2012	9 000 000,00	1 530 000,00	

01		SILIMI Brahim	750 000,00	127 500	Facture rejetée
02	14	SILIMI Brahim	570 000,00	96 900	Facture rejetée
03	30 14	SILIMI Brahim	570 000,00	96 900	Facture rejetée
04	30 14	SILIMI Brahim	750 000,00	127 500	Facture rejetée
05	14	SILIMI Brahim	775 000,00	131 750	Facture rejetée
06	14	SILIMI Brahim	589 000,00	100 130	Facture rejetée
Total 2014			4 004 000,00	680 680,00	

IV/ IM SITI

1) revenu global :

	2011	2012	2013	2014
Revenu imposable	9 090 537	13 761 034	5 896 642	7 260 000
en déduction	1 695 841	5 927 195	3 474 483	2 304 847
Revenu de base	7 394 696	7 833 839	2 422 159	4 955 153
Droits constatés	3 049 687	4 684 361	1 931 824	2 409 000
Droits simples	461 544	1 942 518	1 084 069	674 696
Droits constatés	2 588 143	2 741 843	847 755	1 734 304
Droits simples	647 035	685 460	211 938	433 576
Total	3 235 178,00	3 427 303,00	1 059 693,00	2 167 880,00

Le taux de 25% est prévue par l'article 193 du code des impôts directes et taxes
 En raison d'une erreur de nos services en 2012 vous avez été imposé sur un bénéfice de
 592 793,00 au lieu de 5 927 196,00, que vous avez déclaré, nous rectifions cette situation (sans
 pénalité) de la manière suivante :

Année	2012
Revenu déclaré	5 927 195,00
Revenu imposé	592 793,00
Différence	5 334 403,00
Droits simples	1 942 518,00
Droits constatés	117 837,00
Droits manquants	1 824 681,00

2) la TVA sur achats :

	2011	2012	2013	2014
TVA support	230 826,00	169 796,00	1 331 287,00	25 296,00
pendis	(25%)	(25%)	(25%)	(10%)
TOTAL	57 706,00	42 449,00	332 821,00	2 529,00
	288 532,00	212 245,00	1 664 108,00	27 825

Le taux de 10% est prévue par l'article 116 du code de (TCA) taxe sur le chiffre

2) Professionnelle continue et taxe d'apprentissage :

TAXE d'apprentissage:

ANNEE	2011	2012	2013	2014
MASSe Salaire brute	900 000,00	1 804 510,00	2 473 600,00	2 484 000,00
	1%	1%	1%	1%
Droits simples	9 000,00	18 045,00	24 736,00	24 840,00
Taux punitifs	25%	25%	25%	25%
Penalités	2 250,00	4 511,00	6 184,00	6 210,00
TOTAL General	11 250,00	22 556,00	30 920,00	31 050,00

Chef :

[Signature]

 (Inspecteur Central)

Noms et grades des Vérificateurs

[Signature]
 (Inspectrice Centrale)

الملحق رقم 07

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des finances

Direction Générale des Impôts

Direction Régionale des Impôts de

Direction des Impôts de Wilaya de

Avis de contrôle ponctuel

Référence N° :

Lettre avec
A.R

A. M.

Le 20

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande de votre part et acceptée le service, nous nous présenterons à votre le à heures, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur et concernant les années en vertu des dispositions de l'article 20 bis du code des procédures fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 du code des procédures fiscales.

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

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

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

Le chef de servicenom et grade du vérificateur

الملحق رقم (08) : إشعار إعادة تقييم للتحقيق المصوب

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTÈRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

الملحق 08

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
Sous-Direction du Contrôle Fiscal

Notification de Redressements suite
Au Contrôle Ponctuel

Référence : n° /DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
AR

A Monsieur
ETBPH/ TCE
C^{te} de Thenia

Boumerdes, le / /2016

Suite à l'envoi de l'avis de contrôle ponctuel n°58/DIW35/SDCF/BVF du 11.02.2016, vous avez fait l'objet d'une vérification ponctuelle de comptabilité, du 28.02.2016 au 24.04.2016 au titre des exercices 2013/2012, 2014/2013, 2015/2014 et 2016/2015 et se rapportant à la : Taxe sur la Valeur Ajoutée

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

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de trente (30) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (article 20 bis 5 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.

Nous vous informons que vous avez la possibilité de solliciter dans votre réponse, l'arbitrage du Directeur des Impôts de Wilaya, pour des questions de fait ou de droit. Vous avez également la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (art 20-6 du code des procédures fiscales).

La présente notification comporte (04) feuillets y compris celui-ci.

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

()-

1/4

EXAMEN DE LA COMPTABILITE :I. Présentation :

La comptabilité présentée est tenue suivant le système centralisateur et réunit les documents suivants :

1) Livres obligatoires :

- ♦ Journal général coté et paraphé par le Tribunal de BORDJ MENAIEL le 10/07/2011 et comporte 43 feuillets
- ♦ Livre d'inventaires coté et paraphé par le Tribunal de BORDJ MENAIEL le 01/03/2016 et comporte 31 feuillets
- ♦ Grand Livre des comptes généraux.
- ♦ Livre de paie coté et paraphé par le tribunal de BORDJ MENAIEL le 11/07/2012 et comporte 43 feuillets

2) Journaux et livres auxiliaires :

- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des achats des années 2010 à 2015.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés de ventes des années 2010 à 2015.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés de banque des années 2010 à 2015.

3) Autres pièces présentées:

- ♦ Factures d'achats des années 2010 à 2015.
- ♦ Factures de ventes (situations des travaux) des années 2010 à 2015.
- ♦ Relevés bancaires des années 2010 à 2015.
- ♦ Copies des déclarations mensuelles (série G50) des années 2010 à 2015.
- ♦ Copies des déclarations annuelles (bilans) des années 2010 à 2015.

II. Etude de la comptabilité :

Suite au contrôle ponctuel dont vous avez été sujet, au regard de la TVA, et après étude de vos déclarations fiscales et des documents comptables présentés, nous vous informons ci-après des diverses irrégularités décelées, ainsi que des régularisations que nous effectuons.

1) Déclaration G50 du mois d'avril 2010 :

- Facture no 46/09 du 27/12/2009 comportant une TVA de 92 123,00 alors que la TVA récupérée est de 541 900,00 soit une TVA à reverser de $541\,900,00 - 92\,123,00 = 449\,777,00$
- Facture no 52/09 du 29/12/2009 comportant une TVA de 55 522 ,00 alors que la TVA récupérée est de 326 600,00 soit une TVA à reverser de $326\,600,00 - 55\,522,00 = 271\,078,00$

2) Déclaration G50 du mois de décembre 2010 :

L'examen de cette déclaration a fait ressortir des factures réglées en espèces et dont la TVA dépasse 100 000.00 Ces montants n'ouvrent pas droits à récupération (article 30 du code des taxes sur le chiffre d'affaires)

- Facture no 06/2010 du 03/02/2010 : TVA récupérée : 439 790,00
- Facture no 11/2010 du 29/04/2010 : TVA récupérée : 672 690,00
- Facture no 14/2010 du 31/05/2010 : TVA récupérée : 298 350,00
- Facture no 17/2010 du 30/06/2010 : TVA récupérée : 353 175,00
- Facture no 18/2010 du 11/07/2010 : TVA récupérée : 354 492,00
- Facture no 19/2010 du 21/07/2010 : TVA récupérée : 361 063,00
- Facture no 21/2010 du 11/08/2010 : TVA récupérée : 240 380,00

Soit une TVA à reverser de 2 719 940,00

3) La TVA récupérée sur la déclaration du mois d'octobre 2012 est de 42 135.00 Alors que la TVA à récupérée est de 7 264,00 soit une TVA à reverser de 34 781.00

2

4) La facture n° 02 du 02/07/2013 dont le fournisseur est SARL MINOVA n'est pas totalement acquittée, donc la TVA pour un montant de 929 568,00 a été récupérée sur G50 septembre 2013

Ce montant est à reverser (article 30 du code des TCA).

5) Idem pour la facture n° 48 du 09/07/2014 (Fournisseur SARL ALGERIEN HEAVY EQUIPEMENT pour un montant HT : 24 750 000,00 TVA 4 207 500,00) le montant acquitté est de 10 000 000,00 et la TVA récupérée de 1 452 991,00 sur G50 juillet 2014 ce montant est à reverser (article 30 du code des TCA)

6) Récupération de la TVA ayant grevées la facture n° 02/2013 du 10/06/2013 relative à la location de véhicule de tourisme le montant de 22 818,00 est à reverser (article 41-2 du code des TCA).

De ce qui précède et après le débat contradictoire en date du 28/04/2016 Vos déclarations fiscales des années contrôlées seront donc rectifiées selon la procédure contradictoire de redressement, conformément aux dispositions de l'article 42 du code des procédures fiscales.

III- Régularisations

Exercice 2011

Précompte au 01/01/2011 révisé :
 = 8 435 137,449 777-271 078-2 719 940=4 994 342,00
 Soit un précompte TVA au 31/12/2011
 7 829 720-3 440 795=4 388 925,00

Exercice 2012 :

Précompte déclaré au 01/01/2012 : 7 829 720,00
 Précompte révisé : 4 388 925,00
 (Article 41 du code de procédures fiscales)
 Précompte (au 01/01/2012) : 4 388 925,00
 TVA/Achats rectifiée : 2 239 051,00
 TVA/Ventes : 29 060,00
 Précompte à reporter : 6 598 916,00

Exercice 2013 :

Précompte (au 01/01/2013) : 6 598 916,00
 TVA/Achats rectifiée : 2 551 053,00
 TVA/ventes : 4 175 374,00
 Précompte à reporter : 4 974 595,00

Exercice 2014 :

Mois	TVA sur encaissement	TVA sur achats reconnue	Précompte antérieur	Droits à précompter	Droits à payer	Droits réglés
01	Néant	Néant	4 974 595,00	4 974 595,00	/	/
02	//	//	4 974 595,00	4 974 595,00	/	/
03	871 795,00	23 987,00	4 974 595,00	4 126 787,00		
04	817 153,00	/	4 126 787,00	3 309 634,00		
05	232 016,00	651 631,00	3 309 634,00	3 759 248,00		
06	854 454,00	21 458,00	3 759 248,00	2 926 252,00		
07	1 452 992,00	1 559 198,00	2 926 252,00	3 032 459,00		
08	860 009,00	913 414,00	3 032 459,00	3 085 864,00		
09	3 137 137,00	399 179,00	3 085 864,00	347 906,00		
10	61 200,00	132 336,00	347 906,00	419 042,00		
11	578 698,00	433 840,00	419 042,00	274 184,00		
12	815 858,00	275 418,00	274 184,00	/	266 256,00	

Total TVA due : 266 256,00

Exercice 2015 :

Mois	TVA sur encaissements	TVA sur achats reconnue	Précompte antérieur	Droits à précompter	Droits à payer	Droits réglés
01	1 162 393,00	461 111,00	/	/	701 282,00	
02	435 897,00	3 021 518,00	/	2 585 621,00	/	
03	1 743 590,00	2 521 724,00	2 585 621,00	3 363 755,00	/	
04	2 724 407,00	2 101 173,00	3 363 755,00	2 740 521,00	/	
05	3 675 272,00	1 119 272,00	2 740 521,00	184 521,00	/	
06	533 205,00	205 153,00	184 521,00	/	143 531,00	
07	370 513,00	227 698,00	/	/	142 815,00	
08	444 616,00	366 813,00	/	/	77 803,00	
09	145 299,00	197 100	/	/	143 325,00	
10	516 145,00	329 803,00	/	/	186 312,00	
11	145 299,00	332 854,00	/	187 555,00	/	
12	5 111 108,00	6 672 876,00	187 555,00	1 749 323,00	/	
Total TVA due : 1 395 099,00						

NB : Le précompte à reporter sur l'exercice 2016 est de : 1 749 323,00 au lieu de celui déclaré de 5 585 990,00.

III. IMPOSITIONS :

Taxe sur la valeur Ajoutée :

Les encaissements sont ceux déclarés sur les mois où le service a dégagé de la TVA à payer

ANNEES	2014	2015
Encaissements déclarés	4 799 170,00	18 659 830,00
Taux de TVA	17%	17%
Droits simples TVA	815 858,00	3 172 171,00
Précompte antérieur	274 184,00	184 521,00
TVA/Achats	275 418,00	1 592 551,00
Total des Droits	266 256,00	1 395 099,00
Taux de pénalités	25%	25%
Pénalités	66 564,00	348 774,00
Total exigible	332 820,00	1 743 873,00

Les taux de la taxe sur la valeur ajoutée applicable est de 17% conformément à Article 21 du codes des Taxes sur le chiffre d'affaires les droits rappelés Assortis de pénalités fiscales en Application de l'article 116 du même code.

الملحق 09

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE :
 DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE :
 INSPECTION DES IMPOTS DE :
 RUE DE :

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 المديرية الجهوية للضرائب ل :
 المديرية الولائية للضرائب ل :
 مفتشية الضرائب ل :
 شارع :

**NOTIFICATION DEFINITIVE
 DE REDRESSEMENTS**

N°

À, le

Accusé de réception
 N°

Référence de la notification initiale de redressements :

N°

Date d'introduction de la réponse :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
 N° D'ARTICLE :
 N.I.F. :
 DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE :

J'ai l'honneur de vous Informer que suite à : (Rayer la mention inutile)
 - l'examen de vos observations formulées sur la notification initiale de redressements rappelée en référence ;
 - l'absence de réponse à la notification initiale de redressements rappelée en référence

NOTIFICATION DEFINITIVE DE REDRESSEMENTS
 Il a été décidé de rectifier vos déclarations au titre des Impôts et taxes marqués d'une croix ci-dessous :

Impôt sur le revenu global : (Préciser la catégorie)

Au titre de la période

Impôt sur les bénéfices des sociétés :

Au titre de la période

Taxe sur l'activité professionnelle :

Au titre de la période

Taxe sur la valeur ajoutée

Au titre de la période

Autres impôts et taxes (à préciser) :

Au titre de la période

Je vous prie de bien vouloir agréer, Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.

Le chef d'inspection

des impôts et taxes

Après expiration du délai de réponse, l'inspecteur fixe la base de l'imposition qui sera également notifiée au contribuable sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après établissement du rôle de régularisation. (Article 36 de la loi de Finances pour 2009)

الملحق رقم (10) : إشعار بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

Feym Le 11.06.2013

الملحق 10

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

**Avis de Vérification Approfondie de
la Situation Fiscale d'Ensemble**

Référence n° : 1114/DIW35/SDCF/BVF

A.M.

Lettre avec
A.R

Cite Ouled ALI
Khemis El Khechha

Le 09 JUNE 2013

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que nous envisageons de procéder à la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble. Cette vérification concerne l'ensemble des revenus que vous avez perçus durant la période du 01.01.2012 au 31.12.2012.

Au cours de ce contrôle, nous aurons à analyser la concordance entre les revenus que vous avez déclarés au cours de cette période et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie de vos membres de votre foyer fiscal.

A l'effet d'exercer ce contrôle, votre concours sera sollicité verbalement ou par écrit, sur des points précis retracés dans vos différentes déclarations.

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposez d'un délai de préparation de 15 jours à compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification.

Votre attention est appelée sur le fait que le contrôle qui sera effectué portera sur l'ensemble des comptes financiers de votre foyer fiscal, ainsi qu'il vous sera demandé de justifier l'origine des fonds dont vous avez disposés, leur composition et les variations de votre patrimoine.

La durée du contrôle est fixée en principe à une (01) année. Toutefois, cette durée n'est pas applicable dans les cas de manœuvres frauduleuses, de renseignements incomplets ou inexacts ou en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications (Article 21-4 du Code des Procédures Fiscales).

Vous avez la faculté de vous faire assister, au cours de ce contrôle, par un conseil de votre choix.

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

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

Noms et Grades des Vérificateurs

الملحق رقم (11) : إشعار إعادة التقييم للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

الملحق 11

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

26.12.13

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
Sous Direction du Contrôle Fiscal

Notification de Redressements suite
à la Vérification approfondie de Situation Fiscale d'ensemble

Référence : n° 1067 /DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
AR

A Monsieur
Cité Ouled Ali, Khemis El Khechna

Boumerdès Le 24/12/2013

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n°424/DIW35/SDCF/BVF du 09/06/2013 vous avez fait l'objet d'une vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble du 26/06/2013 au 02/10/2013 concernant l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du 01/01/2009 au 31/12/2012.

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 des impôts, sur la revenu et de vous réclamer un complément d'impôt pur 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.

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.

Nous vous informons que vous avez la possibilité de solliciter dans votre réponse l'arbitrage du Directeur des impôts de wilaya pour des questions de fait ou de droit.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (art 21-3 du code des procédures fiscales).

La présente notification comporte (03) feuillets, y compris celui-ci.

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

Nom et grade des Vérificateurs



الملاحق رقم (12) : رد السيد "ك" على إشعار إعادة التقييم

الملاحق 12 Khemis El Khechna le 01.02.2014

Cité Ouled Aïi

Khemis El Khechna

A Monsieur le Directeur

des impôts de la wilaya de Boumerdes

Objet : Réponse à votre notification. VASFE

n°1067/ DIW/ 35/ SDCF/ BVF.

Monsieur,

En réponse à la notification citée en objet qui concerne la modification des éléments des bases du calcul de l'impôt sur le revenu global suite à la vérification approfondie de ma situation fiscale d'ensemble.

J'ai l'honneur de venir très-respectueusement porter à votre connaissance les remarques suivantes :

- 1- Comme nous sommes une grande famille paysanne connue par l'esprit de l'entraide, la solidarité et l'attachement nous vivons toujours en communauté, de ce fait pour l'achat du terrain, j'ai sollicité l'aide de mes proches qui ne sont que ma belle mère et ces enfants qui ont voulu bien m'emprunter chacun une partie qu'il supporte financièrement.

Par confiance, des déclarations sur l'honneur de prêts et des déclarations de reconnaissance de dettes ont été signées entre nous en présence des témoins sages devant les offices de l'APC de Khemis El Khechna qui ont paraphées et légalisées ces déclarations à la date de l'opération de l'achat du bien.

Les origines des fonds ayant servis aux prêts sont légalement justifiées par des ventes de biens immobiliers.

- 2- A la même année j'ai effectué des ventes de biens immobiliers par des actes en papier timbré devant des agents immobiliers dûment agréés avec la présence de témoins, pour officialiser ces ventes ils sont régularisés auprès des services des domaines et la conservation foncière.

Monsieur le Directeur, ma confiance en votre esprit de justice est très grande de ce fait j'espère recevoir une suite favorable à mes doléances.

Veuillez accepter mes sincères salutations de respects.

Wilaya de Boumerdes	
Direction Des Impôts	
Cabinet	
Arrivée	
N° 433	Date : 2014

الملحق رقم (13) : التبليغ النهائي لعملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

الملحق 13

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION DES IMPOTS DE
LA WILAYA DE BOUMERDES
S / DIRECTION DU CONTROLE FISCAL
BUREAU DES VERIFICATIONS FISCALES

Boumerdes, le 02/03/2014

N° 171 /DIW/35/SDCF/BVF.

A Monsieur
Cité OULED ALI
KHEMIS EL KHECHNA

Objet : Notification définitive de redressements.
Réponse à vos observations

Référence : votre réponse du 01/02/2014.

8/4/2014

Monsieur,

Par correspondance citée en référence, reçue le 05/02/2014 vous avez contesté les redressements issus de la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble effectuée au titre de la période non prescrite allant de l'année 2009 à 2012 en soulever notamment les points suivants :

- 1° - Les emprunts contractés.
- 2° - Les ventes par actes en papier timbré.

En réponse, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance qu'après examen des points soulevés dans votre réponse il a été retenu ce qui suit :

1°/- Pour les emprunts contractés auprès de vos proches et qui n'ont pas été appuyés par des actes notariés dûment authentiques ils ne seront pas acceptés de même pour les ventes de biens immobiliers que vous avez effectués par des actes en papier timbre et qui n'ont pas été enregistrés par les services compétents à savoir l'inspection de l'enregistrement et la conservation foncière.

Compte tenu de tout ce qui précède votre situation fiscale demeure toujours inchangée et se présente comme suit :

RECONSTITUTION DES BASES D'IMPOSITION :

Conformément aux dispositions de l'article 21 du code des procédures fiscales, le contrôle des revenus déclarés avec la situation de trésorerie et différents dépenses, a fait ressortir les soldes dégagés de la balance ci-après détaillée :

Désignation / Année	2009	2010	2011	2012
I- Disponibilités dégagées				
Emprunts de l'épouse	2.500.000,00	/	1.383.000,00	/
Solde départ	/	2.030.000,00	1.560.000,00	/
Total des ressources (1)	2.500.000,00	2.030.000,00	2.943.000,00	/
II- Disponibilités employées				
Achat d'une maison	/	/	24.000.000,00	/
Frais notariés	/	/	120.000,00	/
Droits d'enregistrement	/	/	600.000,00	/
Taxe hypothécaire	/	/	240.000,00	/
Dépenses de train de vie				
Electricité + gaz + téléphone	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00
Habillements	150.000,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00
Nourriture	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00
Divers	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00
Total des employés (2)	470.000,00	470.000,00	25.430.000,00	470.000,00
Solde (1) - (2)	+ 2.030.000,00	+ 1.560.000,00	- 22.487.000,00	- 470.000,00

LES IMPOSITIONS :

Désignations	2011	2012
Revenus dissimulés	22.487.000,00	470.000,00
Droits simples	7.738.450,00	81.000,00
Pénalités	(25%) 1.934.612,00	(15%) 12.150,00
Total dû	9.673.062,00	93.150,00

Veillez agréer, Monsieur, en l'expression de notre profond respect.

LES VERIFICATEURS

