



المركز الجامعي تيسمسيلت

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

أثر تطبيق الرقابة الجبائية على تحسين مستوى

التحصيل الجبائي

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

للفترة 2012-2016

مذكرة تخرج تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص علوم مالية

إشراف الأستاذ:

غراس عبدالقادر

إعداد الطالبين:

سريدي أحمد

شعشوع حسن

لجنة المناقشة:

رئيسا

إسماعيل عيسى

الأستاذ:

مقرراً

غراس عبدالقادر

الأستاذ:

ممتحنا

قندز بن توتة

الأستاذ:

السنة الجامعية 2016/2017



# تشكرات

الحمد لله الذي أعاننا على إنجاز هذا البحث

نتقدم بالشكر والإمتنان إلى الأستاذ غراس عبدالقادر على إشرافه على

إعداد هذه المذكرة ، كما نتوجه بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا

بمحضورهم لمناقشة هذه المذكرة.

إلى كل من وقف معنا ودعمنا من بعيد أو من قريب على إنجاز هذا العمل المتواضع

بجهده ووقته ودعائه وكل كلمة طيبة.

سريدي أحمد

شعشوع حسن

# إهداء

إلى الوالدين الكريمن أطال الله في عمرهما

إلى الإخوة والأخوات

إلى جميع الزملاء والأصدقاء

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

سريدي أحمد

# إهداء

إلى تلك الغالية ... أُمي الحبيبة أطال الله في عمرها

إلى روح أبي صادق الطاهرة رحمة الله عليه .... لن أنساك ... و الجنة مأواك

إلى من شجعتني كثيراً و سهرت على راحتي رفيقة الدرب.... زوجتي الغالية و

عائلتها الكريمة

إلى إخوتي و أخواتي

إلى جميع الأصدقاء و الزملاء

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

شعشوع لحسن

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
7	الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات	01
9	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	02
10	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	03
11	الهيكل التنظيمي العام للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات	04
13	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	05
14	الهيكل التنظيمي للمركز الجواربي للضرائب	06
74	الهيكل التنظيمي لمصالح الرقابة الجبائية لولاية تيسمسيلت	07
75	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت	08
83	تمثيل بياني للحصيلة الجبائية خلال الفترة 2012-2015	09
85	تمثيل بياني لتطور عدد الملفات المبرجة للرقابة من سنة 2012 إلى سنة 2015	10
100	تطور الإيرادات المسترجعة نتيجة تطبيق الرقابة الجبائية	11

## قائمة الإختصارات

## قائمة الإختصارات

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الفرنسية	تفسير الاختصار باللغة العربية
DGI	Direction générale des impôts	المديرية العامة للضرائب
DRV	Direction des recherches et vérifications	مديرية البحث والمرجعات
DGE	Direction des grandes d'entreprises	مديريات كبريات المؤسسات
SRV	Services des recherches et vérifications	مصالح البحث والمرجعات
DRI	Direction régionale des impôts	المديرية الهوية للضرائب
DIW	Direction de wilaya	المديرية الولائية
CDI	Centre des impôts	مركز الضرائب
CPI	Centre de Proximité des Impôts	المركز الجوارى للضرائب
VSP	Vérification sur pièces	الرقابة علي أساس الوثائق
CF	Le contrôle fiscal	الرقابة الجبائية
VC	Vérification des comptabilité	مراقبة المحاسبة
VASEF	La vérification Approfondie de la Situation fiscale d'Ensemble	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
VP	Vérification ponctuelle	التحقيق المصوب
IRG	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة علي الدخل الاجمالي
IBS	Impôt Sur Les bénéfices des sociétés	الضريبة على ارباح الشركات
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم علي النشاط المهني
TIC	Taxe intérieure de consommation	الرسم الداخلي على الاستهلاك
IFU	Impôt forfaitaire unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
TF	Taxe foncière	الرسم العقاري
TA	Taxe d'assainissement	رسم التطهير
TIC	Taxe intérieure sur consommation	الرسم الداخلي على الاستهلاك
TPP	Taxe sur les produites pétrolières	الرسم على المنتوجات البترولية
ATD	Avis A Tiers Détenteur	إشعار إلى واطع اليد

## قائمة الإختصارات

IRG/BIC	Impôt sur le Revenu Global / Bénéfice Industriel et Commercial	الضريبة علي الدخل الاجمالي لفئة أرباح النشاط الصناعي و التجاري
PEN/ASSIE	Pénalité d'Assiette	عقوبة التحصيل
AUTRES RCTTES	Autres Recettes	نتائج /مداخيل أخرى
PENALITE DE REC	Pénalité de Recouvrement	عقوبة التحصيل
IBM	Impôt Bénéfice de minière	ضريبة الأرباح المنجمية
IEDF	Institut d'économie douanière et fiscale	معهد الإقتصاد الجبائي و الجمركي



الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
82	الإيرادات الجبائية المحصلة خلال الفترة الممتدة من 2012 إلى 2015.	01
84	عدد الملفات المرصدة للرقابة الجبائية	02
89	رقم الأعمال من المشتريات المهربة	03
90	الفرق في رقم الأعمال	04
91	المقبوضات المستخرجة بالنسبة للرسم على النشاط المهني	05
91	المقبوضات المستخرجة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة	06
92	الرسم على المشتريات	07
93	الحقوق و الغرامات بالنسبة للرسم على النشاط المهني	08
94	الحقوق و الغرامات الجبائية بالنسبة للرسم على القيمة المضافة	09
95	التعديلات على الربح و الفواتير و الخصوم	10
95	الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي	11
96	الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي	12
97	مجموع الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع	13
99	الحصيلة الجبائية المسترجعة خلال الفترة الممتدة من 2012 إلى 2015	14

### الملخص:

جاءت هذه الدراسة لتبيان إجراءات وأليات عمل الرقابة الجبائية في النظام الجبائي كون تحسين مستوى التحصيل الجبائي يعتبر هدف رئيسي وإستراتيجي للإدارة الجبائية، وتعد الرقابة الجبائية الأداة المثلى لتحقيق هذا الهدف، لذلك نجد المشرع الجبائي يسعى دوما لتحسين فعاليتها وإدراكا منه وضع عدة وسائل منها الهيكلية، ومنها القانونية والتنظيمية ، ورافقها بجميع الوسائل لتجسيد نجاحتها ، كما صاغ أليات عملها والتي تعتمد في الأساس على التحقيقات الجبائية بمختلف أشكالها وتقنياتها للتدقيق في تصريحات المكلفين بالضريبة والبحث عن مواطن التهرب الضريبي والحد منه وردع مرتكبيه في ظل الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية من جهة والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة من جهة أخرى.

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

### Résumé:

Cette étude d'indiquer les procédures et mécanismes de contrôle fiscale dans le système fiscal, le fait qu'améliorer le recouvrement de fiscal est un objectif essentiel et stratégique de l'administration fiscale, le contrôle fiscale est le meilleur moyen d'atteindre cet objectif et, par conséquent, le législateur fiscale s'efforce constamment d'améliorer son efficacité, et conscient de la formulation de plusieurs moyens structurels, juridiques et réglementaires et accompagnaient par tous les moyens de concrétiser l'efficacité, il a élaboré des mécanismes de travail et qui dépendent essentiellement des enquêtes fiscales sous ses diverses formes et leurs techniques de vérification des déclarations de contribuables et la recherche de l'origine de la fraude fiscale et de limitation et de dissuader les auteurs dans les droits accordés à l'administration fiscale d'une part et les garanties accordées aux contribuables d'autre part.

**Les mots clé:** le contrôle fiscal, le recouvrement fiscal, la fraude fiscale, le system fiscal, déclarations fiscal.

الصفحة	الفهرس
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
	قائمة الإختصارات والرموز
ب-ح	مقدمة
2	الفصل الأول : مدخل للرقابة الجبائية والتحصيل الجبائي
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الإطار النظري للرقابة الجبائية
3	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
4	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
6	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
7	المطلب الرابع : الوسائل التنظيمية والقانونية للرقابة الجبائية
22	المبحث الثاني: ماهية التحصيل الجبائي
22	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الجبائي
24	المطلب الثاني : قواعد التحصيل الجبائي
25	المطلب الثالث : مصادر التحصيل الجبائي
29	المبحث الثالث : أنظمة التحصيل الجبائي، الأساليب والضمانات
29	المطلب الأول : أنظمة التحصيل الجبائي
31	المطلب الثاني : أساليب التحصيل الجبائي
34	المطلب الثالث : ضمانات التحصيل الجبائي
36	خلاصة الفصل

38	الفصل الثاني: دور الرقابة الجبائية في تحسين مستوى التحصيل الجبائي
38	تمهيد
39	المبحث الأول : التهرب الضريبي كمسبب لنقص مستوى التحصيل الجبائي
39	المطلب الأول : مفهوم التهرب الجبائي
42	المطلب الثاني : أساليب التهرب الجبائي
44	المطلب الثالث: طرق قياس التهرب الجبائي
46	المطلب الرابع: أثار التهرب الجبائي
47	المبحث الثاني : إجراءات الرقابة الجبائية المساهمة في تحسين مستوى التحصيل الجبائي
48	المطلب الأول: التخطيط لبرنامج التحقيق الجبائي
50	المطلب الثاني: تنفيذ برنامج التحقيق الجبائي
52	المطلب الثالث: فحص وتقييم محاسبة المكلف بالضريبة
59	المطلب الرابع: إنهاء التحقيق وإجراء التعديلات الجبائية
67	المبحث الثالث : وسائل تحسين مستوى التحصيل الجبائي
67	المطلب الأول : توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة
68	المطلب الثاني : التكوين والتحفيز المستمر لأعوان الرقابة الجبائية
68	المطلب الثالث: عصنة الإدارة الجبائية
69	المطلب الرابع: توسيع دائرة التعاون بين مختلف الإدارات والهيئات
70	خلاصة الفصل
72	الفصل الثالث : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت
72	تمهيد
73	المبحث الأول : التعريف بمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت
73	المطلب الأول : نشأة مديرية الضرائب
73	المطلب الثاني : التنظيم الإداري لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت
76	المطلب الثالث : مهام مصالح الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب
77	المبحث الثاني : آلية تحصيل الضرائب
77	المطلب الأول : تكوين الملف الجبائي

78	المطلب الثاني : إخضاع المكلف لنظام جبائي معين
79	المطلب الثالث: تحضير الإشعار بالدفع و تحصيل الضرائب
83	المبحث الثالث : إجراءات الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب
84	المطلب الأول: التخطيط لعملية الرقابة الجبائية
87	المطلب الثاني: تنفيذ مخطط التحقيق المحاسبي
98	المطلب الثالث: تطور الحصيلة الجبائية المسترجعة
102	خلاصة الفصل
103	الخاتمة
108	قائمة المصادر والمراجع
120	الملاحق

تمهيد :

إن حتمية الرقابة الجبائية كانت وليدة إعتقاد النظام الجبائي على مبدأ التصريح التلقائي للمكلفين بالضريبة بمحمل مداخيلهم في شكل تصريحات مكتتبه، والتي تعتبر مبدئيا صحيحة وصادقة و للإدارة الجبائية حق مراقبتها، معتمدة في ذلك على مجموعة من الوسائل الهيكلية و التنظيمية والقانونية.

كما أن ضرورة رفع إيرادات الحصيلة الجبائية، فرض على المشرع الجبائي القيام بعدة تعديلات في النظام الجبائي، وذلك بدءاً بتوسيع الوعاء الجبائي، وتنويع الضرائب والرسوم و أنظمة تحصيلها.

وتفصيلا لما سبق سنتناول هذا الفصل في ثلاث مباحث هي:

- الإطار النظري للرقابة الجبائية
- ماهية التحصيل الجبائي
- أنظمة التحصيل الجبائي، الأساليب والضمانات

## المبحث الأول : الإطار النظري للرقابة الجبائية

ترتبط فكرة الرقابة الجبائية بتدخل الدولة في النشاط الإقتصادي كونها تحمي أهم جوانب النشاط المالي والإقتصادي فهي تساهم في تحقيق الأهداف التي تسعى الضريبة إلى تحقيقها فالرقابة الجبائية بمختلف أشكالها وآلياتها تهدف إلى المحافظة على أموال الخزينة والحيلولة دون من يريد إختلاسها.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

للإحاطة بمفهوم الرقابة الجبائية يمكن أخذ عدة تعاريف لها منها ماهو إقتصادي ومنها ماهو قانوني كما يلي:

تعريف الإقتصادي لورن كلود"هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة".<sup>1</sup>

تعريف المشرع الجبائي "هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطاً من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات".<sup>2</sup>

هي التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواءً عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها.<sup>3</sup>

وفي هذا الإطار، تعتبر الرقابة الجبائية المقابل المنطقي والضروري للنظام الجبائي والتصريحي، إذ أن المكلف بالضريبة يقوم بتقديم المعلومات المتعلقة بنشاط مداخله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية، وما على هذه الأخيرة إلا إثبات صحة أو عدم صحة هذه التصريحات عن طريق الرقابة.<sup>4</sup>

وخلاصة للتعاريف السابقة يمكن القول أن الرقابة الجبائية هي مجموع التحقيقات الجبائية التي تقوم بها الهيئات المؤهلة و المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من شرعية ومصداقية التصريحات الجبائية والمعلومات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة بغية الكشف عن التهرب الضريبي وتحسين الإيرادات الجبائية.

(1) لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص 19.

(2) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، الجزائر، 2006، ص5.

(3) بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2009/2010، ص87.

(4) رضا خلاصي، المراجعة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1999/2000، ص23.

## المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال مختلفة، يجب إستعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها<sup>1</sup> وتمثل هذه الأشكال في :

### 1- الرقابة الداخلية

هي الفحص الذي يتم من قبل المحقق ويعتمد على فحص إقرارات ( تصريحات) المكلفين والمعلومات الملزمين بتقديمها ومراجعتها مكتيباً<sup>2</sup> ويمكن أن تكون الرقابة شكلية أو على الوثائق.

#### • الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف<sup>3</sup> وتبدأ منذ إستلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من قبل المكلفين بحيث تتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير إنتقائية بالفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتصحيح الأخطاء إن وجدت وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات(G50) و(G50A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي والمعلومات المتحصل عليها من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها.

#### • الرقابة على الوثائق (VSP)

إن الرقابة على الوثائق إنتقائية وغير منتظمة وهذا الإنتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها وتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبه ومدى تلاؤمها وتجانسها مع المداخل المصرح بها والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة والتي يتم إستكمالها في حال النقصان بطلبات إستيضاح وتبرير تطلب من المكلفين بالضريبة.<sup>4</sup>

(1) يحيى لخضر، دور الإجازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية (حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة للفترة 2003-2005)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2006/2007،ص15.

(2) بشار سلمان مطرود، د.سالم عواد هادي، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، جامعة بغداد، العدد 33، العراق، أكتوبر 2015،ص131.

(3) ناصر مراد، النهب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر 2004،ص45.

(4) أ.عوادي مصطفى، أ.زين بونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة سحري، الوادي، الجزائر،ص.13.12.



## 2- الرقابة الخارجية

### • مراقبة المحاسبة (VC)

وتتمثل في عملية التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبته،<sup>1</sup> وتشمل عمليات الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق المحاسبية الأخرى للمؤسسة، ومواجهتها بالتصريحات المكتتة وكشوفات الربط الخارجية وبطاقات المعلومات إن وُجدت ، وكذا المعائنات المادية التي يجريها المحقق، وهذه الرقابة يمكن أن تكون عامة تركز على مجمل الضرائب والرسوم أو خاصة بالتركيز على ضريبة أو رسم معين،<sup>2</sup> أو هي مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.<sup>3</sup>

### • المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)

هي رقابة حديثة النشأة إستحدثها قانون المالية لسنة 1992 وتمثل في مجموع عمليات البحث والتفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخيل المصرح بها من قبل المكلف مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه وتشمل جميع المكلفين الخاضعين للضريبة<sup>4</sup> و يمكن إقامة هذا النوع من الرقابة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً ووجود أنشطة أو مداخيل مُتملصَة من الضريبة.<sup>5</sup>

### • التحقيق المصوب (VB)

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة إجراء رقابة موجه يتضمن ضريبة واحدة أو عدة ضرائب بعنوان جزء أو كل المدة غير المتقدمة أو بمجموعة عمليات محاسبية متعلقة بمدة تقل عن سنة واحدة.<sup>6</sup> لا يُطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصولات الطلبات أو التسليم ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق فحص معمق لمجمل محاسبة

(1)Ministre des finances, direction générale des impôts, **La lettre n°58**, Alger, 2012, P 07.

(2) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2016، ص10.

(3) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، الجزائر، 2013، ص13.

(4) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2016، ص.11-12.

(5) أمر رقم 08-02 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية، عدد08، الجزائر، 27/07/2008، ص10.

(6) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، إجراءات مراقبة الضريبة، الجزائر، نشرة 2016، ص1.

المكلف،<sup>1</sup> و لا يمكن إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بذلك مسبقا ويكون عن طريق إرسال إشعار مرفقاً بميثاق حقوق وإلتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته مع منحه أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداءً من تاريخ إستلام الإشعار<sup>2</sup>، كما لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين<sup>3</sup>.

### المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

إن المشرع الجبائي حدّد للرقابة الجبائية أهداف معينة يمكن ذكرها كما يلي :

● **هدف إداري:** توفر الرقابة الجبائية المعلومات التي تساهم بشكل كبير في زيادة الفعالية والأداء لدى الإدارة الجبائية ويمكن تحديدها في النقاط التالية :

- تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الضريبة من المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك .
- الرقابة الجبائية تساعد على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على إتخاذ الإجراءات التصحيحية.<sup>4</sup>

● **هدف قانوني:** يتمثل في التأكد من مدى مطابقة مختلف التصرفات الجبائية والمالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أيّة إنحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.<sup>5</sup>

● **هدف مالي و إقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعبات والسرقة لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة مستوى الرفاهية الإقتصادية للمجتمع.

● **هدف إجتماعي:** إن المشرع الجبائي يهدف دائماً إلى تحقيق العدالة الجبائية والتي تتحقق عن طريق توزيع العبء الجبائي على كافة الشرائح الإقتصادية<sup>6</sup> وذلك بمكافحة إنحرافات المكلفين بمختلف صورها والإهمال أو

(1) أمر رقم 08-02 ، مرجع سبق ذكره، ص10.

(2) قحوم سميحة، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة للفترة 2009-2010)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012/2011، ص40.

(3) قانون رقم 21 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ، الجريدة الرسمية، عدد 74، الجزائر، 31 /12 /2008، ص 11.

(4) بلواضح الجليلاني، سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة ، مجلة سداسية ، العدد 12، الجزائر، جوان 2014، ص36.

(5) العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس المدية، الجزائر، 2008/2007، ص103.

(6) بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على العش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008/2009، ص 27.

التقصير في أداء وتحمل واجباتهم الجبائية إتجاه المجتمع من أجل تجسيد العدالة الجبائية بين المكلفين وهذا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.<sup>1</sup>

### المطلب الرابع : الوسائل التنظيمية والقانونية للرقابة الجبائية

تُعد عملية مكافحة التهرب الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية، وهذه المهمة ليست سهلة، لذلك عليها أن تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة، وكذلك عمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، ولا يمكن لها أن تقوم بكل هذه المهام إذا لم تكن منظمة و مُهيكله بشكل جيد.

### أولا : الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية

يهدف التحكم الفعال في متابعة المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المستجدات الجديدة ووضعت قواعد عمل جديدة على المستوى التنظيمي والتشريعي.<sup>2</sup>

#### 1- الأجهزة الوطنية للرقابة الجبائية

تنفذ الرقابة الجبائية على المستوى الوطني بواسطة مصلحتين للرقابة الجبائية لهما صلاحيات على المستوى المركزي والوطني ويمكن تقديمهما كما يلي :

#### • مديرية البحث والمراجعات (DRV)

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات،<sup>3</sup> وهي مصلحة لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني تتكون من ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات وأربع مديريات فرعية، حيث نصت المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 على إحداث هذه المديرية وإلحاقها بالمديرية العامة للضرائب،<sup>4</sup> والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي العام لها.

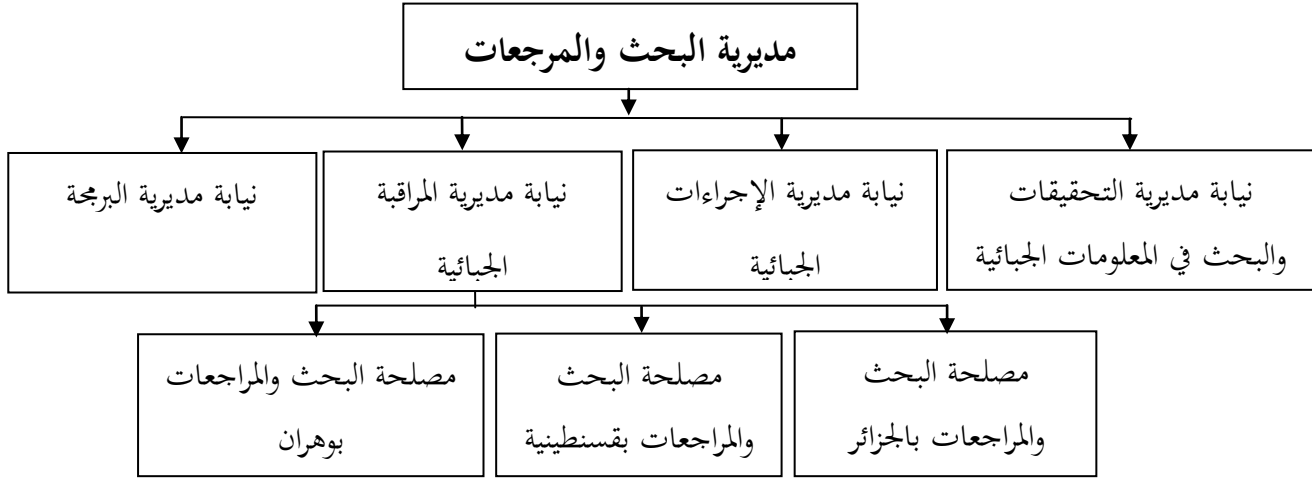
(1) بلواضع الجليلاني، سعدي يحيى، مرجع سبق ذكره، ص36.

(2) سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي(دراسة حالة مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة)، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/20، ص15.

(3) مرسوم تنفيذي 98-228. يعدل ويتم المرسوم التنفيذي 95-55 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد51، الجزائر، 15/07/1998، ص12.

(4) سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي )، مئذنة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011/2012، ص87.

الشكل(1): الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمرجعات



المصدر: نوي نحة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سبق ذكره، ص40.

#### ■ مهام مديرية البحث والمرجعات:

يتم تحديد المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق وهذا بإقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقق فيها من طرف مفتشيات الضرائب تبعاً لمستوى رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة ويجب أن يساوي أو يفوق 40.000.00 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة و بـ 100.000.00 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى وإعتماداً على الصلاحيات الممنوحة لمديرية البحث والمرجعات في إطار البحث والتحقق فهي مكلفة بالكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي و جعل الرقابة الجبائية أكثر شفافية مع أخذ حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار بعين الإعتبار من جهة وتحسين مردودية الرقابة الجبائية ورفع نوعية التحقيق والإرتقاء به إلى مستويات أحسن من جهة أخرى.<sup>1</sup>

#### ● مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

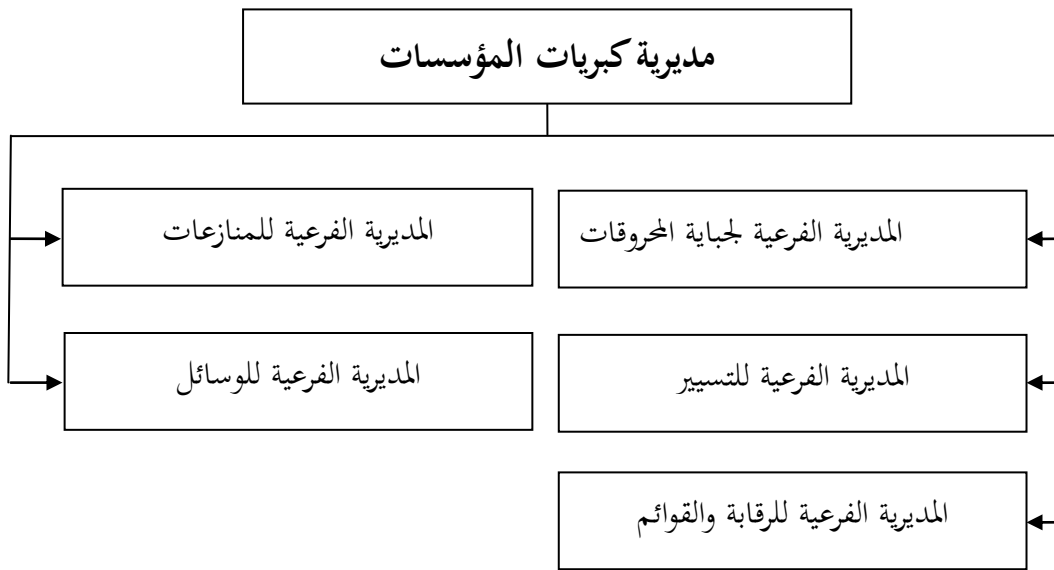
تتركز القدرة الجبائية الجزائرية في عدد محدود من المؤسسات والتي تعتبر مؤسسات كبرى حيث يعتبر مراقبتها أمراً ضرورياً بالنسبة للخزينة العمومية حيث يسمح تركيز ملفات هذه المؤسسات لدى مديرية كبريات المؤسسات من أن تتحكم المديرية العامة للضرائب بسرعة في الحصة الأضخم من الإيرادات الجبائية عن طريق تحسين نجاعتها وفعاليتها في مجال تسير أهم الملفات الجبائية وكذا متابعتها من أجل التقليل من الغش

(1) سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص.88.89.

والتهرب الضريبي<sup>1</sup> وأنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي 303/02 المعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي 494/02.

أما المكلفين الخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري 100.000.000 دج<sup>2</sup> وفيما يلي مخطط يبين الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.

الشكل (2) : الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على المرسوم التنفيذي 494-05 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 84، الجزائر، ص 16.

#### ■ مهام مديرية كبريات المؤسسات

من المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات نذكر مايلي:

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة والبحث عن المعلومة الجبائية وجمعها وإستغلالها .
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها و تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصاتها وإقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

(1) أ.عوادي مصطفي، أ.زين بونس ، مرجع سبق ذكره، ص38.

(2) Ministre des finances , direction générale des impôts, La lettre N°30, 2008, P 06.

- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير والتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم<sup>1</sup>.
- تتكفل بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة والمنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين مهما كان شكلهم القانوني ومهما كان محل مؤسستهم الرئيسي، أو مقرها.<sup>2</sup>

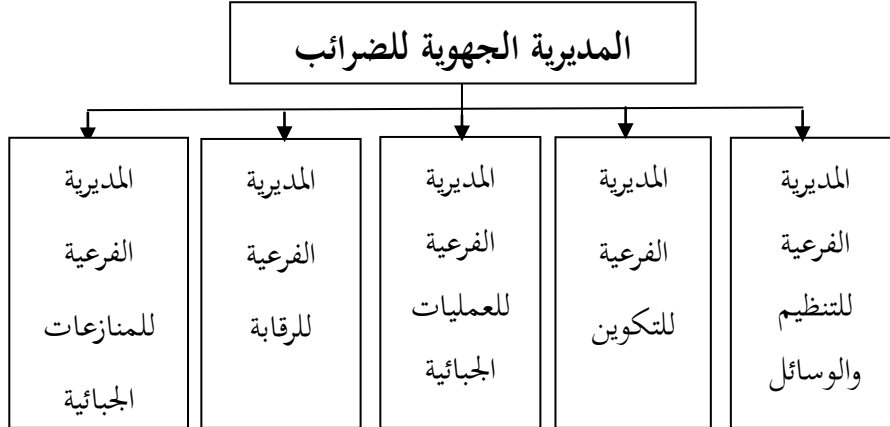
## 2- الأجهزة الجهوية المكلفة بالرقابة الجبائية

وهي تسمى بالمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين عدة مصالح والتي يمكن ذكرها كما يلي:<sup>3</sup>

### • المديرية الجهوية للضرائب (DRI)

يصل عدد المديرية الجهوية للضرائب إلى 09 وتغطي مجمل القطر الوطني، وتنظيمها محدد بموجب المرسوم 60/91 المعدل والمتمم وهي إمتداد للمصالح المركزية على المستوى الجهوي والمحلي ومهمتها الإشراف على تنشيط الرقابة الجبائية، ويمكن عرض الهيكل التنظيمي لها كما يلي:

### الشكل (3) : الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



**المصدر:** من إعداد الطالبين بناءً على القرار المحدد للإختصاص الإقليمي للمديرية الجهوية والمديرية الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، **الجريدة الرسمية**، عدد 79، الجزائر، 1998/10/25، ص 14.

(1) مرسوم تنفيذي 02-303 بحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، **الجريدة الرسمية**، عدد 64، الجزائر، 29/09/2002، ص 13.

(2) مرسوم تنفيذي 06-327، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، **الجريدة الرسمية**، عدد 59، الجزائر، 24/09/2006، ص 7.

(3) مرسوم تنفيذي 91-60، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، **الجريدة الرسمية**، عدد 09، الجزائر، 27/04/1991، ص 353.

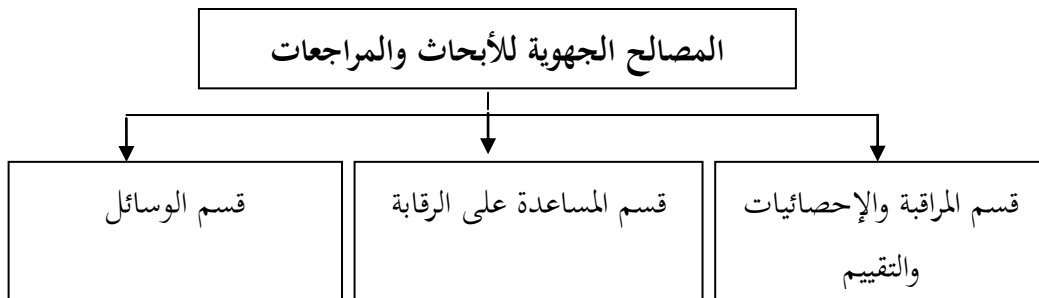
■ مهام المديرية الجهوية للضرائب

- جمع برامج التحقيقات للمدريات الولائية والمصادقة عليها بما يتطابق والمقاييس التي تحددها الإدارة المركزية مع السهر على إحترام آجال إنجاز التحقيقات الجبائية و جمع المعلومات الجبائية و إستغلالها.
- إستلام تقارير التحقيقات الجبائية للمدريات الولائية التابعة للمديرية الجهوية وتحليلها، والتأكد من خلال التحليل من مدى إحترام الإجراءات القانونية والحقوق والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة الذين كانوا محل تحقيق جبائي ، ومن أن مصالح الخزينة قد تم الحفاظ عليها.
- إستلام الطلبات الداخلة في إختصاصها ودراستها وعرضها على اللجنة الجهوية للطعن الولائي والرامية إلى التخفيض أو الإعفاء من الضرائب المؤسسة من قبل مفتشيات الضرائب أو بمناسبة إجراء التحقيقات المحاسبية ومراقبة عمليات التقييم أو إلغاء الزيادات في الغرامات المطبقة في الوعاء والمراقبة وتحصيل الضريبة.<sup>1</sup>
- القيام بمراقبة مدى تنفيذ برامج البحث الخاصة بالمديريات الولائية و التقييم الدوري لأنشطتها فيما يتعلق بالمراقبة الجبائية وإعداد تقرير في ذلك يوجه إلى الإدارة المركزية.

● المصالح الجهوية للأبحاث والمرجعيات

يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمرجعيات لها صلاحيات على المستوى الوطني وهي تقع في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة<sup>2</sup> والشكل الذي أدناه يبين الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمرجعيات.

الشكل(4) : الهيكل التنظيمي العام للمصلحة الجهوية للأبحاث والمرجعيات



**المصدر:** من إعداد الطالبين بناءً على القرار الوزاري المشترك الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة

الجبائية وصلاحياتها، **الجريدة الرسمية**، العدد 20، الجزائر، 2009/03/29، ص16.

(1) قرار يحدد الإختصاص الإقليمي للمدريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، **الجريدة الرسمية**، عدد 19، الجزائر، 1998/11/09، ص17.

(2) قرار يحدد الإختصاص الإقليمي للمصالح الجهوية للأبحاث والمرجعيات، **الجريدة الرسمية**، عدد 44، الجزائر، 2007/07/08، ص15.

■ مهام المصالح الجهوية للبحث والمراجعات

- تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة لضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
- تنفيذ برامج التحقيق الجبائي والمتابعة ومراقبة الاشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي.<sup>1</sup>
- تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريرات.<sup>2</sup>

3- الأجهزة المحلية المكلفة بالرقابة الجبائية

يوجد على المستوى الولائي ثلاث أجهزة مختصة بالرقابة الجبائية هي :

● المديرية الولائية للضرائب (DWI)

توجد حوالي ستون مديرية ولائية على المستوى الوطني وهي إمتداد للمصالح المركزية والجهوية على المستوى المحلي تتكفل بتنظيم أعمال المصالح الجبائية الموضوعية على مستوى كل ولاية<sup>3</sup>.

● مهام المديرية الولائية للضرائب

من مهام المديرية الولائية للضرائب على الخصوص نذكر ما يلي:

- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات .
- برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختلطة قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقوم نتائجها<sup>4</sup> عن طريق متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها على إحترام التشريع والتنظيم المعمول بهما وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة

(1) أ.عوادي مصطفى، أرزين يونس ، مرجع سبق ذكره، ص33.

(2) Arrêté fixant l'organisation et les attributions du service extérieur de l'administrations fiscale, **Journal officiel**, N°20 ,Alger,29/03/2009 , p15.

(3) قرار يحدد الإختصاص الإقليمي للمدبريات الجهوية والمدبريات الولائية للضرائب، الجريدة الرسمية ، عدد 44، الجزائر، 08/07/2007، ص12.

(4) مرسوم تنفيذي 06-327 احدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، الجريدة الرسمية ، عدد59، الجزائر، 24 /09/ 2006، ص10.

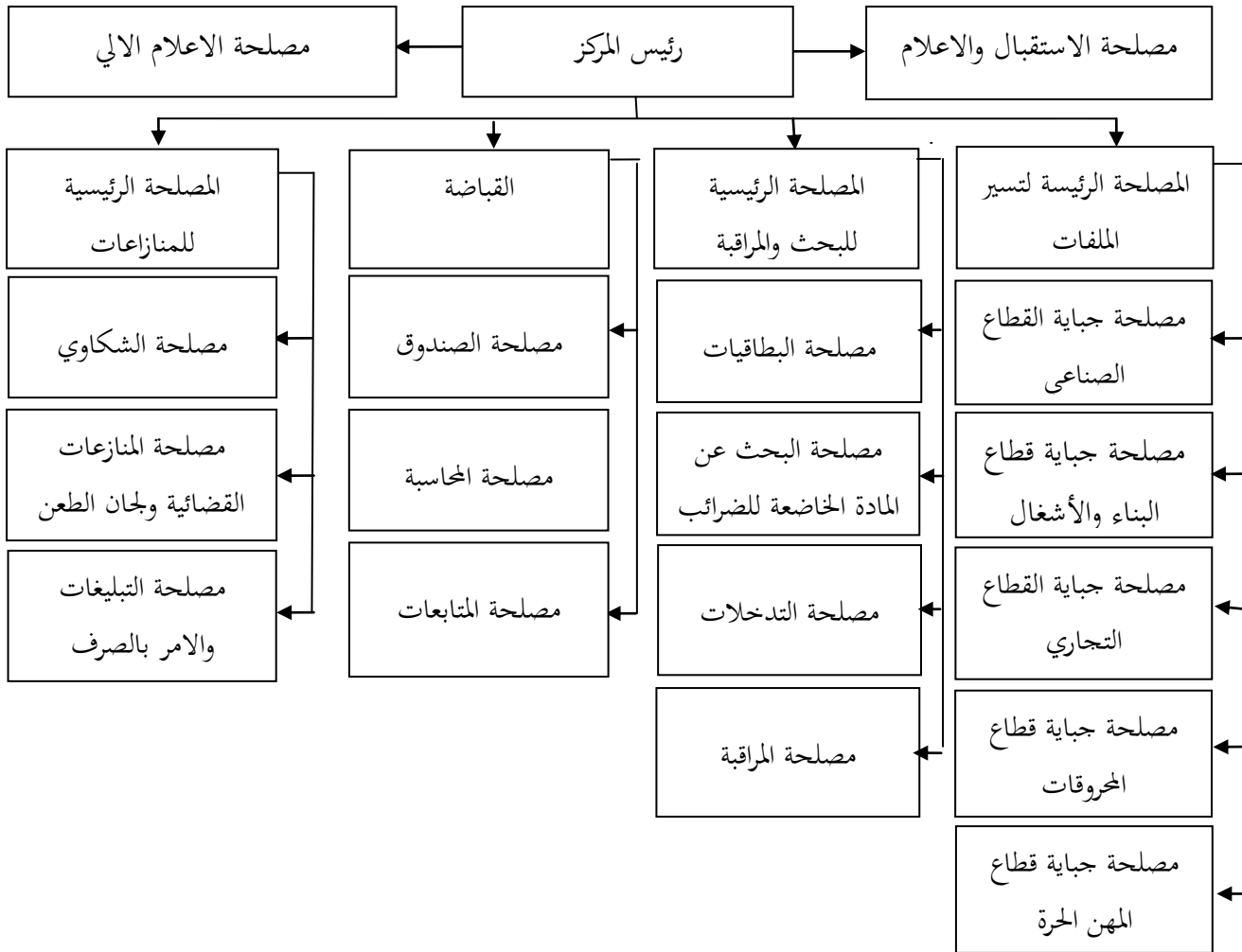


- إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.<sup>1</sup>

• مراكز الضرائب (CDI)

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الحديثة التي أنشأتها وزارة المالية في إطار مخطط العمل الرامي إلى عصنة الهياكل الضريبية سعياً لتوسيع الوعاء الجبائي وزيادة الإيرادات الجبائية والتخفيف من ظاهرة عدم المساواة في توزيع الاعباء الجبائية بين المكلفين بالضريبة،<sup>2</sup> مراكز الضرائب مصالح تنفيذية على المستوى المحلي والمرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب والشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.

الشكل (5) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، تنظيم ومهام مركز الضرائب ، نشرة 2016.

(1) أ. عوادى مصطفى، أ. زين بونس، مرجع سبق ذكره، ص30.

(2) Ministre des finance , direction générale des impôts, La lettre n°54 , 2012, P 08.

■ مهام مركز الضرائب

- تتكفل بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكافة المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية في حدود صلاحياته<sup>1</sup>
- إقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و/أو لمراجعة المحاسبة .
- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الإمتيازات الجبائية والدراسة الأولية للإحتجاجات والمصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلًا مفوضًا للمدير الولائي للضرائب .
- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل إستغلالها وكذا إقتراح عمليات المراقبة بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

● مراكز الضرائب الجوارية (CPI)

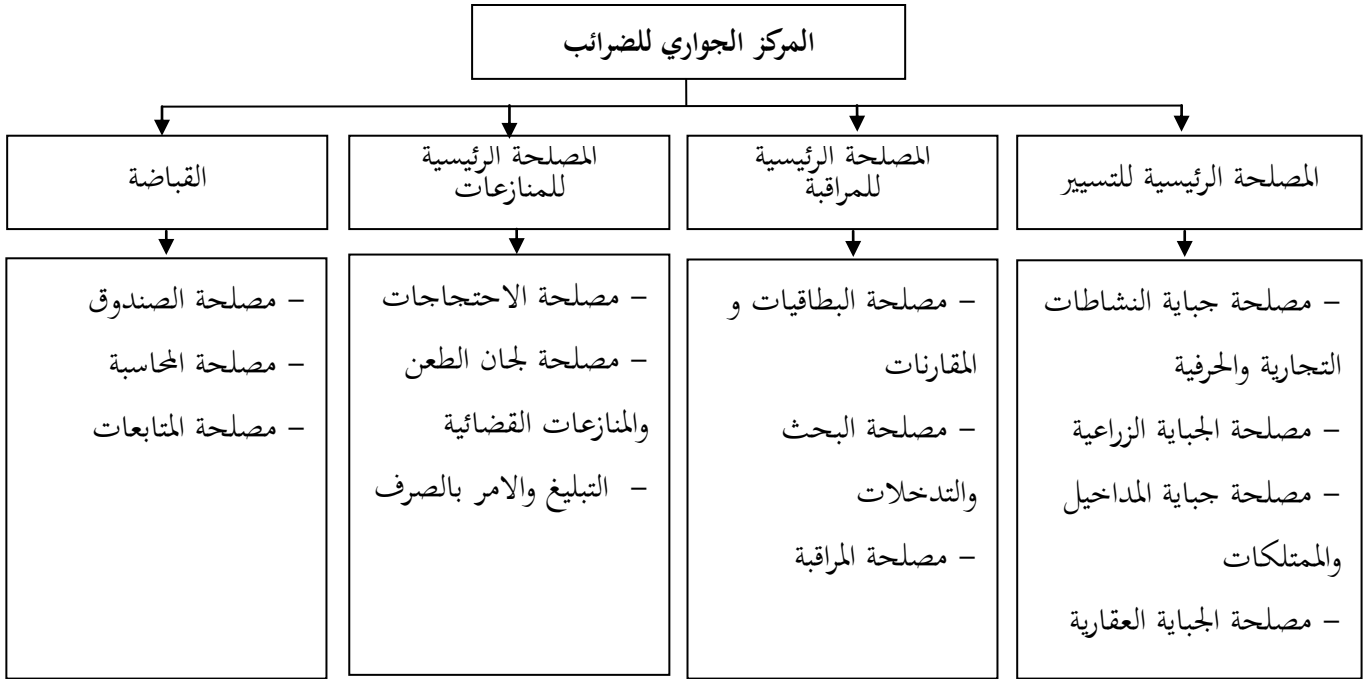
تعتبر المراكز الجوارية للضرائب من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، وهي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر ، فهي تتابع ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزائرية<sup>2</sup> ويمكن تقديم الهيكل لتنظيمي لمركز الضرائب الجوارية كما هو موضح أسفله.

ص1.

(1) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، تنظيم ومهام مركز الضرائب،الجزائر،نشرة 2016،

(2) قرار يحدد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها،الجريدة الرسمية ، عدد2،الجزائر.03/20/ 2009 ،ص21.20.

الشكل (6) : الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على القرار الوزاري المشترك الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية

وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20، الجزائر، 2009/03/29 ص.ص 23.22.

#### ■ مهام المراكز الجبائية للضرائب

- إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات .
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها ، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب .
- إعداد إقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات.
- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه .
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية<sup>1</sup>

(1) المرجع السابق، ص.ص 22.21

ثانيا: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية

### ● رئيس فرق التحقيق

يتم إختياره من بين المفتشين الرئيسيين والمفتشين المركزيين، مع خبرة لا تقل عن ست سنوات كمحقق جبائي ويتمثل دوره الرئيسي في:

- تنظيم فرق التحقيق، والسهر على الحضور الفعلي لكل أعوان التحقيق، وكذلك التدخلات في عين المكان ومناقشة نتائج المراقبة.

- إمضاء التحقيقات والإشعارات وتقارير التحقيقات، وكذلك إنجاز الإحصائيات المرتبطة بكل الأعمال المنجزة من طرف إدارته ، ووضعها دوريا تحت إشراف نيابة مديرية الرقابة الجبائية.<sup>1</sup>

### ● نائب الرئيس

هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الجبائية الممنوحة للمصلحة وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي ، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفة الممثل للإدارة أمام المكلفين ، حيث يحرص على إجراء التحقيق وفقا للقانون ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق .

كما يصهر على إرسال تقارير التحقيق للمديرية الجهوية للضرائب في أجل 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

### ● الأعوان المحققون

حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب وهذا إلتزاما بالتشريع الجبائي "لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"<sup>2</sup>، كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين ، بإستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي للضرائب تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.<sup>3</sup>

(1) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي ، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص25.

(2) وزارة المالية ، المداينة العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2016، ص12 .

(3) لياس فلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 32.

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم سيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم إحترام قواعد أخلاقيات المهنة، لضمان حقوقهم و حمايتهم من النزاعات التي تعترضهم من طرف الإدارة<sup>1</sup> .  
كما يلزم بالسهر المهني كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.<sup>2</sup>

### ثالثا: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

منح المشرع الجزائري حقوقا للإدارة الجبائية تسمح لها من التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها، ومراقبة العناصر الخاضعة للضريبة، والتي من خلالها يمكن تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها.<sup>3</sup>

### 1- حقوق والتزامات الإدارة الجبائية

في إطار إجراء عملية الرقابة الجبائية ،منح المشرع الجبائي للإدارة الضريبية حقوق و ضمانات للقيام بالتحقيق الجبائي ، ويمكن ذكرها كمايلي :

#### 1- الحق في الرقابة

يسمح هذا الحق لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواءا الرقابة على التصريحات أو المستندات من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل<sup>4</sup> .

#### • الحق في الإطلاع

يعتبر حق الإطلاع المرحلة التحضيرية التي يتم فيها تقدير الوعاء الضريبي للمكلف للسنة المالية الجارية<sup>5</sup> فبواسطته يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف الذي هو بصدد عملية التدقيق بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات لأداء المهمة على أكمل وجه،<sup>6</sup> كما يسمح حق الإطلاع للمحققين الجبائين قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبته الإطلاع على الوثائق والمعلومات من

(1) وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، الجزائر، ص 3.

(2) يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص75.

(3) عباس عبدالرزاق ،مرجع سبق ذكره،ص30.

(4) سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 83.

(5) عبدالباسط على جاسم ، حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، جامعة الموصل ، العدد 41، العراق ، 2009، ص209.

(6) لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره ، ص 18.

مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعيا لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.<sup>1</sup>

#### • حق المعاينة والحجز

عندما تكون هناك ممارسات تدليسيه رخص القانون تحت بعض الشروط إلى أعوان الإدارة الجبائية القيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث وجمع وحجز كل الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات وممارسة الغش الضريبي وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا.<sup>2</sup>

#### • حق إجراء البحث

ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ لدى المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداءً من الساعة 08 صباحاً إلى 20 مساءً في المحلات ذات الاستعمال المهني، ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة، ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.<sup>3</sup>

#### • حق التقادم

حدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية بـ 04 سنوات وذلك من أجل تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتة.<sup>4</sup>

#### 2- حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

يحتاج المكلف بالضريبة إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها بمهمة التحقيق وبالتالي يجب خلق توازن بين الإلتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الضريبية<sup>5</sup>، ويمكن إنجازها كمايلي:

(1) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2016، ص 23.

(2) عوادى مصطفى، أ. زين بونس، مرجع سبق ذكره، ص 18.

(3) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2016، ص 16.15.

(4) لايد لزرقي، ظاهرة الهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر (دراسة حالة ولاية تيارت)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2011/2012، ص 148.

(5) محمد عناب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 97.

• الإعلام المسبق

من حقوق المكلف بالضريبة هي حق الإعلام المسبق لتأسيس حق دفاعه عن المعلومات التي قدمها للإدارة الجبائية و الحق في الإعلام هذا يعني أن المكلف بالضريبة يعتبر قد أخطأ مسبقا بالتدابير الجبائية ذات الصلة المتعلقة به.<sup>1</sup>

كما أنه لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلامه بذلك مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم ابتداءً من تاريخ الإستلام<sup>2</sup>، و يعتبر الإشعار بالتحقيق جد مهم لأنه يحفظ حقوق المكلف بالضريبة، وتكريسا لهذا الحق قام المشرع الجبائي بالبحث عن طريقة قانونية لتفادي التفسيرات الإدارية غير الصحيحة للتصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية والسماح له من تحضير الوثائق الثبوتية الضرورية عن المعلومات المصرح بها من طرفه.<sup>3</sup>

• الحق في الإستعانة بمستشار

لكل مكلف بالضريبة الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره خلال عمليات التحقيق بعين المكان قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم وكذا أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه التحكيم من مسؤول المصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق ويمكنه بالتالي مناقشة إقتراحات إعادة التقويمات.<sup>4</sup>

• الحق في إستدراك الأخطاء

الأجل القانوني لإستدراك الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية حدد بالأربعة سنوات الأخيرة، حيث يسمح هذا الحق الممنوح للإدارة الجبائية من تصحيح حالات النسيان أو الإغفال في التصريحات الجبائية المكتتبه، وإنقضاء هذا الأجل لا يعد عائقا أمام الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بهذا الحق.<sup>5</sup>

(1) Kharroubi kamel, *le contrôle fiscale comme un outil de lutte contre la fraude*, mémoire de magister, faculté économique, sciences de gestion, et sciences commerciales, Oran, 2010/2011, P92

(2) وزارة للمالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2016، ص 13.

(3) Kharroubi kamel, Auteur, Op.Cit, Page 93

(4) وزارة للمالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، الجزائر، 2016، ص 23.

(5) سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 85.

• عدم إعادة الرقابة الجبائية

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وتكون الرقابة الجبائية نهائية عندما يعطي المكلف موافقة على التعديلات و الإقتراحات أو في حالة عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة إستثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.<sup>1</sup>

• محدودية فترة الرقابة في عين المكان

ويعني أنه لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين و إستثناءً يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يقدم المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية وثائق ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانوناً<sup>2</sup>، كما تجدر الإشارة أنه تبدأ فترة الرقابة في عين المكان من أول يوم تدخل محدد في الإشعار بالمراقبة الأولى.<sup>3</sup>

• حق اللجوء إلى القضاء

يحق للمكلف اللجوء إلى القضاء في حالة تقديم الاعتراض إلى الإدارة الضريبية ولم تقبل بذلك أو لم ترد على إعتراضه<sup>4</sup>، حيث يستطيع المكلف التقدم إلى الغرفة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداءً من إستلامه لقرار الرفض الجزئي أو الكلي من طرف لجان الطعن المؤهلة قانوناً<sup>5</sup>.

3- إلتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

مقابل الحقوق الممنوحة للمكلف، حدد المشرع الإلتزامات الجبائية التي يخضع لها هذا الأخير ويمكن إيجازها

كما يلي :

• الإلتزامات الجبائية للمكلفين بالضريبة

على المكلف بالضريبة تقديم عدد من التصريحات منها:

(1) لايد لوزق ، مرجع سبق ذكره، ص 150.

(2) أ.عوادي مصطفي، أ.زين بونس، مرجع سبق ذكره، ص 20.

(3) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، الجزائر، 2003، ص 18.

(4) سهام محمد جاسم ، العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية ، مجلة الاقتصادي الخليجي ، جامعة البصرة ، العدد 19، العراق ، 2011، ص 13.

(5) د.لعلوي محمد جمال، أرنات السعيد، التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للإسترجاع في النظام الجبائي الجزائري (دراسة تطبيقية على الفارق في معدل الرسم لنشاط الأشغال العمومية والبناء مديرية الضرائب لولاية

ولاية المسيلة)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي ، العدد 6، الجزائر، ديسمبر 2016، ص 185.



■ التصريح بالوجود

يقدم المكلف هذا التصريح بالوجود إلى المفتشية التابع لها خلال ثلاثين يوما من تاريخ بداية نشاطه ويكون هذا التصريح ملحقًا بنسخة مطابقة للأصل من القانون الأساسي للمؤسسة بالنسبة للشركات كما يجب أن يحتوي هذا التصريح على إمضاء المسير أو المدير حسب الحالة.<sup>1</sup>

■ التصريحات السنوية

تتكفل الإدارة الجبائية بتوفير جميع المطبوعات ونماذج التصريحات للمكلفين بهدف تحرير البيانات المطلوبة وإرسالها إلى مفتشيات الضرائب المختصة خلال الآجال المقررة قانونا.

- تصريح بالاكتتاب قبل الفاتح من نوفمبر من كل سنة يتعلق بالصنف (G n°12) الموجه لتصريح المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الجزائي والمتعلق برقم الاعمال المحقق خلال السنة، وكذلك بقية مختلف التصريحات الخاصة والمتعلقة بالرسوم الأخرى

- تصريح بالاكتتاب قبل الفاتح أفريل من كل سنة ويتعلق بالتصريح صنف (Gn°01) للمداخيل المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو الشركات التابعة للضريبة على الدخل الإجمالي .

التصريح من الصنف (G29ex Bis 301) ويتعلق بالدفع الجزائي للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور (IRG/S) بعنوان المرتبات والأجور والأتعاب المدفوعة للمستخدمين.<sup>2</sup>

■ التصريحات الثلاثية أو الشهرية

يلزم القانون الجبائي المكلفين بتقديم تصريح شهري أو فصلي صنف (G50) أو صنف (G50A) لمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدًا أو عن طريق إقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل العشرين يوم الموالية للشهر أو الفصل المعني وفق النموذج الذي تحدده الإدارة،<sup>3</sup> ويكتتب الإشعار بالتصريح صنف (G50A) من طرف المكلفين المعفيين من دفع الرسم على القيمة المضافة و المستفيدين من نظام الدفع الجزائي.<sup>4</sup>

(1) أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003، ص 74.

(2) Kharroubi kamel, , Auteur ,Op.Cit ,Page 89.

(3) لباد لزرق، مرجع سبق ذكره ، ص 150.

(4) Kharroubi kamel, Auteur, Op.Cit ,Page 89

■ التصريح بالتوقف عن النشاط

يجب على المكلفين بالضريبة إشعار مفتشية الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط في العشر أيام وأن يخطرورها بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا، فإذا لم يقدم هذا التصريح في الآجال المطلوبة قانونا تطبق زيادة في الحقوق قدرها 25% من المبلغ الخاضع للضريبة<sup>1</sup>.

■ رقم التعريف الاحصائي

كل شخص معنوي أو طبيعي يمارس نشاط صناعي، تجاري حر أو تقليدي يجب إعطائه رقم تعريف جبائي (NIS) ويوضع على جميع الوثائق المتعلقة بنشاطه<sup>2</sup>.

● الإلتزامات المحاسبية

يجب على المؤسسات أن تملك محاسبة منتظمة تتماشى مع أحكام القانون الجبائي والقانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وذلك بمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد والتصريح السنوي بالضرائب و تقديم بطاقة سنوية عن الاجور الممنوحة لعمال المؤسسة ودفع الضريبة على الدخل الإجمالي لأجور عمال المؤسسة<sup>3</sup>.

المبحث الثاني: ماهية التحصيل الجبائي

إن التحصيل الجبائي هو المرحلة الأخيرة حيث يدخل العائد الضريبي إلى خزائن الدولة وفقا للأصول والقواعد المقررة قانونا حيث يترك للمصالح الجبائية أمر إتخاذ التدابير والإجراءات القانونية لجمع إيرادات الضرائب<sup>4</sup>.

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الجبائي

من أجل الإحاطة بمفهوم التحصيل الجبائي سوف نتطرق إلى ما يلي:

أولاً: مفاهيم التحصيل الجبائي

● تعريف الجباية

الجبائية تمثل مجموعة الأحكام التي يقوم عليها النظام الضريبي وكذا القواعد التي تنظم العلاقة بين الخاضعين للضريبة والإدارة الجبائية، كما يعتبر مفهوم الجباية أوسع من مفهوم الضريبة إذ يعبر عن الضرائب والرسوم المفروضة في المجتمع<sup>5</sup>.

(1) د.بن زارع راجح ، المسؤولية الجبائية لمسيرو الشركات ، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص79.

(2) قانون رقم 01-21 يتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية ، عدد64، الجزائر، 29/09/2002 ، ص16.

(3) فنادزة جيلة، الجباية البتولية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2010/2011، ص84.

(4) أ.أحمد الزايد شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار الزهران للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2004، ص193.

(5) بلوئي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011/2012، ص50.

• تعريف الرسم

يعرف الرسم بأنه مبلغ من النقود، يدفعه الشخص جبراً إلى الدولة أو أحد مرافقها مقابل نفع خاص يحصل عليه من جانب هذا المرفق أو الهيئة العامة.<sup>1</sup>

• تعريف الضريبة :

لقد تعددت تعاريف الضريبة باختلاف وجهات نظر الباحثين وزاوية نظرهم إليها ويمكن ذكر بعضها كما يلي :

1- الضريبة إقتطاع مالي نقدي إجباري ونهائي دون مقابل وفقاً لقواعد قانونية تستأديه الدولة من أموال الأفراد حسب قدرتهم التكليفية من أجل تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية.<sup>2</sup>

2- الضريبة اقتطاع نقدي ، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الاقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية ) أو لصالح الهيئات العمومية الاقليمية .<sup>3</sup>

3- الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة .<sup>4</sup>

4- الضريبة فريضة مالية تستأديها الدولة أو الهيئات التابعة لها بموجب قواعد مقررّة وبصورة نهائية من المكلفين لتغطية النفقات العامة.<sup>5</sup>

5- الضريبة هي المساهمة الإجبارية التي يدفعها الأفراد بصفة نهائية وبدون مقابل ، من أجل تحقيق المنفعة العامة، وتكون هذه المساهمة حسب طاقة المواطنين ونسبة إنفاقهم.<sup>6</sup>

ومنه فإن التحصيل الجبائي يتمثل في مجموعة الإجراءات الإدارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية أو هو مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة.<sup>7</sup>

(1) د. أعاد حمود القيسي ، المالية والتشريع الجبائي، الطبعة التاسعة ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الأردن ،2015،ص132.

(2) رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر ،2006، ص12.

(3) د.محمد عباس محرزى ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر،2008، ص.175،176.

(4) د.دوسوي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية ، 2000 ، ص 8.

(5) د.قاسم نايف علوان ،أنجية ميلاد الزباني ، ضريبة القيمة المضافة، الطبعة الأولى ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن،2008،ص81.

(6) حسن الصغير ، دروس في المالية والمحاسبة العمومية ، الطبعة الثانية، دار الخمدية، الجزائر ،2001،ص48.

(7) علي زغود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2006 ، ص230.

ثانياً: التنظيم الفني للتحصيل الجبائي

● وعاء الضريبة :

إن تحديد وعاء الضريبة يشمل أسلوبين أساسيين هما: التحديد الكيفي لوعاء الضريبة والتحديد الكمي لوعاء الضريبة.

- التحديد الكيفي لوعاء الضريبة: إن الإتجاه الحديث في التشريعات الجبائية هو الأخذ بعين الإعتبار بالظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرض الضريبة والتي تتمثل أساسا في مركزه الإجتماعي والعائلي، ومصدر دخله ومركزه المالي.

- التحديد الكمي لوعاء الضريبة : يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي وهناك طرق مختلفة لتقدير هذا الوعاء وتتمثل أساسا في أسلوب المظاهر الخارجية، أو أسلوب التقدير المباشر أو أسلوب التصريح من طرف المكلف.<sup>1</sup>

● سعر الضريبة

ونعني بسعر الضريبة تلك النسبة المئوية أو المبلغ المحدد الذي تفرضه التشريعات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة وتحدد هذه النسبة من قبل السلطات الجبائية<sup>2</sup>، كما يقصد به أيضا المعدل الذي يضرب في وعاء الضريبة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة الدفع<sup>3</sup>.

المطلب الثاني : قواعد التحصيل الجبائي

يمكن ذكر أهم قواعد التحصيل الجبائي كما يلي :

● الفعل المولد للضريبة

الفعل المولد للضريبة تحدده نصوص التشريع الجبائي ويعني المناسبة أو السلوك الموجب والمؤدي إلى تحصيل الضريبة من طرف مصالح الإدارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة أو الحدث الذي يتبعه تحمل عبء الضريبة ومنه الإلتزام بها.<sup>4</sup>

(1) د.محمد عباس محرز، المدخل الي الجبائية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، ص.ص 117، 118.

(2) د. حياة عبد الله، أساسيات في إقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2009، ص. 140.

(3) محي لحضر، مرجع سبق ذكره، ص. 15.

(4) بوزيد سفيان، عوائد التحصيل الجبائي ومساهمتها في الميزانية العامة للدولة (دراسة حالة الجزائر 2000-2010)، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2016، ص. 148

• الملاءمة في التحصيل الضريبي

حتى يكون التحصيل الضريبي فعال وناجح، لا بد أن تتميز إجراءاته بالبساطة، وتتلاءم مواعيده وأساليبه مع الظروف التي يعيشها المكلف بالضريبة، حتى لا يتضرر هذا الأخير عند دفعها لذلك يجب أن يكون التحصيل الضريبي في الوقت المناسب كي يخدم كلا من الطرفين، فلا يضر بالمكلف بالضريبة ولا يترتب عنه إضرار بالخزينة العمومية.<sup>1</sup>

كما تهدف القاعدة إلى تجنب تعسف الإدارة الجبائية في إستعمال سلطتها عند إجراءات التصفية والتحصيل، وأن تكون القواعد المطبقة على كل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها.<sup>2</sup>

• الإقتصاد في نفقات التحصيل الجبائية

يقصد بهذه القاعدة تحصيل الضريبة بأسهل وأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة الجبائية مبالغ كبيرة خاصة في ظل الإجراءات المعقدة مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه.<sup>3</sup>

• قاعدة الإنتاجية

ويعنى بها أن تكون الضريبة مصدر إيراد كاف للدولة من دون إحداث أي تأثير أو خلل غير ملائم على عملية الانتاج في الاقتصاد الوطني.<sup>4</sup>

المطلب الثالث : مصادر التحصيل الجبائي

إن الكلام عن مصادر التحصيل الجبائي يدفعنا إلى الكلام عن مختلف الضرائب والرسوم التي جاءت بها مختلف النصوص القانونية في التشريع الجبائي الجزائري...وعليه فهذه المصادر عرفت تطور مستمر<sup>5</sup>، ويمكن إستعراضها كما يلي:

أولاً: الضرائب المباشرة

هي الضرائب التي تفرض مباشرة على رأس مال الفرد أو على دخله دون إلتواء، وهي التي يدفع فيها الممول الضرائب بنفسه وبدون وسيط وهو يعلم قيمتها وطبيعتها ويمكن له الطعن فيها بنفسه.<sup>6</sup>

(1) داودي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 17.

(2) محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضريبة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 29.

(3) د. خديجة عبد الله، أساسيات في إقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2009، ص 133.

(4) أحمد كاظم مندوب الحسنواوي، أثر تغير الأسعار الضريبية والمساحات الشخصية في الحصيلة الضريبية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العدد 3، العراق، 2015، ص 255.

(5) داودي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 52.

(6) د.بن اعمار منصور، الضرائب علي الدخل الإجمالي، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 28، 29.

## 1- الضريبة على الدخل الإجمالي

لقد تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب قانون المالية لسنة 1991، حيث نص على أنه تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

تطبق هذه الضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص، فحسب القانون الجبائي الجزائري يخضع لهذا النوع من الضرائب شركات الأشخاص سواء كانت إقامتهم الجبائية بالجزائر أو بالخارج على أن يكون مصدر دخلهم من ممارسة نشاطاتهم في الجزائر، لذلك فإن مجال تطبيقها يشمل أولا الأشخاص وثانيا المداخل<sup>2</sup>.

## 2- الضريبة على أرباح الشركات

تأسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب قانون المالية لسنة 1991، حيث نص على أنه تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، تسمى بالضريبة على أرباح الشركات،<sup>3</sup> وهي تعتبر أحد المصادر الهامة لتمويل خزينة الدولة، فهي ضريبة مباشرة ونسبية تقتطع سنويا من طرف ولصالح الدولة على الأرباح المحققة داخل الجزائر من قبل الأشخاص المعنويين الذين يخضعون إجباريا للنظام الحقيقي، كما يعتبر الأشخاص الخاضعون لنظام الضريبة على أرباح الشركات مجبرين على التقيد ببعض الالتزامات المحاسبية والجبائية وإلا سوف تطبق عليهم عقوبات صارمة.<sup>4</sup>

يندرج تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين، وهذا التمييز يبرره الاختلاف القانوني الموجود بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي<sup>5</sup>، وتشمل هذه الضريبة دخول الأشخاص المعنويين مهما كان شكلهم ووضعهم القانوني وهي شركات الأموال وشركات الأشخاص.<sup>6</sup>

(1) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، الجزائر، 2015، ص 15.

(2) محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص 56.

(3) قانون 90-36 يتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية، عدد 57، الجزائر، 1991/12/31، ص 1866.

(4) ناصر داداي عدون، يوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى، دار المخذبة العامة، الجزائر، 2008، ص 235.

(5) ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، العدد 2، سوريا، 2009، ص 184.

(6) د. بن عمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 145.

### 3- الرسم على النشاط المهني (TAP)

لقد تم تأسيس الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996 حيث يستحق على الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، صنف الأرباح غير التجارية أو نشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، صنف الأرباح الصناعية والتجارية، أو الضريبة على أرباح الشركات.<sup>1</sup>

### 4- الرسم العقاري (TF)

يطبق الرسم العقاري بصفة عامة على الملكيات المبنية والملكيات غير المبنية والتي يمكن ذكرها كما يلي:<sup>2</sup>

- الملكيات المبنية غير مبنية و المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتوجات المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات و الموانئ و محطات السكك الحديدية و المحطات البرية .
- الأراضي غير مزروعة و المستخدمة لأغراض تجارية أو صناعية والأراضي المتواجدة في المناطق الحضرية القابلة للتعمير و المحاجر و مواقع إستخراج الرمل و المناجم المكشوفة.

### 5- رسم التطهير (TA)

هو رسم سنوي لصالح البلديات مقابل خدمات رفع القمامة وإستعمال شبكة تصريف المياه الصالحة للشرب، وعليه فإن هذا الرسم يتكون من شقين هما:

- **الرسم الخاص برفع القمامات :** إن الأشخاص الخاضعين يحددهما القانون بإسم أصحاب الملكية وحق الإنتفاع ويتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يدفعه سنويا وتضامنيا مع صاحب الملكية.
- **الرسم الخاص بتصريف المياه غير الصالحة للشرب :** ويحصل من طرف هيئة أو مؤسسة توزيع المياه التي تحصل وتدفع قيمة هذا الرسم الى القابض البلدي ، وتقدر قيمته 10 % من فاتورة الإستهلاك.<sup>3</sup>

يطبق هذا النوع من الرسوم في البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية، ويتحمله المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم بصفة تضامنية ، كما تحدد التعريفات المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي بعد موافقة السلطة الوصية.<sup>4</sup>

(1) قانون رقم 95-27 يتضمن قانون المالية لسنة 1996، الجريدة الرسمية، عدد 82، الجزائر، 1995/12/31، ص.ص.16.9.

(2) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب والرسوم المماثلة، الجزائر، 2016، ص.106.

(3) بلواي عبد الملك، أثر الإصلاح الإقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1992-2008، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية، وهران، الجزائر، 2011/2012، ص.ص.50.49.

(4) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب والرسوم المماثلة، الجزائر، 2016، ص.117.

## 6- الضريبة على الأملاك

تفرض هذه الضريبة على الملكيات المبنية وغير المبنية ومختلف الأموال المنقولة، مثل السيارات، وسفن النزهة، الطائرات السياحية، خيول السباقات، اللوحات الفنية الثمينة.<sup>1</sup>

### ثانياً: الضرائب غير المباشرة

هي ضرائب ورسوم تفرض بصورة غير مباشرة على الأفراد نتيجة الإستهلاك للمواد والخدمات وهي التي لا يدفع فيها المكلف الضرائب بنفسه ولكن عن طريق الوسيط ولا يحق الطعن فيها.<sup>2</sup>

### 1- الرسم على القيمة المضافة (TVA)

أحدث الرسم على القيمة المضافة بموجب قانون المالية لسنة 1991، وهي ضريبة على السلع والخدمات تقوم المشروعات (المؤسسات) بتحصيلها على مراحل<sup>3</sup> وهو يعتبر من أهم الرسوم غير المباشرة التي تفرض على الإستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري والحرفي وتقع على عاتق المستهلك النهائي.<sup>4</sup>

### 2- الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC)

يفرض الرسم الداخلي على الإستهلاك على المنتجات التالية (السجائر، السيجار، تبغ التدخين، تبغ للنشق والمضغ، الكبريت السلمون، الموز، الأناناس، الكيوي، الكافيار)<sup>5</sup>، و تطبق على الرسم الداخلي للإستهلاك نفس القواعد المطبقة على الرسم على القيمة المضافة فيما يخص التصفية والتحصيل و المنازعات.<sup>6</sup>

### 3- الرسم على المنتجات البترولية (TPP)

يطبق الرسم على المنتجات البترولية على (البنزين، الغاز، غاز البترول السائل "الوقود") وذلك وفق تعريفات محددة قانوناً، كما تطبق نفس القواعد المطبقة على الرسم على القيمة المضافة في مجال الوعاء، التصفية والتحصيل على الرسم على المنتجات البترولية

(1) بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص97.

(2) د.بن اعماره منصور، الضرائب على الدخل الاجمالي، مرجع سبق ذكره، ص33.

(3) أ.وشان أحمد، د. بلعوز بن علي، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية وتطوير الإدارة الضريبية بالإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، جامعة حسنية بن بوعلي الشلف، العدد 17،

الجزائر، جانفي 2017، ص68.

(4) منصور ابن اعمار، الرسم على القيمة المضافة، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص46.

(5) بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص108.

(6) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على رقم الأعمال، الجزائر، 2016، ص23.



#### 4- الرسم على المرور

يطبق رسم المرور على الكحول والخمور وذلك بالنسبة إلى تجار الجملة وأصناف هذه المنتوجات يمكن ذكرها كما يلي ( المنتوجات الطبية المشتقة من الكحول والتي لا يمكن إستهلاكها عن طريق الفم، منتوجات العطور والزينة، المشهيات التي أساسها الخمور... الخ).<sup>1</sup>

#### المبحث الثالث : أنظمة ، أساليب وضمانات التحصيل الجبائي

يتوقف نجاح الدولة في إختيار النظام الجبائي الأمثل على معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع وكافة أوضاعه الإقتصادية و الإجتماعية والسياسية، والأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى مجمل أنظمة، أساليب وضمانات التحصيل الجبائي.

#### المطلب الأول : أنظمة التحصيل الجبائي

وتتضمن ستة أنظمة وهي:

##### 1- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

يطبق هذا النظام على المكلفون بالضريبة الذين لا يزيد رقم أعمالهم السنوي على 50.000.000 دج إذا كان الأمر يتعلق بمكلفين بالضريبة تتمثل تجارهم الرئيسية في بيع السلع والأشياء واللوازم والمواد الغذائية المخصصة إما لأخذها أو لاستهلاكها في عين المكان.<sup>2</sup>

وكذا يتعين على الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة مسك سجلات (النفقات والإيرادات) مؤشر من طرف المفتشية المختصة إقليميا ، يتضمن تفاصيل المشتريات، وبالنسبة للذين يقدمون خدمات يلتزمون بمسك دفتر إيراداتهم ونفقاتهم المهنية ترسل الإدارة الجبائية للخاضع تبليغا تبين فيه رقم الأعمال الخاضع للضريبة من جهة والعناصر المعتمدة لتحديد رقم أعماله من جهة أخرى.<sup>3</sup>

##### 2- النظام الحقيقي المبسط

هو نظام ضريبي تم إستحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2010 ويخضع له الأشخاص الذين يتراوح رقم أعمالهم من 10.000.000 دج إلى 30.000.000 دج ويقدم المكلفون بتصريحاتهم كل ثلاثة أشهر عن طريق التصريح (G50) لكافة الضرائب والرسوم الخاصة بالثلاثي وهم ملزمون بمسك محاسبة مبسطة ويصرحون بها قبل

(1) بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره ، ص109.

(2) د.بن اعمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، مرجع سبق ذكره، ص82.

(3) د.بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ، الطبعة الثانية ، دار هومة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، ص32.

الفتاح من ماي كل سنة موارية لسنة النشاط وهم غير ملزمون بمصادقة محاسبتهم من قبل محافظ الحسابات حسب قانون المالية لسنة 2011 فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>1</sup>.

### 3- النظام الحقيقي

لتحديد الربح الخاضع للضريبة مع الدخل الإجمالي بطريقة النظام الحقيقي بالنسبة للأشخاص الذين يكون رقم أعمالهم 30.000.000 دج سنويا ويترتب عليه مسك محاسبة كاملة طبقا للقوانين المعمول بها وإستظهارها عند الحاجة أو عند الطلب من طرف إدارة الضرائب وفي هذا النظام يصرح المكلف بنفسه شهريا بأرقام أعماله إلى إدارة الضرائب عن ربحه بإعتباره أنه يمسك محاسبة كاملة بإيداع تصريح خاص بالأرباح الصافية قبل الفتح ماي من كل سنة بالنسبة للأرباح المحققة في السنة الفارطة، حسب قانون المالية لسنة 2011.

### 4- النظام المراقب

يتعلق هذا النظام بأصحاب المهن الحرة ويكون التصريح به كل ثلاثة أشهر بالنسبة لجميع الضرائب والرسوم وهذا بواسطة تصريح صنف (G50)، أما التصريح فيكون من خلال تصريح صنف (G13) التي تتضمن التصريح السنوي بالدخل، وتضم محاسبة مبسطة من تكاليف وإيرادات لتحديد النتيجة وإذا كانت غير مبررة فتخفض الأرباح بنسبة 10% تلقائيا، فهم خاضعون لنسبة محررة 20% من الأرباح فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي.

### 5- نظام الاقتطاع من المصدر

يطبق هذا النظام على العمليات المحققة من طرف الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين الذين لا يملكون إقامة في الجزائر كما يتوجب على الأشخاص والشركات والهيئات والجمعيات التي تدفع المبالغ الخاصة بالضريبة المستحقة بسبب العمليات التي تقوم بها الشركات الأجنبية.

### 6- نظام الأقساط الزمنية

يسمح للأشخاص الذين مارسوا منذ أكثر من سنة نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات وهذا بطلب منها وذلك لتسديد تسبيقات على الضريبة على الدخل الإجمالي أو تسبيقات على الضريبة على أرباح الشركات.<sup>2</sup>

(1) قاسمي مريم ، إصلاح هياكل الإدارة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر، 2013/2014،ص27.

(2) د.بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ، مرجع سبق ذكره ،ص 34.

## المطلب الثاني: أساليب التحصيل الجبائي

دفع الضريبة فعل يقوم به المكلف بالضريبة، ويمكن أن يكون بالأساليب العادية أو الردعية بمعنى إلزام المكلف على دفع الضريبة إجباريا.

### أولا: الأسلوب العادي

#### 1- التحصيل عن طريق الدفع الجزائي

تدفع قيمة الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة على المكلف بالضريبة الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، كل ثلاثة أشهر وقبل اليوم الأخير من كل ثلاثي، كما يمكن للمكلفين بالضريبة إختيار الدفع السنوي للضريبة، وفي هذه الحالة ، يمكنهم تسديد المبلغ الإجمالي السنوي، ابتداءً من الفاتح من شهر سبتمبر وإلى غاية 30 من نفس الشهر.<sup>1</sup>

كما لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة المستحقة على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة 10.000 دج.<sup>2</sup>

#### 2- التحصيل عن طريق الأقساط الوقتية الشهرية

يطبق هذا الاسلوب على المكلفين بالضريبة الذين يتوفرون على مؤسسة دائمة ويمارسون نشاطهم منذ سنة على الأقل وبناءً على طلب منهم تدفع الضريبة حسب الأقساط الوقتية. يتم دفع الرسم على النشاط المهني شهريا أو فصليا، الرسم الواجب دفعه يقدر بنسبة 2%، أما الدفع فيكون في الفاتح من شهر أفريل<sup>3</sup>، وتحصيل الرسم يبقى كذلك شهريا.<sup>4</sup>

#### 3- التحصيل عن طريق الإقتطاع من المنبع

هو أسلوب خاص بالعمليات المنجزة من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لا يتوفرون على إقامات بالجزائر، أو من طرف الأشخاص والشركات أو الهيئات و الجمعيات التي تدفع المبالغ الخاضعة للضريبة المستحقة عن هذه العمليات ليدفعوها إلى صندوق قابض الضرائب الذي يتبع له مقرهم أو مسكنهم ، خلال الخمسة عشرة يوما التي تلي الشهر الذي تمت بصده الإقتطاعات.<sup>5</sup>

(1) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب والرسوم المماثلة، الجزائر، 2016، ص118.

(2) قانون رقم 06-24، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية ، عدد 85، الجزائر، 2007/12/26، ص 8.

(3) داودي محمد، مرجع سابق، ص.26-27.

(4) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على القيمة المضافة2016، الجزائر، 2016، ص.44.

(5) حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص146.

#### 4- طريقة الأقساط المقدمة

قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية السنة حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى الخزينة العمومية، وإنما تلزمه بدفع أقساط مقدما تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا، وفي نهاية السنة تتم التسوية (المقاصة) ، فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة المكلف، قام هذا الأخير بتسديد ما تبقى عليه من الضريبة، وإن كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها، قامت مصلحة الضرائب بسداد مستحقاته أو قيدت له ذلك كأقساط مقدمة للسنة الموالية.<sup>1</sup>

#### 5- التحصيل عن طريق التسبيقات على الحساب

تبعاً لهذا النظام تسدد الضريبة على الدخل الإجمالي في شكل دفعات مؤقتة أو طوعية خلال السنة المالية، وذلك عندما يفوق مبلغ الضريبة المستحقة بعنوان السنة المنصرمة 1500 دج، حيث يدفع التسبيق الأول من 15 فيفري إلى 15 مارس و التسبيق الثاني من 15 ماي إلى 15 جوان ويقدر مبلغ كل تسبيق بنسبة 30% من الضريبة المتعلقة بالسنة الأخيرة.<sup>2</sup>

#### 6- التحصيل عن طريق الجداول

تصبح الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المبلغة عن طريق الجداول واجبة التحصيل في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل، وفضلاً عن ذلك، عندما تطبق جداول أولية للضريبة الواحدة على سنتين متتاليتين، لا يجوز إصدار الواحد منها خلال 6 أشهر بعد الآخر.<sup>3</sup>

#### ثانيا : الأسلوب الجبري

يتم اللجوء إلى هذا النوع من الأساليب إذا لم تنجح الإجراءات العادية والودية لتحصيل دين الضريبة ، ومن بين الأساليب المتبعة في هذه الإجراءات الحجز التنفيذي ويخص الحجز على الممتلكات التي تخص المكلف بالضريبة من بضائع ومعدات وغيرها من الممتلكات فإذا لم يتم إسترجاع الحقوق الجبائية تلجأ مصالح الإدارة الجبائية إلى بيع المحجوزات من ممتلكات المكلف بالضريبة حتى تستوفي الإدارة كل حقوقها واجبة الدفع من طرف هذا المكلف بالضريبة.<sup>4</sup>

(1) ثابتي خديجة ، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، مذكرّة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان ، الجزائر ، 2012/2011، ص31.

(2) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب والرسوم المماثلة ، الجزائر، 2016، ص148.

(3) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب والرسوم المماثلة ، الجزائر، 2016، ص 147.

(4) داودي محمد، مرجع سبق ذكره، ص29.

## 1- أسلوب الإكراه

بعد أن يتأكد قابض الضرائب من عدم جدوى الطرق الودية في عملية التحصيل يقوم بوضع رزنامة معقولة لتسوية الديون والتعهد كتابيا بإحترام آجالها مع المدينين وإبلاغهم بالعواقب التي يمكن أن تنجر عن عدم إقتناعهم بالحلول المقترحة ومباشرة عمليات المتابعة على أعلى درجة وفق التسلسل الموالي:

- إرسال إشعار إلى واضع اليد (ATD): في إطار الممارسة القانونية للصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية، يقوم القابض بإرسال إشعار إلى الهيئات والمؤسسات التي تحتفظ أو تدير أموال الأشخاص المدينين للخصومة، كالبنوك، مركز الصكوك البريدية، موثق... الخ، تلمس فيه إقطاع الضريبة المستحقة على زائنها ودفعها للخصومة العمومية (الدائنة).

- الحجز التنفيذي: في حالة عدم فعالية الإشعار السابق يباشر القابض عملية الحجز التنفيذي التي يجب أن تكون بمكان النشاط وتخص العناصر المتصلة بالمحل التجاري كالبضائع، المواد الأولية، المنتوجات، معدات النقل... الخ.

- بيع المحجوزات: إذا لم ييالي المدين بإجراءات الحجز المعيقة لإستغلال مؤسسته مصدر الدخل المهرب، فعلى القابض أن يباشر إجراءات البيع ضمن الآجال القانونية التي لا يمكن بأي حال من الأحوال إيقافها قبل تسوية كامل الديون والمصاريف المترتبة عن الحجز.

ويجب على القابض إستيفاء كل الإجراءات الضرورية للتأشير على ورقة البيع والقيام في حدود شهر واحد ابتداءً من تاريخ الحجز بتطبيق الإعلانات المحددة لتاريخ البيع العمومي ونشرها في الصحافة المكتوبة لضمان شرعية العملية وبالتالي تصفية الديون المستحقة للخصومة العمومية،<sup>1</sup> ويحرر في هذا الصدد محضر للبيع من قبل القابض وتسلم منه نسخة للمشتري، ويجب أن يشتمل المحضر على البيانات الأساسية منها (تاريخ البيع، محضر الحجز، تاريخ إصدار التصريح بالبيع... الخ).<sup>2</sup>

## 2- الغلق المؤقت للمحلات المهنية

إعتباراً من قانون المالية لسنة 1997 أصبح من صلاحيات المدير الولائي للضرائب اللجوء إلى الغلق المؤقت لمدة لا تتجاوز ستة أشهر للمحلات المهنية للأشخاص المترددين في إحترام إلتزاماتهم المتعلقة بدفع مستحقاتهم الضريبية.

(1) كيمون عبدالرحمان، ظاهرة الغش والنهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والسياسية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2000/1999، ص 214.

(2) د. فؤاد كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 69.

هذا الإجراء يبلغ في شكل محضر صادر عن المحكمة المختصة ولا يبدأ مفعول أحكامه إلا بعد مرور عشرة أيام عن تاريخ التبليغ، مدة ستسمح بدون شك إلى إعطاء فرصة أخيرة لصاحب المحل لدفع ديونه الجبائية أو الموافقة على وضع رزنامة تسديد مجزئة على مراحل، وفي حالة إصراره على موقفه السلبي يطبق عليه إجراء الغلق المؤقت.<sup>1</sup>

### 3- سحب التوطين البنكي

إن ظهور مؤسسات وهمية خصوصا في مجال التجارة الخارجية، وسيطرتها الشبه الكامل على عمليات الاستيراد وتنظيمها المحكم لشبكات توزيع خفية، والتعامل فيما بينها بدون فواتير الأمر الذي صعب مراقبتها، ولمواجهتها تم اعتماد أسلوب سحب التوطين البنكي للذين ليس لديهم محل مهني مصرح به.<sup>2</sup>

### 4- اشتراط جدول ضرائب مصفى عند كل تشطيب أو تعديل في السجل التجاري

من أجل تحسين التحصيل الجبائي أصبح من الضروري إرفاق مستخرج من جدول الضرائب مصفى عند كل طلب شطب أو تعديل في السجل التجاري، كما يقضى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الإقتصاديون الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية والمسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجبائية،<sup>3</sup> كما يسجل في هذه البطاقة مرتكبي أعمال الغش الأشخاص الذين يقومون بالتملص من الوعاء ودفع الضرائب حيث توضع المعطيات المحينة للبطاقة الوطنية لمرتكبي الغش دوما تحت تصرف الإدارات والهيئات والمؤسسات المؤهلة.<sup>4</sup>

### المطلب الثالث: ضمانات التحصيل الجبائي

حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب فقد حدد القانون للخبزينة العمومية العديد من الضمانات ، ويمكن ذكر أهمها:

- النص على حق إمتياز لدين الضريبة على جميع الديون الأخرى، حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيره من الديون الأخرى ويكون للخبزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل.

(1) كمون عبدالرحمان، مرجع سبق ذكره، ص. 219، 218.

(2) بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص. 153 .

(3) قانون رقم 15-247 يتضمن قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية، عدد 50، الجزائر، 2015/09/20، ص. 21.

(4) مرسوم تنفيذي 13-84 يحدد كليات تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم القيام بالابداع القانوني لحسابات الشركة ، الجريدة

الرسمية ، عدد 9، الجزائر، 2013/02/10، ص. 6.

- تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة، ويعتبر الحجز هنا حجزًا تحفظيًا ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب .
- منح المشرع الموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبية حق الإطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف بالضريبة أو الغير، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة، بل و يجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين، وقد وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل إستخدام هذا الحق سواء بالإمتناع قبل إنقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق إدارة الضرائب .
- تفرض قاعدة "الدفع ثم الإسترداد" وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى إستردادها، والغرض من ذلك إستقرار المعاملات الضريبية، ومرعاة مصلحة الخزينة العمومية، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون في دفع الضريبة .
- تعد كافة وسائل محاربة التهرب الضريبي في نفس الوقت ضمانا لتحصيل الضريبة<sup>1</sup>

(1) د.محمد عباس محززي ، المدخل الي الجباية والضرائب ،مرجع سبق ذكره ،ص.ص 128. 129.

### خلاصة الفصل

من خلال معالجتنا لهذا الفصل يتضح بأنه من مرتكزات الرقابة الجبائية إقامة أجهزة متخصصة وعصرية للرقابة الجبائية وإمدادها بالوسائل اللازمة، من أجل تحسين أدائها وإكسابها القدرة في البحث عن المعلومات الجبائية الخارجية لوضعها بين أيدي المصالح الجبائية العملية لإستخدامها في أشكال الرقابة الجبائية، وهي عملية دائمة تقوم بها المصالح المعنية، وذلك بالتركيز على وسائل قانونية لممارستها والتي تتمثل في حق الإطلاع (المواد من 44 إلى 68 من قانون الاجراءات الجبائية ) وحق إجراء التحقيق (المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002) وحق المعاينة (المادة 74 من قانون المالية لسنة 2002)، لتحقيق برمجة رقابية منتقاة وهادفة.

كما تساهم عملية مراجعة وتحديث إجراءات تسيير التحصيل الجبائي المواكبة لإحداث مصالح جبائية حديثة (مراكز الضرائب، مراكز الضرائب الجوية، مصالح الرقابة الجبائية الجديدة) إلى زيادة مستوى تحصيل الإيرادات الجبائية، وتوسيع الوعاء الجبائي والتخفيف من ظاهرة عدم المساواة في توزيع الأعباء الجبائية بين المكلفين بالضريبة.



تمهيد :

يتطلب تطبيق الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة الإلتزام بمبدأ الصرامة في تطبيق النصوص القانونية والتشريع الجبائي والمحاسبي المعمول به والمعرفة التامة بها من طرف المحققين الجبائيين لتنفيذ رقابة جبائية فعالة و بالشكل المطلوب من أجل الحكم على مدى مصداقية تصريحات المكلفين بالضريبة.

ضمن هذا الإطار تعددت أشكال الرقابة الواجب استعمالها كأدوات أساسية لإدارة نجاعة الرقابة الجبائية بحيث يجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها.

كما سيترتب على هذا المسعى للرقابة الجبائية تحليل أخطار سلوكيات المكلفين بالضريبة في ظل استغلال المعلومات الجبائية المتوفرة داخليا لدى الإدارة الجبائية المتأتمية من الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة والمعلومات الخارجية الناتجة عن التحقيقات الجبائية.

لذلك سيتم تقسيم هذا الفصل التطبيقي المتضمن الدراسة الميدانية إلى ثلاث مباحث :

- التعريف بمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت
- آلية تحصيل الضرائب
- إجراءات عملية الرقابة الجبائية

### المبحث الأول : التعريف بمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

تعتبر مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت جهاز إداري له طابع المرفق العام مزودة بالشخصية المعنوية ومستقلة بذاتها ومتخصصة في المجال الجبائي مهامها ووظائفها سيادية متمثلة في العمل الجبائي وتحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها و الرقابة على التصريجات وفق القوانين الجبائية المعمول بها والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و قانون الرسم والطابع و قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب غير المباشرة وقانون الرسم علي القيمة المضافة...الخ<sup>1</sup>

### المطلب الأول : نشأة مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع التنظيم الإداري و الهيكلية الإدارية للمديريات الولائية للضرائب، فأصبحت لكل ولاية مديرية مستقلة عن المصالح المركزية والجهوية، إلا أن هذه الأخيرة تبقى تابعة للمديرية الجهوية والسلطات المركزية في بعض القضايا الجبائية حيث أنشأت مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60-91 المؤرخ في 1991/02/21 المتضمن تنظيم اختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية.

### المطلب الثاني : التنظيم الإداري لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

تبعاً للمرسوم التنفيذي 60-90 فإن المديريات الجهوية تضم تحت نطاقها عدة مديريات ولائية، حيث تتبع مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت للمديرية الجهوية بالشلف، و تتكون هذه الأخيرة من خمسة مديريات فرعية هي:<sup>2</sup>

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- المديرية الفرعية للتحصيل
- المديرية الفرعية للمنازعات المديرية الفرعية للوسائل
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية : وتضم هذه الأخيرة ثلاث مكاتب :
- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:
- مكتب المراجعات الجبائية

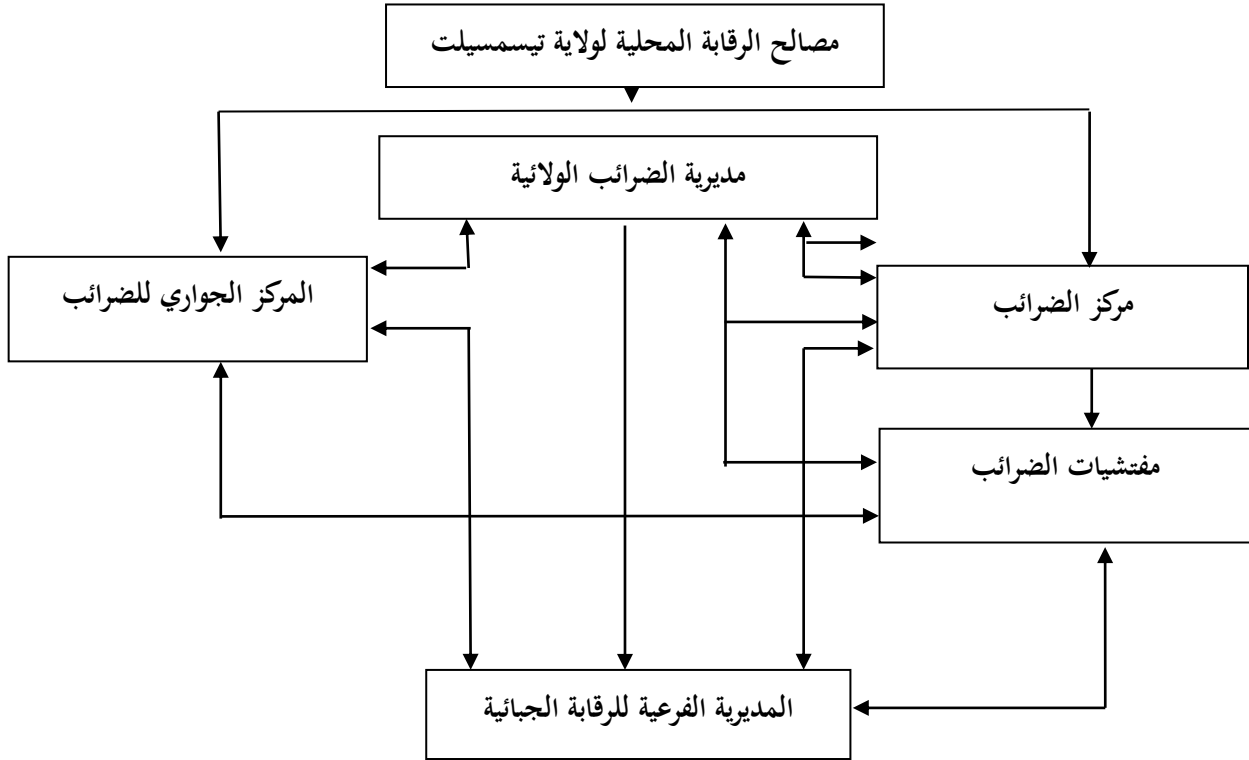
(1) مقابلة مع السيد وزير بلعباس مفتش مركزي للضرائب رئيس فرقة التحقيقات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت بتاريخ 2017/03/06

(2) قرار يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحتها، الجريدة الرسمية، عدد 79، الجزائر، 25،

1998/10، ص12.

- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات والشكلان المواليان يبينان الهيكلية الإدارية لمصالح الرقابة الموجودة على مستوى ولاية تيسمسيلت

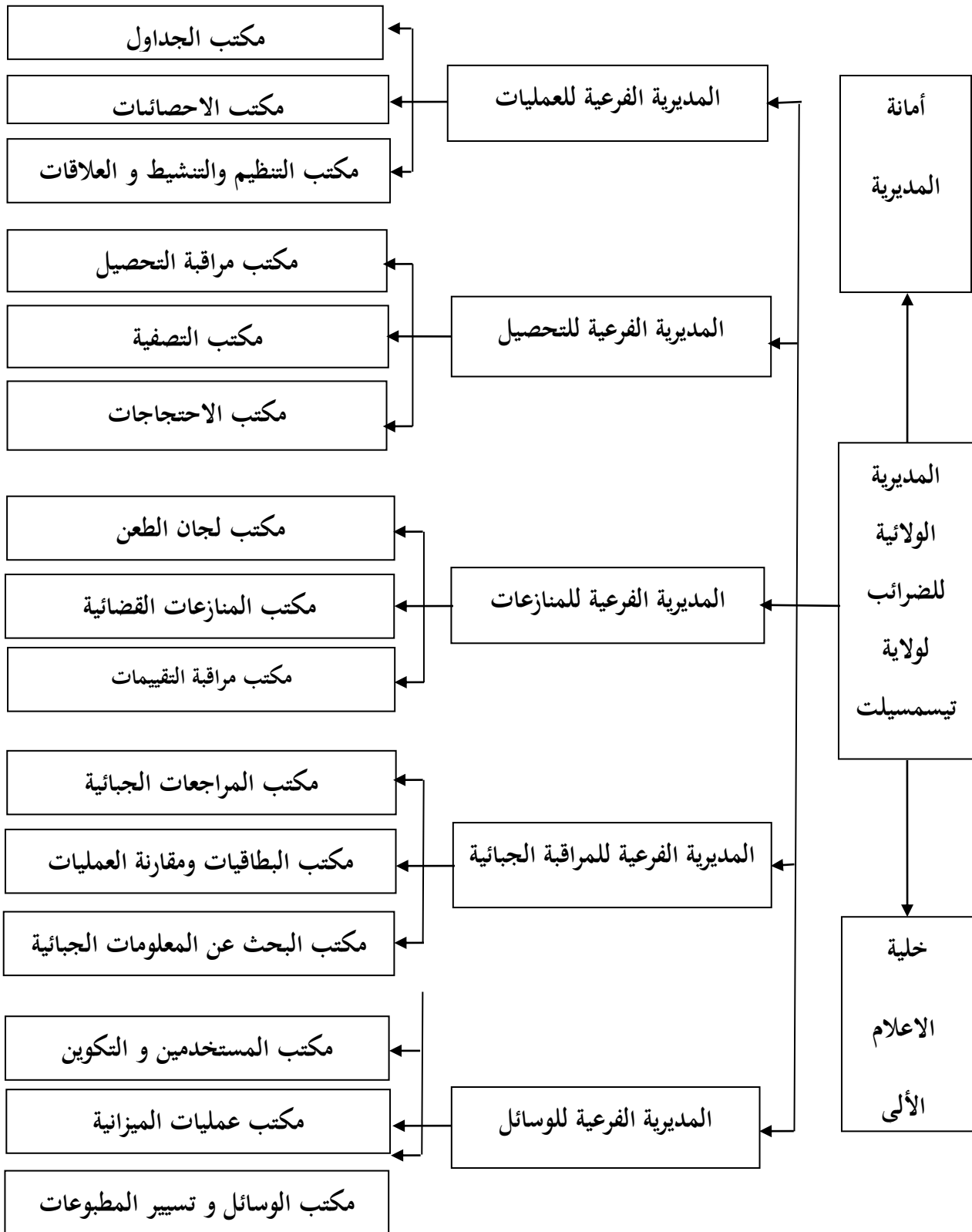
الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمصالح الرقابة الجبائية لولاية تيسمسيلت



المصدر : من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

من الشكل أعلاه يتضح بأنه توجد علاقة تنسيق بين مصالح الرقابة الجبائية الموضوعة على مستوى ولاية تيسمسيلت تحت إشراف المديرية الولائية للضرائب ، وهذه العلاقة التنسيقية هي علاقة عمل محددة عن طريق التنظيم والتشريع الجبائي المعمول به، حيث يهدف هذا التنسيق إلى تحقيق أكبر فعالية لانتقال المعلومة ما بين المصالح الجبائية لاستغلالها في الوقت المناسب لتفادي النزاعات التي يمكن أن تطرأ عند تحديد الوعاء الضريبي . كما يتضح من الشكل أعلاه أن ذلك التوزيع يرمي إلى تحديد المهام لتسهيل العمل وتحديدته .

الشكل رقم (08) : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت



المصدر : من إعداد الطالبين بناءً على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

المطلب الثالث : مهام مصالح الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب

إن مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الموضوعية على مستوى مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت محددة بموجب التشريع الجبائي، حيث تنص المواد 53 حتى 55 من القرار المحدد للاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها على ما يلي:<sup>1</sup>

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها.
- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بمجمل المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
- برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختلطة قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل ، وتسليم مستخلص منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.
- تنظيم استغلال جداول المكلفين وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.
- تقديم كل الإقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات وإستغلالها ومراقبة إستعمالها . إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل تدقيق أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.
- برمجة القضايا الخاضعة للتدقيق والسهر عند إجراء هذا الفرق لتدخلاتها على إحترام التشريع والتنظيم المعمول بهما ، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للتدقيق والمحافظة على مصالح الخزينة.
- السهر على تحصيل الرسوم الناتجة عن عمليات التدقيق والارسال المنتظم للتقارير الى الإدارة المركزية.

(1) قرار يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، عدد 79، الجزائر، 25/10/1998، ص 23.

- برمجة عملية مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق والمحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والأسهم أو حصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل .
- وتتم هذه المراقبات في حدود إقليم الولاية وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب.

### المبحث الثاني : آلية تحصيل الضريبة

قبل التطرق لسير آليات عملية التحصيل من الضروري التأكد من أن المكلف على إستعداد لدفع الضريبة المستحقة عليه وأنه لم يتم تغيير مقر نشاطه التجاري الذي يمارس فيه أنشطته التجارية وكذا إمتثاله الجبائي أي إحترامه للقواعد و القوانين التي تسيّر الضريبة و تتولى هذه المهمة مفتشية الضرائب التي يتواجد ملفه على مستواها.

### المطلب الأول : تكوين الملف الجبائي

يتم تكوين ملف جبائي لجميع المكلفين مهما كانت صفتهم أشخاص طبيعيين كانوا أو معنويين يحفظ لدى مفتشية الضرائب التابعين لها و يتضمن الملف الوثائق والمستندات التالية ما يلي :

#### ● بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

- شهادة الميلاد الأصلية
- شهادة الإقامة
- نسخة من عقد الكراء أو الملكية
- طلب خطي للوضعية الجبائية
- تقرير المحضر القضائي

#### ● بالنسبة للأشخاص المعنويين:

- شهادة الميلاد الأصلية للمسير و شركائه.
- هيكل المؤسسة.
- عقد الكراء أو الملكية .
- شهادة الإقامة للمسير و شركائه .
- طلب خطي للوضعية الجبائية .

- تقرير المحضر القضائي.

أما الحالة التي يزاول فيها الأشخاص أنشطة تجارية دون اللجوء إلى التصريح بالوجود لمدة شهر يحق لمصالح الضرائب تحديد مبلغ الغرامة المالية على مجموع الأنشطة الممارسة من طرفه وتحصيلها بقوة القانون

### المطلب الثاني : إخضاع المكلف لنظام جبائي معين

باعتبار أن القوانين الجبائية يتم تحديثها باستمرار فإنه إبتداءا من سنة 2016 أصبح يوجد نظامين جبائيين لتحصيل الضرائب في الجزائر فقط (النظام الحقيقي والنظام الجزائي) على غرار ما كان سابقا وما ذكرناه في الفصل الأول ، حيث يتم إخضاع المكلف بالضريبة إلى النظام الجبائي المناسب حسب طبيعة الأنشطة الممارسة من طرفه .

إذا كان المكلف شخص معنوي أو مستورد أو بائع بالجملة فإنه يخضع تلقائيا للنظام الحقيقي أما بالنسبة لبقية الأنشطة الأخرى فتكون طريقة الإخضاع على أساس رقم الأعمال المحقق وطبيعة النشاط الممارس من طرف المكلف.

- إذا تعدى رقم الأعمال المحقق خلال السنة 30.000.000 دج فإن المكلف سوف يتم إخضاعه للنظام الحقيقي تلقائيا مهما كان نوع الشركة أو المؤسسة.

- إذا لم يتعدى رقم الأعمال المحقق خلال السنة 30.000.000 دج فإن المكلف سيتم إخضاعه للنظام الجزائي.

- بالنسبة للمؤسسات أو الشركات التي لا يتجاوز رقم أعمالها الحد المذكور أعلاه يمكن إخضاعها إلى النظام الحقيقي بناءا علي طلب من طرفها يكتب قبل 04/28/ن ويمكن تمديده إلى الفاتح ماي

و لكل نظام جبائي خصائصه تميزه عن الآخر ، و كي يتم إخضاع المكلف إلى النظام الحقيقي أو الجزائي تقوم مفتشية الضرائب بالخطوات التالية :

تقوم المفتشية بإرسال وثيقة سنوية للمكلف تسمى G08 وتقترح عليه رقم أعمال في ظل مراعاة طبيعة نشاطه الممارس ومكان مزاولته للنشاط ... إلخ، ويقوم المكلف بملئها و إعادتها قبل 02/01 من السنة المعنية.

و في حالة رفض المكلف لرقم الأعمال المقترح يقوم بتبرير الرفض في نفس الوثيقة و بها يمكن للمفتشية أن تقوم بتخفيض رقم الأعمال الخاضع للضريبة ، إذا كانت التبريرات المقدمة من طرف المكلف مؤسسة وإرسال وثيقة جبائية نهائية تسمى G09 تبين خضوع المكلف للنظام الجزائي المناسب و وتكون في أربعة نسخ.

- تدرج في ملف المكلف الجبائي
  - نسخة ترسل إلى قباضة الضرائب .
  - نسخة ترسل إلى المكلف.
  - نسخة ترسل إلى المديرية العامة للضرائب.
- وبالنسبة للنظام الحقيقي فيتم إخضاع المكلفين له وفق نسب متغيرة مرتبطة برقم الأعمال المحقق، وهذا النظام يتطلب عملا ميدانيا أكثر أهمية من النظام الجزائي، نظراً لأهمية المبالغ المالية المتغيرة الخاضعة للنظام الجبائي ، فالمؤسسات الكبيرة تمتلك رقم أعمال مرتفع و متغير.

### المطلب الثالث: تحضير الإشعار بالدفع و تحصيل الضرائب

#### أولاً : تحضير الإشعار بالدفع

تقوم المفتشية بتحضير و إرسال الإشعار بالدفع للمكلف و يخص هذا الأخير الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

#### 1- الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي :

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق رقم الاعمال و يقوم المكلف بملىء الوثيقة الجبائية G01 وإعادتها قبل 04/01 من السنة التي تم فيها تحقيق الربح و إذا تخلف المكلف عن التسديد في الأجل القانوني تُفرضُ عليه غرامة قدرها 10 % في حالة التأخر بشهر و يمكن أن تصل حد أعلى يُقدر بـ 25 % للمتخلفين أكثر من شهر.

و بعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى Primatice مدون عليها الاسم و اللقب و الرقم الجبائي ، مبلغ رقم الأعمال ، الغرامة، العنوان ، تَبعث مفتشية الضرائب وثيقة G01 إلى المصلحة المختصة التي تقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه و حساب الضريبة على الدخل، ومن ثم تُنقل إلى وثيقة تسمى الإشعار بالدفع .

#### 2- الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على أرباح الشركات :

يُرسل هذا الإشعار سنوياً ، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق رقم الأعمال من طرف المكلف إعادتها قبل 04/01 من السنة التي تم فيها تحقيق رقم الاعمال بعد ملئه الوثيقة الجبائية G01 و في حالة التأخر عن الدفع تطبق عليه غرامة التأخر قدرها 10 % إذا كان التأخر أقل من شهر و يمكن أن تصل إلى نسبة 25 % .



و بعد إيداعها من طرف المكلف تقوم مفتشية الضرائب بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى Primatice مدون عليها الاسم و اللقب و الرقم الجبائي ، مبلغ رقم الأعمال المحقق ، الغرامة ، العنوان. تُرسلُ المفتشية وثيقة G01 إلى المصلحة المختصة التي تقوم بدورها بنقل المعلومات الموجودة فيها و حساب الضريبة على أرباح الشركات ، وتحويلها إلى وثيقة أخرى تسمى الإشعار بالدفع

#### ثانياً: تحصيل الضريبة

عند وصول الإشعار بالدفع إلى المكلف تقوم قباضة الضرائب بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود على مستوى مصلحة الدفع أين يتم تحصيل مبلغ الضريبة المستحق على المكلف بمختلف الطرق المتاحة للتحصيل والتي يمكن ذكرها كما يلي :

#### • الدفع نقدًا :

عندما يقوم المكلف بدفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه نقدًا يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل الإستلام Quittance و تكون محتومة بطابع القباضة و التي تُثبت الدفع من طرف المكلف وتتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية:(الرقم الجبائي، مبلغ غرامة التأخر، نوع الضريبة المدفوعة، السجل الذي ثبت فيه هذه العملية يسمى H1)

#### • الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي :

وفي الحالة التي يكون فيها الدفع بشيك بنكي يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل إستلام يثبت إستلامه للشيك بمبلغ الضريبة ، هذا الوصل يكون محتوم بطابع القباضة، والسجل الذي يثبت فيه الدفع في هذه الحالة يسمى H2 ثم يقوم القابض في مرحلة أخرى بإرسال الشيكات إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى H 10 ، والتي تحول فيما بعد إلى البنك المركزي.

وفي حالة دفع المكلف زيادة على الضريبة المستحقة في الصندوق، يقوم القابض بإرجاع الزيادة إلى المكلف و هذا بإستعمال وثيقة تسمى وصل التعويض، هذا إذا كانت القيمة أقل من 10.000.00 دج وإذا كانت أكثر تعادل للمكلف الذي دفعها بصك بريدي .

إن عملية دفع الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزائي، الرسم العقاري، ورسم التطهير تكون تلقائية و يقوم المكلف بتسديدها تلقائيا كل 03 أشهر.

عند تصريح المكلفين بمداخيلهم لدى مفتشية الضرائب التابعة لمكان إقامتهم يصبح مجبرون على دفع رسم التطهير و الرسم العقاري الخاصة بالمساكن و البنيات ، و يعفى من أداء هذين الرسمين الأشخاص الذين يقيمون بمساكن تم تأجيرها من الدولة

تُحصل هذه الرسوم لدى قبضة البلدية عن طريق جدول ضريبي role يحتوي على معلومات تخص المكلف و تقدم قبضة البلدية للمكلف أجل يقدر بـ 03 أشهر من تاريخ إرسال الإشعار بالدفع لتسديد مستحقته و في حالة تجاوز هذه المدة تُفرض عليه غرامة تصل إلى 25 % من قيمة المستحقات.

عند وصول الإشعار بالدفع يقوم بتسديد ما عليه من مستحقات ، و يقدم إلى أمين الصندوق الإشعار مع مبلغ الدفع ، في المقابل يقوم أمين الصندوق بتحرير وصلين من دفتر يسمى ( دفتر مداخيل الصندوق )، أحدها يقدمه إلى المكلف بعد المصادقة عليه بخاتم البلدية لإثبات دفع المكلف مبلغ الرسوم المستحقة ، أما الوصل الثاني يتركه كمرجع ودليل في حالة ضياع الوصل المسلم للمكلف بالضريبة .

هناك حالات إستثنائية أين تُتخذ إجراءات إكراهية لتحصيل المستحقات الجبائية كحالة التهرب الضريبي، أي عدم دفع المكلف الضريبة أو الرسم المفروض عليه ، أين تتدخل مصالح الرقابة و المتابعات لإرغام المكلف على تسديد مستحقته في الآجال القانونية و من هذه الإجراءات ما يلي :

التنبيه : و هي أول الوثائق التي تقوم بتحريرها مصلحة المتابعة و التي تُرسلها إلى المكلف و تحتوي أسلوب شديد اللهجة لتنبيه المكلف من أجل ردعه لتسديد ما عليه من رسوم و ضرائب غير مدفوعة ، إن وُجد صدى لهذا التنبيه تكون التسوية ، أما إذا كان العكس فتُستعمل وثيقة ثانية .

الإنذار : و هي ثاني وثيقة تُرسلها مصلحة المتابعة في حالة عدم التسديد ، إذ تُحدد للمكلف مهلة 08 أيام للإستجابة قبل إرسال وثيقة أخيرة أين يتعرض فيها المكلف إلى إجراءات الحجز.

الإشعار بالحجز : و هو آخر إجراء تقوم به مصلحة المتابعة ، أين تقوم بتكليف محضر قضائي بغلاق و حجز ممتلكات المكلف و يكون مؤقت و لمدة 06 أشهر و في حالة عدم الإستجابة في حدود الستة أشهر يكون الحجز نهائيا ، و تقوم مصلحة الضرائب بإعلان عن طريق الملصقات ببيع ممتلكات المكلف في المزاد العلني و من هنا يظهر لنا مدى أهمية الإنذار و الإشعار بالحجز لأنه بمثابة فرصة للمكلف من تفاديه عملية الحجز.

## • الايرادات الجبائية المحصلة في الفترة الممتدة من 2012/01/01 إلى 2015/12/31

## الجدول رقم (01) : الايرادات الجبائية المحصلة

الوحدة : (دج)

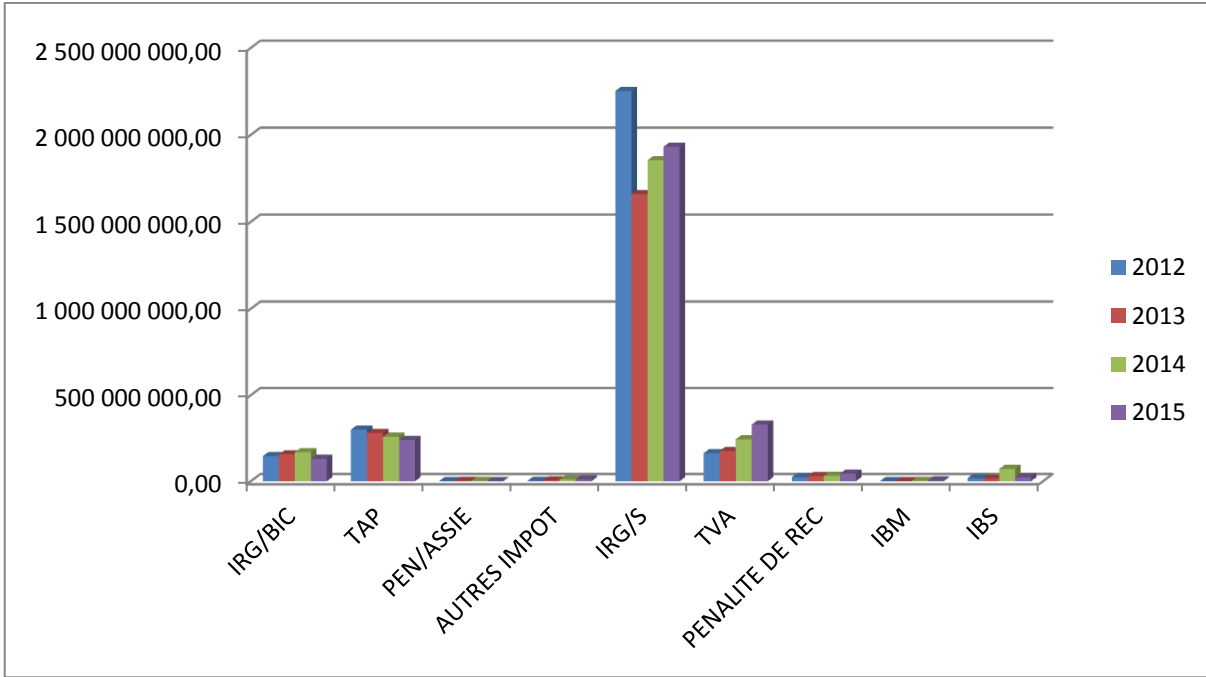
رقم الحساب	إسم الحساب	2012	2013	2014	2015
201001	IRG/BIC	145 848 778,27	155 433 726,00	167 998 777,50	129 953 738,34
500026 A	TAP	299 977 146,17	280 443 833,54	258 699 921,04	240 136 788,10
201004	PEN/ASSIE	788 665,59	1 889 120,71	1 577 604,50	1 157 507,21
201007	AUTRES RCTTES	1 914 914,08	5 287 886,80	10 580 752,20	10 464 408,11
201001	IRG/SALAIRES	2 252 875 886,52	1 659 433 069,26	1 854 388 044,07	1 931 836 953,65
500020/A	TVA	163 117 220,52	175 752 198,99	243 323 950,04	329 019 921,19
500020/D	PENALITE DE REC	23 316 846,78	30 003 410,58	31 788 776,38	43 947 200,98
500028L4	IBM	812 625,00	-	2 648 269,48	4 280 317,00
201001	IBS	18 018 654,26	15 312 504,29	71 311 114,61	23 669 975,11
المجموع		2 906 670 737,19	2 323 555 750,17	2 642 317 209,82	2 714 466 809,69

المصدر : من إعداد الطالبين بناءً على معطيات مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

إن الجدول أعلاه يمثل الحصيلة الضريبية للأربع سنوات الممتدة من سنة 2012، 2013، 2014، 2015

التي تحصلنا عليها من مديرية الضرائب والتي يمكن تمثيلها بيانيا وفق الشكل أدناه.

• الشكل رقم(09) : تمثيل بياني للحصيلة الجبائية خلال الفترة 2012-2015



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات مديرية الضرائب ومخرجات الأكل

بالإعتماد على المعطيات في الجدول أعلاه والتمثيل البياني يتضح أن التطور النسبي للحصيلة الجبائية كان متفاوتاً من سنة إلى أخرى حيث نلاحظ أن أكبر نسبة من التحصيلات الجبائية خلال السنوات 2012، 2013، 2014، 2015 كانت متأتية من الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجر لتليها في المرتبة الثانية الرسم على النشاط المهني وفي المرتبة الثالثة الرسم على القيمة المضافة وفي المرتبة الرابعة الضريبة على الدخل الإجمالي التي تخضع لها المؤسسات وفي المرتبة الخامسة تأتي الضريبة على أرباح الشركات وهي التي من المفروض أن تكون كبيرة مقارنة مع الضرائب والرسوم الأخرى وبعد إستفسارنا على هذا إكتشفنا بأن السبب راجع إلى ضعف الإستثمار والتنمية على المستوى المحلي لولاية تيسمسيلت

المبحث الثالث : إجراءات الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب.

إن مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت كباقي الولايات الأخرى فهي تعاني من ظاهرة التهرب والغش الجبائي بمختلف أنواعه حيث يتم إستخدام عدة طرق للإفلات من دفع الضريبة مستغلاً في ذلك الثغرات القانونية ، حيث تقوم المديرية سنوياً بالتنسيق مع مصالحها سنوياً المتواجدة على مستوى تراب الولاية في التخطيط لعملية الرقابة الجبائية من أجل تطبيقها على أحسن وجه خلال السنة.

المطلب الأول: التخطيط لعملية الرقابة الجبائية

أولا : إعداد برنامج الرقابة الجبائية

يقوم المدير الولائي سنوياً بتبليغ توجهات الرقابة الجبائية الواردة إليه من طرف السلطات المركزية إلى رؤساء الفرق من أجل تخطيط عملية الرقابة وذلك بإقتراح الملفات التي سيمسها التحقيق الجبائي خلال السنة، حيث أنه عند مقابلتنا لرئيس مركز الضرائب الولائي الذي تتواجد على مستواه فرق التحقيق أطلعنا على عدد الملفات التي تم برمجتها خلال سنوات 2012، 2013، 2014، 2015 تماشياً مع مدة البرنامج القانونية ، حيث قدم لنا المعطيات التالية التي سنلخصها في الجدول التالي .

الجدول رقم (02) عدد الملفات المبرمجة للرقابة الجبائية من سنة 2010 إلى سنة 2015

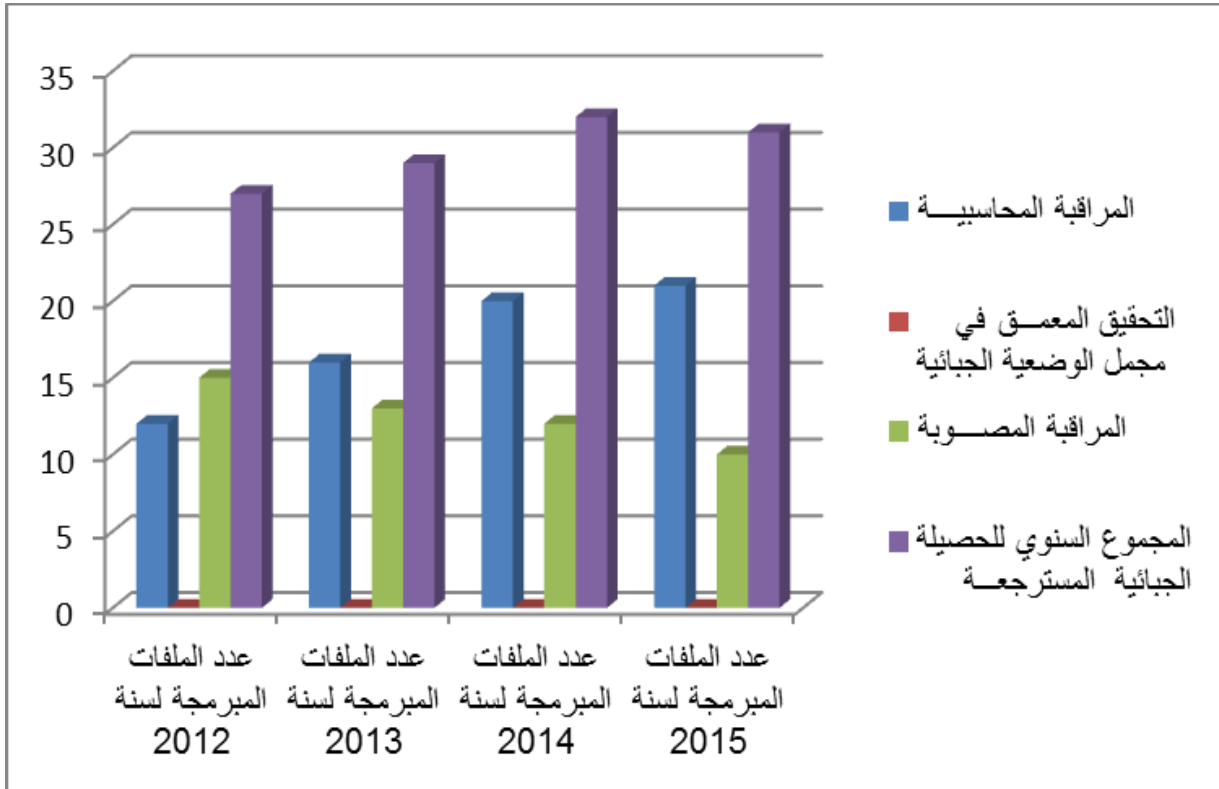
سنة 2015	سنة 2014	سنة 2013	سنة 2012	عدد الملفات المبرمجة	نوع المراقبة الجبائية
21	20	16	12	المراقبة المحاسبية	
0	0	0	0	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	
10	12	13	15	المراقبة المصوبة	
31	32	29	27	المجموع السنوي للحصيلة الجبائية المسترجعة	

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على المعلومات المقدمة من طرف رئيس مركز الضرائب بتيسمسيلت

من خلال الجدول أعلاه يتضح بأنه تم برمجة 22 ملف للرقابة خلال سنة 2012 منها 12 ملف تم إخضاعها للتحقيق المحاسبي ولم يتم إخضاع أي ملف للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وتم إخضاع 15 ملف للتحقيق المصوب ، بينما في سنة 2013 تم زيادة 4 ملفات في ميدان التحقيق المحاسبي ولم يتم إخضاع أي ملف للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وفي سنة 2014 تم رفع عدد الملفات المحقق فيها إلى 32 ملف منها 20 ملف للتحقيق المحاسبي ولم يتم إخضاع أي ملف للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كما تم إخضاع 12 ملف للتحقيق المصوب وفي سنة 2015 تم إخضاع مجموع 31 ملف للرقابة منها 21 ملف للتحقيق المحاسبي ولم يتم إخضاع اي ملف بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وتم إخضاع 10 ملفات للتحقيق المصوب .

نلاحظ أنه لم يتم العمل بالرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة على مستوى مصالح الرقابة الجبائية لولاية تيسمسيلت وهذا راجع إلى حداثة هذا النوع من الرقابة إضافة إلى أنه يقام هذا التحقيق في حالات معينة عند ظهورها وهي محددة قانونا .

الشكل رقم(10): يبين تطور عدد الملفات المبرمجة للرقابة من سنة 2012 إلى سنة 2015



المصدر : من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم (02) ومخرجات الإكسل.

تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأموال من المتهربين ، وهذا القدر مرتبط بعدد الملفات المدروسة حيث أنه كلما زاد عدد الملفات المدروسة زادت الحصيلة الضريبية والجدول رقم (02) والرسم البياني أعلاه يبين عدد الملفات المدروسة ما بين 2012 إلى سنة 2015

ثانيا: التحضير للتحقيق :

لقد تم التطرق في الفصل الثاني إلى عملية التحقيق المحاسبي والمتمثل في مجموع الإجراءات التي تسبق عملية التحقيق ثم يليها التحقيق المحاسبي و في النهاية الأشغال الختامية لعملية التحقيق، وسوف نتطرق بشيء من التفصيل إلى هاته المراحل من خلال دراسة حالة لشخص طبيعي خضع للتحقيق الجبائي بتاريخ 2016/01/17 خاضع للنظام الحقيقي.

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة و رئيسية للقيام بعملية الرقابة و التحقيق المحاسبي حيث تقوم المفتشيات المتواجدة على مستوى الولاية بالتنسيق مع المركز الولائي للضرائب والمراكز الجوارية للضرائب بإختيار و إقتراح الملفات المراد البحث و التحقيق فيها ثم ترسل قائمة أسماء المكلفين الذين وقع عليهم الإختيار و الرقم الجبائي الخاص بملفاتهم إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و بعد الإطلاع على القائمة السابقة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تُرسل هاته الأخيرة إلى المفتشية طلب إستلام الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق، إذ يمثل الملف الجبائي المصدر رقم 01 للمعلومة الجبائية عن المكلف بالنسبة للمحقق و هذا لإحتوائه على كل الوثائق و البيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة من خلال بطاقة المعلومات (أنظر الملحق رقم 6)، حيث يتضمن جميع تصريحاته و كل الإتصالات و المراسلات الموجهة إليه إضافة إلى طبيعة نشاطه ، عنوان مزاوله النشاط ، و رأسماله لذلك سنقوم بدراسة حالة لمؤسسة تنشط في ميدان البناء والأشغال القاعدية الكبرى للري والتي تم إخضاعها للتحقيق المحاسبي ، و على هذا الأساس قام المحقق الجبائي بسحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق من مفتشية الضرائب لولاية تيسمسيلت بعد تقديم وثيقة أمر ممارسة الإطلاع و بعد سحب الملف يقوم المحقق الجبائي بالأعمال التالية :

#### ثالثا: تحديد النظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة :

تخضع المؤسسة محل التحقيق للنظام الجبائي الحقيقي ، وهي مجبرة على دفع الرسوم التالية:

الرسم على القيمة المضافة (TVA) وفق معدل 17% على جميع السنوات، و ذلك بموجب المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

الرسم على النشاط المهني (TAP) وفق عدل 2% خلال كل السنوات ، و ذلك تطبيق لأحكام قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) طبقا للمواد 85 الى 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، كما أنها خاضعة لقانون الطابع وفقا للمواد 100، 104، 106، 258 من قانون الضرائب الغير مباشرة و هذا بالنسبة للسنوات الغير المتقادمة.

رابعاً: مراجعة الملف الجبائي :

قام المحقق بدراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة بعد سحبه من مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً بإظهاره لأمر مهمة المراقبة و تبين من خلال الفحص أن تصريحات هذا المكلف كانت في الآجال القانونية وتقديمه للوثائق المحاسبية (سجل اليومية، سجل الجرد، سجل الأجور، الأصول...) .

**المطلب الثاني: تنفيذ التحقيق المحاسبي**

بعد إستكمال المراحل القانونية التي تسبق عملية التحقيق و الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف وجمع المعلومات الضرورية والمناسبة يتم الشروع في عملية التحقيق التي تمر بدورها بالمراحل التالية :

**أولاً: الإشعار بالتحقيق**

قبل مباشرة عمليات التحقيق يكون المحقق ملزم بإعلام المكلف بالضريبة بالتحقيق ذلك عن طريق إرسال وثيقة مضمونة الإستلام ومرفقة بميثاق المكلفين بالضريبة والتي تحوي البيانات الإلزامية التالية(أنظر الملحق رقم 8):

- الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة الدقيق

- تاريخ وساعة أول تدخل بعين المكان

- الحسابات البنكية والسنوات قيد التحقيق

- تاريخ إرسال الإشعار و تاريخ إستلامه

- عبارة " لكم الحق في إختيار مستشار جبائي "

- إمضاء المحقق أو المحققين و رئيس الفرقة مع ذكر ألقابهم وأسمائهم ورتبهم وسوف نبين في الملاحق وثيقة الإشعار بالتحقيق

و قد تم إرسال الإشعار بالتحقيق بتاريخ 2016/01/17 عن طريق البريد الموصى عليه حيث شمل التحقيق السنوات 2012 إلى 2015 وهي المدة المنصوص عليها قانوناً

حيث أشعر المكلف بأن أول يوم للتدخل سيكون يوم 2016/05/17 وله الحق في ممارسة حقه في الإستعانة بمستشار من إختياره و قد تم أول تدخل بعين المكان بعد نفاذ الأجل القانوني الممنوح للمكلف و المحددة بـ 10 أيام، و تمت عملية التدخل من قبل المحققين تحت إشراف السيد المدير الفرعي للرقابة الجبائية ، و كان الإشعار بالتحقيق حسب الملحق المرفق أدناه.



ثانياً: بداية التحقيق

قام المحقق بفحص أغلب القيود ، الدفاتر و السجلات ، الحسابات و المستندات ، وتحرير محضر على إثرها يسمى محضر معاينة (أنظر الملحق رقم 9) حيث نتج إكتشاف بعض الأخطاء تعين إجراء تصحيحا مضافا لها عقوبات من الحقوق المتملص منها ، و التي سيطلب تبريرها لاحقا من خلال طلب توضيحات و تبريرات (أنظر الملحق رقم 10) و ثم إنتقل بعدها إلى المرحلة الثانية و المتمثلة في العمل الميداني لعملية التحقيق و التي سارت حسب المراحل السابقة الذكر و التي يمكن تجسيدها فيما يلي :

**1- التحقيق في المحاسبة:**

● **فحص المحاسبة من حيث الشكل:**

من الناحية الشكلية لمحاسبة المكلف لم يتم رفضها لإستفائها المتطلبات القانونية المطلوبة من الناحية القانونية لا سيما منها سجل اليومية العامة ، دفتر الجرد ، دفتر الأجرور و كذلك الدفاتر المساعدة الأخرى التي تم مسكها بطريقة قانونية دون تشطيب و لا ترك بياض في الهوامش ، مرقمة و مؤشر عليها مقيدة بكيفية تسمح بمراجعة قيودها .

● **فحص المحاسبة من حيث المضمون:**

تم الوقوف من طرف المحقق على بعض الاغفالات حيث قام بتصحيحها و إعادة تأسيس المقبوضات و رقم الأعمال والتي يمكن ذكرها كما يلي :

- عند التدقيق في فواتير الأعباء المحسومة التي تم خصمها خلال السنة 2012 و 2015 بالمبلغ 746.100.00 دج و 854.707.00 على التوالي .
- تم إكتشاف مشتريات لسنة 2013 غير مصرح بها بقيمة 3.255.000.00 دج خارج الرسم .
- تم إكتشاف ما قيمته 450.000.00 دج مقبوضات خارج الرسم في سنة 2014 ، مهريه ظهرت من خلال فحص الكشف البنكي المتحصل عليه من المصالح الخارجية .
- تم إكتشاف فواتير غير مصرح بها لسنة 2015 بقيمة 26000.000.00 دج
- تم إكتشاف فواتير غير قانونية خارج الرسم خلال لسنتي 2013،2014 بالمبلغ 1.120.000.00 دج 845.000.00 دج على التوالي و مشتريات لسنة 2012 غير مصرح بها بقيمة 2500.000.00 دج
- تم إكتشاف مبلغ بالزيادة في حساب الموردين بمبلغ 450.000.00 دج الظاهر في موازنة بتاريخ 2015/12/31 و الذي سوف يدمج في الريح فيما بعد.

و بعد تفحص الفواتير و الإنتهاء من مختلف المراحل الأولية للتحقيق و مراجعة الملفات الجبائية و التحقيق في المحاسبة من الناحية الشكلية من حيث مطابقتها للقواعد القانونية المعمول بها و من حيث المضمون و ذلك بمراجعة الكشوفات المحاسبية و الميزانية و مختلف الدفاتر المحاسبية المسوكة من قبل المكلف بالضريبة يقوم المحققان بتلخيص هذا المحتوى من خلال تقرير مفصل(أنظر الملحق رقم 11) و كذا طلب معلومات من الهيئات البنكية للتأكد من صحة الفواتير المصرحة ، ثم تأتي المرحلة الثانية و التي تتمثل في تصحيح ما تم إكتشافه من أخطاء و إخرافات .

## 2- الإشعار الأولي بنتائج التحقيق :

تم تبليغ المكلف بنتائج التحقيق المتوصل إليها يوم 2016/11/17 عن طريق رسالة مضمونة عن طريق البريد الموصى عليه و مسجلة في البريد الصادر من مصلحة المراقبة تمنحه مدة أربعين يوماً 40 يوماً للرد على النتائج المتوصل إليها و إعطاء إقتراحاته حولها وكذا إخباره بحقه في الإستعانة بمستشار من إختياره و كانت نتائج إعادة تأسيس رقم الأعمال في الجدول التالي:

### الجدول رقم (03): رقم الأعمال من المشتريات المهربة

الوحدة ( دج)

البيانات	2012	2013	2014	2015
مشتريات غير مصرح بها	-	3.255.000.00	-	-
رقم الاعمال المهرب من المشتريات	-	3.743.250.00	-	-

المصدر : مديرية الضرائب ، مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت .

يوضح هذا الجدول رقم الأعمال الغير المصرح به الخاص بالمشتريات الغير مصرح بها المكتشف أثناء التحقيق في مخازن المؤسسة والفواتير والمستندات الثبوتية .

## 2- تحديد الأسس الضريبية الجديدة وفق نتائج التحقيق المحاسبي :

بعد أن قام المحقق بتسجيل ملاحظاته و المعلومات التي إكتسبها ، و بعد قيامه بفحص الدفاتر و المستندات و الحسابات قرر قبول المعلومات المحاسبية الواردة على الرغم من بعض النقائص التالية :

- إستعمال طرق إحتيالية تتمثل في محاولة إخفاء المبالغ من المبيعات
- إغفال تسجيل فواتير الشراء محررة قانونا من طرف الموردين

- وجود بعض التسجيلات المحاسبية غير مدعمة بمستندات تبريرية كافية.
- و بعد إنتهاء المحقق من الأشغال المذكورة آنفا إنتقل إلى عملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية الجديدة من أجل تحديد الضريبة الصحيحة .

• تحديد رقم الأعمال

قام المحقق بتحديد رقم الأعمال للسنوات 2012، 2013، 2014، 2015 في ظل الإحتفاظ بتصريحات المبيعات و إضافة رقم الأعمال الناتج عن المشتريات غير المصرح بها لسنة 2013 ، و مبلغ المقبوضات الغير مصرح به لسنة 2014 ، و عليه يمكن حساب رقم الأعمال الجديد وفق الجدول الموالي .

**الجدول رقم (04): الفرق في رقم الأعمال**

الوحدة ( دج)

البيانات	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المصرح	21.920.250.00	17.228.233.00	18.705.093.00	17.985.661.00
رقم الأعمال الغير مصرح	-	3.743.250.00	450.000.00	-
رقم الأعمال المشكل	21.920.250.00	19.155.093.00	20.971.483.00	17.985.661.00
الزيادات	-	3.743.250.00	450.000.00	-

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت ، مركز الضرائب.

يوضح الجدول أعلاه رقم الأعمال لسنوات الأربعة التي مستها المراقبة الجبائية حيث إعتد المحقق الجبائي المكلف بعملية التحقيق على رقم الأعمال الغير مصرح به لسنوات 2013 و 2014 حيث أن مبلغ رقم الأعمال الغير مصرح به لسنة 2013 إستخرجه المحقق الجبائي من مشتريات سنة 2014 الغير مصرح بها أما مبلغ رقم الأعمال لسنة 2014 فهو يمثل قيمة رقم الأعمال الغير مصرح به لنفس السنة والذي تم إستخراجه من الكشوف البنكية لحساب المؤسسة

- تحديد القاعدة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA) : يمكن تحديد الأساس القانوني الذي يتم على أساسه حساب الرسم على القيمة المضافة وفق الجدول المبين أدناه.

الجدول رقم (05): المقبوضات المستخرجة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة

الوحدة ( دج )

البيانات	2012	2013	2014	2015
المقبوضات المصرح بها	21.920.250.00	17.228.233.00	18.705.093.00	17.985.661.00
المقبوضات الغير مصرح بها	-	3.743.250.00	450.000.00	-
الفاتورة المستخرجة	21.920.250.00	19.155.093.00	20.971.483.00	17.985.661.00
الزيادات	-	3.743.250.00	450.000.00	-

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت ، مركز الضرائب.

تمثل المعطيات الموجودة في الجدول أعلاه الفارق في رقم الأعمال الغير مصرح به وحقوق الرسم على القيمة المضافة والمحددة في قانون الرسم على القيمة المضافة بمعدل 17 % من رقم الأعمال الحقيقي ، حيث تظهر في الجدول أعلاه مقبوضات متملص منها من طرف المكلف بالضريبة وجب إدماجها في رقم الأعمال الحقيقي من أجل تحديد مقدار الرسم على القيمة المضافة الحقيقي والمستحق الدفع.

- تحديد القاعدة الخاضعة للرسم على النشاط المهني: يمكن تحديدها وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (06): المقبوضات المستخرجة بالنسبة للرسم على النشاط المهني

الوحدة ( دج )

البيانات	2012	2013	2014	2015
المقبوضات المصرح بها	21.920.250.00	17.228.233.00	18.705.093.00	17.985.661.00
المقبوضات الغير المصرح بها	لا شيء	3.743.250.00	450.000.00	لا شيء
الفاتورة المستخرجة	21.920.250.00	19.155.093.00	20.971.483.00	17.985.661.00
الزيادات	-	3.743.250.00	450.000.00	-

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت، مركز الضرائب.

تم تشكيل هذا الجدول من أجل تحديد الفارق في رقم الأعمال الغير مصرح به من المقبوضات من أجل التمكن من معرفة مقدار حقوق الرسم على النشاط المهني المحدد بنسبة 02 % من رقم الأعمال الحقيقي ومن

الجدول أعلاه نلاحظ أنه في سنة 2013 و 2014 تم الكشف عن مقبوضات غير مصرح بها يجب إدماجها وإضافتها للمقبوضات الحقيقية التي يتم الإستعانة بها في حساب نسبة الرسم علي النشاط.

● **تحديد الضريبة على الدخل الاجمالي :** بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالمرتبات والأجور وبعد قيام المحقق بالتحقق من دفتر الأجور وتسجيلات المحاسبة الخاصة به ومقارنتها بالتصريحات لدى الضمان الإجتماعي والتصريحات الشهرية وفق النموذج G50 تبين أنه لا يوجد أي تسوية في هذا المجال نظراً لتطابق التصريحات مع ما هو موجود فعلاً.

● **تحديد حقوق الطابع:** بعد التدقيق في الفواتير الخاصة بالبيع وجدنا أنها تمت عن طريق البنك وبالتالي لا يوجد أي تسوية فيما يخص حقوق الطابع المتعلق بالمبيعات

● **الرسوم المسدد على المشتريات :** والتي يمكن توضيحها وفق الجدول الموالي

الجدول رقم (07): الرسم على المشتريات

الوحدة (دج)

الفرق	الرسوم القابلة للإسترجاع	الرسوم المسترجعة	السنة
126 837,00	1 627 984,75	1 754 821,75	<b>2012</b>
190 400,00	1 082 130,71	1 564 487,25	<b>2013</b>
143 650,00	2 401 665,25	2 848 762,00	<b>2014</b>
645 300,35	3 010 155,65	3 655 456,00	<b>2015</b>

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت ،مركز الضرائب

- تحديد الحقوق و الغرامات الجبائية بالنسبة للرسم على النشاط المهني (TAP) يمكن تحديد الحقوق والغرامات الجبائية بالنسبة للرسم على النشاط المهني وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم (08): الحقوق و الغرامات بالنسبة للرسم على النشاط المهني

(الوحدة دج)

البيانات	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المشكل	21 920 250,00	17 228 233,00	18 705 093,00	17 985 661,00
رقم الأعمال المصرح	21 920 250,00	17 228 233,00	18 705 093,00	17 985 661,00
معدل الرسم	%2	%2	%2	%2
الحقوق المستحقة	438 405,00	344 564,66	374 101,86	359 713,22
الحقوق المقيدة سلفا	438 405,00	304 564,66	354 101,86	359 713,22
الزيادات	-	40 000,00	20 000,00	-
معدل العقوبة	-	%15	%10	-
مبلغ العقوبة	-	6 000,00	2 000,00	-
مجموع الحقوق الواجب دفعها	-	46 000,00	22 000,00	-

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

يوضح الجدول أعلاه قيمة مبلغ الرسم على النشاط المهني المستحق والمحدد قانونا بنسبة 2% ويتم حساب الفارق في الرسم على النشاط المهني المتهرب منه من الفارق في مبلغ رقم الأعمال الذي تم إستخراجه من سنتي 2013 و2014 حيث أن غرامات الوعاء الخاضع للضريبة يتم حسابها إنطلاقا من قيمة الحقوق المستخرجة وفق السلم الخاص بمديرية الضرائب وهي مقدرة بنسبة 15%.

- تحديد الحقوق و الغرامات الجبائية بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (TVA): يمكن تقديم طريقة حساب الحقوق والغرامات الجبائية بعد إجراء التعديلات اللازمة على محاسبة المكلف بالضريبة بالأخذ بعين الإعتبار جميع العناصر التي تدخل في تشكل الربح الخاضع للضريبة في ظل مراعاة التكاليف التي يمكن حسمها من الوعاء الجبائي

الجدول رقم (09): الحقوق و الغرامات الجبائية بالنسبة للرسم على القيمة المضافة

الوحدة ( دج )

البيانات	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المشكل	21 920 250,00	17 228 233,00	18 705 093,00	17 985 661,00
رقم الأعمال المصرح	21 920 250,00	17 228 233,00	18 705 093,00	17 985 661,00
معدل الرسم	%17	%17	%17	%17
الحقوق المستحقة	3 726 442,50	2 928 799,61	3 179 865,81	3 057 562,37
الحقوق المقيدة سلفا	3 726 442,50	2 400 905,62	3 077 865,81	3 057 562,37
الزيادات	-	527 893,99	76 500,00	-
الرسوم المدججة	126 837,00	190 400,00	143 650,00	645 300,35
إجمالي الحقوق	126 837,00	718 293,99	220 150,00	645 300,35
معدل العقوبة	%25	%25	%25	%25
مبلغ العقوبة	31 709,25	179 573,50	55 037,50	161 325,09
مجموع الحقوق واجب دفعها	31 709,25	897 867,49	275 187,50	161 325,09

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت، مركز الضرائب .

يوضح الجدول أعلاه قيمة مبلغ الرسم على القيمة المضافة والمحددة قانونا بنسبة 17% من الفارق في مبلغ رقم الأعمال الذي تم إستخراجه في سنتي 2013/2014 .  
كما يوضح هذا الجدول أيضا الغرامات التي سيتم زيادتها و تم حسابها من قيمة الحقوق المستخرجة للسنوات الأربعة 2012 و 2013 و 2014 و 2015 وفق السلم الخاص بالغرامات الجبائية.

• تحديد الربح الخاضع للضريبة : و ذلك بعد إجراء التعديلات و هي كالآتي :

الجدول رقم (10): التعديلات على الربح و الفواتير و الخصوم

الوحدة ( دج )

البيانات	2012	2013	2014	2015
رقم الاعمال المهرب	-	3 255 000,00	450 000,00	-
الهامش الصافي	-	% 12	% 12	-
تعديل على الربح	-	390 600,00	54 000,00	-
تعديلات على الخصوم	-	-	-	450 000,00
تعديلات على الفواتير	-	13 033,00	17 425,00	-
مجموع التعديلات	-	403 633,00	71 425,00	450 000,00

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت، مركز الضرائب.

بالنسبة للتعديلات على رقم الأعمال تم الحصول على المبالغ الظاهرة في فقرة التعديلات على رقم الأعمال بأخذ 12 % من رقم الأعمال المهرب المستخرج من رقم الأعمال غير المصرح به كما هو مبين في المحاسبة من الناحية الموضوعية .

الجدول رقم (11): الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

الوحدة ( دج )

البيانات	2012	2013	2014	2015
الربح المصرح	7 148 259,00	4 446 450,00	5 093 832,00	6 250 000,00
الاعباء المعاد دمجها	746 100,00	-	-	854 700,00
تعديل على رقم الاعمال	-	390 600,00	54 000,00	-
تعديلات على الخصوم	-	-	-	450 000,00
تعديلات على الفواتير	-	1 120 000,00	845 000,00	-
مجموع التعديلات	-	1 510 600,00	899 000,00	450 000,00
الربح المشكل	7 894 359,00	5 957 050,00	5 992 832,00	7 554 700,00

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت ، مركز الضرائب.



هذه التعديلات الجديدة على الربح تكون متبوعة بغرامات عند فرض الضريبة و يتم خصم الرسم على النشاط المهني من الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي .

الجدول رقم (12): الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

الوحدة ( دج)

البيانات	2012	2013	2014	2015
الربح الجديد	7 894 359,00	5 957 050,00	5 992 832,00	7 554 700,00
الرسم على النشاط المهني	لا شيء	40 000,00	20 000,00	لا شيء
الربح الخاضع للضريبة	7 894 359,00	5 917 050,00	5 972 832,00	7 554 700,00
الربح المصرح به	7 148 259,00	4 446 450,00	5 093 832,00	6 250 000,00
الحقوق المستخرجة	2 592 225,65	1 363 110,90	1 585 887,45	2 122 176,70
الحقوق المصرح بها	2 331 090,65	895 457,50	1 262 041,20	1 669 028,90
الزيادات	261 135,00	467 653,40	323 846,25	453 147,80
معدل العقوبة	%25	%25	%25	%25
مبلغ العقوبة	65 283,75	116 913,35	80 961,56	113 286,95
الحقوق واجبة الدفع	326 418,75	584 566,75	404 807,81	566 434,75

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت ،مركز الضرائب.

يوضح هذا الجدول كيفية إستخراج قيمة مبلغ الضريبة على الدخل الاجمالي IRG من خلال الأرباح المستخرجة من رقم الأعمال ..

- تحديد مجمل الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع : يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (13):مجموع الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع

الوحدة دج

البيان	2012	2013	2014	2015
الرسم على النشاط المهني	-	46 000,00	22 000,00	-
الرسم على القيمة المضافة	31 709,25	897 867,49	275 187,50	161 325,09
الضريبة على الدخل الاجمالي	326 418,75	584 566,75	404 807,81	566 434,75
المجموع الاجمالي للزيادات			3 316 317,39	

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

يوضح هذا الجدول النتيجة النهائية لمبلغ الحقوق و الغرامات لسنوات 2012،2013،2014،2015 لكل من الرسم على النشاط المهني ،الضريبة على الدخل الإجمالي ، الرسم على القيمة المضافة وهي تمثل الحقوق المتملص منها من طرف المكلف بالضريبة .

ثالثا: التبليغ بنتائج التحقيق

1- التبليغ الأولي بنتائج التحقيق المحاسبي :

عند نهاية التحقيق يقوم المحقق بإرسال إشعار إلى المكلف بالضريبة عن طريق المديرية الولائية للضرائب يخبره فيها بنتائج التحقيق المحاسبي وسوف نعرض وثيقة الإشعار بالتحقيق في الملاحق التي سيتم إدراجها أدناه.

● الإشعار بالتقويم بعد التحقيق المحاسبي :

- بعد القيام بعمليات الفحص و التدقيق في الوثائق التي تم إستلامها.
- بعد إستغلال كل المعلومات المتحصل عليها و التي تم إرسالها للموردين قصد إفادة المصلحة بالمعلومات الضرورية وفقا للنصوص القانونية ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، قانون الرسم على رقم الأعمال و إستغلال محضر المعاينة و مقارنة التصريحات .
- بعد دراسة حسابات التسيير لجدول حساب النتائج تم إعداد تبليغ من أجل إشعار المكلف بالإغفالات المستخلصة من عملية الرقابة بالإضافة إلى تذكيره بحقوقه القانونية التالية :
- حق الإستعانة بمستشار.

- آجال الرد المقدر بـ 40 يوما.

- بالإضافة إلى الحقوق الشكلية الأخرى.

و يوضح الملحق رقم 12 إشعار بالتقويم بعد التحقيق المحاسبي

## 2- رد المكلف بالضريبة :

بعد إستلام المكلف الإشعار الأولي بنتائج التحقيق حيث كان الاشعار مفصل و محلل لكل نتيجة متوصل إليها في التحقيق لم يتم بالرد خلال المهلة القانونية المقدرة بـ 40 يوما من تاريخ تلقيه الإشعار و بالتالي قامت الإدارة الجبائية بإعداد التبليغ النهائي الذي يحتوي علي مجموع الحقوق و الغرامات .

ثالثا: إنهاء التحقيق و الإجراءات الختامية :

### • الإشعار النهائي بالتحقيق :

• أبقى المحقق على كل النتائج المتوصل إليها و بالتالي أصدر الإشعار النهائي للتقييم الجبائي حسب

الملحق رقم 13.

### • التقييم النهائي للتحقيق :

بعد إستلام المكلف بالضريبة للتبليغ بالتقويم النهائي يتم إعداد بطاقة تلخيصية تشمل مجموع الحقوق و الغرامات الواجبة التسديد من طرف المكلف بالضريبة المتهم من دفعها و من خلال الجدول أعلاه فالمكلف بالضريبة مطالب بدفع ما قيمته 3 316 317,39 دج في وثيقة فردية تسمى وثيقة (D) رقم (37) تتضمن المعلومات التالية:

إسم و لقب المكلف ، نشاط المكلف ، عنوان المكلف ، رقم المادة، رقم التعريف الإحصائي، رقم التعريف الجبائي إضافة إلى المعلومات السابقة، تتضمن الجداول جملة من الضرائب المتوقع إجراء تعديلات عليها و لا سيما :

الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، و الضريبة على الدخل الإجمالي، و حقوق التسجيل و الطابع بالإضافة إلى الغرامات الواجبة التسديد إتجاه الخزينة العمومية، و في الأخير ترسل نسخة إلى المكلف بالضريبة، و أخرى إلى مصلحة التحصيل.

### المطلب الثالث: تطور الحصيلة الجبائية المسترجعة

يمكن عرض تطور الحصيلة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت بناءً على المعلومات المقدمة من طرف رئيس مصلحة الرقابة الجبائية وفق الجدول أدناه.

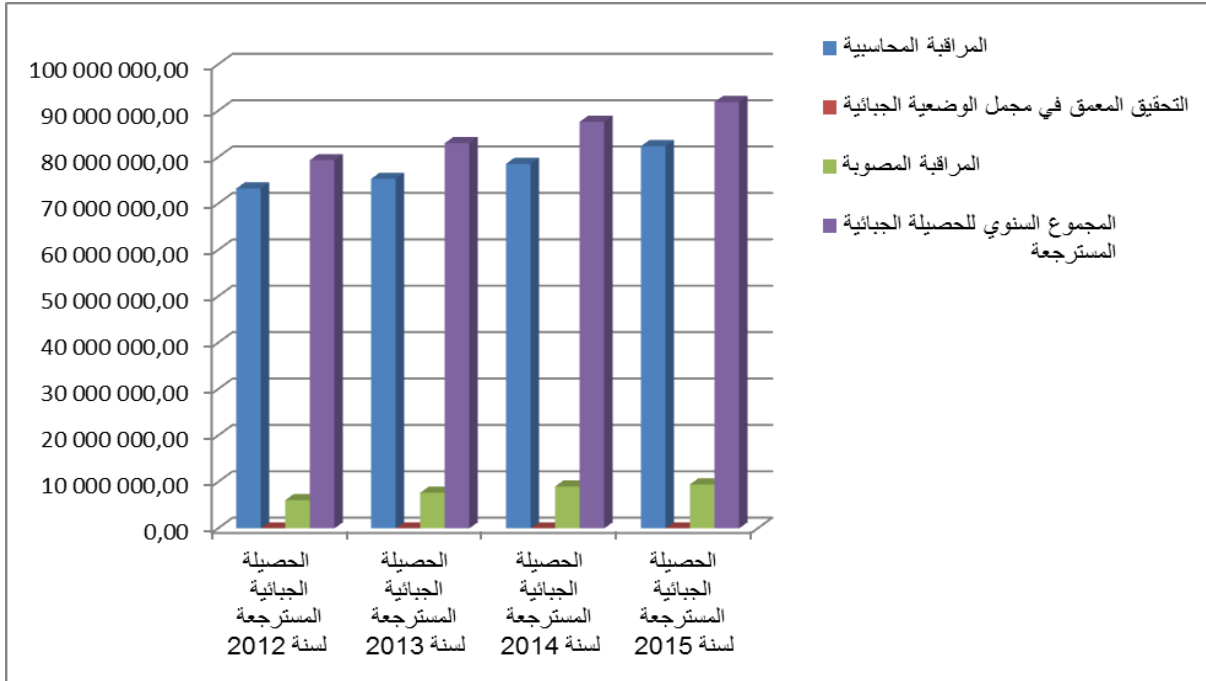
الجدول رقم (14):الحصيلة الجبائية المسترجعة خلال 2012 إلى 2015.

نوع الرقابة	الحصيلة الجبائية المسترجعة			الوحدة دج
الحصيلة الجبائية المسترجعة	لسنة 2012	لسنة 2013	لسنة 2014	لسنة 2015
المراقبة المحاسبية	73 265 971,00	75 356 100,00	78 594 100,00	82 394 155,00
التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	0	0	0	0
المراقبة المصوبة	6 112 235,00	7 685 211,00	9 056 615,00	9 502 154,00
المجموع السنوي للحصيلة الجبائية المسترجعة	79 378 206,00	83 041 311,00	87 650 715,00	91 896 309,00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

من خلال البيانات الظاهرة في الجدول أعلاه والمتعلقة بالملفات التي كانت محل تحقيق لسنوات 2012، 2013، 2014، 2015 والتي تم تقسيمها حسب شكل الرقابة الجبائية الخاضعة لها هذه الملفات أو بالأحرى المكلفين بالضريبة حيث نظمت مديرية الضرائب بالتنسيق مع مصالحها وأخضعت 12 ملف للتحقيق المحاسبي و ولم يتم إخضاع أي ملف للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و 15 ملف للتحقيق المصوب في سنة 2012 و 16 ملف للتحقيق المحاسبي و ولم يتم إخضاع أي ملف للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و 13 ملف للتحقيق المصوب في سنة 2013 وفي سنة 2014 تم برمجة 20 ملف للمراقبة المحاسبية ولم يتم إخضاع أي ملف للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وتم إخضاع 12 ملف للتحقيق المصوب و قدرت عدد الملفات الخاضعة للتحقيق في سنة 2015 بـ 31 مقارنة مع سنة 2012 منها 21 ملف للتحقيق المحاسبي و لم يتم إخضاع أي ملف للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و وتم إخضاع 10 ملفات للتحقيق المصوب ، وبرمجة هاته الملفات راجع إلى تنامي ظاهرة التهريب الضريبي لدى المكلفين بالضريبة مما إضطر المديرية إلى برمجة أكبر عدد من الملفات وإخضاعه للرقابة من أجل إسترجاع أكبر حصيلة ضريبة يمكن أن يتملص منها المتهربون وردعهم .

الشكل رقم(11): تطور الإيرادات المسترجعة نتيجة تطبيق الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

من خلال المعطيات الموجود في الجدول أعلاه والتمثيل البياني الخاص بتطور نتائج الإيرادات الجبائية نتيجة تطبيق الرقابة الجبائية المتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب علي مستوى مصالح الرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب والمتعلقة بالسنوات 2012، 2013، 2014، 2015 تبين لنا أن مبلغ الحقوق والإلتزامات المسترجعة لسنة 2012 قدر بـ 79 378 206,00 وفي سنة 2013 قدرت بـ 83 041 311,00. وفي سنة 2014 قدرت بـ 87 650 715,00 وفي سنة 2015 قدرت بـ 91 896 309,00 وهي في تزايد وهذا راجع إلي زيادة في عدد الملفات المبرمجة التي تمت مراقبتها على مستوى مصالح الرقابة الجبائية على مستوى المديرية وذلك نتيجة توسيع الرقابة الجبائية من سنة إلى أخرى .

أما بالنسبة للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية فلم يتم استخدامه نظرا لحدائثة هذا النوع من الرقابة بالإضافة إلى صعوبة تطبيقه على المكلفين نظرًا لمحدودية الرقابة خصوصا من جانب عدم كفاية الوقت المخصص لها كونه يمتد خارج محاسبة المكلف بالضريبة وبمسئمة المكلف إجمالاً بالإضافة إلى نقص العنصر البشري المؤهل للقيام بهذا النوع من التحقيقات.

### خلاصة الفصل

هدفت الدراسة الميدانية إلى دراسة وتحليل أثر تطبيق الرقابة الجبائية على تحسين مستوى التحصيل الجبائي من وجهة نظر المحققين الجبائين القائمين بعمل الرقابة الجبائية على مستوى مصالح الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت والتي تطرقنا فيها إلى مختلف المراحل التي تمر بها الرقابة الجبائية من أجل الوقوف على الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في زيادة الحصيلة الجبائية كون هذه الأخيرة تعتبر مورد هام خصوصا على المستوى المحلي ومنه تظهر أهمية العمل على تفعيل و تطوير الرقابة الجبائية، ونستنتج من الدراسة والتحليل ما يلي :

- تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة بامتياز كونها تساهم في الكشف عن التهرب الضريبي.
- تفعيل آليات الرقابة الجبائية يعمل على زيادة قدرة التحصيل لدى الإدارة الضريبية
- تقوم الرقابة الجبائية على تحقيق مصالح الخزينة العمومية بتطبيق نصوص التشريع الجبائي الذي يخول لها صلاحيات التحقيق لدى المكلفين بالضريبة في ظل إحترام حقوقهم.
- التخطيط الجيد للرقابة الجبائية يرفع من مستوى فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الجبائي .
- إلمام المحقق الجبائي بمعرفة النصوص والتشريعات الجبائية يساهم في نجاعة الرقابة الجبائية
- الإلتزام بإيداع التصريحات الجبائية في آجالها المحددة قانونا، مع إحترام الإجراءات القانونية في ذلك يجنب المكلفين من العقوبات الجبائية .

تمهيد

من التحديات التي تواجهها الإدارة الجبائية التهرب الذي يلجأ له المكلفون للتملص من دفع الضريبة والتخلص منها، فتتهرب المكلفين من الضريبة يعني إنقاص موارد الدولة وعدم قدرتها على تحقيق الانفاق العام، وكذلك الإخلال بمبدأ المساواة بين المكلفين في تحمل الأعباء العامة للدولة ، كما أن للتهرب الضريبي سلبيات عديدة تمس مختلف نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية ،وفي هذا الصدد يلجأ المكلفون إلى عدة وسائل للتحايل ، وأمام هذا الوضع تستخدم مصالح الرقابة الجبائية مجموعة من الآليات والإجراءات للكشف والبحث عن مواطن التهرب المستعمل ، و ذلك عن طريق إعداد مخطط للرقابة الجبائية والشروع في تنفيذه عن طريق تقنيات التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة ، ليتم فيما بعد إتخاذ قرار بشأن هذه المحاسبة إما بالقبول أو الرفض وبالتالي التصحيح التلقائي أو الحضور لقواعد فرض الضريبة وإعادة تشكيل رقم الأعمال وإصدار الجداول الضريبية وفرض العقوبات المناسبة على المخلين بالتصريحات .

وتفصيلا لما سبق سنعالج هذا الفصل في ثلاث مباحث هي:

- التهرب الضريبي كمسبب لنقص مستوى التحصيل الجبائي.
- إجراءات الرقابة الجبائية المساهمة في تحسين مستوى التحصيل الجبائي.
- وسائل تحسين مستوى التحصيل الجبائي.

## المبحث الأول : التهرب الضريبي كمسبب لنقص مستوي التحصيل الجبائي

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التهرب الضريبي وأساليبه وكذا أثاره على مختلف النواحي الاقتصادية والاجتماعية والمالية والطرق المستخدمة في قياسه.

### المطلب الأول : مفهوم التهرب الجبائي

يقصد بالتهرب الضريبي ذلك السلوك الذي يلجأ إليه المكلف من أجل عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً أو نقل عبئها إلى شخص آخر ويتبع لأجل ذلك أساليب مختلفة منها ما هي مشروعة و غير مشروعة وعلى هذا الاساس يتم التمييز بين شكلين من التهرب الضريبي ، تهرب ضريبي دون إنتهاك القانون وهو ما يصطلح عليه بالتجنب الضريبي ، وتهرب ضريبي بإنتهاك القانون وهو ما يصطلح عليه الغش الضريبي<sup>1</sup>.

### أولاً : التجنب الضريبي

هو مجموعة من الطرق التي يستخدمها المكلف بالضريبة من أجل التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة دونما خرقه للتشريعات الجبائية، إذ يعرفه الاقتصاد (Margairaz) "بأنه محاولة التملص من الضرائب في حدود القانون"<sup>2</sup>. ويكون التهرب الضريبي مشروعاً في الحالات التالية<sup>3</sup>:

- حالة الإستفادة من الثغرات القانونية.
- إنصراف المكلف عن ممارسة نشاط معين لأن الضريبة على دخله أكثر إرتفاعاً منها على دخل غيره.

### ثانياً: الغش الضريبي

الغش الضريبي هو عبارة عن عملية التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة و مخالفة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة عن طريق إعطاء عرض خاطئ للواقع، أو تفسير مزل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والإحتيال، مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون<sup>4</sup>. وبهذا فإن الغش الضريبي يعتمد على عنصر القصد لمخالفة القانون، فقد عرفه عبد المنعم فوزي بأنه "يتضمن مخالفة قوانين الضرائب فتندرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي ، وما تنطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء إلى طرق إحتيالية للتخلص من أداء الضريبة"<sup>5</sup>.

(1) مجاهد بوفلحة، إيرادات الجماعات المحلية وأثر الرقابة الجبائية عليها (واقع بلدية تدرومة )، مذكرّة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2015/2014، ص93.

(2) ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرّة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص33.

(3) د.عادل فليح علي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص123.

(4) د.ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص153.

(5) د.بن صغير عبدالمومن، واقع إشكالية تطبيق الجبائية المحلية في الجزائر، مجلة الندوة للدراسات القانونية، مجلة خاصة قسطنطينية، العدد 1، الجزائر، 2013، ص104.



ومن صور الغش الضريبي الإمتناع عن تقديم الإقرار الضريبي ، أو تعمد الكذب في مضمون هذا الإقرار، أو تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف<sup>1</sup>، وعليه فإن التهرب الضريبي ينقص من الحصيلة الضريبية التي يمكننا الإعتماد عليها في تمويل نفقات الدولة.<sup>2</sup>

يكمن الفرق بين التهرب والغش الجبائيين في كون الأول يستند إليه بإستغلال الثغرات والفجوات الموجودة في التشريع التي تشكل منافذ له لتدنية الأعباء الجبائية المستحقة عليه ولا مسؤولية له أمام القانون أي لا يعاقب عليه القانون أما الغش الجبائي فهو التملص بصفة إرادية من القانون بإنتهاج سبل التزوير والتدليس ، ويكون صاحبه مسؤولاً أمام القانون ، وفي حالة إكتشافه يتحمل غرامات وعقوبات مادية ومعنوية<sup>3</sup>.

### ثالثاً : أسباب التهرب الجبائي

لقد تطرق العديد من الكتاب والباحثين إلى أسباب التهرب الضريبي وأقدمو على تقسيمها فمنهم من إكتفى بتقسيمها إلى سببين رئيسين فحسب تتعلق بالتشريع الضريبي وبالإدارة الضريبية وأخر أضاف إليها أسباب إقتصادية واجتماعية وأخر أضاف إليها أسباب مالية<sup>4</sup>، والتي يمكن ذكرها كما يلي:

#### ● الأسباب الاقتصادية

تشكل الأوضاع الإقتصادية دوراً في الغش الجبائي فتتناسب مقاومة المكلفين عكسياً والحالة الإقتصادية، فتقل وقت الإزدهار والرخاء الإقتصادي وترتفع وقت الكساد<sup>5</sup> كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وإنتشار الإقتصاد الموازي، يؤدي إلى زيادة حجم التهرب، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات، وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات.<sup>6</sup>

#### ● الأسباب القانونية

إن صياغة التشريع الجبائي وما يمتاز به من تعقد في التركيبة القانونية (وجود كم هائل من النصوص القانونية)، وصعوبة تسير الإقتطاعات بأمثلية يعتبر باعنا ومحفزاً للغش الجبائي، فنجد كثرة الإقتطاعات، ووجود ثغرات في التشريع من شأنها المساهمة في التملص من الواجبات الجبائية ، وهذا ما يؤخذ على الأنظمة الجبائية في

(1) د.سوزي عادل ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على إقتصاديات الدول النامية، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008، ص 14.

(2) عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي(الواقع والتحديات)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2013/2014، ص33.

(3) نصيرة بجاوي، الغش والتهرب الجبائين ، مذكره ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر ، 1998/1999، ص44.

(4) ميسون عبد الكريم أحمد. د.بشير علوان حمد، تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، جامعة بغداد، العدد 15،، العراق، جانفي 2015، ص156.

(5) فوزت فرحات ، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، الطبعة الأولى، لحسون للنشر والتوزيع ، بيروت، لبنان، 1997، ص78.

(6) عيسى بولخوخ، مرجع سبق ذكره، ص 27.

الدول النامية<sup>1</sup>، ومن العوامل المؤدية إلى التهرب الضريبي والناجمة عن التشريع الجبائي نذكر: زيادة العبء الضريبي وعدم عدالة توزيعه وعدم إستقرار التشريع الضريبي.<sup>2</sup>

#### • الأسباب الإدارية

هناك العديد من الأسباب الإدارية التي من شأنها أن تشجع ظاهرة التهرب الضريبي فمن جهة الإدارة الجبائية تعاني من نقص في جانب الإمكانيات المادية والبشرية ومن جهة أخرى توجد عوامل تتصل بالإدارة الجبائية وكيفية قيامها بمهامها المتمثلة في الرقابة والتحقيق في تصريحات المكلفين من أجل تقدير وعاء الضريبة الواقعة في ذمتهم.<sup>3</sup>

كما أن تخلف الإدارة الضريبية وتدهور معدل الأداء وعدم كفاية قوة العمل المتخصصة تعتبر عوامل تساهم في التهرب من دفع الضريبة، فالإجراءات الروتينية المعقدة تتسبب في خلق الكراهية إتجاه الضرائب، وهو ما يجب على الإدارة الجبائية تلافيه.<sup>4</sup>

#### • الأسباب السياسية:

إنّ إنعدام الإستقرار السياسي والإقتصادي داخل الدولة، عادة ما يكون سبباً لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العمومية على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء إلتزاماتهم الضريبية.<sup>5</sup>

إن النظام الجبائي يعكس الطبيعة الإقتصادية و السياسية و الإجتماعية للدولة، و تكمن أهميته في حاجة الدولة إلى موارد مالية تواجه بها سياسة الإنفاق، فزيادة الإقتطاعات لتجسيد سياستها التي تنافي رغبات المجتمع، تجعل المكلفين يحاولون التملص من هذه الإقتطاعات لإعتقادهم بعدم رشادة هذه السياسة، و بالتالي تزداد مقاومتهم أكثر كلما فقدوا ثقتهم في سلطة متحذي القرار.<sup>6</sup>

#### • الأسباب النفسية

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف نفسه والتي تندرج في إطار إعتبرات نفسية وأخلاقية، إذ يرى البعض أن السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي ومستوي الوعي الضريبي لدى

(1) الحاج طارق ، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الأردن، 1998، ص84.

(2) أ.عطيّة الشويرف، د.عادل أحمد الشويرف، العوامل الشخصية المؤثرة على الإلتزام الضريبي للممول، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، الجامعة الأخرمية الإسلامية ، العدد 7 ، ليبيا، جوان 2016، ص195.

(3) أوهيب بن سالمة بقوت، مرجع سبق ذكره، ص20.

(4) د.بصري مهدي حسن السامرائي ، م.زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأنبار، العدد9، العراق، 2012، ص134.

(5) نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرّة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص5 .

(6) فوزت فرحات، مرجع سبق ذكره، ص79.

المكلف.<sup>1</sup> فللعوامل النفسية في الواقع دورًا مهمًا في عملية التهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي و الأخلاقي قل التهرب الضريبي<sup>2</sup>، وبالعكس كلما نقص الوعي الضريبي لدى المكلف كان الباعث في التهرب الضرائب قويا وملموسا، كما أنه من الواضح إذا إنخفض الوعي الضريبي لدى الأفراد سادت الكراهية للضريبة. فالوعي الضريبي هو مدي تقبل الفرد للضريبة وإقتناعه بأهميتها ودورها الفعال في التنمية الشاملة للبلاد.<sup>3</sup>

### • الأسباب الإجتماعية

تمثل هذه الأسباب بضعف الوعي الضريبي لدي المكلفين بالضريبة وكلما نضج شعور الأفراد بواجباتهم نحو المجتمع كلما كانت ثقتهم بالحكومة كبيرة ومن ثم يزداد إندفاعهم نحو الضرائب<sup>4</sup>.

### المطلب الثاني : أساليب التهرب الجبائي

وفي سبيل التهرب من الضريبة يلجأ المكلف للإستعانة بأهل الخبرة لمعرفة طرق التحايل، الذين يستندون بدورهم إلى ثغرات في النصوص القانونية، أو إستخدام أي وسيلة مشروعة كانت أو غير مشروعة تساعد في تخفيض الوعاء الضريبي<sup>5</sup>، ويمكن إجمال بعض أساليب التهرب الضريبي كما يلي:

### أولاً : التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

ما دام عمل مصلحة الضرائب يقوم على تصريجات الريح للمكلف فمن البديهي أن النظام المحاسبي سيوفر هذه البيانات نظراً لكونه نظام قياس وإتصال يقوم على تسجيل ومسك حركة الأموال في المؤسسة، فالمكلف يبحث دوما عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية، وكذا بينها وبين المستندات الثبوتية المظلمة من ناحية أخرى أي أن الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن إستعمالهما كدليل لمختلف التصريجات التي يقوم بها المكلف كما أنه يمكن إستعمالها للتحايل ومغالطة النظام الجبائي<sup>6</sup>.

### • تخفيض الإيرادات

تعتبر هذه الطريقة من الأوجه الأكثر شيوعا لممارسة هذا النوع من المخالفات التي يعتمد من خلالها المكلف من أجل تخفيض وتقليص الوعاء الضريبي وتفاذي التصريح بجزء من الإيرادات التي تدخل في حساب

(1) عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كآداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة مدوية الضرائب، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر 2001/2002، ص 24.

(2) محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة حالة مقارنة)، مكتبة الإشعاع، الاسكندرية، 2002، ص 179.

(3) عيسى بولوخ، مرجع سبق ذكره، ص 25.

(4) م. قاسم محمد عبدالله، م. نجم عبد عليوي، التهرب الضريبي في العراق : الأسباب وسبل المعالجة، مجلة القاديسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة القاديسية، العدد 3، العراق، 2011، ص 174.

(5) علاء سعيد حسن سعد، تقيم دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، جوان 2014، ص 27.

(6) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المنجد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص 25.

الريح الخاضع للإقتطاع<sup>1</sup>، حيث يتم عدم تسجيل أو تخفيض سعر بيع السلع والخدمات كل ما أمكن ذلك فسهولة تزوير الفواتير تسهل هذه العملية إلى حد كبير<sup>2</sup>، ويبرز هذا التحايل جليا عندما تخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات خاصة إذا كان هذا التخفيض بدرجة كبيرة يؤدي إلى تباين في الريح الإجمالي وكذلك نسبة هذا الريح بين الحالة الحقيقية والحالة المعدلة المصرح بها الشيء الذي يلفت إنتباه المحقق<sup>3</sup>.

### • تضخيم التكاليف

يعتمد النظام الضريبي على تصريجات المكلفين في تحديد وعاء الضريبة، ومن خلال ذلك يمكن للمكلف التهرب بتقليل وعاء الضريبة بالمبالغة في تضخيم التكاليف وذلك بإستعمال التقنيات التالية :

#### ■ تقنية الإهتلاكات

يحاول المكلف بإستخدام هذه التقنية التلاعب في معدلات الإهتلاكات بوسائل متعددة من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتمك، أو برفع قيمتها كأن يقوم المكلف بحساب الإهتلاك مع إضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة أو أن يقوم بخصم الإهتلاكات على أصول ثابتة ثم التنازل عنها.

#### ■ النفقات والمصاريف غير المبررة

يلجأ المكلف إلى تسجيل التكاليف الخاصة بممتلكي أو مسيري الشركة ضمن التكاليف التي يتم خصمها من الريح الإجمالي، أو اللجوء إلى تقيد النفقات الشخصية أو ترميم المنزل الشخصي ضمن المحاسبة، أو تسجيل أجور ورواتب عمال وهمين لا وجود لهم في الواقع من أجل تضخيم الكتلة الأجرية التي تخصم من الريح الخاضع للإقتطاع مما يؤدي إلى تخفيض مبلغ الضريبة الواجبة الاداء<sup>4</sup>.

### ثانيا: التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية

بخلاف التهرب عن طريق العمليات المحاسبية هناك طرق أخرى قانونية ومادية يتم من خلالها التهرب من دفع الضريبة وهي:

### • التهرب عن طريق العمليات المادية

إن الغش عن طريق العمليات المادية يتمثل في إخفاء المكلف للمواد والسلع التي تكون خاضعة للضريبة ويعتبر هذا النوع من التهرب باعنا للإقتصاد السري الغير مشروع وينقسم إلى نوعين :

(1) لابد لزرق، مرجع سبق ذكره، ص89.

(2) د. سليمان الدالي، دور التدقيق الضريبي في إكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين، جامعة تشرين سوريا، العدد 1، سوريا، 2015، ص287.

(3) لابد لزرق، مرجع سبق ذكره، ص90.

(4) بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2010/2009، ص61-60.

■ الإخفاء الجزئي:

الإخفاء الجزئي يكون بإقرار مزاولة نشاط ما لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة كالمخزونات أو الممتلكات مثل الإعتماد على الشراء أو البيع نقدًا ومن دون فواتير في جزء من النشاط ودون ترك أي أثر للعمليات التي تم القيام بها أو التخفيض في التصريح بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من كمية الإنتاج وبالتالي تخفيض المبيعات أو التحويل المباشر للأموال العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها.<sup>1</sup>

■ الإخفاء الكلي :

يحدث هذا النوع من الإخفاء عندما يسعى المكلف إلى التملص كلياً من دفع الضريبة مستغلاً في ذلك نقص الرقابة من طرف الإدارة الجبائية<sup>2</sup>، حيث يقوم المكلف بالضريبة بإقامة نشاط صناعي أو تجاري في مناطق معزولة من الصعب على الإدارة الجبائية الوصول إليها<sup>3</sup>.

● التهرب عن طريق العمليات القانونية

أمام تلك الطرق التقليدية للتخلص من الإلتزام الضريبي والتي تحتاج دوماً إلى إستعانة بأشخاص مختصين يأتي نوع آخر من التهرب الضريبي أكثر تنظيماً وأرقى تقنية أين يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، وبذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في تجنب الإلتزام الجبائي، أو الغش عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية أي قيام المكلف بتزييف حالة قانونية خاضعة أساساً للضريبة إلى وضعية أخرى تجعلها معفاة أو أقل إقتطاعاً وذلك كقيام المكلف بتمرير حالة بيع على أساس أنها هبة، وذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل<sup>4</sup>.

المطلب الثالث: طرق قياس التهرب الجبائي

من الصعوبة بمكان قياس وتقدير التهرب الضريبي لأن طريقة تقديره تتميز بالصعوبة لإتسامه بالطابع السري، فلا توجد هناك طرق ضبط وقياس دقيقة تحدده وإنما هي طرق تعطي صورة عامة عن حجمه، ويمكن عرضها كما يلي :

(1) بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص64.

(2) نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري ، مذكرّة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر 201/2012، ص130.

(3) بلدي جمال، مرجع سبق ذكره، ص.65، 66.

(4) عباس عبدالرزاق، مرجع سبق ذكره، ص108.

أولا : التقدير عن طريق قدرة الأداء الجبائية

يقصد بقدرة الأداء الجبائية مجموع الثروات النظرية أو الحقيقية الموجودة في متناول شخص معنوي تابع للقانون العام<sup>1</sup>.

● التقدير عن طريق الالتزام الضريبي:

- الضريبة المقدرة : هي مبلغ مجموع الإيرادات التي يتم تحصيلها اذا تم دفع كل الاقتطاعات الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة .

- الضريبة المحققة: هي مبلغ مجموع الإيرادات التي تم تحصيلها فعلا من قبل الدولة، أو الولاية وعليه فإن الضريبة المقدرة = مجموع قواعد الإخضاع × نسبة الضرائب المتوسطة.

الضريبة المحققة = مجموع الضرائب المحققة فعلاً

والفرق بين الضريبتين يتمثل في الضرائب غير المدفوعة

التهرب الضريبي = الضريبة المقدرة - الضريبة المحققة

ونلاحظ أن الضريبة المقدرة دائما تكون أكبر من الضريبة المحققة، وهو الشرط اللازم لوجود التهرب الضريبي<sup>2</sup>.

ثانيا: التقدير عن طريق النسبة الثابتة للضريبة

لحساب الضريبة التقديرية، نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نقوم بتحديد نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخام لهذه السنة التمثيلية ومنه:

الضريبة التقديرية = الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة × نسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية

وما يعاب على هذا الأسلوب أنه يقدر حجم التهرب الضريبي الإضافي وليس التهرب الضريبي ككل لذلك يستخدم في إبراز مدى تدهور أداء الإدارة الجبائية.

إضافة إلى أنه مؤسس على فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة والناتج المحلي الخام، وهذه الفرضية لا يمكن اعتمادها إلا إذا كانت مرونة الضريبة تساوي الواحد ، أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون

(1) عباس عبدالرزاق، مرجع سبق ذكره، ص109.

(2) فتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي(حالة الجزائر 2003-2008)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي يحي فارس المدية، الجزائر، 2009/2008، ص14.

مساويا للتغير النسبي في الضريبة، أو إذا لم يكن هناك أي تغير على هيكل معدلات الضرائب أو على مكونات الناتج المحلي الخام.<sup>1</sup>

### ثالثا: التقدير عن طريق التحقيق الجبائي

يعتمد هذا المنهج على التحقيق الجبائي لمجموعة المكلفين الذين لديهم ملفات لدى الإدارة الجبائية، حيث يتم تقدير التهرب الضريبي من خلال قياس الدخل غير الخاضع للضريبة ويتم الكشف عنه بمختلف أنواع الرقابات الجبائية.<sup>2</sup>

والتحقيق الجبائي هو مجموع العمليات المادية التي تسمح بالتأكد من صحة ومصداقية التسجيلات المحاسبية التي اعتمدت كأساس لإعداد التصريحات الضريبية، لا سيما فيما يتعلق برقم الأعمال والنتيجة المحاسبية، وفي إطار عملية التحقيق هذه يمكن لموظفي الإدارة الجبائية تحديد الضرائب الواجبة على المكلف بالضريبة، وبذلك يتم تقدير التهرب الضريبي عن طريق مقارنة قواعد الإخضاع المصرح بها وذلك بالإعتماد على قواعد الإخضاع المعدلة كما يلي:

مبلغ التهرب الضريبي = المبلغ المعدل - المبلغ المصرح به.

### رابعا: التقدير عن طريق نظام العفو الجبائي

تستعمل هذه الطريقة عادة في الدول التي تستخدم العفو الجبائي بصفة متكررة حيث يقدر حجم التهرب الضريبي على أساس المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي والتي ينخفض فيها الميل إلى التهرب ويقوم المكلفين بالتصريح بالمداخيل الحقيقية ثم تتم مقارنتها بالمعلومات المأخوذة قبل فترة الإعفاء الضريبي وقيمة الفرق بينهما تمثل مبلغ التهرب الضريبي إلا أن هذا المنهج لا يقيس إلا جزء من المداخيل المصرح بها إضافة إلى أنه بعض المكلفين لا يثقون في السياسات الضريبية ولا يصرح بمداخيله الحقيقية مهما كان الأمر وحتى في حالة الإعفاء الضريبي.<sup>3</sup>

### المطلب الرابع: آثار التهرب الجبائي

إن التهرب الضريبي بمختلف أساليبه يترتب عليه آثار مالية وإقتصادية وإجتماعية تحد من قدرة الدولة على أداء وظائفها في المجتمع والتي يمكن إيجازها كما يلي :

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 303

(2) بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 71.

(3) بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص. 71.70.

• الأثار المالية

إن التهرب الضريبي يحرم الدولة من مصدر هام من مصادر الإنفاق، والذي يضمن لها حرية قرارها السياسي، وتفادي الإستدانة الخارجية، أو اللجوء إلى عملية الإصدار النقدي التضخمي، كما أنه يؤدي إلى القضاء على المنافسة المشروعة بين ذلك المنتج الشريف الذي يدفع مستحقته الضريبية إلى خزينة الدولة، وذلك الذي لا يلتزم بواجباته ويتهرب منها.<sup>1</sup>

• الأثار الاقتصادية

إن تنامي ظاهرة التهرب الجبائي يثير الكثير من المشاكل، ويمكنه تحريف الإحصاءات الرسمية لتقييم الأوضاع الاقتصادية و الإجتماعية للأفراد والأسر (معدلات البطالة، معدلات الفقر، الناتج المحلي الإجمالي) كما أن إحصاءات العاطلين عن العمل يمكن أن تخفي ورائها أشخاص هم في الحقيقة يعملون (الإقتصاد السري) و يكسبون مداخيل من نشاطاتهم هذه الإحصاءات يمكن أن تقود إلى تشخيص غير صحيح للوضع الاقتصادي في الدولة، أو إلى سياسات غير ملائمة.<sup>2</sup>

كذلك يترتب عن إنخفاض حجم الإيرادات التي تجبها الدولة من المكلفين إلى تراجع النفقات مما يؤدي إلى خفض مشاريع الاستثمارية للدولة في مجال التنمية الاقتصادية.<sup>3</sup>

• الأثار الإجتماعية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع وعدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، كما تؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، و تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الإجتماعي بين أفراد المجتمع.<sup>4</sup>

المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية المساهمة في تحسين مستوى التحصيل الجبائي

تستخدم في عملية الرقابة الجبائية إجراءات و تقنيات نظمها المشرع الجبائي حتى تؤدي الأهداف والنتائج المرجوة منها، بحيث تقوم المصالح الجبائية بتنظيمها وتحضيرها.

(1) لعبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 45.

(2) Ait Belkacem Chérif, *les nouvelles approches de lutte contre la fraude fiscale (cas de l'algérie)*, mémoire de fin d'études, IEDF, 2006/2007, p14.

(3) فرقد فيصل دعمان الغانمي، أهمية دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة المضي للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة المنى، العدد 10، العراق، 2014، ص 46.

(4) لايد ليزرق، مرجع سبق ذكره، ص 61.



### المطلب الأول: إعداد مخطط التحقيق الجبائي

حتى تتم عملية التحقيق في الوضعية الجبائية للمكلف على أحسن وجه وضع المشرع الجبائي جملة من التقنيات والإجراءات ونص على ضرورة إتباعها.

#### أولا: إعداد برنامج التحقيق الجبائي

قبل الشروع في عملية التحقيق وجب إعداد وبرمجة قائمة المكلفين بالضريبة الذين ستقوم المصلحة المختصة بالتحقيق في محاسبتهم حيث يتولى مكتب التحقيقات على مستوي المصلحة المختصة بإعداد كل المعلومات والمعطيات التي ستدخل ضمن النشاط<sup>1</sup> من أجل الحصول على معرفة عامة عن المؤسسة محل التحقيق وهذه الخطوة تتيح للمحقق الجبائي تحديد المعلومات التي يمكن أن تفيده في توجهاته المستقبلية حيث يمكن أن تشمل على ما يلي :

- التعرف على هيكل الشركة و على التنظيم الاداري والمحاسبي للشركة والممارسات المحاسبية المتبعة<sup>2</sup>
- معرفة الوثائق القانونية والمحاسبية والتسييرية الخاصة بالمؤسسة والإتفاقيات الرئيسية للمؤسسة كعقود الايجار، عقود القروض
- الأخذ بمعلومات تقرير المؤسسة مع إدارة الضرائب، بحيث السوابق العدلية للمؤسسة تلعب دورًا هامًا في تقييم المخاطر، ويجب على المحقق إعادة النظر في رسائل وجهت إلى المؤسسة من قبل الإدارة<sup>3</sup>.

#### • إقتراح ملفات التحقيق

تعد مرحلة إقتراح الملفات الواجب التحقيق فيها قاعدة أساسية لإعداد برنامج التحقيق حيث تقوم مفتشية الضرائب بإنتقاء أولي للملفات الخاضعة للتحقيق، وإرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب للقيام بإنتقاء ثاني بالإعتماد على معايير خاصة ليتم إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب وتقوم هذه الأخيرة بإختيار الملفات الواجب البحث فيها وذلك للحصول على القائمة المؤقتة للمكلفين بالضريبة ثم يتم تحويلها إلى مديرية البحث والمراجعات قبل اليوم العشرين من شهر نوفمبر من أجل تحليل الإقتراحات ويتم الإعتماد على معايير معينة خاصة منها

(1)Ministre des finances ,Direction général des impôts ,Direction de recherche et vérification , circulaire N°52du 22/02/1994,p3.

(2) د.محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص55.

(3) أ.قحموش سمية، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ، جامعة أم البواقي، العدد 6، الجزائر، ديسمبر 2016، ص298.

قبل إرسال القائمة النهائية للمكلفين بالضريبة المقترحة للتحقيق إلى المديرية العامة للضرائب، على رئيس مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية التأكد من إقامة المكلفين في العناوين المتوفرة عند المصالح الجبائية.

وتخضع عملية إقتراح الملفات إلى عدة معايير نذكر منها :

- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين
- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة
- الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة وغير المطابقة للدخل المصرح به
- عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ فترة طويلة
- ويتم التحقيق بشكل أكبر في القطاعات الأكثر توسعا أين تظهر حالات شائعة من الغش والتهرب الضريبي، بالاستيراد والتصدير<sup>1</sup>

#### ● تشكيل فرق التحقيق

لتنفيذ البرنامج يتم تشكيل فرق خاصة لهذا الغرض على مستوى مصالح الرقابة الجبائية وعلى رأس كل فرقة رئيس يتم إختياره من بين المفتشين الرئيسيين أو المركزين<sup>2</sup>، ومن المهام المسندة إلى رئيس فرقة التحقيق ما يلي :

- السهر على الحضور الفعلي للأعوان المحققين في أماكن العمل مع حضور أول تدخل في عين المكان، مناقشة نتائج التحقيق، إعداد التعديلات .
- السهر على إمساك بطاقات المكلفين بالضريبة من أجل ضمان تنفيذ إجراءات التحقيق بشكل سليم، تتم متابعة مصالح الرقابة الجبائية من طرف المديرية المركزية للضرائب<sup>3</sup>.

#### ثانيا: التحضير للتحقيق

قبل البدء في عملية التحقيق يقوم المحققون بأعمال تحضيرية هامة تساعدهم في تنفيذ أشغال التحقيق حيث يتجه المحقق إلى المفتشية التي يتبع لها المكلف لسحب ملفه ودراسة كل الوثائق الموجودة فيه من أجل أخذ صورة كاملة وشاملة عن المكلف الذي سيخضع للتحقيق.

(1) عباس عبدالرزاق، مرجع سبق ذكره، ص.58.57.

(2) chabali omar ,technique de vérification de comptabilité .mémoire de fin d'étude ,EDDF,koléa.2003, p 47.

(3) عباس عبدالرزاق، مرجع سبق ذكره، ص.60.63.

● سحب الملفات الجبائية

حيث يقوم المحقق الجبائي بمراقبة المحاسبة عن طريق الإطلاع على الملف الجبائي للمؤسسة والملف الشخصي للمستغل أو الشركاء حسب الحالة وذلك بفحص ما يلي :

■ الضرائب المباشرة

في المقام الأول يقوم المحقق بمراقبة تواريخ إيداع التصريحات و يفحص التصريحات الجبائية السنوية وفي حالة إيداعها المتأخر عليه أن يأخذها بعين الإعتبار.

يقوم المحقق بالتأكد بناءً على كشوفات فرض الضريبة أن الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف غير متقادمة.

■ الرسوم على رقم الأعمال

يقوم المحقق بتجميع كشوفات أرقام الأعمال المتعلقة بالفترة المحقق فيها في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة والمتعلقة بتغيرات رقم الأعمال ورقم الأعمال المعفي وكذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع والرسم على القيمة المضافة المستحق.<sup>1</sup>

● دراسة مقارنة للقوائم المالية

على المحقق أن يقوم بفحص ومتابعة تطور حسابات الإستثمار والتغيرات التي تطرأ عليها من سنة إلى أخرى والمسجلة في جداول ملحقه بالتصريح السنوي، كما يجب أن تظهر القيمة المتبقية لعناصر الأصول المتنازل عنها وفي الأخير يمكن للمحقق متابعة تغيرات الحسابات خلال السنوات غير المكتتبه

على المحقق فحص حسابات النتائج إنطلاقاً من كشف المحاسبة، وكشوف المصاريف ، بهدف دراسة تطور رقم الأعمال والأعباء و نسب الهامش الخام والقيمة المضافة والربح الصافي لكل دورة.

إن دراسة هذه الوثائق تسمح للمحقق بإجراء مقارنة هامة لتطور الحسابات من سنة لأخرى

المطلب الثاني: تنفيذ مخطط التحقيق الجبائي

بعد أن يستنفذ المحققون الجبائيون العمليات التحضيرية تباشر عملية تنفيذ مخطط التحقيق الجبائي وذلك بإرسال الإشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة قبل التدخل بعين المكان والشروع في التحقيق.

(1) أ. عوادى مصطفى، أ. زين بونس، مرجع سبق ذكره، ص.50، 49.

### أولاً: الإشعار بالتحقيق

قبل مباشرة عمليات التحقيق المحقق ملزم بإعلام المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق، وذلك بإرسال وثيقة مضمونة مع الإشعار بالإستلام مرفقة بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة وهذا لتسهيل العملية وخلق جو من التفاهم بين الطرفين<sup>1</sup>.

### ثانياً: التدخل بعين المكان

تعد مرحلة التدخل بعين المكان نقطة بداية التحقيق، والتي بموجبها تبدأ دراسة الملفات والفحص المحاسبي بنوعيه وهذا الإجراء للتنسيق بين الرقابة المحاسبية على مستوى المكاتب، والرقابة المادية بعين المكان وذلك بزيارة ورشات الإنتاج، ومستودعات التخزين للمؤسسة وهذا لمقارنة مدى مطابقة التصريحات المقدمة وواقع المؤسسة، ويمر سير هذا التدخل بثلاث مراحل:

● **مرحلة الإتصال الأولي مع المكلف بالضريبة:** وهو إتصال يتم بين المحقق الجبائي و مالك المؤسسة لخلق جو من الثقة المتبادلة بينهما من أجل إيجاد المساعدة المطلوبة، هذه الزيارة الميدانية للمؤسسة تفيد المحقق أكثر في أداء مهمته بحيث يستطيع الحصول على معلومات جد واسعة بخصوص نشاط المؤسسة.

● **مرحلة تحصيل المعلومات:** من أجل التقدير الجيد لوضعية المكلف بالضريبة، والقدرة على الإجابة على شروط تقرير التحقيق وجب جمع المعلومات لتساهم بدرجة كبيرة في عملية التحقيق التي ستجرى على الدفاتر والوثائق المحاسبية والمتمثلة في:

- الموضوع: وفيه يبين النشاط الرئيسي، والملحقات الفعلية لمقارنتها بتلك المصرح بها .
- شروط الإستغلال : هي تلك الشروط الواجب إتباعها، والإلتزام بها لضمان السير الحسن لعملية الإستغلال مثل ( عدد الموردين والزبائن، طريقة حساب أسعار التكلفة وأسعار البيع ...) وكذلك وسائل الإنتاج المستخدمة والمتمثلة في مجموع الآلات المستخدمة من طرف المؤسسة في العملية الإنتاجية.
- المحلات وتوزيعها الجغرافي: وتتمثل في مجموع العقارات التي يمارس فيها المكلف نشاطاته الإنتاجية والتجارية
- المستخدمين: وهم مجموع الأشخاص العاملين في المؤسسة، ويجب مراعاة عددهم، وتوزيعهم (إطارات، عمال، مسيرين...)، وكذا عدد أفراد المستغل الفردي أو المسيرين.
- العلاقات مع المؤسسات الأخرى: الوصايا المعمول بها(الفروع) و تحمل الوصايا (الشركة الأم).
- الإخضاع: وذلك بالتأكد من صحة الضرائب خلال الفترة غير الخاضعة للتقادم والقيم المعفاة من الضرائب<sup>1</sup>

(1) عباس عبدالرزاق، مرجع سبق ذكره، ص.76.69.

● مرحلة نهاية عملية التحقيق بعين المكان

- بعد طلب التبريرات والتوضيحات من المكلف بالضريبة حول المعلومات الغامضة والتي يستحسن أن تكون كتابية كي تسمح للمحقق بالوقوف عند التصريحات الفعلية غير الكاملة والكافية.
- بعد إمضاء المكلف على وثيقة طلب التوضيحات وفي إنتظار جوابه تلحق نسخة بملف التحقيق الخاص به وعند وشك نهاية أعمال التحقيق وجب على المحقق مراجعة النقاط لضمان أنه:
- يملك الوسائل التي تسمح له بحساب إضافات الضرائب المتتابعة منذ التحقيق
  - يملك الوسائل التي تسمح له بتحرير تقريره
  - قام بإعلام المكلف بالضريبة والمحاسب بنهاية عملية التدخل في عين المكان
  - قام بإعلام المكلف بالضريبة بالضمانات الممنوحة له قانونا وذلك فيما يخص الطعون والنزعات.<sup>2</sup>

المطلب الثالث: فحص وتقييم محاسبة المكلف بالضريبة

عندما يكون المكلف مشمولاً بنظام مسك الدفاتر الفعلية فعليه أن يسجل كافة تصرفاته المالية في هذه الدفاتر و بالتالي سيتم الرجوع إلى هذه الدفاتر في تحديد الدخل الخاضع للضريبة<sup>3</sup>، وهناك شروطاً أوجبها المشرع في الدفاتر يجب توافرها لكي تكون المحاسبة صادقة عند فحصها .

أولاً : فحص المحاسبة من حيث الشكل

تمثل في المعاينة المادية للوثائق المحاسبية ومستندات الإيرادات والمصاريف والدفاتر الإجبارية التي نص عليها القانون التجاري، حيث يقوم المراقب بإجراء فحص شكل المحاسبة ومن أهم الشروط التي يجب أن تتوفر في المحاسبة ما يلي:

● وجود محاسبة كاملة ومنتظمة

يقوم الأعوان بالتأكد من أن المحاسبة المسوكة كاملة ومنتظمة وذلك بمراقبة الحالة العامة للسجلات بحيث يجب أن تكون مستوفية للشروط المذكورة في المادتين<sup>9</sup> و<sup>12</sup> من القانون التجاري، والتي تنص على إجبارية مسك دفتر اليومية و دفتر الجرد<sup>4</sup>.

(1) عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص82.

(2) عباس عبدالرزاق، مرجع سبق ذكره، ص82.

(3) د.صباح صابر محمد خوشانو، تحليل فلسفة العلاقة بين سياسة المحاسب الضريبي في المديرية العامة للضرائب لإقليم كردستان و العراق وأسباب التهرب الضريبي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأنبار، العدد 14،

العراق، 2015، ص294.

(4) ونادي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص85.

التأكد من أن دفتر اليومية ودفتر الجرد ممسوك بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، مع ترقيم صفحات كل من الدفترين وموقع عليهما من طرف القاضي.<sup>1</sup>

#### • دفتر اليومية

تعتبر المستندات المحاسبية أساس كل تسجيل وهي المستندات الثبوتية المبررة لكل عملية تسجيل ويجب أن يحتفظ بها في المؤسسة لمدة لا تقل عن 10 سنوات إذ يعتبر دفتر اليومية دفتر قانوني إجباري تسجل فيه العمليات المحاسبية في صيغة قيود تظهر الحسابات المدينة والحسابات الدائنة ومبالغ العمليات وتاريخها وشرحها، وكذا أرقام الحسابات<sup>2</sup> وهي تترجم النظام المركزي للقيود في اليوميات المساعدة، ويجب أن تشمل الطرق المستعملة في التجميع الدوري للتسجيلات المحاسبية وصفة الصدق.

يجب أن يوضح دفتر اليومية كل العمليات المسجلة في اليوميات المساعدة وفقا لتسلسلها الزمني، ويركز المحقق عند فحص الدفتر على ما يلي:

- تطابق التاريخ المسجل في القيود المحاسبية، مع ذلك المسجل في الوثائق التبريرية.
- إنعدام التسلسل الزمني في العمليات المنجزة من نفس اليوم، بل ترتب حسب ترتيب وقائع العمليات المنفذة، وتصنيف العمليات (شراء ، بيع...الخ)، أو ترتيب الحسابات.

#### • دفتر الجرد

لقد نص القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي في مادته 20 على أنه تنقل إلى دفتر جرد الميزانية وحساب النتائج.<sup>3</sup>

- الوثائق التبريرية: ويقصد به بها الدفاتر أو السجلات التي يمارس عليها حق الإطلاع والمراقبة من طرف الإدارة الجبائية، والتي يجب أن تحفظ لمدة 10 سنوات إنطلاقا من تاريخ آخر عملية مقيدة فيها.
- الوثائق القاعدية: هي الوثائق التي تبرر عملية محاسبية واحدة والتي تصدر عن الأصل (داخلية) كنسخ الفواتير، كشف رواتب العمال...الخ وأخري خارجية مثل الإتفاقيات ، العقود...الخ.

(1) الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري ، الجزائر، ص4.

(2) أ.عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر حيطلي، الجزائر، 2009، ص24.

(3) قانون 11-07 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية ، عدد 74، الجزائر، 2007/11/25، ص 5.

ثانيا: فحص المحاسبة من حيث المضمون

في هذه المرحلة يقوم المحقق الجبائي من التأكد من مصداقية البيانات المقدمة إليه، وفي هذا الصدد يجري مجموعة من الفحوصات والتدقيقات.

### 1- فحص المعلومات والمعطيات المحاسبية

يشمل هذا التحقيق في العوامل كونت الربح الخام (هامش الربح أو القيمة المضافة) والمتمثلة في المبيعات، المشتريات، المخزونات...<sup>1</sup>

● **فحص المشتريات:** عند فحص المحقق للمشتريات يمكن أن يكتشف مخالفات تتعلق بتخفيض أو تضخيم المشتريات، أو الرسوم المصرح بها.

#### ■ تضخيم المشتريات

يسعى المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة من خلال تضخيم المشتريات بهدف تخفيض الربح الخام وبالتالي الربح الصافي، ويمكن للمراقب إكتشاف هذه التلاعبات من خلال التسجيلات المحاسبية الخاطئة والتي يمكن ذكر بعضها كمايلي :

- التسجيل المتكرر للفاتورة مع تغيير التاريخ أو تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين.
- تسجيل نفقات الصيانة الخاصة بالمسير والشركاء في الجانب المدين لحساب مشتريات الإستثمارات المكتسبة بغرض تضخيم التكاليف.
- تسجيل فواتير مواد مختلفة لا تستخدم في النشاط الممارس من طرف المؤسسة أو المبالغة في كمية مادة من المواد المستعملة.<sup>2</sup>

#### ■ تخفيض المشتريات

إن تخفيض المشتريات عادة ما يكون مصحوبا بإخفاء للمبيعات، وبالتالي فاذا إعتمدت المؤسسة عدم الكشف عن مجموعة من مبيعاتها والتصريح بكل مشترياتها، فإن نسبة الأرباح التي يتم حسابها تظهر ضعيفة بصفة غير عادية، هذا ما يلفت انتباه المحقق المراقب لهذا النوع من التجاوزات، والتي أصبحت أكثر إستعمالا ويمكن أن تظهر في أشكال مختلفة مثلا إهمال تسجيل فاتورة مودعة من طرف الموردين أو وجود خطأ مادي متعمد (ترحيل أو جمع خاطئ) أو وجود مشتريات بفواتير وهمية أو دون فواتير إذ تعتبر المشتريات دون فواتير صعبة الإكتشاف،

(1) عباس عبدالرزاق، مرجع سبق ذكره، ص122.

(2) بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص128.

لكن المحقق يمكن أن يراقب السلع الموجودة في المخازن، سند الطلب، سند التصدير، ويتأكد من إنتهاء كل المواد المشتريات (مع الأخذ مخزون أول مدة ومخزون نهاية المدة).<sup>1</sup>

#### ● فحص الرسوم

إن عدم إنتظام المشتريات يمكن أن يحدث أثر على الرسم على القيمة المضافة خصوصا المشتريات الوهمية أو الزيادات المسجلة والتي يمكن أن تفتح المجال لتخفيضات غير مبررة، ومنه على المحقق الجبائي أن يتأكد من أن الرسوم المصرح بها صحيحة.

#### ● فحص المخزون

إن مراقبة المخزونات تعد مرحلة أساسية في عملية المراقبة المحاسبية ولذلك ينبغي للمراقب أن يراقب بدقة دفتر الجرد الخاص بالمؤسسة ومدى تطابقه مع مدخلات ومخرجات المخزن وكشف المبيعات والمشتريات الجزأة، بالإضافة إلى مقارنتها مع كمية البضاعة الموجودة فعلا في مخازن المؤسسة.<sup>2</sup>

#### ● فحص المبيعات

من أجل الكشف عن التلاعبات التي يمكن أن تحدث في المبيعات يلجأ المحقق إلى الفواتير ووصولات الإخراج، والدفاتر المحاسبية للزبائن.<sup>3</sup>

إن خفض رقم المبيعات من الوسائل التي يمكن اللجوء إليها من قبل المكلف بالضريبة من أجل تخفيض أرباحه المصرح بها وهي أكثر الوسائل التي يتلاعب فيها المكلف حسابيا على مستواها، وذلك بإجراء بيع بدون فواتير، تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات، نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل أو أنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات... الخ<sup>4</sup>

#### ثانيا : فحص حسابات الميزانية

بعد إتمام المحقق لفحص المحاسبة من جانب صدق المعلومات والمعطيات ينتقل إلى فحص حسابات الميزانية باعتبارها تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم إذ يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.<sup>5</sup>

(1) عباس عبدالرزاق، مرجع سبق ذكره، ص.124، 125.

(2) بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص.129.

(3) عباس عبدالرزاق، مرجع سبق ذكره، ص.128.

(4) زغزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2013، ص.153.

(5) مرسوم تنفيذي 08-156 يتضمن تطبيق القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، عدد 68، الجزائر، 2013/12/31.



• فحص حسابات الأصول

1- فحص حسابات الأصول غير الجارية

عند فحص حسابات الأصول غير الجارية يجب على المحقق الجبائي أن يتأكد من التسجيل الصحيح لها والتكاليف المرتبطة بها لذلك يجب عليه التأكد من:

- الوجود الفعلي للتبittات إذ يمكن الإثبات الوهمي لبعض الاستثمارات التي قد تكون أعيدت إلى الموردين، وذلك بغرض الزيادة في الإهلاكات ومنه تخفيض الأعباء بهدف تخفيض النتيجة .

- تسجيل فوائض القيمة الخاصة بالتنازلات عن الاستثمارات تسجيلا صحيحا وانقاصها يؤدي إلى تخفيض الضريبة.

- التأكد من صحة التسجيلات والمبالغ، بحيث أن المكلف بالضريبة بإمكانه مثلا أن يضحّم أو يخفض من قيمة الإستثمارات حسب الحاجة .

- فحص الضرائب والرسوم المتعلقة بالإستثمارات مثل الرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل... الخ، والتأكد من تسجيلها السليم وفي حسابتها الخاصة حتى لا تكون هناك عملية تضخيم فيها.

- يجب التأكد بأن فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاسهم والسندات في الشركات الأخرى قد أخضعت لنفس القواعد المتعلقة بالتنازل عن الاستثمارات، لذلك على المحقق أن يتأكد من صحة التسجيلات المحاسبي لهذا الحساب.<sup>1</sup>

- الإستثمارات المكتسبة عن طريق البيع الإيجاري والذي يجب أن لا يتواجد في الميزانية قسط الإهلاك المتعلق به، أو تم تسجيله في الحاسبة على أنه تكلفة، وعلى المحقق أن يستدركه في حدود مدة الفترة غير المتقادمة، وعليه مراقبة إنتظام عملية الإهلاك من أجل التأكد من أن الإستثمارات في طور الإنجاز لم يتم إهلاكها ، وحساب الإهلاك صحيح.<sup>2</sup>

2- فحص حسابات الأصول غير الجارية:

ويقصد بها حسابات الأصول المتداولة وهي تشمل على حسابات المشتريات التي أشترتها وحسابات المنتجات التي أنتجتها المؤسسة والحسابات المالية المدينة، وحسابات هذه الأصول تكون معرضة للأخطاء والتلاعبات وعلى المحقق إكتشافها من خلال :

(1) عباس عبدالرزاق ، مرجع سبق ذكره، ص.133.139

(2) لايد ليزرق ، مرجع سبق ذكره، ص 166.

- التأكد من صحة التسجيل الصحيح لها
- التأكد من تطابق المخزون الإبتدائي للدورة (ن) والمخزون النهائي (ن+1).
- التأكد من إعادة دفع الرسم على كل البضائع والسلع المخزنة، وذلك في حالة التنازل، التلف أو التوقف عن النشاط.
- التأكد من عدم وجود عملية تحويل بين حسابات الشركة والحسابات الشخصية .
- صحة تسجيل حسابات المشتريات التي تم تسديدها عن طريق البنك مع وجود كل التسجيلات المتعلقة بتسديدات الزبائن.
- مراقبة المصاريف التي تم دفعها عن طريق الصندوق والتأكد من وجود المبررات والوثائق المقابلة للتسجيلات الواردة في الجانب الدائن لحساب الصندوق مع التأكد من أن نفس الوثائق لم تستعمل لتسجيل مزدوج<sup>1</sup>.

#### ● فحص حسابات الخصوم

وتمثل القيمة التأسيسية لمساهمة الشركاء، وعلى المحقق أن يركز على التعديلات التي تمس هذه الحسابات، ففي حال التنازل عن أسهم أو حصص إجتماعية على المحقق أن يضمن أن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليه ضريبة على الدخل الإجمالي.<sup>2</sup>

#### 1- فحص الأموال الجماعية

على المحقق الجبائي أن يهتم بالتغيرات الحاصلة في حساب الأموال الخاصة(الجماعية) سواءً بالزيادة أو النقصان.

على المحقق أن يراقب حساب الإحتياطات و التأكد من أنه لا يحتوي على المؤونات غير المبررة، وكذا النواتج الاستثنائية و أن كل عملية توزيع للإحتياطات تم إخضاعها لضريبة على الدخل الإجمالي.

على المحقق الجبائي أن يتأكد من أن فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم تم ضمه إلى نتائج السنة، وإذا تم تخفيضها من طرف الشركاء، فعلى المحقق التأكد من أنها ليست مسجلة في حساباتهم الجارية، لأنها معادلة لتوزيع الأرباح، والتي يجب أن تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

(1) عباس عبدالرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 141.142.

(2) لباد لزرق، مرجع سبق ذكره، ص 167.

التأكد من أن النتائج قيد التخصيص تم إخضاع التوزيعات عليها إلى الضريبة على الدخل الإجمالي وأن توزيعها تم في ظرف 03 سنوات وإلا أعتبرت موزعة وأخضعت للضريبة على الدخل الإجمالي والتحقق من أن المؤونات التي تم تشكيلها تستوفي الشروط المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

## 2- فحص القروض والحسابات الدائنة

على المحقق أن يتأكد من الوجود الحقيقي لهذه الديون وصحة المبالغ المسجلة في المحاسبة، وذلك بفحص ما يلي:

فحص حسابات القروض والديون والمتمثلة في الديون البنكية و قروض الإستثمار والقروض الأخرى، إذ يجب أن يدقق فيها بشكل معمق وذلك بطلب كل الوثائق المرتبطة بها والتأكد من أنها غير وهمية، والتأكد من أن تسديدات القروض لم تدمج ضمن تكاليف المؤسسة.

التأكد من تناسق حساب المورد الموجود في خصوم الميزانية مع رصيد ميزان المراجعة الخاص بالموردين، ومع رصيد حساب الموردين في دفتر الاستاذ وكذلك مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب المدين لحساب الموردين مع الصندوق، والجانب الدائن مع يومية المشتريات<sup>1</sup>

### ثالثا: فحص حسابات النتائج

بعد القيام بمراقبة حسابات الميزانية على المحقق أن يراقب صحة الكتابات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير وهي التكاليف والإيرادات، ولكي تعتبر تكاليف مخفضة يجب أن تستوفي شروط التخفيض المتعارف عليها وأن تقابل تكاليف حقيقية معززة بالتبريرات اللازمة.

التأكد من أن رفع الدخل الناتج عن النشاط تم وفق الإجراءات التي تمكن من تخفيض بعض التكاليف وذلك في ظل إحترام الشروط المنصوص عليها قانونا<sup>2</sup>.

### ■ فحص حسابات التكاليف

على المحقق أن يقارن بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير والوثائق الثبوتية من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها<sup>3</sup>.

(1) لايد لوزق، مرجع سبق ذكره، ص168.

(2) عباس عبدالرزاق ، مرجع سبق ذكره ،ص.153.154.

(3) قانون 13- 08 يتضمن قانون المالية لسنة 2013 ،الجريدة الرسمية ، عدد68، الجزائر، 31/ 12/2013.

- التحقق من أن الرسم على القيمة المضافة على الأعمال المتعلقة بممتلكات المؤسسة غير مدرجة في الإسترجعات على الرسم على القيمة المضافة المصرح به في G50
- التأكد من إنجازات المباني والمعدات لم تخفى عمليات خاصة بين المؤجرين والمستأجرين.
- التأكد من أن تعويضات السفر والتنقل وجهت لأشخاص يعملون في المؤسسة.<sup>1</sup>

#### ■ فحص حسابات الإيرادات

وتشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل.<sup>2</sup>

يهدف المحقق من خلال مراقبة حسابات النتائج إلى معرفة القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغيراتها خلال فترة المراقبة لمعرفة وضعية المؤسسة والحالة المالية لها ، قصد إكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة والتأكد من صحة الوضعية المالية لهم.<sup>3</sup>

#### المطلب الرابع : إنهاء التحقيق وإجراء التعديلات الجبائية

على المحقق أن يختتم إجراءات المراقبة ويعطي حكما على مصداقية المحاسبة<sup>4</sup>

#### أولا : تقييم نتائج الفحص المحاسبي

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق المحاسبي يكون المحقق أمام حالتين إما قبول المحاسبة وتبليغ المكلف بذلك وهذا حالة صحتها أو رفض المحاسبة وإجراء التعديلات اللازمة في حالة إثبات المحقق أن هناك نقائص وأخطاء وإغفالات في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة.<sup>5</sup>

#### ■ حالة قبول المحاسبة

تقبل المحاسبة على أساس أن :

- المحاسبة ذات مصداقية : أن تكون الإهمالات المسجلة طفيفة وغير خطيرة.
- المحاسبة قاطعة: أي مقنعة ومثبتة كونها مدعمة بمستندات إثبات، (فواتير مذكرات... الخ)

(1) Benadda Fethy , L'audit fiscal, mémoire de fin d'étude, IEDF, kolea ,Alger, 2004,p 62.

(2) شبايكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1997.ص123

(3) بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص.154.153.

(4) عوادى مصطفى، أزين بونس ، مرجع سبق ذكره،ص79.

(5) د.بن اعماره منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ، مرجع سبق ذكره،ص90.

- المحاسبة منتظمة : أي أن المؤسسة ملتزمة بتطبيق قواعد النظام المحاسبي، وكذلك دفاتر المحاسبة ممسوكة وفق نصوص القانون التجاري.

فالخطوة التي يقوم بها المحقق الجبائي في هذه الحالة هي إرسال إشعار فوري للمكلف بالضريبة يعلمه فيها بنتائج التحقيق دون إجراء أية تقويمات أو تعديلات.<sup>1</sup>

#### ■ حالة رفض المحاسبة

لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها إلا إذا أثبت المحقق طابعها غير المقتنع وذلك عندما:

- يكون مسك الدفاتر والمستندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها .

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة مرتبطة بالعمليات المحاسبية.<sup>2</sup>

#### ■ نتائج رفض المحاسبة

##### - التصحيح الحضورى

هو إجراء يعمل على منع الإدارة من القيام بتحصيل الضرائب المصححة مباشرة دون أن تأخذ في الحسبان ملاحظات المكلف بالضريبة إذ يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة حتى في حالة إنعدام تقويم ويجب أن يكون الإشعار بالتقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته أو الإفصاح عن قبولها، كما يجب أن يحدد الإشعار بنتائج التحقيق طريقة التقويم التي أدت إلى التعديلات المزمع القيام بها إلى جانب تمكين المكلف بالضريبة بالإستعانة بمستشار لدراسة مقترحات الإدارة و الرد عليها.<sup>3</sup>

##### - التصحيح التلقائى

يعتبر التصحيح التلقائى إجراء إستثنائى يستعمله المحقق الجبائى فى ظروف معينة ومحددة قانوناً، ويكون فى حالة لم يكتب المكلف التصريح على الدخل الإجمالى فى الآجال المحددة أو لم يسوى وضعيته الجبائية ولم يستجيب لطلبات التبرير الواردة إليه من الإدارة الجبائية، وعليه فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائياً القاعدة المناسبة لفرض الضريبة بحيث يجب يقترب هذا التقدير قدر المستطاع من الحقيقة.<sup>4</sup>

(1) فحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة للفترة 2009-2010)، مرجع سبق ذكره، ص38.

(2) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، إجراءات مراقبة الضريبة، الجزائر، نشرة 2016، ص2.

(3) عباس عبدالرزاق، مرجع سبق ذكره، ص161.

(4) Ministre des finances, direction général des impôts, charte du contribuable vérifie, alger, 2014, p33.

ثانيا : إعادة تأسيس رقم الأعمال

بعدها ينتهي المحقق من فحص المحاسبة شكلا ومضمونا والوصول إلى قرار بشأنها (رفض أو قبول) تأتي مرحلة التعديلات الجبائية بإعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وهناك عدة طرق للتعديل وتختلف حسب أهمية المؤسسة وطبيعة نشاطها الممارس، وعلى العون المحقق أن يختار الطريقة المناسبة والأكثر فعالية إضافة إلى المعلومات المحصل عليها<sup>1</sup>.

1- إعادة تأسيس رقم الأعمال إنطلاقا من الإيرادات والفوترة

• إعادة تشكيل رقم الأعمال إنطلاقا من الإيرادات

لتحديد الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة موضوع التحقيق، بإمكان المحقق إعداد حساب حالي يشمل مجمل المبالغ المدينة للصندوق، وكذا الأرصدة الدائنة للحساب البنكي للمؤسسة، والأخذ بعين الاعتبار تغيرات تسبيقات الزبائن والأرصدة في بداية المدة ونهاية المدة .  
يقدم الحساب المالي على الشكل التالي :

الصندوق (مجموع المبالغ المدينة)
(+) الحسابات البنكية (المبالغ المدينة لحساب المؤسسة أو الدائنة لدي البنك )
(=) المجموع
(+) تسبيقات الزبائن في 01 جانفي
(-) تسبيقات الزبائن في 31 ديسمبر
(-) رصيد الزبائن في 01 جانفي
(+)رصيد الزبائن في 31 ديسمبر
= رقم الأعمال المؤسس

يقارن رقم الأعمال المشكل برقم الأعمال المصرح لإكتشاف النقص المحتمل والحصول على الفرق الذي يمثل التعديلات التي يقوم بها المحقق على الوعاء الضريبي، وعند إعداد الحساب المالي فإن المحقق ملزم بطلب إستفسارات من المكلف بالضريبة عند وقوع تناقضات<sup>2</sup>.

(1) عباس عبدالرزاق ، مرجع سبق ذكره ،ص164.

(2)عباس عبدالرزاق، مرجع سبق ذكره، ص166.

● إعادة تأسيس رقم الأعمال بناءً على الفوترة

تشكل الفوترة أساساً لفرض الضريبة في بعض الأنشطة الإقتصادية، وخاصة في مجال الأشغال العمومية من خلال الفواتير المصرح بها، ويتم إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة كإلي:

التحصيلات المصرح بها
(-) رصيد العملاء في 01/01/ن
(+) تسبيقات العمال في 01/01/ن
(+) رصيد العملاء في 31/12/ن
(-) تسبيقات العملاء في 31/12/ن
(=) رقم الأعمال المفوتر
(-) رقم الأعمال المصرح به
(=) الفرق

حيث أن الفرق يمثل التحصيلات غير المصرح بها الخاضعة للرسم على القيمة المضافة<sup>1</sup>.

2- إعادة تأسيس رقم الأعمال إنطلاقاً من العناصر المادية<sup>2</sup>

يلجأ المحقق لهذه الطريقة لسهولة تطبيقها، وأغلب النشاطات تطبق عليها هذه الطريقة لكن بعض النشاطات لا تطبق عليها كالمهن الحرة ومقاوي الأشغال العمومية... إلخ وكما أنها لا تطبق على كبريات المؤسسات والمؤسسات التي تملك تشكيلة متنوعة للمنتجات والمواد المتجددة بصفة دائمة .

إن نسبة الإغفالات تحسب بناءً على رقم الأعمال المصرح به من أجل تحديد التعديلات التي ستجري وتكون كما يلي :

$$\text{نسبة الإغفال} = \frac{\text{مبلغ الإغفالات}}{\text{الاستهلاكات المصرح بها}^* 100}.$$

بالنسبة لإعادة تأسيس حساب المواد لمؤسسة إنتاج خلال سنة واحدة فيكون كما يلي :

(1) بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 138.

(2) عوادى مصطفى، أ. زين بونس، مرجع سبق ذكره، ص 86.

المخزون الأولي للمواد الأولية
(+) مشتريات المادة الأولية
(-) المخزون النهائي للمواد الأولية
(=) الاستهلاك الخام للمواد الأولية
(-) الضياع (نسبة مئوية)
(=) الإستهلاكات الصافية للمواد الأولية
(-) المخزون الاولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية
(+) المخزون النهائي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية
(=) استهلاكات المؤسسة للمواد الأولية
(-) الإستهلاكات المصرح بها
(=) الفرق أو الإغفال

### 3- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة رقم الأعمال

هذه الطريقة تتمثل في مقارنة العلاقات التي توجد بين بعض العناصر المكونة لسعر التكلفة بالكمية والقيمة مع المعطيات المستخرجة من المحاسبة، ويكفي لتحديد رقم الأعمال المحقق بضرب كميات المواد الأولية (بالأخذ بالحسبان المخزون الحقيقي)، في سعر البيع الوحدوي، وهذه الطريقة ليست مستعملة في تجارة التجزئة، في هذا النوع من التجارة نستعمل طريقة نسب الإستغلال والتي تتمثل في مقارنة النسب المحددة بواسطة المعطيات المحاسبية مع تلك المستخرجة من الوثائق التبريرية .

### 4- إعادة تأسيس رقم الأعمال إنطلاقاً من أعباء الإنتاج

إن دراسة السعر تهدف إلى ضمان صحة معامل الهامش الإجمالي المصرح به من قبل المكلف، هذا المعامل

يحدد بالعلاقة التالية :

المعامل =	للود دة المرجح المتوسط ط سعر البيع = ( الاعمال رقم / المبيعة الكمية
	للود دة المرجح المتوسط ط سعر الشراء = ( اولي مخزون + الدفوة مشتريات ) / ( اولي مخزون + الدفوة مشتريات ) بالكمية



هذا المعامل يدل على وجود خلل عندما يكون أكبر من المعدل المصرح به، لكن عندما يكون الفرق كبيرا ومتكررا خلال أربع سنوات الخاضعة للرقابة، الذي يمكن أن يؤدي إلى رفض المحاسبة من حيث الشكل ويطبق معامل متوسطي أكبر بهدف تأسيس رقم الأعمال.<sup>1</sup>

ثالثا: التبليغ بنتائج التحقيق وكتابة التقرير النهائي

#### • التبليغ بنتائج التحقيق

بعد إتمام المحقق لعمليات الفحص، وإجراء التقويمات اللازمة يتم إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق عن طريق إرسال إشعار بالتقويم الأولي، مصاغ بشكل يسمح له بتسجيل ملاحظاته أو معرفة موافقته، وفي جميع الحالات، يجب أن يبين التبليغ بالتقويم أن المكلف بالضريبة يستفيد من حق قانوني والمتمثل في أجل مدته أربعين يوما تبدأ من يوم إستلام الإشعار من أجل الإجابة والإدلاء برأيه وملاحظاته .

عندما يتم التبليغ بنتائج التحقيق، يحق للمكلف إبداء قبوله أو رفضه للقواعد والأسس المعدلة، وقد يختلف موقف المحققين حسب وقت تلقي الإجابة في الأجل أو خارج الأجل أو عدم إستلامها إطلاقا لهذا فقد يكون الرد خلال الأجل التي أشعر بها والممنوحة له، فيكون المدققين مجبرين على دراستها وفحصها مهما كانت التبريرات، كما يحق للأعوان رفض الملاحظات التي تصل إلى المصلحة بعد إنقضاء المهلة المحددة قانونا والمتمثلة في مدة أربعين يوم، أما في حالة عدم الرد فيعتبر قبولا تاما من طرف المكلف للأسس الخاضعة المبلغ بها، وبعد نهاية الأجل يلزم المحققون بإرسال الجداول الاضافية والتبليغ النهائي.<sup>2</sup>

#### • إصدار البطاقة التلخيصية

هي إستمارة خاصة بالإدارة الجبائية والتي تحتوي على كل المعلومات والأرقام والمبالغ المتعلقة بعملية التحقيق، مع إصدار الأوردة أو الجداول والتي تمثل الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم المستحقة، يقوم من خلالها بحساب الحقوق والغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة .

ترسل البطاقة التلخيصية إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف وتقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف وإجراء عملية التحصيل، وذلك بعد إرسال الإخطارات والتي تعتبر من مهام مديريات الضرائب الجهوية التابع لها المكلف، والتي تحتوي على الحقوق والغرامات الواجبة الدفع من طرف المكلف، مع تحديد أجل الدفع وكيفية الدفع، ويتم

(1) عوادى مصطفى، أزين بونس، مرجع سبق ذكره، ص88.

(2) عباس عبدالرزاق، مرجع سبق ذكره، ص.83، 86.

إعداد ثلاث نسخ منها، واحدة يحتفظ بها في الملف الجبائي للمكلف والثانية ترسل إلى هذا الأخير والثالثة يحتفظ بها في قبضة الضرائب التابع لها المكلف.<sup>1</sup>

#### رابعا : كتابة التقرير النهائي

المدونة النهائية تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية تجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية المراقبة، والتي يتم من خلالها إقفال عملية التحقيق، والذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى إحترام المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليه، وكذا تقييم نتائج التحقيق .

كما يجب أن يركز التقرير على ما يلي :

- الإشعار بالتحقيق مرسل عن طريق البريد أو سلم إلى المكلف مباشرة.
- تحديد الفترة الإضافية بالنسبة لبداية التحقيق بعين المكان، وكذلك الأسباب التي منعت الأعوان من مباشرة مهامهم في الوقت المناسب.
- طبيعة المخالفات المكتشفة، وكذلك العقوبات المطبقة مع النصوص القانونية والمواد المقررة، كما يجب وبصفة إلزامية أن تلحق الملفات الأتية إلى نسخ تقرير التحقيق الموجه إلى مديرية البحث والمرجعات، والمديرية الجهوية للضرائب والمفتشية المختصة إقليميا .
- نسخة أو صورة عن الاشعار بالتحقيق
- حالة مقارنة الميزانيات
- كشف المحاسبة
- نسخة من التبليغ بالتقويم
- نسخة من إجابة المكلف بالضريبة
- توضيحات حول طبيعة الضرائب والعقوبات المطبقة
- نسخة من الجداول أو الورد النهائي<sup>2</sup>

#### خامسا : العقوبات المفروضة

نجد في القانون الجبائي نوعين من العقوبات عقوبات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من طرف الإدارة الجبائية ذاتها، وعقوبات (جزاءات) جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرفها<sup>1</sup>.

(1) بن صفي الدين أحلام ، الرقابة الجبائية، مذكرّة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2014/2013، ص70.

(2) عباس عبدالرزاق، مرجع سبق ذكره، ص89.

### 1- العقوبات الجبائية

العقوبات الجبائية هي زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة، والتي تتمثل أساسا في الزيادات الجبائية، والغرامات الجبائية، ويمكن شرحها كما يلي :

#### • الزيادات الجبائية

تطبق الزيادات على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة (النقص في تقديم التصريح، التأخير في تقديم التصريح، عدم التصريح)، ونشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100 % على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5000.000دج) أو ما يعادلها وترفع إلى 200% إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ.<sup>2</sup>

### 2- الغرامات الجبائية

تختلف العقوبات الجبائية بحسب المخالفة التي إرتكبها المكلف ويمكن تلخيصها فيما يلي :

#### • غرامات لغياب التصريح

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات التالية :

- بالنسبة حالة الضرائب المباشرة تطبق زيادة بنسبة 25 %.
- بالنسبة لحالة عدم تقديم تصريح بالوجود تطبق غرامة بمبلغ 30.000دج

#### • غرامات التأخير أو عدم التصريح

إن عدم إيداع التصريح السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات يضاعف المبلغ المفروض بنسبة 25% بشكل تلقائي.

#### • غرامات بسبب نقص التصريح

عندما يصرح المكلف بالضريبة فهو ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح ، يزداد على الحقوق التي تملص منها أو أحل بها نسبة 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 أو يساويه، ونسبة 15% إذا

(1) رجال نصر ، محاولة تشخيص ظاهرة النهب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة(حالة ولاية الوادي)، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر، 2006/2007،ص33.

(2) أ.عوادي مصطفى، أ.رجال منصور، الغش والنهب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة سحري، الجزائر، 2010/2011،ص34.

كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه ونسبة 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل يفوق مبلغ 200.000<sup>1</sup>.

### 5- العقوبات الجزائية

حول القانون للإدارة الجبائية فرض عقوبات جزائية في حالة توفر القصد في الغش والتهرب الضريبي، وذلك بتوفر العناصر المادية وإستعمالها من أجل التحايل وإنقاص قيمة الضرائب الواجب دفعها<sup>2</sup>، حيث تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسيه لإقرار أساس الضريبة أو الرسوم التي يخضع لها أو تصنيفها سواءً كلياً أو جزئياً فإنه يعاقب بغرامة مالية تتراوح بين 5000 دج و 20.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى العقوبتين فقط"<sup>3</sup>

### المبحث الثالث : وسائل تحسين مستوي التحصيل الجبائي

يعتبر عنصر المثالية للإدارة الجبائية تجاه مختلف مكونات المجتمع العنصر المحرك لكل إستراتيجية في هذا المجال<sup>4</sup>، ويشكل مطلب توفير الوسائل الضرورية لتحسين مستوي التحصيل الجبائي ضرورة ينبغي للإدارة الجبائية مراعاتها بجدية.

### المطلب الأول : توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة

ويتم ذلك من خلال تقديم الإدارة الجبائية يد المساعدة للمكلفين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للجبائية، ووضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات وتغييرات التشريع الجبائي وشرح الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح والدفع وكيفيات ملئ مختلف الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات إضافة إلى الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة وذلك من خلال إنتهاج جملة من السياسات الإعلامية (إعلام المكلف بالضريبة، تحسين العلاقة بين المكلف والادارة)<sup>5</sup>

(1) أعوادى مصطفى، أ. زين بونس، مرجع سبق ذكره، ص 82.

(2) بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 206.

(3) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب والرسوم المماثلة، الجزائر، 2016، ص 134.

(4) Ministre des finance, direction générale des impôts, La lettre n°75, 2014, P 10.

(5) شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر، مذاكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2010/2009، ص 109.

### المطلب الثاني : التكوين والتحفيز المستمر لأعوان الرقابة الجبائية

إن إنجاح عملية تطوير مستوي المحققين الجبائين يمثل مركز إهتمام الإدارة الجبائية وذلك بهدف تعزيز مصالح الرقابة الجبائية من جهة وتحسين مردوديتهم من جهة أخرى وذلك من خلال تطوير أنسب وتنظيم دورات تكوينية أنجع<sup>1</sup>.

إن موظف الإدارة الضريبية كأى فرد يرتبط حسن أدائه لعمله بمدى المقابل الذي يحصل عليه، وذلك لما يتركه هذا المقابل في نفسه من شعور بالتقدير والاحترام ، لذلك يستلزم أن تتحقق للموظف الضريبي كافة العوامل التي تدخل في نفسه الرضا عن وظيفته وتحقق له سبل الحصانة الذاتية، كي يؤدي عمله على الوجه المطلوب، وهذا يتطلب تخصيص المقابل المادي الذي يكفيه لإشباع مختلف مستلزمات الحياة الضرورية ويمكن بذلك تجنب وقوعه في المغريات المقدمة له من بعض المكلفين التي تسول لهم أنفسهم إخفاء أرباحهم عن أعين الإدارة الجبائية ومن خلال نواياهم السيئة، وذلك ما يفقد الخزينة العامة أموالاً كبيرة كان من الممكن الإستفادة منها.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: عصنة الإدارة الجبائية

لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي ينبغي تحديث وعصنة الإدارة الجبائية، والرفع من مستوي أدائها من خلال إدخال التقنية الحديثة، وتطوير برامج الإعداد والتدريب<sup>3</sup>، وحسب مقتضيات العصر فإن أول ما يتبادر إلى الأذهان عند ذكر التقنية الحديثة هو المعالجة المعلوماتية وما تتميز به من تسجيل أكبر عدد ممكن من المعطيات والمعلومات والترتيب الجيد، والبرمجة الحسنة وإمكانية بسيطة لإستقصاء المعلومات المراد الإطلاع عليها<sup>4</sup>، وفوق كل هذا فهو يحفظ السرية الجبائية التي تعتبر أهم خاصية التي يجب على الإدارة الجبائية التحكم فيها.

وتسمح المعالجة المعلوماتية كذلك بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق البرمجة العقلانية والعلمية للملفات المراقبة، وكذا تحليل الميزانية وإستخراج معدلات المردودية والكشف السريع عن الوضعيات الإحتيالية فالحفظ الجيد للملفات من الضياع والإعلام التلقائي عن التأخيرات في الدفع يفتح آفاقاً كبيرة وحتمية أكيدة لإدخال الإعلام

(1) Ministre des finance, direction générale des impôts, La lettre n°64 , 2012, P 07.

(2) د.جلود هادي عبود الربيعي، أرشد مكي رشيد، تقوم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، جامعة بغداد، العدد 24، بغداد، جويلية 2013، ص265.

(3) د. منصور الفيتوري حامد، إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة البحوث القانونية، جامعة مصراتة، العدد 1، ليبيا، أكتوبر 2015، ص24.

(4) طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري (الفترة 1995-1999)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2002، ص138.

الألي في مصالحنا الجبائية وخاصة بعد تطبيق النظام الجديد الذي يعرف بنظام التعريف الجبائي (Identification fiscal National) على المستوى الوطني وهذا يجعل لكل مكلف رقم جبائي خاص.<sup>1</sup>

#### المطلب الرابع: توسيع دائرة التعاون بين مختلف الإدارات والهيئات

إن اتمام الرقابة الجبائية وتحسين الحصيلة الضريبية قد يتطلب الإتصال بمختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة، والتي لها علاقة مباشرة مع المكلف بالضريبة ، وهذا من أجل الحصول على المعلومات اللازمة في هذا الإطار، إلا أن الواقع يثبت أن هذه المؤسسات لا تتعاون مع الإدارة الجبائية فيما يخص تقديم المعلومات للكشف على المداخيل غير المصرح بها.

فالبنوك عادة ما تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الخاضعين للرقابة الجبائية، وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز ستة أشهر بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث في الأرشيف.<sup>2</sup>

(2) <http://www.univ-soukahas.dz/fr/publication/article/660> 21/02/2017 à 18:53

## خلاصة الفصل

يتجسد دور الرقابة الجبائية في مدي فعالية إجراءاتها في اكتشاف مواطن الغش والتهرب الضريبي لذلك يجب أن تتميز التحقيقات الجبائية بالدينامكية وقدرتها على جمع المعلومات الخارجية و التكيف المستمر مع جميع الظروف والأحداث الجديدة التي يعرفها الواقع الاقتصادي والمالي والاجتماعي للدولة، من أجل تفويت الفرصة على أولئك الذين يحاولون مغالطة الإدارة الجبائية لإختلاس أموال الخزينة العمومية .

إن الادارة الجبائية تبذل مجهودات جبارة لمحاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، غير أن محدودية المورد البشري المؤهل والوسائل المادية الموضوعة للإدارة الجبائية من أجل القيام بمهام التحقيقات لجميع ملفات المكلفين في نفس الوقت وبأنجع الطرق في ظل العدد الكبير للملفات وتعقيدها والذي يعد عملا صعبا على المحققين، أدى إلى صعوبة الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

كما يعتمد التحصيل الجبائي الفعال على رشادة الرقابة الجبائية وإحترامها لمبدأ العدالة والشفافية في عمليات التحقيق، ومن صفات رشادة الرقابة الجبائية أن يتحقق أفضل توسيع للوعاء الجبائي بما يحقق الحجم الأمثل للتحصيل الجبائي.

## الخاتمة

نظرًا للأهمية البالغة للتحصيل الجبائي في تعبئة الوعاء المالي للدولة وفي ظل تنامي ظاهرة التهرب والغش الضريبي، وإعتماد النظام الجبائي على مبدأ التصريح التلقائي للمكلف بمجملة مداخله تشكل الرقابة الجبائية المقابل المنطقي للإدارة الجبائية للتأكد من صدق وصحة التصريحات المكتبة من طرف المكلف بالضريبة.

من هذا المنظور أدرك المشرع الجبائي منافع تطبيق رقابة جبائية فعالة، إذ تعتبر الوسيلة بإمتياز لمحاربة الغش والتهرب الضريبي وضمان إستقرار الحصيلة الجبائية و تحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة إتجاه الأشخاص الذين لا يوفون بالتزاماتهم الجبائية أو أقل ما يجب، وعليه ومن أجل تمكين الإدارة الجبائية من أداء المهام المنوطة بها وبقدر عالي من الكفاءة تم إستحداث عدة هياكل حديثة وعصرية، وسن العديد من القوانين الجديدة وتقوية وسائل مكافحة كل أشكال الإضرار بالحصيلة الجبائية، وإصلاح الوعاء الجبائي وتوسيعه.

وفي نفس السياق أيضا قام المشرع الجبائي بصياغة أليات عمل الرقابة الجبائية ومرافقتها بالإطار القانوني الملائم وذلك بوضع تنظيم قانوني يحمي حقوق الإدارة الجبائية من جهة وحقوق المكلف بدفع الضريبة من جهة أخرى.

إلا أن الملاحظ أنه ورغم الإمكانيات التي توفرها الإدارة الجبائية بما يعزز المحافظة على الوعاء الضريبي إلا أنها تبقى محدودة بالنظر إلى نقص العنصر البشري المؤهل، والوسائل المادية الموضوعة لأعوان الإدارة الجبائية من أجل القيام بمهامهم، إضافة إلى غموض وعدم إستقرار في التشريع والتنظيم الجبائي .

ولإثبات ما تم التطرق إليه في الدراسة النظرية من الناحية العملية أجرينا دراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت وكانت نتائجها كما يلي:

## نتائج البحث

كان من بين أهم النتائج المتوصل إليها ما يلي:

- لقد أثبتت الدراسة أن هناك إقرار واضحاً من طرف المحققين الجبائين على مستوى مصالح الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت بأن إنخفاض مستوي التحصيل الجبائي سببه تنامي ظاهرة التهرب الضريبي لدى جمهور المكلفين بالضريبة إذ تكاد أن تخرج من دائرة الإستثناء لتدخل في إطار القاعدة.
- يشمل تطبيق الرقابة جميع المجالات والأنشطة والمؤسسات بمختلف أنواعها وهي تمكن من الكشف عن الأخطاء والإنحرافات التي يمكن أن يرتكبها المكلفون ومن ثم تصويبها .



- إن المشكلة الأساس في النظام الجبائي الجزائري تكمن في أن قوانينه لا تتماشى مع الواقع في بعض الأحيان إذ توجد صعوبة في تحديد الوعاء الضريبي الشيء الذي خلق حيزًا ومجالاً للتلاعبات إضافة إلى إفتقار الطرق المتبعة في التحصيل الجبائي إلى الحداثة.
- إنتشار ظاهرة المعاملات بدون فاتورة الأمر الذي صعب من مكافحة الغش والتهرب الضريبي.
- إن المكلف يعتمد في غشه وتهربه للتخلص من دفع الضريبة على ضعف الإدارة الجبائية ومحدودية خبرة وكفاءة أعضائها خصوصا إنخفاض مؤهلاتهم من الجوانب المحاسبية.
- محدودية الرقابة الجبائية و إقتصارها على المواسم والمناسبات أدى إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.
- التهرب الضريبي يؤثر بالسلب ليس فقط على الحصيلة الضريبية أو العدالة الضريبية أو توزيع الدخل، بل وكذلك على إقتصاد الدولة نفسها وقدرتها على الإنتعاش الإقتصادي والتنمية الاقتصادية.
- حتي ولو كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل في محاربة الغش والتهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة وهذا بسبب محدودية كفاءة العنصر البشري في هذا المجال.
- يساهم تطبيق مبدأ العدالة الجبائية والذي مفاده وقوف المكلفين بالضريبة على قدم المساواة في تأدية الضريبة من زيادة الحصيلة الجبائية.
- إن إستقرار معدلات الضريبة وعدم إتجاهها نحو الإرتفاع له أثر إيجابي على في نفسية المكلف بالضريبة إتجاه واجباته الجبائية.
- تعكس فعالية الرقابة الجبائية مدى فعالية نظامها الجبائي، أي اذا كان النظام الجبائي فعال فهو يساعد على أن تكون الرقابة الجبائية فعالة وتحقق المبتغى منها ، ألا وهو محاربة التهرب والغش الجبائيين والطرق الأخرى التي تقف عائقا في زيادة الإيرادات الجبائية
- يعتبر حساب رقم الأعمال بكل أصنافه أحد أسس القاعدة المنشئة للضريبة لكونه في حالة رفض محاسبة المكلف شكلاً أو مضموناً ، يقوم المحقق الجبائي بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع لمختلف الإقتطاعات والذي يستخرج منه الربح الخاضع للضريبة وهذا بالإعتماد على مؤشرات عديدة يراها المحقق مناسبة لكل حالة.

### نتائج إختبار الفرضيات

بعد دراسة هذا البحث و التوسع في مختلف الجوانب التي يشملها، تمكنا من القيام باختبار الفرضيات

كالآتي:

- بالنسبة للفرضية الأولى والتي مفادها أن تفعيل الرقابة الجبائية يتطلب توفير بعض المقومات الأساسية على مستوى الوسائل المادية والبشرية والمنظومة القانونية والتشريعية والمحيط الضريبي فقد تم التأكد منها وهي صحيحة لأن السلطات العمومية أطلقت برنامج لإصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية حيث إرتكز برنامجها على إحداث هياكل جديدة للإدارة الضريبية كمديرية كبريات المؤسسات والمراكز الضريبية وغيرها والعمل على تأهيل العنصر البشري مع مراجعة مختلف النصوص التشريعية في المجال الجبائي لمسايرة هذه الإصلاحات.
- بالنسبة للفرضية الثالثة والتي مفادها أنه يترتب على الغش والتهرب الضريبيين آثار سلبية يصل مداها إلى حد إضعاف التحصيل الجبائي فقد تأكدت صحتها فالمكلف بالضريبة يسعى إلى تخفيض الضريبة والتخلص منها نهائيا إن أمكن ذلك عن طريق إستغلال الثغرات القانونية، أو عن طريق التحايل المادي والقانوني، أو من خلال التلاعب في تضخيم التكاليف وتخفيض الإيرادات، وهو ما يؤدي إلى ضعف التحصيل الجبائي، وهذا مرده إلى ثقل العبء الضريبي وتعقد النظام الجبائي وعدم إستقرار التشريع الجبائي.
- بالنسبة للفرضية الثالثة والتي مفادها أنه تعتبر الرقابة الجبائية أداة تستخدمها الإدارة الجبائية لإسترجاع إيرادات جبائية هامة تستفيد منها خزينة الدولة فقد تم تأكيدها وهي صحيحة وحتى يتم ذلك تقوم مصالح الرقابة الجبائية بتنظيم عملية التحقيق وتحضيرها وتنفيذها بهدف إعادة تقويم الأسس الصحيحة الخاضعة للضريبة ومن ثم تحديد الإيرادات الجبائية الضائعة وإسترجاعها لتستفيد منها الخزينة كما تم التطرق إليه في الفصل الثاني .

### التوصيات والإقتراحات

- وعليه وفي ضوء النتائج السابقة يمكننا تقديم بعض التوصيات والإقتراحات التالية :
- إجمال القوانين المتعددة والمبعثرة هنا وهناك في وثيقة واحدة وتبسيطها بما يلزم من الشروحات الضرورية، مع إلغاء كافة أشكال التعارض والغموض الذي يكتنف العديد من النصوص القانونية و التنظيمية.
  - إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي للتهرب والغش الضريبيين و إيجاد صيغ قانونية جديدة لجميع الطرق و الأساليب المستحدثة التي يتم إستخدامها في هذا المجال عن طريق وضع إجراءات وقائية تهدف إلى منع المكلف من إستغلال الثغرات التي تشوب بعض نصوص التشريع الجبائي.
  - ضرورة تكيف النظام الجبائي الجزائري مع التحولات العالمية بالإستفادة من الإتجاهات الحديثة لتطوير أساليب الرقابة الجبائية.
  - من الضروري تبسيط النظام الجبائي ووضع أنظمة جديدة في مجال محاربة الغش الجبائي.

- تجسيد الإدارة الإلكترونية في النظام الجبائي الجزائري من أجل تعميم وتسهيل تداول المعلومات المتعلقة بالتشريع الضريبي وكذا تنويع طرق التسديد وتقنين إستعمال الشيكات بما فيها الشيك البريدي.
- تفعيل دور المرصد الوطني لمكافحة الرشوة بإمداده بصلاحيات وإمكانيات كبيرة ليكون مركز تجميع وتوفير كل المعلومات الضرورية حول هذه الظاهرة.
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، عن طريق القيام بحملات التوعية والندوات التحسيسية وتطوير أساليب التواصل بإنشاء مكاتب للعلاقات العامة تقوم بمساعدة المكلفين بالضريبة وخدمتهم من أجل نشر الثقافة الضريبية وزيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة بأهمية الضريبة ودورها الإقتصادي والإجتماعي .
- تكوين ورسكلة الأعوان المحققين من أجل متابعة المستجدات المتعلقة بالضرائب والمحاسبة.

الملحق رقم (1): التصريح صنف G 50

الضرائب والرسوم المحصلة فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر  
 تصريح يقوم مقام حافظة إقرار بالتسديد  
**IMPOTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE**  
**DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT**

الضريبة المحصلة فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر  
 Direction Générale des Impôts  
 Direction des Impôts de la Wilaya de ...  
 Inspection des Impôts  
 Recette des Impôts  
 Commune de ...  
 Article d'imposition

التاريخ الشهر 200... الفصل 200... MOIS DE TRIMESTRE 200...  
 للتذكير إجبارياً A RAPPELER OBLIGATOIREMENT

البيانات الشخصية  
 M (Nom et Prénom - raison sociale) (الاسم - اللقب - اسم الشركة)  
 Activité/Profession (النشاط أو المهنة)  
 Adresse (العنوان)

البيانات المهنية  
 رقم النشاط CODE ACTIVITE

الرموز من النشاط المهني	العمليات الإيجابية	رقم الأرباح	رقم الأرباح	رقم الأرباح	رقم الأرباح	رقم الأرباح	رقم الأرباح
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réduction de 50%						
C 1 A 13	Affaires sans réduction						
C 1 A 14	Affaires exonérées						
C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)						
Prélever le taux de réduction le cas échéant		TOTAL					
Catégories de revenus soumis au versement forfaitaire		Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en D.A.)			
C 1 C 10	Traitements, salaires, émoluments, primes, indemnités, rémunérations diverses		5%				
TOTAL							
Catégories de revenus soumis à une retenue à la source I.R.G. ou I.B.S.		Revenus imposables	Taux	Montant à payer (en D.A.)			
E 1 L 20	IRG/Traitements salariaux, pensions et rentes viagères		Barème				
E 1 L 30	IRG/Revenus des créances, dépôts et cautionnements		10%				
E 1 L 40	IRG/Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libération		15%				
E 1 L 60	IRG/Revenus des bons de caisse anonymes		50%				
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source		%				
E 1 M 30	IBS/Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)		24%				
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source		%				
(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.		TOTAL					

RECAPITULATION (EN DA) (تجميع بـ دج)

1 - TAP	C/500 026/A	0,00
2 - AP / IBS	C/201 001/M1	
3.1 - IRG salaires	C/201 001/I00	0,00
3.2 - IRG / Autres ret. sources	C/201 001/I01/A/B/C	0,00
3.3 - IBS/ Ret. à la source	C/201 001/M2 et 3	0,00
- TIC	C/201 003/303/A/B	
4 - Droits de timbre	C/201 002/201	0,00
5 - Autres	C/	
6 - TVA	C/500 020/A	0,00
MONTANT TOTAL A PAYER		0,00

الملحق رقم (2): التصريح صنف G 50 A

الضرائب والرسوم المحصلة فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر  
 تصريح يقوم مقام حافظة الإقرار بالتسديد  
**IMPOTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE**  
**DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT**

الضريبة المحصلة فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر  
 Direction Générale des Impôts  
 Direction des Impôts de la Wilaya de ...  
 Inspection des Impôts de ...  
 Recette des Impôts de ...  
 Commune de ...  
 Article d'imposition

التاريخ الشهر 200... الفصل 200... MOIS DE TRIMESTRE 200...  
 للتذكير إجبارياً A RAPPELER OBLIGATOIREMENT

البيانات الشخصية  
 M (nom et prénom - raison sociale) (الاسم - اللقب - اسم الشركة)  
 Activité / Profession (النشاط / المهنة)  
 Adresse (العنوان)

البيانات المهنية  
 رقم النشاط CODE ACTIVITE

Code	Opérations imposables	المعاملات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
C 1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réduction de 50%				0,00
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réduction de 30%				0,00
C 1 A 13	Affaires sans réduction				0,00
C 1 A 14	Affaires exonérées				0,00
C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)				0,00
Prélever autres taux de réduction le cas échéant		TOTAL	0,00		0,00

Code	Acomptes IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer (en DA)
E 1 M 10	Iex	Acompte provisionnel	
TOTAL			

Code	Opérations imposables	المعاملات الخاضعة للضريبة	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en DA)
E 1 L 20	IRG/ Traitements salariaux, pensions et rentes viagères			Barème	0,00
E 1 L 30	IRG/Revenus des créances, dépôts et cautionnements			10%	0,00
E 1 L 40	IRG/Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libération			15%	0,00
E 1 L 60	IRG/Revenus des bons de caisse anonymes			50%	0,00
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source			%	0,00
E 1 M 30	IBS/Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)			24%	0,00
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source			%	0,00
(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.		TOTAL	0,00		0,00

Code	Opérations imposables	المعاملات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00					0,00
TOTAL			0,00		0,00

Code	Opérations imposables	المعاملات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
					0,00
TOTAL			0,00		0,00

Code	Opérations imposables	المعاملات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
					0,00
TOTAL			0,00		0,00

RECAPITULATION (EN DA) (تجميع بـ دج)

1 - TAP	C/500 026/A	0,00
2 - AP / IBS	C/201 001/M1	
3.1 - IRG salaires	C/201 001/I00	0,00
3.2 - IRG / Autres ret. sources	C/201 001/I01/A/B/C	0,00
3.3 - IBS/ Ret. à la source	C/201 001/M2 et 3	0,00
- TIC	C/201 003/303/A/B	
4 - Droits de timbre	C/201 002/201	0,00
5 - Autres	C/	
6 - TVA	C/500 020/A	0,00
MONTANT TOTAL A PAYER		0,00

# قائمة الملاحق

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro. (Exemple : 325.626 DA = 325.620 DA)

## الرسم على القيمة المضافة TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

تسجيل أرقام الأعمال و المداخل بالدينار و العدد الأخير يراجع إلى المسطر. (مثال: 325.620 = 325.620 دج)

### A / Chiffres d'affaires imposables

الرمز Code	Opérations assujetties à la TVA	المعاملات الخاضعة الرسم على القيمة المضافة	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعسر Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المفروق (دج) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Biens, produits et denrées visées par l'article 23 du C. TCA					7%	0,00
E 3 B 12	Prestations de services visées par l'article 23 du C. TCA						0,00
E 3 B 13	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C. TCA						0,00
E 3 B 14	Actes médicaux						0,00
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers						0,00
E 3 B 16	Fourniture d'énergie						0,00
E 3 B 21	Productions : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA					17%	0,00
E 3 B 22	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA						0,00
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%						0,00
E 3 B 24	Professions libérales						0,00
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances						0,00
E 3 B 26	Prestations de téléphones et de téléx						0,00
E 3 B 28	Autres prestations de services						0,00
E 3 B 31	Débts de boissons						0,00
E 3 B 32	Productions : biens, produits et denrées visées par l'article 21 du C. TCA						0,00
E 3 B 33	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA						0,00
E 3 B 34	Tabacs et allumettes						0,00
E 3 B 35	Spectacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C. TCA						0,00
E 3 B 36	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C. TCA						0,00
E 3 B 37	Consommations sur place						0,00
<b>TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES</b>				<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

### B / Déductions à opérer

### C / TVA à payer

Réinitialiser le formulaire

Valider et imprimer

## الملحق رقم (3): التصريح صنف G01

نموذج ج رقم 1 (2016)

### الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

رقم التعريف الجبائي :  
رقم المادة :

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
المصلحة

الضريبة على الدخل الإجمالي  
سنة 20.....

ختم و تاريخ  
المصلحة

تصريح بوضع في  
مصلحة مقر نشاطكم  
قبل 1 ماي

### I - تعريف المكلف بالضريبة :

اللقب (1) :  
الأسماء :  
تاريخ و مكان الزيداد :  
المهنة :  
عنوان الإقامة المعتادة :  
إلى 1 جانفي 20 :  
إلى 1 جانفي 20 :  
(في حالة تغيير العنوان خلال السنة)

(1) بقضية لتسام المترجمات بتكر لقب الأسرة

### II - الحالة العائلية (إلى 1 جانفي من سنة فرض الضريبة)

أعزب(عزباء)  متزوج (ة)  أرمل (ة)  مطلق (ة)  (ضع علامة X في الحالة الملائمة لحالتك)

اللقب المعالي والاسم المعتاد للزوج :  
تاريخ و مكان ميلاد الزوج :  
تاريخ و مكان الطلاق :  
بالنسبة للزوجة انكر لقب الأسرة.

رقم التعريف الجبائي للزوج :  
عدد الأطفال الأحياء :  
عدد الأطفال المكفولين :  
رقم التعريف الجبائي للزوج :  
تاريخ و مكان ميلاد الزوج :  
تاريخ و مكان الطلاق :

### III - طلب فرض الضريبة المشتركة بين الزوج و الزوجة :

أنا المعضن أسطه :  
و كذا زوجتي المولودة :  
نطلب فرض الضريبة المشتركة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 20.....

إمضاء الزوجين

ملحوظة : فرض الضريبة المشتركة يحول الحق في تخفيض 10% من الدخل الإجمالي للضريبة (المادة 6.3 من ق.م.م.م.)

**4** مداخل رؤوس الأموال المنقولة :  
**1** القيم المنقولة :

1 ( فوائد القيم المنقولة، أسهم، حصص الشركاء، السندات، ربح ..... :  
ب) النسب المتوية و أصحاب مجلس إدارة الشركة (إستثناء التي لها طابع تجاري من وجهة النظر الضريبية) :  
ج) حصص الشركات ذات المسؤولية المحدودة :  
د) حصص القوائد في شركات الأشخاص التي اختارت التصريح الضريبية على الشركات :

2 مداخل الميون، القوائد، التصفيات و تحويلها أموال تجاري :  
1 ( المبلغ الخام :  
ب) نسبة القوائد التي تزيد عن 50 000 دج يمنح الحق في رخصة ضريبية :  
( المادة 104 من قس م ر م )  
المجموع الصافي الواجب تسجيله في التلخيص :

(\*) في حالة فرض الضريبة المشتركة بين المداخل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطلاق تحت القطعة

**5** الممرات و الأجور و العلاوات و المداخل و المكثف المنقولة :  
التهن المعمارية :  
التم : .....  
الزوجة (\*) : .....  
الأطفال المكثفين : .....

التم	الزوجة (*)	الأطفال المكثفين
.....	.....	.....

المبلغ المقبوضة نقدا : .....  
الإمتيازات المعينة ( قبل حسم اقتطاعات حث د ) من المصنفر) : .....

(\*) في حالة فرض الضريبة المشتركة بين المداخل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطلاق تحت القطعة

ب) مداخل مقبوضة خارج الجزائر مباشرة أو بحسبة غير مباشرة (\*) :  
( كحسب كشفا بين مبلغ المداخل حسب الفئة متجا ترتيب القوائد السابقة )

ج

المجموع الواجب تسجيله في التلخيص : .....

(\*) في حالة فرض الضريبة المشتركة بين المداخل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطلاق تحت القطعة

**V - تكاليف تحسب من الدخل الإجمالي (المادة 85 من قانون الضرائب المشتركة) :**  
1 قوائد القروض و الميون المقترضة لأغراض مهنية (\*) و عدا تلك المقترضة للإقتناء أو بناء المساكن :

الهيئات أو الأشخاص المستفيدة	تاريخ و طبيعة القوائد	القوائد المقترضة باستثناء صيغوات التسييدات السكنية
.....	.....	.....

المجموع الذي يحسم : .....

(\*) يتكاتف كل من التي التي تحسم على مستوى إحدى فئات المداخل المتضمن عليها في الإقرارات (د إلى ج)

**IV - تفصيل أصناف المداخل الخاضعة للضريبة :**  
1 مداخل عقارية متقنية من إيجارات الممتلكات المنقولة و العر المنقولة :  
(إيجارات الأماكن المؤقتة يدعى التصريح بها في الفقرة 3 أدناه)  
عناوين الممتلكات : .....

(\*) في حالة فرض الضريبة المشتركة بين المداخل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطلاق تحت القطعة

**2** المداخل الفلاحية المستحصلة من الإستثمار المباشر :  
عناوين المستثمرات : .....

لمستثمراتكم	لمستثمرات (زوجهكم) (*)	لمستثمرات أطفالكم
.....	.....	.....

الدخل الجزائي للسنة المدنية : .....

المجموع الواجب تسجيله في التلخيص : .....

(\*) في حالة فرض الضريبة المشتركة بين المداخل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطلاق تحت القطعة

**3** أرباح مهنية :  
المهن المعمارية :  
التم : .....  
الزوجة (\*) : .....  
الأطفال المكثفين : .....

ربح السنة : .....  
عجز السنة : .....

التم	الزوجة (*)	الأطفال المكثفين
.....	.....	.....

المجموع الواجب تسجيله في التلخيص : .....

(\*) في حالة فرض الضريبة المشتركة بين المداخل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطلاق تحت القطعة

**2** حسمات أخرى مرخص بها قانونيا :  
(إستثناء التكاليف المسومة من المداخل الفوقية)  
- نفقات الإحتطام : .....  
- إظهار الكميات المقترضة من طرف الملك المتجر : .....  
- إشتراكات كميات التسييد و التسييدات المسددة بصفة شخصية : .....

المجموع : .....

**VI - تلخيص المداخل :**  
1 مداخل غير معينة :  
- مداخل عقارية : .....

2 مداخل معينة :  
- مداخل فلاحية : .....  
- أرباح مهنية : .....  
- مداخل رؤوس الأموال المنقولة : .....  
- الممرات و الأجور : .....  
- مداخل مقبوضة خارج الجزائر مباشرة أو غير مباشرة : .....

مجموع المداخل المعينة : .....

تكاليف تحسب :  
1 - قوائد القروض و الديون : .....  
2 - حسمات مرخص بها : .....

المجموع التكاليف : .....

الفرق أو الدخل الصافي الإجمالي (مجموع المداخل المعينة - مجموع التكاليف) : .....

الإقتطاعات من المخصر المترتبة التي تقول الحق في الإحصاء الضريبي المتضمن من الضريبة على الدخل الإجمالي السنوي	المبلغ
- الممرات و الأجور : .....	.....
- مداخل رؤوس الأموال المنقولة : .....	.....
- الأرباح المدفوعة من طرف الدولة و الجماعات المحلية و الهيئات العمومية و المؤسسات لفائدة الأشخاص التي تمارس نشاطاً تابعاً للمين الحرة : ..	.....

مجموع الإقتطاعات التي تحسم : .....

الملحق رقم(4):تصريح صنف G12

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G12 bis

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE :  
INSPECTION DE :  
RECETTE DE :  
COMMUNE DE :  
CPI DE :

المديرية العامة للضرائب  
مديرية الضرائب لولاية :  
مفتشية :  
قبضة :  
بلدية :  
مركز الضرائب الجاوي :

**التصريح برقم الأعمال التقديري للضريبة الجزائرية الوحيدة لسنة : .....**  
**DECLARATION PREVISIONNELLE DE L'IFU AU TITRE DE L'ANNEE : .....**  
الفترة من : ..... إلى : .....  
Période du ..... au .....  
(تصريح يودع آخر أجل 30 ديسمبر لسنة بداية النشاط)  
(المكلفين الجدد بالضريبة)  
(Déclaration à souscrire au plus tard le 30 décembre de l'année du début de l'activité)  
(NOUVEAUX CONTRIBUABLES)

**I - IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE**

- Nom, Prénom : الاسم و التلقب :  
- Raison sociale : اسم الشركة :  
- Activité exercée : طبيعة النشاط :  
- Autres activités : نشاطات اخرى :  
- Activité exonérée (ANSEJ - CNAC - ANGEM) : نشاط معفى :  
- Adresse du lieu d'exercice de l'activité : عنوان النشاط :  
- Adresse du domicile de l'exploitant : عنوان إقامة المكلف بالضريبة :  
- Numéro NIF : رقم التعريف الجبائي :  
- Numéro du RC : رقم السجل التجاري :  
- Code d'activité : رمز النشاط :  
- Numéro de la carte d'artisan : رقم بطاقة الحرفي :  
- Numéro d'article d'imposition : رقم المادة :  
- Numéro de téléphone : رقم الهاتف :  
- E-mail : البريد الإلكتروني :  
- Numéro CB / CCP : رقم الحساب البنكي \ الحساب البريد الجاوي :

**II - SALAIRES**

- Nombre de personnes employées \* : عدد الأشخاص الموظفون \* :  
- Montant des salaires versés \* : مبلغ الأجر المدفوعة \* :  
- Montant des charges sociales versées \* : مبلغ الأعباء الاجتماعية المدفوعة \* :

\* Ces informations doivent concerner l'année d'activité N  
\* هذه معلومات يجب ان تعلق بالسنة N

1

**III - CHIFFRES D'AFFAIRES PREVISIONNELS**

طبيعة النشاط Nature Activité عملية الإنتاج و بيع السلع Activité de production et vente de biens نشاطات اخرى Autres activités المجموع Total	رقم الأعمال التقديري CA prévisionnel	المعدل Taux	مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة Montant IFU
		5%	0
		12%	0
	0		0

في .....  
A ..... le .....

ختم و إمضاء المكلف بالضريبة  
Cachet et signature du contribuable

الدفعة الكلية لمبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة  
VERSEMENT INTÉGRAL DE L'IFU ( ) / MINIMUM D'IMPOSITION (10.000 DA / 5.000 DA )  
رقم القسيمة : .....  
Date : .....  
ختم و إمضاء القايض :  
Cachet et signature du RECEVEUR :

في .....  
A ..... le .....

ختم و إمضاء المكلف بالضريبة  
Cachet et signature du Contribuable

2

الملحق رقم (5): تصريح بالوجود

تاريخ الإستلام

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المعيرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب

ولاية .....

تصريح بالوجود

يكتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى:

1) - الضريبة على أرباح الشركات  
- الضريبة على الدخل الإجمالي

الإسم واللقب أو التسمية :  
اسم الشهرة التجاري :  
عنوان المقر الإجمالي :  
رقم السجل التجاري :  
رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد :  
رقم الجبائي :  
عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) :  
صفة المصروح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) :  
تاريخ بدء النشاط :

الشكل القانوني للشركة

(ضع علامة في الخانة المناسبة)

مؤسسة فردية

شركة مغفلة

شركة التضامن

شركة مدنية مؤنثة

جمعية بالمشاركة

شركة ذات مسؤولية محدودة

شركة المساهمة

شركة أجنبية - فكر الشكل القانوني :

مؤسسة تعاونية

مؤسسة عمومية (شركة)

مؤسسة عمومية

شركة ذات الإقتناء المختلط

وحدة اقتصادية محلية (ولاية أو بلدية)

أخرى :

طبيعة النشاط الرئيسي :  
نشاطات ثانوية أخرى :  
عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى :  
مكان مسك المحاسبة :  
إسم وعنوان المحاسب :

(1) اشطب الخانات غير المناسبة  
(2) يقتصر على الشركات الأجنبية رقم ضريبة القيمة المضافة أو رقم الضريبة على القيمة المضافة  
يشهد بصحته من طرف المصروح الممضي لصفحه الذي يعترف بإطلاع على التزاماته الجبائية.

في الإسماء

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى  
المالية لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب  
الزمت.

الملحق رقم (6): بطاقة معلومات

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE  
MINISTRE DES FINANCE  
Direction Générale des Impôts

FICHE DE RENSEIGNEMENTS

Sur la solvabilité du redevable vérifié  
(Personne Physique et Personne Morale)

Désignation du redevable (nom, prénom / raison sociale) :  
Adresse <sup>1</sup> :  
N° de l'identifiant fiscal :  
Activité du redevable :  
Nom et adresse du gérant :  
Nom et adresse du propriétaire du fond de commerce <sup>2</sup> :

I – Biens immobiliers (Terrains, Maisons d'habitations, appartement, etc.)  
Appartenant au Redevable vérifié

Nature	Adresse	Année d'acquisition ou de création

<sup>1</sup> Adresse : Activité et Domicile .

<sup>2</sup> Cas où l'exploitant n'est pas le propriétaire (et disposition de l'article 374 du C.I.D).



**II – Matériel de transport, voiture de tourisme, etc.  
Appartenant au Redevable vérifié**

Nature (marque et type)	Date d'acquisition
.....	.....
.....	.....
.....	.....

**III – Stocks**

Valeur portée à la ligne du bilan	Adresse de l'entrepôt ou du magasin
.....	.....
.....	.....
.....	.....

**IV – Créances**

Administration organisme public outre	Comptable assignataire	Numéro et date du marché <sup>1</sup>	Montant total	N° CCP ou compte bancaire
.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....

**V – Biens immobiliers (Terrains, Maisons d'habitations, appartement, etc.)**

Numéro et nature du compte	Centre de CCP, banque et adresse de l'agence ou de la caisse d'épargne	Observations
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....

<sup>1</sup> Il y a lieu de vérifier également l'existence d'avenant au contrat initial de marché public.

**VI – Rappel des droits et pénalités**

Année	Impôts et taxes	Montant des droits rappelés	
		Droits simples	pénalités
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....

A découper

.....

Date de l'envoi de la fiche de  
Renseignements au receveur des Impôts :

.....

Accusé de réception à renvoyer  
Au service émetteur

Cachet et signature  
du Receveur

## الملحق رقم (7): بطاقة بداية عملية التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE  
Série O N° 23  
Ministère des Finances  
Direction Générale des Impôts

**Fiche de début des travaux  
De vérification**

..... le .....

Numéro de l'affaire ..... N° d'article d'imposition .....

Numéro d'identification statistique .....

Nom et Prénom ou Raison Sociale .....

Activité .....

Adresse ..... Tél .....

Avis de vérification de comptabilité N° ..... du .....

Remis ou Reçu le .....

Période à vérifier du ..... au .....

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs:

M .....

M .....

M .....

Date de début des travaux préparatoires .....

Date du contrôle inopiné (1) .....

Date d'intervention sur place (contrôle au fond) .....

Lu et approuvé : Le Chef de Service Les Vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

## الملحق رقم (8) إشعار بالتحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE  
MINISTÈRE DES FINANCES  
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS  
CENTRE DES IMPÔTS DE LA WILAYA DE TISSEMSILT  
SERVICE PRINCIPAL DU CONTRÔLE & RECHERCHE

## AVIS DE CONTRÔLE

Référence N 09 /CDI/SPCR/S.C/2016

Lettre  
avec A.RA. Monsieur : Yahi abdel kader  
EIBH/TCE  
352 lotissement cite el Mardja  
TISSEMSILT

Le : 07.01.2016

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre siège social, le 17/02/2016 à 11.00, pour procéder à des opérations d'une vérification de comptabilité du 01/01/2012 au 31/12/2015 au titre des exercices 2011/2012, 2012/2013, 2013/2014 et 2014/2015 se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TVA – TAP – IRG – IRG/Salaires, 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 sur 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.

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable et modifications apportées par les dispositions des lois de finance et lois de finance complémentaires pour les années 2014, 2015 et 2016.

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

Le Chef de Service

Nom et prénom de chef de brigade

Nom & Grade du Vérificateur

Nom et prénom de l'inspecteur

I.C

Nom et prénom de l'inspecteur

I.C

\* voir texte au verso.

الملحق رقم (9) : محضر معاينة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

الولاية العامة للخراتيب

مديرية الضرائب لولاية

مكتبية السيد ك

رسم منطقة

**محضر معاينة**

المراد 185 و 204 من قانون الضرائب المطبق بقانون 585  
المراد 34 و 35 من قانون الضريبة لسنة 2003

في اليوم ..... من شهر ..... سنة .....  
على الساعة ..... من بعد الظهر / من بعد الصباح  
بيننا نحن الملاحظين أسفله :-

الملاحظون : السيد .....  
السجل من طرف : .....  
للتصديق بمعاينة ميدانية  
تاريخ : 11 جوان 2003

و بعد نهاية التدقيق، بناءً على هذا المظهر في اليوم و الشهر المذكورين أعلاه و دعوات السيد  
الأسطفاك مسدا و الذي أنفق - رهن - 100 و صرح بمقابل :

و يطلب منا، منكم، اعتماد هذا المحضر مقابل و عمل التوقيع

إشهاد الملاحظين

إشهاد للعدل

1- السيد .....  
2- السيد .....  
3- السيد .....  
4- السيد .....  
5- السيد .....  
6- السيد .....  
7- السيد .....  
8- السيد .....  
9- السيد .....  
10- السيد .....

الملحق رقم (10): طلب توضيحات

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances  
Direction Générale des Impôts  
Direction des impôts de la  
Wilaya de .....  
Sous Direction du Contrôle Fiscal  
Bureau de Recherches et Vérifications  
N° ..... / .....

Monsieur :.....  
.....

Avis de vérification N° ..... Du :.....

DEMANDE DE JUSTIFICATIONS

En application des dispositions des articles 187 et 131 bis du code des impôts directs et taxes assimilées, nous avons l'honneur de vous demande des justifications de revenus de (s) année (s) :

..... précisées ci-dessous.....  
.....  
.....

Vous avez à nous faire parvenir votre réponse dans un délai de 30 jours. L'absence de réponse de votre part contrainte en vertu de l'article 131 du C.I.D. l'établissement d'office impositions.

Vous avez à nous faire parvenir votre réponse dans un délai de 30 jours. L'absence de réponse de votre part contrainte en vertu de l'article 131 du C.I.D. l'établissement d'office impositions.

Accusé réception de l'intéressé  
(date et signature)

Les Vérificateurs

## الملحق رقم (11): تقرير التحقيق في المحاسبة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE Série O N° 15Ministère des Finances  
Direction Générale des Impôts  
Direction des Impôts de la  
Wilaya de .....Identifiant Fiscal  
Code Territoire  
Code Activité  
Numéro d'Article**RAPPORT  
DE  
VERIFICATION DE COMPTABILITE**

N° ..... / .....

Entreprise Vérifiée : .....  
Activité : .....  
Adresse : .....Brigade de Vérification N° .....  
Agents Vérificateurs : .....**A / GENERALITES**

## 1° / Renseignements relatifs à l'Entreprise vérifiée

- Forme juridique
- Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle
- Désignation de l'exploitant – du gérant – du directeur général
- Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL
  - Associé Majoritaire –
  - Associé Minoritaire –
  - Non Associé –
- Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales
- Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire.

**C / CLOTURE DE LA VERIFICATION**

## 1° / Observations sur les résultats de la vérification :

- Du chef de Brigade
- De la sous-direction chargée du contrôle fiscal

## 2° / Conclusion de la vérification :

- Moralité fiscale de l'entreprise vérifiée
- Caractère des infractions relevées et des rehaussements appliqués (existence ou non de manœuvres frauduleuses – infraction répétées)
- Collaboration des dirigeants de l'entreprise vérifiée durant l'intervention (incidents éventuels, opposition à contrôle, etc...)

**D / CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE  
(Direction Régionale des Impôts)**

1° / Date du contrôle du rapport de vérification

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

3° / Observation de la Direction Régionale des Impôts

4° / Réponse de la Direction des Impôts de Wilaya

5° / Décision proposée par la D. R. I.

**2° / Renseignements relatifs au dossier fiscal**

- Position fiscale :

Impôts directs:

T. C. A.

- Gestion du dossier fiscal

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

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

- Vérifications de comptabilité

- Périodes vérifiées

- Recherches extérieurs dans le cadre de la présente vérification

- Nombre de demandes

- Nombre de recoupements reçus

- Observations éventuelles

- Autres observations

## الملحق رقم (12): إشعار بالتقويم بعد التحقيق

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

**CENTRE DES IMPOTS DE LA WILAYA DE TISSEMSILT**  
**SERVICE PRINCIPAL DU CONTROLE ET RECHERCHE**

**Notification de Redressements Suite à la Vérification de Comptabilité**

Référence: N° 011/CDI/SPCR/ 2017

Lettre  
avec A.R

A. Monsieur :

Yahi Abdel kader  
ETBE/TCE  
352 lotissement cite el Maradja  
TISSEMSILT

**TISSEMSILT LE : 17.01.2017**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N°156 du 11.07.2016, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du 01/01/2012 au 31/12/2015 au titre des exercices 2011/2012, 2012/2013, 2013/2014 et 2014/2015 se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TVA - TAP - IRG - IRG/Salaires.

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, comme vous pouvez solliciter l'arbitrage du Chef du Centre des impôts 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 (Article 60 alinéa 6 de la loi de finances 2002).

La présente notification comporte (11) feuillet (s), y compris celui-ci.

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

**Le Chef de Service**

Nom et prénom de chef de brigade

**Nom & Grade du Vérificateur**

Nom et prénom de l'inspecteur

I.C

Nom et prénom de l'inspecteur

I.C

## الملحق رقم (13) : إشعار بالتقويم النهائي بعد التحقيق

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE & POPULAIRE**  
**MINISTRE DES FINANCES**  
**DIRECTION GENERALE DES IMPOTS**  
**DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE TISSEMSILT**  
**CENTRE DES IMPOTS DE TISSEMSILT**  
**SERVICE PRINCIPAL DU CONTROLE & RECHERCHE**

**Notification Définitive de Redressements**  
**suite à la vérification de comptabilité**

Référence N° 24 /CDI/SPCR/2017

Lettre  
avec A.R

A. Monsieur :

Yahi Abdel kader  
ETBE/TCE  
352 lotissement cite el Maradja  
TISSEMSILT

**Le : 07.02.2017**

Conformément à la réglementation en vigueur le défaut de réponse dans un délai de trente (30) jours équivaut à une acceptation tacite. Nous avons l'honneur de vous informer que les bases de redressements envisagées pour les exercices 2011/2012 et 2012/2013 et 2013/2014 et 2014/2015 contenues dans la notification primitive sont devenues définitives.

La présente notification comporte (05) feuillet (s), y compris celui-ci.

Veillez, Agréer Monsieur nos salutations distinguées.

**Nom & Grade du Vérificateur**

Nom et prénom de chef de brigade

**Le Chef de Service**

Nom et prénom de l'inspecteur

I.C

Nom et prénom de l'inspecteur

I.C

- 1- أحمد الزايد شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- 2- أعاد حمود القيسي، المالية والتشريع الجبائي، الطبعة التاسعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- 3- بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 4- بن اعمار منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- 5- بن اعمار منصور، الرسم على القيمة المضافة، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 6- بن اعمار منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- 7- بن زارع رابح، المسؤولية الجبائية لمسيرى الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2014.
- 8- الحاج طارق، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- 9- حسن الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار المحمدية، الجزائر، 2001.
- 10- حميدة بوزيدة، جباية مؤسسة (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة - الرسم على القيمة المضافة)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 11- خبابة عبد الله، أساسيات في إقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2009.
- 12- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- 13- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.
- 14- سوزي عادل ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على إقتصاديات الدول النامية، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008.
- 15- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، 2009.
- 16- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000.

- 17- شبياكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997.
- 18- عادل فليح علي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007.
- 19- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، 2012.
- 20- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطي، الجزائر، 2009.
- 21- علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة (في مواجهة الأنشطة غير المشروعة)، مكتبة بستان المعرفة، الإسكندرية، 2008.
- 22- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2006.
- 23- عوادي مصطفى. زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة سخري، الوادي، الجزائر، 2011.
- 24- فوزت فرحات، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، الطبعة الأولى، لحسون للنشر والتوزيع، بيروت، 1997.
- 25- فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 26- قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، العراق، 2008.
- 27- لعيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- 28- مُجّد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- 29- مُجّد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الي التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 30- مُجّد عباس محززي، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010.
- 31- مُجّد عباس محززي، إقتصاديات الجباية والضريبة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- 32- مُجّد عباس محززي، إقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008.
- 33- مُجّد عناب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
- 34- محي مُجّد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة حالة مقارنة)، مكتبة الاشعاع، الإسكندرية، 2002.



- 35- ناصر دادي عدون، يوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
- 36- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- 37- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- 38- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، 2015.
- 39- يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دارهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

### المذكرات

- 1- أوهيب بن سالمة يقوت، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003/2002.
- 2- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008/2009.
- 3- بلوافي عبد المالك، أثر الإصلاح الإقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري ( الفترة 1992-2008)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية، وهران، الجزائر، 2011/2012.
- 4- بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجبائية العقارية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012/2011.
- 5- بن صفحي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2014/2013.
- 6- بوزيد سفيان، عوائد التحصيل الجبائي ومساهمتها في الميزانية العامة للدولة (دراسة حالة الجزائر 2000-2010)، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2016/2015.
- 7- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2010/2009.
- 8- ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2012/2011.

- 9- داودي مُجَد ، الإدارة الجبائية والتحصيل الجبائي ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير ، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2006/2005.
- 10- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة(حالة ولاية الوادي)، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر، 2007/2006.
- 11- رضا خلاصي ، المراجعة الجبائية ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1999/2000.
- 12- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة ، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان ، الجزائر، 2013/2012.
- 13- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي )، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ، جامعة مُجَد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012/2011.
- 14- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي(دراسة حالة مصلحة الأبحاث والمرجعيات بسكرة)، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة مُجَد خيضر بسكرة، 2015/2014
- 15- شريف مُجَد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر 2010/2009.
- 16- طالبي مُجَد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري (الفترة 1995-1999) ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2002/2001.
- 17- العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية( حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس ، المدية ، الجزائر، 2008/2007.
- 18- عزوز علي، أليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي (الواقع والتحديات)، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2014/2013.
- 19- عيسي بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ( دراسة حالة مديرية الضرائب )، مذكرة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2002/2001.

- 20- قاسمي مريم، إصلاح هياكل إدارة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2014/2013.
- 21- قتال عبد العزيز ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي (حالة الجزائر 2003الي2008)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس المدية، الجزائر، 2009/2008.
- 22- قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة (للفترة 2009-2010)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012/2011.
- 23- قنادزة جميلة، الجبائية البترولية في الجزائر، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2011/2010 .
- 24- كمون عبدالرحمان، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ، معهد العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير ، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2000/1999.
- 25- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وإنعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر (دراسة حالة ولاية تيارت)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012/2011 .
- 26- لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ( دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011/2010
- 27- مجاهد بوفلجة ، إيرادات الجماعات المحلية وأثر الرقابة الجبائية عليها (واقع بلدية ندرومة)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان، الجزائر، 2015/2014.
- 28- محمد علاوي ، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب في الجزائر ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.
- 29- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002.

- 30- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2013/2012.
- 31- نصيرة يحياوي، الغش والتهرب الجبائين ، مذكرة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية ، جامعة الجزائر، 1998/1999.
- 32- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.
- 33- ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش(حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2002/2001.
- 34- يحيى لخضر، دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية(حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة) (2003-2005) ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2007/2006.

#### مجالات وجرائد

- 1- أحمد كاظم سندو الحسناوي، أثر تغير الأسعار الضريبية والسماحات الشخصية في الحصيلة الضريبية ، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العدد 3 ، العراق ، 2015.
- 2- بشار سلمان مطرود ، سالم عواد هادي ، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ، مجلة دراسات مالية ومحاسبية ، جامعة بغداد العراق، العدد 33، سبتمبر 2015.
- 3- بلواضح الجيلاني، سعدي يحيى ، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة ،مجلة سداسية ،العدد 12، جوان 2014.
- 4- بن صغير عبدالمومن، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر، مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد الأول، مجلة خاصة ، 2013.
- 5- خلود هادي عبود الربيعي، أرشد مكى رشيد، تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات مالية ومحاسبية ، جامعة بغداد، العدد 24 ، جامعة بغداد، جويلية 2013.
- 6- سليمان الدالي، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين ، جامعة تشرين ، العدد 1، سوريا ، 2015 .

- 7- سمية قحموش ، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريجات الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة)، *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية*، العدد 6 ، ديسمبر 2016.
- 8- سهام مُحمَّد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية، *مجلة الاقتصاد الخليجي*، جامعة البصرة ، العدد 19، العراق، 2011.
- 9- صباح صابر مُحمَّد خوشانو، تحليل فلسفة العلاقة بين سياسة التحاسب الضريبي في المديرية العامة للضرائب لاقليم كوردستان و العراق وأسباب التهرب الضريبي ، *مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية*، جامعة الأنبار ، العدد 14، العراق، لسنة 2015.
- 10- عبدالباسط علي جاسم ، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الادارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي ، *مجلة الرافدين للحقوق* ، جامعة الموصل ، العدد 41، العراق ، 2009.
- 11- عطية الشويرف، عادل أممَّحَّد الشويرف، العوامل الشخصية المؤثرة على الالتزام الضريبي للممول، *مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية*، العدد السابع، الجامعة الاسمية الاسلامية، ليبيا، جوان 2016.
- 12- قاسم مُحمَّد عبدالله، نجم عبد عليوي ، التهرب الضريبي في العراق : الأسباب وسبل المعالجة، *مجلة القاديسية للعلوم الإدارية والإقتصادية*، جامعة القاديسية ، العدد 3 ، العراق، 2011
- 13- لعلاوي مُحمَّد جمال، أ.زنان السعيد، التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري (دراسة تطبيقية على الفارق في معدل الرسم لنشاط الاشغال العمومية والبناء مديرية الضرائب لولاية المسيلة)، *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية*، جامعة أم البواقي ، العدد 6، الجزائر، ديسمبر 2016.
- 14- منصور الفيتوري حامد، إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي، *مجلة البحوث القانونية* ، جامعة مصراتة ، العدد الأول، ليبيا، أكتوبر 2015 .
- 15- ناصر مراد ، تقييم الاصلاحات الضريبية في الجزائر، *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، جامعة دمشق، العدد 2 ، 2009، ص184.
- 16- وشان أحمد، بلعزوز بن علي ، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية بالإشارة إلى حالة الجزائر ، *الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية* ، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، العدد 17 جانفي 2017.

17- يسري مهدي حسن السامرائي ، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الأنبار، العراق، 2012 .

القوانين والمراسيم

- 18- الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، الجزائر
- 19- قانون 90-36 يتضمن قانون المالية 1991، الجريدة الرسمية ، عدد 57، 31/ 12/ 1991.
- 20- قانون 95-27 يتضمن قانون المالية لسنة 1996، الجريدة الرسمية، عدد 82، الجزائر، 31/ 12/ 1995.
- 21- قرار يحدد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب ، الجريدة الرسمية ، عدد 44، الجزائر، 08/ 07/ 2007.
- 22- قرار يحدد الاختصاص الاقليمي للمصالح الجهوية للأبحاث والمرجعات ، الجريدة الرسمية، عدد 44، الجزائر، 08/ 07/ 2007.
- 23- قرار يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، عدد 20، الجزائر، 29/ 03/ 2009.
- 24- قرار يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، الجريدة الرسمية ، عدد 79، الجزائر، 19/ 10/ 1998.
- 25- مرسوم تنفيذي 02-303 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، الجريدة الرسمية، عدد 64، الجزائر، 29/ 09/ 2002.
- 26- مرسوم تنفيذي 06-327 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، الجريدة الرسمية ، عدد 59، الجزائر، 24/ 09/ 2006.
- 27- مرسوم تنفيذي 13-84 يحدد كفاءات تنظيم وتسير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخلفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة ، الجريدة الرسمية ، عدد 9، الجزائر، 10/ 02/ 2013 .
- 28- مرسوم تنفيذي 91-60 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، الجريدة الرسمية ، عدد 09، الجزائر، 27/ 04/ 1991.

- 29- مرسوم تنفيذي 98-228 يعدل ويتمم مرسوم تنفيذي 95-55 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية،  
الجريدة الرسمية، عدد 51، الجزائر، 1998/07/15.
- 30- مرسوم رئاسي رقم 15-247 يتضمن قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية،  
عدد 50، الجزائر، 2015/09/20.
- 31- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2016.
- 32- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على رقم الاعمال، الجزائر، 2016.
- 33- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على القيمة المضافة، الجزائر، 2016.
- 34- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب والرسوم المماثلة، الجزائر، 2016.
- 35- مرسوم تنفيذي 03-195 يعدل ويتمم المرسوم 01-60 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية  
وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، عدد 30، الجزائر، 10/04/2003.
- 36- قانون 01-21 يتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، عدد 64، الجزائر، 2002/09/29.
- 37- أمر 08-02 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية، عدد 08،  
الجزائر، 2008/07/27.
- 38- قانون 06-24 يتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية، عدد 85، الجزائر، 2007/12/26.
- 39- قانون 13-08 يتضمن قانون المالية لسنة 2013، الجريدة الرسمية، عدد 68، 2013/12/31.
- 40- قانون 08-21 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، الجريدة الرسمية، عدد 74، الجزائر،  
2008/12/31
- 41- قانون 09-09 يتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية، عدد 78، الجزائر، 2009/12/31.
- 42- قانون 07-11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، عدد 74، الجزائر، 2007/11/25.
- 43- مرسوم تنفيذي رقم 08-156 يتضمن تطبيق القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة  
الرسمية، عدد 68، الجزائر، 2013/12/31.
- 44- القرار الوزاري المشترك الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية،  
العدد 20، الجزائر، 2009/03/29.

- 1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، إجراءات مراقبة الضريبة، الجزائر، نشرة 2016.
- 2- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
- 3- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، الجزائر، 2016.
- 4- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، الجزائر، 2003.
- 5- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، الجزائر، 2006.
- 6- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، الجزائر، 2013.
- 7- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، تنظيم ومهام مركز الضرائب، الجزائر، نشرة 2016.

### المراجع باللغة الأجنبية

#### THESES ET MEMOIRES

- 1- Ait Belkacem Chérif, **les nouvelles approches de lutte contre la fraude fiscale (Cas de l'Algérie)**, mémoire de fin d'études ,IEDF koléa, 2007.
- 2- Benadda Fethy , **l'audit fiscal, mémoire de fin d'étude** , IEDF koléa, 2004.
- 3- chabali omar ,**technique de vérification de comptabilité**, mémoire de fin d'étude, IEDF, koléa, 2004
- 4- Kharroubi kamel, **le contrôle fiscale comme un outil de lutte contre la fraude**, mémoire de magister, faculté économique ,sciences de gestion, et sciences commerciales, Oran, 2010/2011

#### DOCUMENT

- 1- Ministre des finances, direction générale des impôts, **La lettre n°75**, Alger, 2014.
- 2- Ministre des finances, direction générale des impôts, **La lettre n°58**, Alger, 2012.
- 3- Ministre des finances, direction générale des impôts, **La lettre n°30**, Alger, 2008.
- 4- Ministre des finances, direction générale des impôts, **La lettre n°54**, Alger, 2012.
- 5- Ministre des finances, direction générale des impôts, **La lettre n°64**, Alger, 2012.
- 6- Ministre des finances, direction général des impôts, direction de recherche et vérification, **circulaire N°52** du 22/02/1994.



7- Ministre des finances, direction général des impôts, direction de recherche et vérification, charte du contribuable vérifié, Alger, 2014.

**+ SITE WEB**

1- <http://www.mfdgi.gov.dz>

2- <http://www.univ-soukahras.dz>

3- <http://www.joradp.dz>