وزارة التعليـــــــم العـــــــــالي والبـــحث العـــــلمي
المركـــــز الجـــــــــامعي عبد الحفيظ بوالصوف
ميـــــــــلة

القسم: علوم التسيير
الميدان : العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
الشعبة: علوم التسيير
التخصص : مالية و بنوك

المرجع : ...../2017

مذكرة بعنـــــــــــــــــــــــــوان :

التحقيق في المحاسبة كآلية للحد من الغش الضريبي

دراسة حالة: المديرية الفرعية للرقابة الجبائي ــ ميلة ــ (2016-2012)

مذكـــــــــــــــرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص " مالية و بنوك "

إعداد الطالبتين :
-جـامـع زهرة
-جعريط إبتسام

تحت إشراف الدكتور(ة):
د - حراق مصباح

لجنة المناقشة :

اسم ولقب الأستاذ	الجامعة	الصفة
عقون شراف	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف	رئيسا
عاشوري نعيم	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف	مناقشا
حراق مصباح	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف	مشرفا ومقررا

السنة الجامعية: 2017/2016

وزارة التعليـــــــم العـــــــــالي والبـــحث العـــــلمي
المركـــــــز الجـــــــــامعي عبد الحفيظ بوالصوف
ميـــــــــــلة

المرجع : ...../2017

القسم: علوم التسيير
الميدان : العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
الشعبة: علوم التسيير
التخصص : مالية و بنوك

مذكرة بعنـــــــــــــــــــــــــوان :

التحقيق في المحاسبة كآلية للحد من الغش الضريبي

دراسة حالة: المديرية الفرعية للرقابة الجبائي ــ ميلة ــ (2012-2016)

مذكـــــــــــــــرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص " مالية و بنوك "

إعداد الطالبتين :
-جـامــع زهـرة
-جعريط إبتسام

تحت إشراف الدكتور(ة): :
د - حراق مصباح

لجنة المناقشة :

اسم ولقب الأستاذ	الجامعة	الصفة
عقون شراف	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف	رئيسا
عاشوري نعيم	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف	مناقشا
حراق مصباح	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف	مشرفا ومقررا

السنة الجامعية: 2017/2016

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿٢٨٤﴾ ءَامَنَ ٱلرَّسُولُ بِمَآ أُنزِلَ
إِلَيۡهِ مِن رَّبِّهِۦ وَٱلۡمُؤۡمِنُونَۚ كُلٌّ ءَامَنَ بِٱللَّهِ وَمَلَٰٓئِكَتِهِۦ وَكُتُبِهِۦ
وَرُسُلِهِۦ لَا نُفَرِّقُ بَيۡنَ أَحَدٖ مِّن رُّسُلِهِۦۚ وَقَالُواْ سَمِعۡنَا
وَأَطَعۡنَاۖ غُفۡرَانَكَ رَبَّنَا وَإِلَيۡكَ ٱلۡمَصِيرُ ﴿٢٨٥﴾ لَا يُكَلِّفُ
ٱللَّهُ نَفۡسًا إِلَّا وُسۡعَهَاۚ لَهَا مَا كَسَبَتۡ وَعَلَيۡهَا مَا ٱكۡتَسَبَتۡۗ
رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذۡنَآ إِن نَّسِينَآ أَوۡ أَخۡطَأۡنَاۚ رَبَّنَا وَلَا تَحۡمِلۡ
عَلَيۡنَآ إِصۡرٗا كَمَا حَمَلۡتَهُۥ عَلَى ٱلَّذِينَ مِن قَبۡلِنَاۚ رَبَّنَا وَلَا
تُحَمِّلۡنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِۦۖ وَٱعۡفُ عَنَّا وَٱغۡفِرۡ لَنَا وَٱرۡحَمۡنَآۚ
أَنتَ مَوۡلَىٰنَا فَٱنصُرۡنَا عَلَى ٱلۡقَوۡمِ ٱلۡكَٰفِرِينَ ﴿٢٨٦﴾

البقرة (285-286)

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

﴿ من أراد الدنيا فعليه بالعلم، ومن أراد الآخرة فعليه بالعلم، ومن أرادهما معا فعليه بالعلم﴾

دعـــــــــاء

اللهم انفعنا بما علمتنا ويسر لنا سبيل العلم يا رب علمنا أن نحب الناس كلهم، وعلمنا أن نحاسب أنفسنا قبل أن نحاسب غيرنا، اللهم علمنا أن التسامح هو أكبر مراتب القوة، وأن الانتقام هو أول مظاهر العنف

يا رب لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجحنا، ولا باليأس إذا أخفقنا بل فكرنا دائما أن الإخفاق هو التجربة التي تسبق النجاح.

يا رب إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ تواضعنا

وإذا أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ اعتزازنا بكرامتنا

وإذا أسأنا يا رب إلى الناس فامنحنا شجاعة الاعتذار، وإذا أساء الناس إلينا فامنحنا شجاعة العفو.

آمين يا رب العالمين.

كلما أدبني الدهر أراني نقص عقلي

وإذا ما زدت علما زادني علما بجهلي

الإمام الشافعي رضي الله عنه

شكر وتقدير

بسم الله والحمد لله الذي رزقنا ووهبنا التفكير وحسن التوكل عليه.

ورزقنا من العلم ما لم نكن نعلم.

والذي سهل لنا السبيل لإنجاز هذا العمل المتواضع.

يشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف **عراق مصباح** الذي لم يبخل علينا بجهده المتواصل

وأفكاره النيرة وتوجيهاته وإرشاداته السديدة،وملاحظاته الدقيقة وانتقاداته البناءة وطريقته المثلى في إدارة التحفيز

المعنوي وذلك بتخصيصه لنا الأوقات الثمينة من أجل إثراء هذا العمل، فبأخلاقك وقيمك الجامعية كنت ولا تزال

الأستاذ المثالي الذي يقتدى بك فنسأل الله تعالى لك الأجر والثبات.

كما نتقدم بالشكر إلى أساتذة المركز الجامعي وخاصة أساتذة معهد العلوم الاقتصادية الكرام الذين أفادونا بعلمهم

والى جميع عمال دار المالية خاصة إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية" بن شيخ زيدان ممتنين له على جهوده دون أن ننسى الأخ والزميل" بوجريو عبد الرؤوف "شاكرين وقفته وعونه لنا.

وإلى الأخ بوشبطول مصطفى الذي أشرف على إخراج المذكرة

وأخيرا نقدم الشكر لكافة الإخوة والزملاء والأصدقاء الذين مدوا لنا يد العون والمساعدة ولو بالسؤال عن مصير

هذا العمل وإلى كل من ساعدنا ولو بابتسامة طيبة.

فلهؤلاء جميعا بدل الشكر ألف شكر

الإهداءات

بسم الله الرحمن الرحيم

" قل إن صلاتي ونسكي ومحياي ومماتي لله رب العالمين"

صدق الله العظيم

إلى كل الساعين لتحرير قرار الأمة وإرادتها، لتمضي قدما في إنهاء ضعفها وكبوتها، شأنها أن تسود وتبعث مجدها ورفعتها.....

إلى من أوجب الرحمن برها وطاعتها، وأجزل الثواب لمن رعاها وأحسن عشرتها، إلى من أعلى الله قدرها ومكانتها، إلى أمي إلى أمي إليك يا أماه.....

إلى من رباني منذ عهد الصغر، وجعل الله عقوقه إحدى الكبر، إلى من أدين له بكل نجاح أصبته بعد الإله، لمن له ومال له، إلى العزيز الغالي إليك يا إدريس....

إلى من كانوا عونا لي في الضراء كما في السراء، إلى من روحي لهم فداء، إليكم يا إخوتي.....

إلى من أمر الله بصلتهم فوصلوني، وأرجو أن أوفي حق صلتهم، إلى إخوة لم تلدهم أمي، إلى كل الأهل والأصدقاء والأحباب.....

زهرة

بسم الله الرحمن الرحيم

{قل إن صلاتي ونسكي ومحياي ومماتي لله رب العالمين}

صدق الله العظيم

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من قال فيهما الله عز وجل {وقضى ربك ألا تعبدوا ألا إياه وبالوالدين إحسانا} صدق الله العظيم

إلى من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات إلى أغلى إنسان في الوجود أمي الحبيبة

إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح و أوصلني إلى ما أنا عليه أبي الكريم

إلى من كانوا سند لي في حياتي إخواتي وأخواتي

وإلى كل الأهل والأقارب.

إلى جميع الأصدقاء الذي تربط بيننا جسور المحبة والأخوة وإلى من تقاسمت معها ثمرة هذا العمل "زهرة".

إلى كل من نسيهم قلمي ولم ينساهم قلبي.

إبتسام

ملخص البحث

ملخص البحث

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

يمتاز النظام الجبائي الجزائري بإعطائه الحرية للمكلفين بالضريبة في التصريح بمداخلهم المحققة، مما استلزم ضرورة الرقابة على هذه التصريحات بهدف تحديد نسبة النزاهة فيها، فعملية الرقابة الجبائية تتم على عينة من الممولين المشكوك فيهم، وليس على جميع من يخضع للضريبة، فلو تمت مراقبة الجميع لكان النظام الضريبي نظاما رقابيا.

وتسعى الدولة لتوفير جميع الإمكانيات والهياكل واستحداث القوانين والإجراءات بهدف الحفاظ على الموارد الجبائية والتقليل من التهرب في التصريحات ودفع المستحقات.

الكلمات المفتاحية

النظام الضريبي، السياسة الضريبية، الضغط الضريبي، التهرب الضريبي، الغش الضريبي، الرقابة الجبائية.

résumé

Impôt reçu au cours des dernières priorité dans les lois de finances et de l'importance de cette position et qu'il occupe dans le Trésor et des Finances état sur cette base législateur algérien toujours essayer de trouver un système fiscal en ligne avec les évolutions, en particulier à la lumière de l'économie de marché.

Avantage du système fiscal algérien donnant la liberté à la charge fiscale imputée au compte de ces entrées réalisé, ce qui nécessite la nécessité de

Contrôler l'impôt sur ces déclarations afin de déterminer le pourcentage d'intégrité qui, le contrôle de processus budgétaire fait sur un échantillon de

Financiers ambiguës entre eux, pas tous de la imposés, si le contrôle de tout le système fiscal un système de réglementation.

L'État s'efforce de fournir toutes les capacités et les structureset l'élaboration de lois et de procédures afin de préserver les ressources et de réduire l'évasion fiscale dans les déclarations et paiement des cotisations.

Le mots clés: System fiscal, politique fiscal, la pression fiscal, l’évasion fiscal, fraude fiscale, l’évasion fiscal, contrôle fiscale .

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الشكر والتقدير	
ملخص البحث	XII –XI
فهرس المحتويات	XIV–XIII
قائمة الجداول والأشكال	XIV –XX
قائمة الملاحق	XXVI–XXV
مقدمة	أ–ح
الفصل الأول: مدخل إلى النظام الجبائي الجزائري ومكوناته	1
مقدمة الفصل	2
المبحث الأول: ماهية النظام الجبائي الجزائري	3
المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي الجزائري وأركانه	3
أولا: مفهوم النظام الجبائي الجزائري	3
ثانيا: أركان النظام الجبائي الجزائري	4
المطلب الثاني: أهمية النظام الجبائي الجزائري	5
المطلب الثالث: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي ومدى انسجام النظام	6

الضريبي مع السياسات الاقتصادية	
أولا: علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي	6
ثانيا : مدى انسجام النظام الجبائي مع السياسات الاقتصادية الأخرى	8
المبحث الثاني: ماهية الضرائب والرسوم	19
المطلب الأول: مفهوم الضرائب والرسوم	19
أولا: تعريف الضريبة	19
ثانيا: تعريف الرسم	20
ثالثا: الفرق بين الضريبة والرسم	21
المطلب الثاني: أساس فرض الضريبة وتحصيلها	21
أولا: نظرية المنفعة أو العقد الاجتماعي	21
ثانيا: نظرية التضامن الاجتماعي	23
المطلب الثالث: القواعد الأساسية للضريبة وأهدافها	24
أولا: قواعد الضريبة	24
ثانيا: أهداف الضريبة	26
المبحث الثالث: التزامات المكلف بالضريبة، والضمانات الممنوحة للمكلف والإدارة الضريبية	27
المطلب الأول: التزامات المكلف بالضريبة	27
أولا: الالتزامات الضريبية	27

ثانيا:التصريح بالتنازل أو التوقف	29
ثالثا: الالتزامات المحاسبية	30
المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة	31
أولا:الضمانات المتعلقة بسير التحقيق	31
ثانيا: ضمانات متعلقة بإجراء التقويم	32
المطلب الثالث: ضمانات الممنوحة للإدارة الضريبية	33
خلاصة الفصل	34
الفصل الثاني:الغش الضريبي وإجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية	35
مقدمة الفصل	36
المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي	37
المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي	37
أولا: تعريف الغش الضريبي	37
المطلب الثاني: أنواع وأشكال الغش الضريبي	39
أولا: أنواع الغش الضريبي	39
ثانيا: أشكال الغش الضريبي	42
ثالثا: الاستفادة من ثغرات القانون	43

المطلب الثالث: أسباب الغش الضريبي، آثاره، وطرق قياسه	**43**
أولا: أسباب الغش الضريبي	**43**
ثانيا، آثار الغش الضريبي	**47**
ثالثا: طرق قياس الغش الضريبي	**48**
المبحث الثاني: وسائل الغش الضريبي وآليات المحاربة والقمع	**49**
المطلب الأول: وسائل الغش الضريبي	**49**
أولا: التحايل المحاسبي	**49**
ثانيا: التحايل بتخفيض الايرادات	**51**
ثالثا: التحايل المادي والقانوني	**52**
المطلب الثاني:آليات مكافحة الغش الضريبي	**54**
أولا: الآليات الوقائية	**54**
ثانيا:الآليات الرقابية	**55**
المطلب الثالث: آليات قمع الغش الضريبي	**57**
أولا العقوبات الضريبية	**57**
ثانيا: العقوبات الجزائية	**60**
المبحث الثالث: دور التحقيق المحاسبي في الحد من الغش الضريبي	**62**
المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي	**62**
المطلب الثاني:الأعمال الأولية لعملية التحقيق المحاسبي	**63**

أولا: إعداد برامج التحقيق الضريبي	63
ثانيا:معايير اختيار ملفات التحقيق	63
ثالثا: دراسة الملفات	64
المطلب الثالث: الأعمال الميدانية لعملية التحقيق المحاسبي	66
أولا: الإشعار بالتحقيق	66
ثانيا: الفحص المحاسبي	68
خلاصة الفصل	71
الفصل الثالث:إجراءات التحقيق المحاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية –ميلة–	72
مقدمة الفصل	73
المبحث الأول التنظيم الهيكلي والعضوي للمديرية الولائية لضرائب –ميلة–	74
المطلب الأول: مفهوم المديرية العامة للضرائب	74
المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للإدارة الضريبية	74
المطلب الثالث: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الضريبي ة على مستوى المديرية	91
المبحث الثاني: عدد حالات الغش الضريبي التي تمت على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية –ميلة– خلال فترة 2012-2016	92
المطلب الاول: عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية –ميلة	92
المطلب الثاني: عدد حالات الغش الضريبي في الوعاء المكتشفة من طرف المديرية	94

الفرعية للرقابة الجبائية –ميلة–	
المطلب الثالث: عدد حالات الغش الضريبي المكتشفة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية –ميلة	95
المبحث الثالث: دراسة حالة ميدانية–التحقيق المحاسبي للمؤسسة اقتصادية على مستوى المديرية الفرعية للضرائب–	98
المطلب الأول: التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق	98
المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي	98
المطلب الثالث: إجراءات التحقيق في المحاسبة في ملف المعني	100
خلاصة الفصل	133
خاتمة	134-137
قائمة المراجع	138-142
قائمة الملاحق	143-152

قائمة الجداول

رقم الجدول	العـــــنـــــوان	الصفحة
1	معالجة المشاكل الاقتصادية من خلال الميزانية العامة	17
2	يوضح الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي	39
3	تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية –ميلة–	93
4	عدد حالات الغش في مادة الوعاء الضريبي المكتشفة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	94
5	عدد حالات الغش في مادة الوعاء الضريبي المكتشفة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بعد دراسة مجموعة من الملفات	96
6	يبين فواتير وهمية للمورد xx	102 /117
7	يبين فاتورة سيتم إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة لها	103/118
8	يبين فواتير وهمية للمورد yy	104/118
9	يلخص رقم أعمال الأشغال المنجزة لسنة 2011	105/120
10	يلخص رقم أعمال تقديم الخدمات لسنة 2011	106/120
11	يلخص رقم أعمال الأشغال المنجزة لسنة 2012	106/121
12	يلخص قيام المكلف بإلغاء وضعيات أشغال وتعويضها بوضعيات أخرى	107/121
13	يلخص رقم أعمال الأشغال المنجزة لسنة 2013	107/122
14	يلخص رقم أعمال تقديم الخدمات لسنة 2013	108/122
15	يلخص رقم أعمال الأشغال المنجزة لسنة 2014	108/123
16	يلخص رقم أعمال تقديم الخدمات لسنة 2014	109/123
17	يبين ملخص أرقام الأعمال المفوترة	109/124
18	يلخص رقم الأعمال المحصل لدورة 2011	109/124

19	**يلخص رقم الأعمال المحصل لدورة 2012**	109/124
20	**يلخص رقم الأعمال المحصل لدورة 2013**	110/125
21	**يلخص رقم الأعمال المحصل لدورة 2014**	111/125
22	**يلخص رسم القيمة المضافة على المشتريات**	112/126
23	**يلخص رسم القيم المضافة على رقم الأعمال**	112/127
24	**يلخص الرسم على النشاط المهني لدورة 2011**	113/127
25	**يلخص الرسم على النشاط المهني لدورة 2012**	113/127
26	**يلخص الرسم على النشاط المهني لدورة 2013**	113/128
27	**يلخص الرسم على النشاط المهني لدورة 2014**	113/128
28	**يلخص إعادة تصحيح الأرباح الصناعية**	114/128
29	**يلخص الضريبة على الدخل الإجمالي**	114/129
30	**يلخص تفصيل التعديلات والتقويمات**	115/130

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	المفاضلة بين السياسة الضريبية والسياسة النقدية	9
2	السياسة الضريبية في ظل سعر الصرف الثابت	13
3	السياسة النقدية في ظل سعر الصرف الثابت	14
4	السياسة الضريبية في ظل سعر الصرف العائم	15
5	السياسة النقدية في ظل سعر الصرف العائم	16
6	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	82
7	التنظيم الهيكلي للمديريات الجهوية للضرائب	83
8	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية لميلة	90
9	عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	93
10	يمثل عدد حالات الغش في مادة الوعاء	95
11	يمثل عدد حالات الغش الضريبي في مادة التحصيل	96
12	إجراءات التحقيق المحاسبي	99

قائمة الملاحق

رقم الملحق	الــعــنوان	الصفحة
1	الإشعار بالتحقيق المحاسبي	142
2	وثيقة مقارنة الميزانيات	143
3	كشف محاسبي (جدول حسابات النتائج قبل وبعد التحقيق)	144-145
4	التبليغ الاولي	146
5	استدعاء إلى المكلف المعني	147
6	التبليغ النهائي	148
7	الورد الضريبي	149
8	محضر انتهاء أشغال التحقيق	150

مقدمة

مقدمــة

تعتبر الضريبة من الوسائل الهامة في مجال السياسة الاقتصادية والاجتماعية، إذ تمثل موردا هاما لخزينة الدولة، إن الضرائب ومع اختلاف الأهداف المستوحاة منها عبر الحقب التاريخية تؤدي في عالم اليوم دورا أساسيا في تقليص الفوارق بين فئات المجتمع والعمل على تقاربها، كما أصبحت تستعملها الدولة للمحافظة على الاستقرار الاقتصادي ومعالجة ظاهرتي التضخم والانكماش وتفضيل بعض الأنشطة عن الأخرى عند الضرورة.

إن استخدام الضريبة هدفه تحقيق منافع عامة وليست خاصة، وعليه وبقوة القاعدة القانونية لا يمكن تأسيس أو تحصيل أي ضريبة أو رسم، إلا إذا نص القانون على ذلك، وبصراحة يوضح وعائها ونسبها وطريقة فرضها ومواعيد استحقاقها والغرامات المالية والجبائية الناجمة عن مخالفتها. وذلك تماشيا مع اقتصاد السوق والسياسة الاقتصادية لتفادي ظاهرة التهرب الضريبي.

كما تشكل الضرائب أهم مورد لكثير من الدول، كما أن الموارد الجبائية العادية "الضرائب الرسوم" أصبحت تمثل اليوم أهم جزء في مالية الدولة والمصدر الرئيسي لتغطية النفقات العامة وإرساء هيكل اقتصادي يرتكز على هذه الموارد الهامة كما هو الشأن بالنسبة للجزائر، حيث أصبحت هذه الموارد تساهم في حدود 35 إلى 40% من مجموع الإيرادات العامة لميزانية الدولة وذلك طيلة الفترة الممتدة من 1994 إلى غاية يومنا هذا.

وعليه ابتداء من 1991 أعطيت أولوية كبيرة للضريبة في قوانين المالية وهذا لمكانتها وأهميتها في تمويل خزينة الدولة، وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دائما أن يجد نظاما جبائيا يتماشى مع التطور الاقتصادي الوطني والدولي وخاصة مع اقتصاد السوق، وهذا بالتركيز خصوصا على الضرائب المباشرة باعتبارها المورد الحقيقي وإحدى أسس بناء الأنظمة الضريبية الحالية في مختلف الدول نظرا لوفرة حصيلتها التي تتمتع بالثبات النسبي والانتظام الدوري، كونها غير عرضة للتقلبات الاقتصادية إلا في حدود ضيقة وببطء، كما أنها تفرض على أوضاع ثابتة إلى حد كبير مما يجعلها أكثر مقاومة للأزمات الاقتصادية.

في ظل التغيرات الجديدة للاقتصاد الوطني، عمدت الدولة الجزائرية إلى إجراء تعديلات وإصلاحات قانونية في النصوص المالية وكذا التشريعات الضريبية وذلك من أجل زيادة الفعالية للأنشطة الاقتصادية ومحاولة دفع عجلة التقدم الاقتصادي، كون النظام الجبائي الجزائري قبل 1991 لم يسمح بتحقيق الاهداف المنشودة (تميزه بالتعقيد، تعدد الضرائب والأوعية.....)، وهذا بسبب الفراغ الذي عم الهياكل الجبائية مما أدى إلى ظهور بوادر الغش والتهرب الضريبي التي أصبحت تشكل ظاهرة أخذت تتوسع بشكل أثار الكثير من الجدل لدى المعنيين بالأمر أيا كانت مواقعهم. وهكذا أصبح الغش الضريبي يشكل إحدى المعوقات

الأساسية للتنمية الاقتصادية والوفرة المالية الأمر الذي يستوجب محاربته باعتماد آليات دقيقة وإجراءات صارمة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يتميز النظام الجبائي الجزائري بأنه نظام ذو طابع تصريحي مما يستوجب رقابة وتحقيق جبائين.

وانطلاقا من العرض السابق تظهر لنا ملامح إشكالية هذا البحث والتي يمكن صياغتها فيما يلي:

- كيف يساهم التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي؟

وتدعم هذه الإشكالية بالأسئلة الفرعية التالية:

- هل يمكن تقييم ظاهرة الغش الضريبي؟
- هل الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي كافيان للحد من الغش الضريبي؟
- كيف يساهم النظام الجبائي الجزائري في مكافحة الغش الضريبي؟
- كيف يتم تفعيل دور الإدارة الضريبية للقضاء على التهرب الضريبي؟
- ما هو الدور الذي تلعبه المديرية الفرعية للضرائب بميلة في مجال محاربة الغش الضريبي؟ وما هي إجراءات التحقيق المتبعة لمحاربة الغش الضريبي؟

الفرضيات

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية نقوم بطرح الفرضيات التالية:

- التهرب والغش الضريبي هي جميع المخالفات القانونية التي تعني عدم الامتثال للتشريع الضريبي والتي تنجم عنها آثار اجتماعية، اقتصادية وهي ظاهرة لا نستطيع تقييمها، ...إلخ؛
- إجراءات الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي يؤديان إلى الحد من الغش الضريبي؛
- يساهم النظام الجبائي في الحد من الغش الضريبي عن طريق سنه لمجموعة من العقوبات على المتهربين من الضريبة؛
- كلما كانت الرقابة محكمة وفعالة كلما تم التحكم أكثر في الغش الضريبي؛
- تلعب مديرية الضرائب بميلة دورا هاما في مجال التهرب والغش الضريبي وذلك عن طريق تفعيل الرقابة والتحقيق المحاسبي.

أهمية البحث

إن أهمية دراسة الموضوع تتحدد وتكمن في أهمية ومكانة الوعاء الضريبي في تشكيل خزينة الدولة، ومنه فإن التهرب الضريبي يعد عاملا مهما لها وعليه من المفروض أن تكون هناك إجراءات للمحافظة على هذا الوعاء منها إجراءات التحقيق المحاسبي.

أسباب اختيار الموضوع

انطلاقا من هذه الأهمية فإن اختيارنا تابع للملاحظات والأسباب التالية:

1- ارتباط الموضوع بطبيعة التخصص؛
2- الموضوع يعتبر في صميم نظرية التنمية الاقتصادية إلى جانب هذا محاولة التعمق والتدقيق أكثر فيه؛
3- يعتبر الهدف من دراسة هذا الموضوع استقراء للواقع الذي تعيشه الجزائر؛
4- كون أن مختلف الدراسات اوضحت أن هذه الظاهرة بلغت نسبا لا يمكن إهمالها من إجمالي النشاط الاقتصادي في الجزائر وحتى في العالم المتقدم، الأمر الذي أدى إلى تزايد الاهتمام في كثير من دول العالم بحجم هذه الظاهرة وأبعادها المختلفة؛
5- كثرة المراجع حول الموضوع؛
6- النقص الحاصل في محصلة الدولة من إجراءات ضريبية وبالتالي التقليل من حجم استثماراتها؛
7- معرفة الأسباب الحقيقية لظاهرة الغش الضريبي؛

أهـداف الدراســة:

بالنسبة لأهداف الدراسة يمكن حصرها في قسمين هدف رئيسي وأهداف فرعية:

1- الهدف الرئيسي: يكمن في الوصول إلى مدى كفاية إجراءات التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي؛
2- الأهداف الفرعية تتمثل في:

- إبراز الدور الفعال للرقابة الجبائية بصفة عامة والتحقيق المحاسبي بصفة خاصة؛
- معرفة الأسباب الحقيقية لظاهرة الغش الضريبي؛
- معرفة الآثار المترتبة عن الغش الضربي؛
- معرفة مختلف إجراءات التحقيق المحاسبي وعلاقتها بالغش الضريبي؛
- ترك ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي التي تأثر على الاقتصاد الوطني؛
- إثراء المكتبة الجامعية.

حـدود الـدراسـة

مكاني: تنصب دراستنا على عينة من الملفات الجبائية التي خضعت للتحقيق لدى مصالح الضرائب.

زماني: قمنا بتتبع مراحل تطور نسبة الغش الضريبي على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية خلال الفترة الممتدة من 2012-2016 كما قمنا بدراسة ملف لمؤسسة اقتصادية مست فترة التحقيق فيها أربع سنوات من 2011/01/01 إلى غاية 2014/12/31.

منهـج الـدراسـة

1- المنهج الوصفي: تم الاستعانة به من أجل توظيف التعاريف وسرد الأفكار، إضافة إلى تحليل أسباب ظاهرة الغش الضريبي؛

2- المنهج التحليلي: تم الاستعانة به في الجانب التطبيقي من الموضوع (دراسة حالة).

الـدراسات السابقـة

كثيرة هي ومتعددة الدراسات التي عالجت موضوع الضرائب في الجزائر من مختلف الجوانب، ولعل أهمها تتمثل في:

1- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر)**، الدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر، 2002، وقد تمحورت إشكالية البحث حول مدى تحقيق الإصلاح الضريبي للأهداف المسطرة له، خاصة تلك المتعلقة بالجوانب المالية الاقتصادية، مع تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي كمؤشر لعدم فعالية هذا النظام وقد خلص البحث إلى النتائج التالية:

- اعتبار الإصلاح الضريبي الذي عرفته الجزائر، مطلع التسعينات خطوة هامة نحو ترشيد النظام الضريبي، ذلك أن الضرائب التي نتجت عن هذا الإصلاح أكثر تكيفا مع واقع المؤسسة مقارنة بالنظام السابق، مع التأكيد على وجود العديد من النقائص التي تحد من فعالية هذا النظام؛
- اعتبار التهرب الضريبي نتيجة من نتائج عدم فعالية النظام الضريبي، والقضاء على هذه الظاهرة يمر عبر تفعيل النظام الضريبي.

2- عفيف عبد الحميد، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2002)**هي عبارة عن مذكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تحصص: الاقتصاد الدولي والتمية المستدامة، بجامعة فرحاة عباس، سطيف1، دفعة: 2002، وقد تمحورت إشكالية البحث حول مدى فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة في الجزائر مع تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي كظاهرة تدل على عدم نجاعة التهرب الضريبي، وتمثلت أهم نتائج البحث فيما يلي:

- تساهم السياسة الضريبية بشكل فعال في تحقيق مختلف أبعاد التنمية المستدامة، فكما أنها تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل الأعباء العامة للدولة، فإنها تلعب دورا هاما في تحقيق النمو الاقتصادي ومعالجة مختلف الاختلالات الاقتصادية مثل التضخم الكساد، إضافة إلى مساهمتها في التوزيع لعادل للدخول ورفع القدرة الشرائية والانحياز إلى الطبقات الاقل دخلا، وكذا حماية البيئة والحد من التلوث؛
- رغم النجاح النسبي للإصلاح الضريبي كنتيجة حتمية للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفتها الجزائر في مطلع التسعينات، وقد تمثلت أهم أهدافه في تبسيط النظام الضريبي وجعله أكثر عدالة وشفافية، وتعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة من أهم نتائج الإصلاح.

3- أوهيب بن سالمة ياقوت، **الغش الضريبي،** هي عبارة عن مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003، وقد تمحورت إشكالية البحث في معرفة موقف الهيئات الجبائية أمام تدهور الحس المدني وتفشي ظاهرة الغش واللجوء إلى طرق وأساليب أكثر تعقيدا وخطورة للكشف عنه وما هي الوسائل القانونية والمادية الممنوحة لها وهل هي كافية لردع هده الظاهرة وهل يجب التفكير في وسائل جديدة أكثر حداثة تتماشى ومعطيات الأوضاع الاقتصادية والمالية الحالية والمستقبلية ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هاته الدراسة ما يلي:

- أن الصعوبات التي نجمت عن تطبيق التي نجمت عن تطبيق الإصلاحات الجبائية السابقة على إصلاحات 1992 قد أدت إلى تطور وتشعب ظاهرة الغش الضريبي التي تبدو الآن متزايدة، حسب الإحصائيات الاخيرة المعطاة في الملتقى الدولي حول الجباية المنعقد في شهر أبريل 2001 بالجزائر، رغم الإصلاحات الجبائية المتمثلة في إعادة النظر في هياكل الإدارة الجبائية وفي تطبيق إجراءات صارمة وفعالة لمحاولة الحد من انتشار هذه الظاهرة التي أدت إلى عدم التوازن في ميزانية الدولة نظرا لنقص الايرادات؛
- أن النقطة الهامة التي تساعد الإدارة الجبائية، بالتأكيد على القضاء من على الغش الضريبي، هو التنسيق والتعاون مع مختلف الإدارات والهيئات، خاصة بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية وكذا بينها وبين مصالح الجمارك مما يؤدي إلى تظافر الجهود من اجل توحيد العمل المشترك وتحقيق الأهداف المسطرة لذلك لابد من خلق نظام جبائي بسيط ومرن يتماشى مع والتغيرات الاقتصادية والإصلاحات الجبائية وعلى المشرع أن يعمل على تحقيق العدالة الجبائية عن طريق توزيع الأعباء الضريبية على كافة الطبقات الاجتماعية حيث ان غياب العدالة امام الضريبة يؤدي إلى الشعور بالظلم من المكلف بالضريبة ويقلل من حسه المدني لذلك لابد من إعلامه

وذلك عن طريق نشر مقالات في الجرائد والمجلات وتنظيم ندوات إعلامية وأبواب مفتوحة على الجباية يتم فيها تفسير شرح الإجراءات والغموض الذي يميز بعض النصوص القانونية,

4- كمون عبد الرحمن، **ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، (دراسة حالة الجزائر)**، هي عبارة عن رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير، جامعة تلمسان، 1999-2000، وقد تمحورت إشكالية البحث في أهمية دراسة ظاهرة الغش الضريبي وذلك من خلال دراسة حالة الجزائر بهدف تسليط الضوء على المشكلات والصعوبات المتعلقة بالمفاهيم تبيان خصوصيات الظاهرة بالنسبة للجزائر وتحليل العواقب المنجزة عن تفاقهما، إظهارها للمشكلات لاسيما الإحصائية المتعلقة بتقدير حجم الظاهرة وتحديد نسبتها، واختبار مدى فعالية الوسائل المستعملة لمحاربتها وتتمثل أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة في:

- رغم المجهودات الحثيثة والتوجهات الواضحة لجعل الضريبة أداة في خدمة التنمية الاقتصادية، ويبقى النظام الجبائي الحالي، كغيره من الأنظمة التي سبقت، غير قادر على بلوغ هذه الغاية في عدم قدرته على التكيف مع واقع البلاد الاقتصادي والاجتماعي، مما ترك مجال واسعا للمتهربين لتنفيذ -على مرأى ومسمع أعوان الإدارة تنقصها الفعالية- مخططاتهم المعاكسة لقرارات وإرادة السلطات للحيلولة دون دفع الضريبة المستحقة، والتمتع بأكبر دخل صافي؛
- كما كشفت الدراسة على أنه في الوقت الذي تسعى فيه السلطات إلى استعمال الضريبة كأداة لترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمارات المنتجة (سياسة الحوافز المالية ولاسيما الاعفاءات والامتيازات الجبائية) تزداد مقاومة المتهربين للضريبة لتعظيم أرباحهم بميكانيزمات مشوهة للمنافسة، واكتناز المداخيل وبالتالي تكريس الفوارق الاجتماعية وتعطيل الانعاش الاقتصادي.

محتوى البحث

للإلمام بمختلف جوانب الموضوع ومعالجة التساؤلات ارتأينا إلى تقسيم بحثنا إلى جانبين الأول الجانب النظري والثاني الجانب التطبيقي:

1- **الجانب النظري:** متكون من فصلين

الفصل الأول: مدخل إلى النظام الجبائي الجزائري ومكوناته وهو بدوره قسمناه إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية النظام الجبائي الجزائري وأركانه

المبحث الثاني: ماهية الضرائب والرسوم

المبحث الثالث: التزمات المكلفين بالضريبة، والضمانات الممنوحة للمكلف والإدارة الجبائية

الفصل الثاني: الغش الضريبي وإجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية

المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي

المبحث الثاني: وسائل الغش الضريبي وآليات القمع والمحاربة

المبحث الثالث: دور التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

2- **الجانب التطبيقي**

الفصل الثالث: فقد خصص لتناول دراسة حالة، كان مقرها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية ميلة.

الفصل الأول

مدخل إلى النظام الجبائي الجزائري ومكوناته

مقدمة الفصل

إن التطور السريع الدي شهده العالم واتساع المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة للتمويل ومن بين هذه الموارد الموارد الجبائية التي تلجأ إليها الدولة لتغطية متطلباتها الاقتصادية.

ومن هنا يظهر لنا دور الضريبة في كونها تعتبر أداة مهمة من أدوات السياسة المالية وذلك لكونها أحد مصادر الايرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لرسم سياساتها المالية، حيث أن الدولة تعمل جاهدة وتعمد دائما إلى البحث عن تشريع ضريبي محكم يساهم بدوره في رفع هده الايرادات ويعمل على تشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية النظام الجبائي؛

المبحث الثاني: إلى ماهية الضرائب والرسوم؛

المبحث الثالث: التزامات المكلف بالضريبة والضمانات الممنوحة له، وضمانات التحصيل.

المبحث الأول: ماهية النظام الجبائي الجزائري

يقوم النظام الجبائي بالتحكيم بين مجموعة القضايا الضريبية التي تعكس رغبة الدولة وأهداف السلطات العمومية لذلك اكتسبت دراسة النظام الجبائي أهمية بالغة لدى مختلف الأطراف، سواء تعلق الأمر بالسلطات العمومية أو قطاع الأعمال.

المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي الجزائري وأركانه

أولا: مفهوم النظام الجبائي الجزائري

للنظام الجبائي تعريفين: مفهوم واسع وآخر ضيق، فهو يقابل في مفهومه الواسع مضمون التعبير الفرنسي(Institution) أي مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين يمثل ذلك الكيان الواجهة للنظام الذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع رأس مالي ومجتمع إشتراكي، كما تختلف صورته في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف، بينما يقابل في مفهومه الضيق المصطلح الفرنسي (System)الذي يعني مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع الضريبي الى الربط والتحصيل.

ويرى الأستاذ حامد عبد المجيد دراز أن النظام الجبائي هو "مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع[1]."

كما يعرف النظام الجبائي على أنه" مجموع العناصر الأيديولوجية والقانونية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها لقيام نظام ضريبي معين، يمثل أحد أوجه النظام الاقتصادي القائم، والذي يختلف في ملامحه من بلد لآخر.

[1]سعيد عبد العزيز عثمان فكري رجب العثماني، **اقتصاديات الضرائب (سياسات نظم قضايا معاصرة)**، الدار الجامعية الاسكندرية، 2007، ص: 123.

ثانيا: أركان النظام الجبائي الجزائري

استنادا إلى ما سبق، يقوم النظام الجبائي على ركنين أساسين هما[1]:

1-الهدف: يسعى اي نطام ضريبي إلى تحقيق أهداف محددة، هي نفسها أهداف السياسة الضريبية التي تحددها الدولة وفق سياساتها الاقتصادية، لذلك تختلف هذه الاهداف من دولة إلى أخرى، فهدف النظام الجبائي في الدول المتقدمة يمكن اعتباره أحد المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط، ويتخذ التدخل الضريبي صورا عديدة منها ما يقوم على أساس التميز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها دون الآخر، أو من خلال إعادة توزيع الدخول، حيث تقتطع الدولة جزء من الدخول والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة، أو تقدير إعانات عائلية لفائدة الدخول المحدودة أما بالنسبة للدول النامية وعلى رأسها الجزائر فإن أهم هدف للنظام الجبائي يكمن في تشجيع الادخار والاستثمار، من خلال فرض الضرائب التي تحد من الانفاق الاستهلاكي وتعمل على تهيئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية اذ تشكل الضريبة أحد أدوات الادخار الاجباري لتمويل مشروعات التنمية وعلى هذا الأساس يتشكل النظام الجبائي لمختلف الدول وفقا لواقعها السياسي والاقتصادي والاجتماعي.

2-الوسيلة: يرتكز النظام الجبائي على مجموعة الوسائل الضرورية لتحقيق أهدافه والتي تتدرج ضمن عنصرين، أحدهما فني والآخر تنظيمي ويشكلان ما يعرف بالنظام الجبائي لمفهومه الضيق.

أ-العنصر الفني: هو مجموعة الضرائب المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين، وبالتالي تشكل الضريبة وحدة ذلك البناء. ويتجسد هذا العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة في إطار القانون الضريبي الذي يرتكز عن سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الضريبي ومساهمة ممثلي الشعب في اقرارها من خلال البرلمان.

ب- العنصر التنظيمي: يكتسي العنصر التنظيمي أهمية بالغة، حيث توجد الضريبة ضمن مزيج ضريبي متشعب، مما يقتضي وجود تنظيم اداري يتكفل بمهمته الاقرار والربط والتحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الضريبي وتبرز اهمية هذا العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة او عند تحديد عناصر وعائداتها اذ يجب ان تكون هذه الضريبة متفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها اي مراعاة التنسيق الضريبي، وذلك حفاظا على وحدة الهدف للنظام الضريبي.

[11] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر)**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص-ص: 37-38.

المطلب الثاني: أهمية النظام الجبائي الجزائري

تكتسي دراسة النظام الضريبي أهمية بالغة في المجتمع كونها تلقى اهتماما من طرف مجموعة كبيرة من الأطراف، لتشمل مسؤولي الدولة وقطاع الأعمال المحلي والأجنبي ودارسي الضرائب وأفراد القطاع العائلي، حيث يهتم المسؤولون الحكوميون بتأثير التغيرات الضريبية على مستويات العمالة والادخار والاستثمار وتأثير هذه النظم العامة على حجم الحصيلة الضريبية التي تحتاجها الدولة لتمويل النفقات العامة، وعلى مدى تحقيق العدالة في توزيع الدخول، كما يهتم هؤلاء المسؤولون بعقد المعاهدات الضريبية الدولية التي تتجنب الازدواج الضريبي، ودراسة التنسيق الضريبي الدولي لإقامة التجمعات الاقتصادية من أجل تشجيع معدلات النمو الاقتصادي وزيادة سرعته، وكذلك دراسة مدى تأثير اتفاقيات التجارة الحرة وتخفيض معدلات الضرائب الجمركية على المتغيرات الاقتصادية الكلية للمجتمع، بينما يهتم رجال الأعمال الوطنيون والأجانب بتأثير التغييرات الضريبية على مستويات أرباحهم ومن ثم على الحافز نحو الاستثمار وعلى كيفية الاستفادة من الحوافز الضريبية التي تقدمها الدولة.

أما بالنسبة إلى دارسي الضرائب وباحثيها فإن هذه الدراسة تمكنهم من تقييم هذا النظام ومعرفة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها والبحث على كيفية تحسين فعاليتها، بينما يهتم أفراد القطاع العائلي بتأثير هذه النظم على مستوياتهم المعيشية وعلى مدخراتهم، ومن ثم على مدى رغباتهم في زيادة أو تخفيف ساعات عملهم.

يتضح مما سبق أن مجال اهتمام دراسة النظم الضريبية جد واسع مما يدل على أهمية النظم الضريبية سواء على المستوى الكلي أو الجزئي[1].

[1] د-ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص:18.

المطلب الثالث: علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي ومدى انسجام النظام الجبائي مع السياسات الاقتصادية

تعتبر علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي علاقة الكل بالجزء، كما أن هناك علاقة قوية بين النظام الجبائي و والسياسات الاقتصادية.

أولا: علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي

يعتبر النظام الجبائي جزء من النظام المالي وهذا الأخير بدوره يمثل جزء من النظام الاقتصادي، أي أن علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي هي علاقة الجزء من الكل، ولا يوجد النظام الجبائي في فراغ بل يوجد ضمن نظام اقتصادي واجتماعي وسياسي معين ويقتضي ذلك ما يلي[1]:

- يجب أن يكون النظام الجبائي انعكاسا للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الذي يقوم فيه؛
- يختلف النظام الجبائي من دولة إلى أخرى تبعا لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي القائم في الدولة، كما يتغير النظام الجبائي على أساس المعطيات التي تشكل النظام الاقتصادي والسياسي، ويترتب على كون النظام الجبائي جزء من النظام الاقتصادي ضرورة انسجام وتوافق وتنسيق بين السياسة الضريبية ومختلف أشكال السياسة الاقتصادية، وتعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا تستعملها الدولة كأداة للمساهمة في تحقيق أهداف النظام الاقتصادي وكأداة للضبط.

ويعتبر النظام الضريبي دالة للمتغيرين أساسين هما:

- نوع النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد، من حيث كونه رأسماليا أم اشتراكيا، وميكانيكية

أو تشغيلية، ومن حيث كونها قائمة على آليات السوق أم التخطيط الشامل؛

- درجة التنمية الاقتصادية معبرا عنها بمعدل وطبيعة النمو الاقتصادي من حيث التعبير عنها باقتصاد متقدم أو اقتصاد متخلف نامي.

يتضح مما سبق وجود علاقة عضوية بين النظام الاقتصادي والنظام الجبائي.

تتمتع النظم الضريبية في الدول النامية بعدة خصائص تميزها عن النظم الضريبية في الدول المتقدمة، ويرجع ذلك التباين لاختلاف الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في هذه الدول، وتتمثل تلك الخصائص فيم ايلي:

[1] د-ناصر مراد، نفس لمرجع السابق، ص:22.

أ- انخفاض حصيلة الضرائب حيث أنها لا تزيد في المتوسط عن 15% من الدخل القومي، بالمقابل نجد، أنها تصل في الدولة المتقدمة إلى أكثر من 30% من الدخل القومي، ويرجع انخفاض الحصيلة الضريبية إلى الأسباب التالية:

- انخفاض الدخل القومي نتيجة ضعف الانتاج مما ينعكس على انخفاض الدخل الفردي.

ب- اختلال هيكل النظام الجبائي حيث تطغى الضرائب غير المباشرة والتي يبلغ معدل حصيلتها من 60% إلى 80% من الحصيلة العامة للضرائب بينما في الدول المتقدمة نجد الضرائب المباشرة تهيمن على هيكل النظام الضريبي؛

ت- ضعف الضرائب المباشرة بسبب تدني الدخول وعدم قياس المشاريع الاستثمارية الكبرى التي تتحمل الاقتطاع الضريبي؛

ث- صعوبة تحصيل الضريبة وانتشار التهرب الضريبي، وذلك بسبب قلة الوعي الضريبي وانخفاض كفاءة الادارة الضريبية.

يتضح مما سبق أن النظم الضريبية في الدول النامية تعاني من عدة مشاكل مما يصعب دورها في تعجيل التنمية الاقتصادية.

ولتحديد العلاقة بين معدل الاقتطاع الضريبي ومستوى التقدم الاقتصادي نستعرض بعض الدراسات المقارنة التي أجريت على العديد من الدول المتقدمة والدول النامية.

لقد توصل الباحث شيليا Chelliah في دراسته التي أجراها في سنة 1974 إلى أن متوسط معدلات الاقتطاع الضريبي للدول النامية (47) دولة قد بلغ 16% من إجمالي الناتج القومي، في نفس الوقت الذي كان فيه متوسط معدلات الاقتطاع الضريبي للدول المتقدمة (16دولة) قد بلغ 34%من إجمالي الناتج القومي، ونستنتج من خلال الدراسة ما يلي:

- تزايد معدل الاقتطاع الضريبي كلما ازداد مستوى الدخل القومي؛
- وجود علاقة طردية بين معدل الاقتطاع و مستوى الدخل القومي؛
- وجود علاقة طردية بين معدل الاقتطاع الضريبي ومستوى التقدم الاقتصادي.

وتعتبر النتائج السابقة ليست دوما صحيحة إذ تتوقف على عدة دول التي تشملها الدراسة وطريقة اختيارها لذلك قد تتوصل إلى نتائج تخالف النتائج السابقة، ففي بداية الثمانينيات أكد الباحث ريتشارد جوود Retchard Goode أن العلاقة بين متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي ومعدل الاقتطاع الضريبي ليست دوما مؤكدة ففي الدول الصناعية لا يفسر متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي إلا جزء ضئيلا من أسباب التفاوت في معدلات الاقتطاع الضريبي.

تفسر تعارض نتائج الدراسات السابقة إلى وجود عوامل أخرى (سياسية، طبيعة الهيكل الاقتصادي، الوضعية الاقتصادية السائدة، .....) والتي تؤثر على طبيعة النظام الضريبي.

ثانيا : مدى انسجام النظام الضريبي مع السياسات الاقتصادية الأخرى

تشكل السياسة الضريبية إحدى أدوات السياسة الاقتصادية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها، كما تستخدم الدولة سياسات أخرى، أهمها السياسة النقدية وسياسة سعر الصرف لتحقيق نفس الغاية، وفي هذا المجال نتساءل على أهمية وفعالية السياسة الجبائية بالمقارنة مع السياسات الأخرى [1].

أ- المفاضلة بين السياسة الضريبية والسياسة النقدية

الاختيار بين السياسة الضريبية والسياسة النقدية نجد في الفكر الاقتصادي نظريتين مختلفتين، فحسب النظرية الكينرية فإن الأولوية لسياسة الميزانية بشقيها الإيرادي والإنفاقي، بينما النظرية النقدية تفضل السياسة النقدية، ويمكن تفسير هدا التباين لاختلاف دور الدولة في الميدان الاقتصادي، إذ نجد الكنزيين يعتبرون تدخل الدولة ضروريا أما السياسة النقدية فتستبعد تدخل الدولة إذ يرى (MELTONFRIEDMAN) ضرورة ترك تحديد سعر الفائدة لقوى السوق بدلا من السلطات النقدية عن طريق البنك المركزي.

وللاختيار بين السياسة الضريبية والسياسية النقدية نتخذ نموذج التوازن في السوق العيني النقدي (نموذج ISLM) والذي من خلاله نوضح في أي الظروف نطبق إحدى السياسيتين أي اختيار السياسة الأكثر فعالية في التأثير على النشاط الاقتصادي، ويوضح انحدار ميل المنحنى IS مدى استجابة الدخل للتغير في سعر الفائدة، فإن أدى تغير معين في السعر الفائدة ($\Delta i/i$)إلى التغير بنسبة اكبر في الدخل (Δ_y/y) فان هذا يعني أن المنحنى (IS) قليل الانحدار، أما إذا كان التغير في الدخل بنسبة اقل فان هذا يعني أن المنحني (IS) قليل الانحدار، أما إذا كان التغير في الدخل بنسبة أقل فإن هدا يعني أن المنحنى (IS) شديد الانحدار، يوضح انحدار ميل المنحنى(LM) مدى استجابة الأفراد في الطلب على النقود نتيجة حدوث تغير في سعر الفائدة.

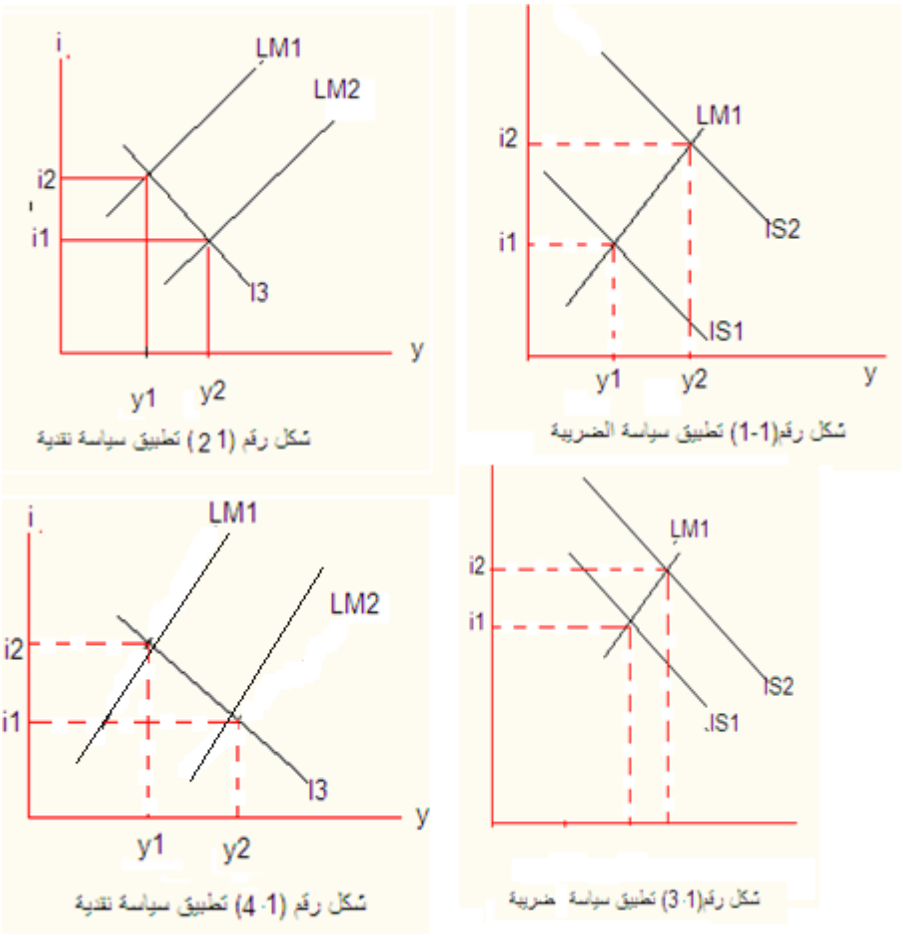
فإن هذه الأخيرة تظهر أن المنحنى (LM) يكون شديد الانحدار بمعنى أن انخفاض معين في سعر الفائدة يؤدي إلى زيادة كبير في مستوى الدخل.

إن تطبيق سياسة ضريبية معينة، من خلال إحداث تغييرات في معدلات الاقتطاع الضريبي سيؤدي إلى انتقال المنحنى (IS)عن موضعه، أما في حالة تطبيق سياسة نقدية معينة من خلال تغيير عرض النقود سيؤدي إلى انتقال المنحنى LM عن موضعه، وتكون السياسة الضريبية أكثر فعالية في تحقيق

[1] ناصر مراد ، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق**، مرجع سابق ذكره، ص، 25.

زيادة الدخل القومي مقارنة بالسياسة النقدية عندما يكون المنحنى(IS) أكثر انحدارا من المنحنى (LM)، أما في حالة العكس فهذا يعني فعالية السياسة النقدية بالمقارنة مع السياسة الضريبية ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم1: المفاضلة بين السياسة الضريبية والسياسة النقدية



المصدر : ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق،** مرجع سبق ذكره، ص: 27.

يوضح الشكل رقم (1-1) انتقال منحنى (IS1) الى (IS2)نتيجة تقليل الضرائب، أما الشكل رقم (2-2)فيوضح انتقال المنحنى(LM1) إلى (LM2) نتيجة زيادة عرض النقود، بالمقارنة بين الشكلين السابقين نلاحظ أن الزيادة في الدخل عند تطبيق سياسة ضريبية توسعية أكبر من الزيادة في الدخل الناتجة عن تطبيق سياسة نقدية توسعية مما يدل على فعالية السياسة الضريبية بالمقارنة مع السياسة النقدية.

أما بمقارنة الشكل رقم (1-3) مع الشكل رقم (1-4) نلاحظ فعالية السياسة النقدية بالمقارنة مع السياسة الضريبية حيث أن الزيادة الحاصلة في الدخل والناتجة عن تطبيق سياسة نقدية توسعية أكبر من الزيادة في الدخل الناتجة عن تطبيق سياسة ضريبية توسعية.

أما من ناحية الظروف التي نطبق فيها إحدى السياستين، فحسب الاقتصاديون الكينزيون فإن سياسة الاستقرار ستكون أكثر فعالية في محاربة الانكماش الاقتصادي وقليلة الفعالية في محاربة التضخم، بينما يرى الاقتصاديون النقديون أن سياسة الاستقرار ستكون أكثر فعالية في محاربة التضخم وقليلة الفعالية في محاربة البطالة، وعليه نطبق السياسة الضريبية بصورة جيدة في اقتصاد يتميز بمعدل كبير من البطالة، أما السياسة النقدية فتصلح أكثر في اقتصاد يتميز بالتشغيل الكامل أو يقترب منه.

أما من الناحية الزمنية فإن الفوارق الزمنية بين تطبيق السياسة الضريبية وظهور رد فعلها على الطلب الاجمالي صغيرة جدا، بينما تتجلى آثار السياسة النقدية ببطء كبير للتغيرات معدلات الفائدة، وعليه فإن الإجراءات الضريبية تؤثر على الطلب الكلي بسرعة أكبر من تأثير الإجراءات النقدية[1].

ورغم أهمية السياسة النقدية إلا أننا نسجل مجموعة من الملاحظات تتعلق أساسا بظروف وشروط عمل آليات السياسة النقدية والتي تحد من فعاليتها حيث تعتبر السياسة النقدية هي الأقل استخداما خاصة في دول العالم الثالث في توجيه الموارد نحو الاستثمار إذ تعتمد سياسة التحريض الجبائي أكثر، وهذا راجع إلى أنه بالرغم من وجود بنوك مركزية اذ أن البنوك الأولية تفتقر إلى كل مقومات البنوك حيث هي مجرد هياكل إدارية أكثر من كونها مؤسسات مالية.

توجد دائرة كبيرة وواسعة للتداول النقدي خارج البنوك ممثلة بالقطاع الموازي مما يجعل أدوات السياسة النقدية غير قادرة على التحكم والسيطرة على هذه الدائرة.

تتطلب السياسة النقدية وجود تعاون وتنسيق كبير بين السلطة التنفيذية والحكومة والسلطات النقدية، وهذه الحالة قد لا تتوفر دوما، ففي حالة تمتع السلطات النقدية باستقلالية كبيرة تفقد السلطة التنفيذية القدرة على توجيه السياسة النقدية، بما يحقق أهدافها حيث يمكن أن يحدث هناك تضارب بين أداء السياسة النقدية وأهداف السلطة التنفيذية.

[1] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

تتطلب السياسة النقدية وجود سوق نقدية ومالية متطورة قادرة على استيعاب عدد كبير ومتنوع من الأصول القابلة للتداول وهذا ليس متوفرا دوما في جميع الدول.

هناك قطاعات غير نقدية واسعة الانتشار في دول العالم الثالث خاصة في الريف تعتمد على المقايضة والاستهلاك الذاتي، وهذا ما يتطلب ادخال النقود أولا إلى هذه القطاعات ثم البحث عن أدوات لتحفيز الادخار تتلاءم مع هذا الوضع.

تعمل السياسة النقدية بشكل فعال عندما يكون الاقتصاد في مستويات عالية الفائدة والدخل حيث يمكن الاستفادة من جميع الزيادات في عرض النقود لتمويل حجم المبادلات[1].

كما يمكن تحديد مجموعة من العوامل تحد من فعالية الضريبية أهمها:

- هناك انفتاح متزايد الاقتصاديات والذي يؤثر على قدرة السياسة الضريبية لما تشكله معاملات التجارة الدولية من منافد لتهرب الضريبي؛
- هناك انفتاح متزايد للاقتصاديات وتوجه نحو تحرير التجارة الخارجية مما يقلص من أهمية الضريبة في حماية الصناعة الوطنية؛
- عدم وضوح العلاقة التي تربط نسبة الاقتطاع الضريبي وتعبئة الايجار المحلي لأن معدلات الاقتطاع تعكس فقط الظروف الاقتصادية والاجتماعية وفلسفة الدولة بخصوص العدالة.
- ان امكانية نقل العبء الضريبي خاصة بالنسبة للضرائب غير مباشرة تطرح مشاكل تتعلق بفعالية اثار السياسة الضريبية.

سنستنتج مما سبق انه لا يمكن الاعتماد بصفة مطلقة على احدى السياستين، ضريبية أو نقدية, لذلك يحب التنسيق فيما بينها ,فمن الناحية النظرية يمكن توافق النظرية الكنزية مع النظرية النقدية فالكنزيون يعطون أهمية ودور كبيرين للسياسة النقدية ,فارتفاع الكتلة النقدية يقلل من معدلات الفائدة مما ينشط الطلب على سلع التجهيز كما أن السياسة الضريبية تؤثر على معدلات الفائدة بحيث تؤدي انخفاض الضريبة ألأى ارتفاع معدلات الفائدة.

[1] عبد المجيد قدي، **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية**، أطروحة دكتوراه مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995، ص-ص: 52-53.

ولقد تجلى هذا التوافق في الولايات المتحدة الأمريكية التي استخدمت في منتصف سنة 1968 المزيج من أدوات السياسة المالية والنقدية لتوجيه النشاط الاقتصادي والتي أدت الى رفع مستوى الانتاج وتخفيض مستوى البطالة[1].

إضافة إلى ذلك يتطلب علاج ظاهرة التضخم الركودي ضرورة المزج بين السياسة الضريبية والسياسة النقدية.

ب- تأثير سياسة سعر الصرف على السياسة الضريبية النقدية

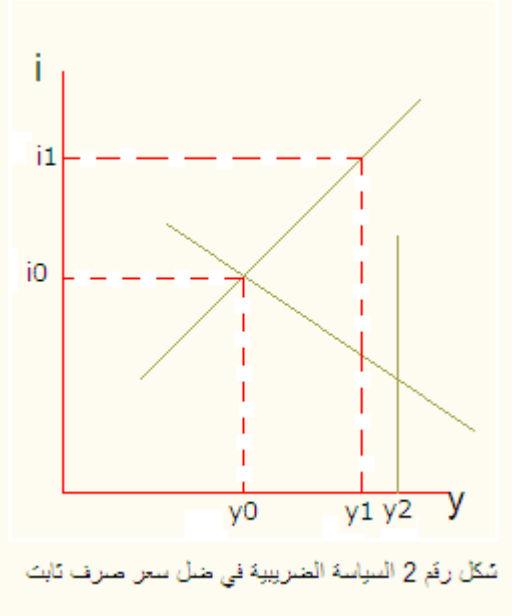
نقصد بسعر الصرف تلك النسبة التي يتم بمقتضاها مبادلة عملة محلية بعملة أجنبية أي قيمة عملة دولة ما بدلالة عملة دولة أخرى، ونميز بين سعر الصرف الثابت الذي يتحدد بطريقة إدارية وسعر الصرف المرن أو العائم الذي يتحدد في سوق الصرف حسب قوى العرض والطلب، وتتجلى أهمية سعر الصرف في التأثير المباشر على العلاقة بين الأسعار المحلية والأسعار الخارجية أي على حجم المعاملات التجارية وحركة رؤوس الاموال، حيث أن المستثمرون يبحثون دوما على معدلات فائدة منخفضة لتعظيم مردود استثماراتهم المالية، وفي ظل اقتصاد مفتوح تتأثر معدلات الفائدة بالعالم الخارجي، لذلك نتساءل على أهمية السياسة الضريبية والسياسة النقدية في ظل سعر الصرف الثابت وسعر الصرف العائم.

ج-موقع السياسة الضريبية والسياسة النقدية في ظل سعر الصرف الثابت

عند اعتماد الحكومة على سياسة ضريبية نوعية فإن أهم الآثار الناتجة عند ذلك الإجراء تتمثل في زيادة الدخل وارتفاع معدلات الفائدة، وفي هذا الوضع يقوم المستثمرون الأجانب بتحويل رؤوس أموالهم نحو الداخل لتوظيفها في ظل أسعار الفائدة المرتفعة، كما يعملون على بيع عملاتهم الأجنبية لاقتناء العملة الوطنية، بالإضافة إلى ذلك يعمل المواطنون على التقليل من طلبهم على العملات الاجنبية والحفاظ على أموالهم لاستثمارها في الداخل، مما ينعكس على سوق العملات بحيث سيزداد الطلب على العملة المحلية ويؤدي بميزان المدفوعات إلى تحقيق فائض للحفاظ على مستوى سعر صرف ثابت يلجأ البنك المركزي إلى سياسة نقدية مكملة من خلال شراء فائض العملات بحيث سيزيد الطلب على العملة المحلية ويؤدي بميزان المدفوعات إلى تحقيق فائض، وللحفاظ على مستوى سعر صرف ثابت يلجأ البنك المركزي إلى سياسة نقدية مكملة من خلال شراء فائض العملات وبالتالي إصدار كمية جديدة من النقود، كما يؤدي إلى ارتفاع الكتلة النقدية الوطنية ويترتب على ذلك انخفاض معدل الفائدة.

[1] ضياء مجيد، الاقتصاد النقدي، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1998، ص: 202.

الشكل رقم (2): السياسة الضريبية في ظل سعر الصرف الثابت

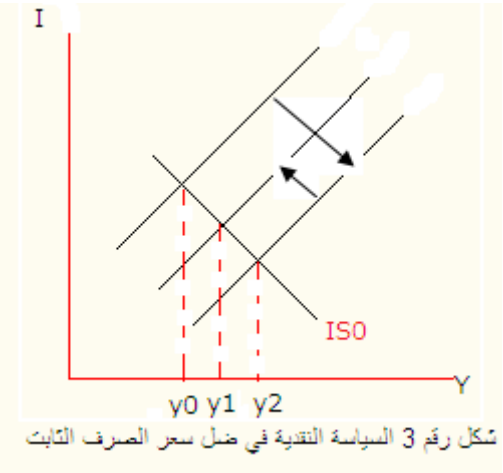


المصدر : ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي (بين النظرية والتطبيق)**، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

نلاحظ في الشكل السابق انتقال المنحنى IS_0 إلى IS_1 نتيجة تطبيق سياسة ضريبية توسعية والذي أدى إلى ارتفاع الدخل من Y_0 إلى Y_1وكذلك ارتفاع سعر الفائدة منI_0 إلى I_1اكما نلاحظ انتقال الدخل من Y0الى Y1 وكذلك ارتفاع سعر الفائدة من iالى i1 كما نلاحظ انتقال المنحنى LM1الى LM2نتيجة الى تدخل البنك المركزي لإصدار النقود جديدة مما أدى إلى انخفاض معدل الفائدة إلى مستواه الاصلي.

وفي هذه الظروف فإن لسياسة النقدية أثار ضعيفة لا يمكن اعتمادها كسياسة أساسية لان الزيادة في حجم عرض النقود وارتفاع الكتلة النقدية سيؤدي الى انخفاض أسعار الفائدة إلى مستوى أقل من اسعار الفائدة في الدول الأجنبية مما يشجع على انتقال رؤوس الأموال من الداخل إلى الخارج سعيا من المستثمر للحصول على عائد أكبر في دول أخرى، ويترتب على ذلك انخفاض العرض النقدي، لذلك ينتقل المنحنى LM الى اليسار كما يتضح في الشكل التالي.

الشكل رقم (3): السياسة النقدية في ظل سعر الصرف الثابت



شكل رقم 3 السياسة النقدية في ظل سعر الصرف الثابت

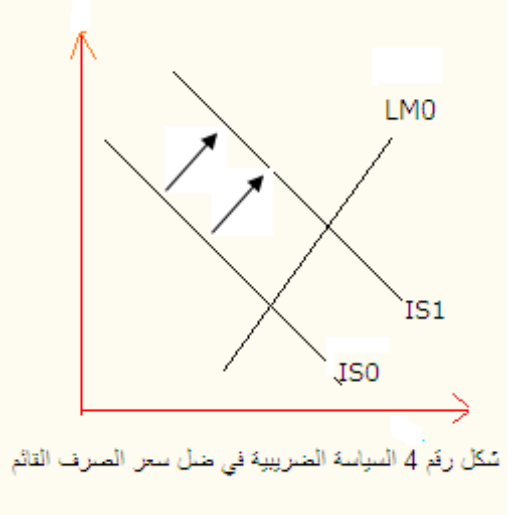
المصدر : ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق،** مرجع سبق ذكره، ص: 33.

نستنتج مما سبق أنه في ظل سعر الصرف الثابت تكون السياسة الضريبية فعالة إذ تحدث آثار دائمة على الطلب الإجمالي، بعكس السياسة النقدية التي تكون غير فعالة بحيث لا تحدث أي أثر على الطلب الإجمالي في المدى الطويل.

-موضع السياسة الضريبية والسياسة النقدية في ظل سعر الصرف العائم

يؤدي تطبيق سياسة ضريبية توسعية إلى ارتفاع مستوى الناتج الداخلي الإجمالي وارتفاع أسعار الفائدة الداخلية بالإضافة إلى ارتفاع الطلب على العملة المحلية، وفي ظل سعر الصرف العائم لا يتدخل البنك المركزي لإصدار النقود، لذلك تبقى الكتلة النقدية ثابتة لكن بسبب تحسن قيمة العملة المحلية في الأسواق الخارجية سوف تقل قيمة الواردات وترتفع قيمة الصادرات، لذلك ينتقل منحنى الطلب الإجمالي نحو اليسار من IS_0 إلى IS_1 كما يوضح الشكل التالي:

الشكل رقم (4): السياسة الضريبة في ظل سعر الصرف العائم

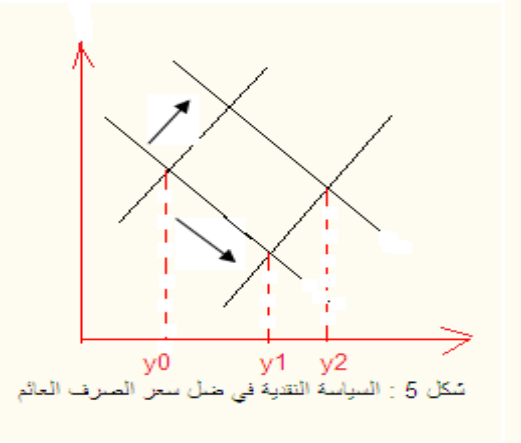


المصدر : ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

إن انتقال منحنى الطلب الاجمالي IS1إلى موضعه الأصلي IS0 وعودة سعر الفائدة ومستوى الانتاج إلى مستوياتها الأصلية، سيجعل المدخرون الأجانب يفكرون في تحويل رؤوس أموالهم إلى الداخل، لذلك فإن الآثار التوسعية للسياسة الضريبية يمكن ان تنعدم تماما تحت تأثير الآثار الناتجة عن معدلات الفائدة، مما يدل على عدم فعالية السياسة الضريبية في هذه الظروف.

بالمقابل فإن اعتماد سياسة نقدية توسعية في ظل الصرف العائم يؤدي إلى زيادة عرض النقود، لذلك ينتقل المنحنى LM0 الى LM1 وما يتبعه من انخفاض معدل الفائدة، ويترتب على ذلك زيادة قيمة الصادرات وتدهور قيمة الواردات وبالتالي وجود فائض في الميزان التجاري، الذي يعمل على نقل المنحنى IS الى IS1 كما يوضح الشكل التالي:

الشكل رقم (5): السياسة النقدية في ظل سعر الصرف العائم



المصدر : ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**'، مرجع سبق ذكره ص: 35.

وعلى هذا الأساس فإن كلا المنحنيين IS و LM قد انتقلا بحيث يرتفع الدخل بشكل كبير مما يدعم أثر السياسة النقدية التوسعية.

نستنتج مما سبق أنه في ظل سياسة سعر الصرف العائم تكون السياسة النقدية فعالة إذ تحسن مستوى الميزان التجاري وتكون لها آثار دائمة على الطلب الإجمالي بعكس السياسة الضريبية التي تكون غير فعالة بحيث لا تحدث أي أثر على الطلب الإجمالي في المدى الطويل.

ويقودنا هذا التحليل إلى ضرورة الجمع بين السياستين الضريبية والنقدية فالسياسة النقدية التوسعية مع السياسة الضريبية التوسعية تعمل على تخفيض الضغط على أسعار الفائدة، وكقاعدة عامة فإن معظم الاقتصاديون يفضلون سياسة –ضريبية– إنكماشية بمعنى عجز محدود مع السياسة النقدية التوسعية حيث ينتج عن هذه السياسة سعر فائدة منخفض.

ج– موضع الضرائب في معالجة المشاكل الاقتصادية من خلال الميزانية العامة

تحدث المشكلة الاقتصادية نتيجة اختلال بين الانفاق الكلي، والمقدرة الانتاجية للاقتصاد، فإذا كان الإنفاق الكلي –أي الطلب العام والطلب الخاص على السلع الاستهلاكية والاستثمارية– أقل من المقدرة الانتاجية حدث كساد اقتصادي وارتفعت البطالة بينما إذا كان الإنفاق الكلي أكبر من المقدرة الانتاجية حدث تضخم وارتفعت الأسعار، ولإعادة التوازن الاقتصادي، يمكن للدولة استخدام أربعة سياسات تختلف وفقا لحدة وطبيعة المشكلة الاقتصادية المطروحة.

- سياسة ضريبية؛
- سياسة انفاقية،
- سياسة نقدية،
- سياسة إئتمانية؛

جدول رقم(1): معالجة المشاكل الاقتصادية من خلال الميزانية العامة

طبيعة المشكلة الاقتصادية	الحلول المالية الواجب إتباعها			
	الضرائب	النفقات	الاصدار النقدي	القروض العامة
الكساد	تخفيفها	زيادتها	اللجوء إليه	تجنبها
التضخم	رفعها	تقليلها	تجنبه	اللجوء إليه

المصدر: ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق،** مرجع سبق ذكره، ص: 36.

يتضح من الجدول السابق أنه لمعالجة الكساد يجب زيادة الطلب الكلي عن طريق تخفيض الضرائب المباشرة والذي يؤدي إلى زيادة الدخول الصافية للأفراد، وعن طريق تخفيض الضرائب الغير مباشرة والذي يؤدي إلى انخفاض الأسعار، وهكذا يرتفع مستوى الاستهلاك الخاص وينعش النشاط الاقتصادي فتقل البطالة، ويعين على الدولة زيادة حجم نفقاتها من أجور وإعانات حيث يمثل الإنفاق العام جزء من الإنفاق الكلي، ولتمويل عجز الميزانية العامة تلجأ الدولة إلى الإصدار النقدي، بينما تتجنب القروض العامة لأن ذلك الإجراء يؤدي إلى آثار انكماشية تعمق مشكلة الكساد.

أما معالجة التضخم فتتطلب تخفيض الطلب الكلي لعدم توازنه مع عرض السلع والخدمات، ولتحقيق ذلك المسعى يجب تطبيق سياسة ضريبية انكماشية من خلال فرض ضرائب جديدة أو رفع معدلات الضرائب القديمة، فإذا طبقت هذه السياسة على الضرائب المباشرة انخفضت دخول الأفراد وبالتالي انخفاض مستوى استهلاكهم.

أما إذا طبقت على الضرائب المباشرة ارتفعت الأسعار وبالتالي انخفض إلى مستوى الاستهلاك، ويمكن تدعيم السياسة الضريبية السابقة بسياسة إنفاقيه تقشفية من خلال تقليص النفقات العامة، كما تتجنب الدولة الاصدار النقدي لأن ذلك يؤدي إلى ارتفاع الأسعار وبذلك تلجأ الدولة إلى القروض العامة لتقليل الطلب الكلي.

وفي الواقع يواجه تطبيق الإجراءات المالية السابقة عدة صعوبات وذلك للاعتبارات التالية:

- **اعتبارات اقتصادية:** يتوقف تطبيق الاجراءات المالية السابقة على توفر بعض الشروط الاقتصادية، فإذا كان من السهل تطبيق السياسة الضريبية لمعالجة التضخم في الدول المتقدمة نظرا لوجود قطاع نقدي سلعي فإنه يصعب تطبيق السياسة في الدول التي تعتمد على الاستهلاك الذاتي.
- **اعتبارات اجتماعية:** تختلف ردود الأفعال حسب الإجراءات المتخذة، بحيث يرحب الرأي العام بزيادة النفقات العامة إلا أنه يرفض تقليلها خاصة عندما يتعلق الأمر بالإعانات والأجور، كما يرحب الرأي العام تخفيض الضرائب إلا أنه يرفض رفعها، مما قد يصعب على الحكومة تطبيق إجراء مالي لمعالجة مشكلة اقتصادية معينة.
- **اعتبارات سياسية:** يصعب على الحكومة تنظيم ميزانيتها بشكل يعالج مشكلة اقتصادية معينة، فمثلا تنظيم الميزانية يعجز البطالة والذي يستغل سياسيا من طرف المعارضة.
- **اعتبارات زمنية:** يتوقف نجاح الاجراءات المالية على سرعة استجابة القطاع الخاص، فإذا أرادت الحكومة زيادة الطلب الكلي عن طريق النفقات والضرائب، إذ يجب أن تكون ردود أفعال القطاع الخاص سريعة في اتخاد قرارات بزيادة إنفاقه الاستهلاكي والاستثماري إلا أن هذه السرعة ليست دوما أكيدة.

المبحث الثاني: ماهية الضرائب والرسوم

يتشابه كل من الرسم والضريبة في عنصر الإجبار إلا أن الاختلاف بينهما يتمثل في أن الرسم يفرض مقابل خدمة معينة يطلبها الفرد ويحصل منها على نفع خاص يشبع حاجته المباشرة بالإضافة إلى النفع العام الذي يعود على المجتمع ككل بصورة غير مباشرة.

أما الضريبة كأهم مصدر للإيرادات العامة، فهي تفرض جبرا على الأفراد وبصفة نهائية وذلك للتحقيق أهداف المجتمع.

المطلب الأول: مفهوم الضرائب والرسوم

يتشابه كلا من الضرائب والرسم في عنصر الإيجاب، إلا أنه هناك فرق كبير بين الضريبة والرسم وفيما يلي سنتناول كلا من هتين المصطلحين.

أولا: تعريف الضريبة

"هو مبلغ من المال تقتطعه السلطة العامة من الأفراد جبرا وبصفة نهائية دون مقابل لتحقيق أهداف المجتمع[1]."

ويعرفها الاقتصادي ميل Mehl بأنها "اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد الطبيعيين والاعتبارين وفقا لقدراتهم التكلفية بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة[2]"

وتعرف أيضا على أنها " فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة[3]."

أما من الناحية القانونية فيمكن تعريفها بأنها " مبلغ نقدي تفرضه الدولة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل قصد تغطية الأعباء العامة[4]."

[1] محمد طاقة هدى العزاوي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار المسيرة للنشر، عمان، 2007، ص: 89,
[2] واعيل عبد القادر عشيط عبد الحميد، **تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، مدية، 2007-2008، ص: 2.
[3] -سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة**، منشورات الحلبة الحقوقية، لبنان، 2009، ص: 117,
[4] خليل محمود الرفاعي، **المحاسبة الضريبية**، دار المستقبل، الطبعة 2، 1998، ص: 7.

يتضح من خلال التعريف الأركان التي تقوم عليها الضريبة.

" أن الضريبة فريضة إلزامية تفرض من قبل السلطة العامة بأسلوب أمري وقصري أي دون الرجوع إلى موافقة الأفراد بذلك، وأن على السلطة التنفيذية عند إصدار الضريبة أو تعديلها يكون بقانون يفسر حقيقة تداخل الفن السياسي والفن المالي في فرض الضريبة، يعني ذلك أن على السلطة التنفيذية عند إعدادها للمشاريع الضريبية وتعديلها الاسترشاد بما توصل إليه كتاب المالية من قواعد[1].

إن الضريبة فريضة بدون مقابل –وهدا يعني أن دافعي الضرائب يستفيدون مما تقدمه الدولة من خدمات عامة تنفق عليها الدولة من إيرادات هذه الضرائب، ولكن ما يصل إليه الفرد من هذه الخدمات ليس بالضرورة أنه يعادل مقدار ما دفعه من ضرائب، بمعنى آخر لا يوجد أي التزام بين الضريبة المدفوعة والخدمة المقدمة من قبل الدولة.

أن مبلغ الضريبة يقتطع بشكل نهائي، أي دون احتمال إعادته لأصحابه كمبلغ، على خلاف القرض العام تكون الدولة ملزمة بإعادته لأصحابه بعد فترة يتفق عليها مع الفوائد المتحققة عليه[2].

عرفت الضريبة، في بادئ الأمر بأنها وسيلة لتوفي الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، ومع تطور الفكر الاقتصادي أصبحت الدولة متدخلة في النشاط الاقتصادي، ثم أصبح من الضروري أن يتحول دور الضريبة من كونها وسيلة مالية إلى أداة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية فالضريبة في ظل الفكر المالي الحديث وسيلة من وسائل التأثير على المتغيرات الاقتصادية وتحقيق أهداف المجتمع.

ومن خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن القول بأن الضريبة "هي اقتطاع نقدي جبري إلزامي تقوم به الدولة أو أحد الأشخاص العامة التي تنوب عنها وبدون مقابل وتدفع بصفة نهائية وذلك لتحقيق أهداف عامة"

ثانيا: تعريف الرسم

يمكن تعريف الرسم على أنه " مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة مقابل نفع خاص يحصل عليه الفرد بجانب نفع عام يعود على المجتمع."

[1] محمد طاقة هدى العزاوي، مرجع سبق دكره، ص:89,
[2] محمد طاقة هدى العزاوي، نفس المرجع السابق، ص-ص: 89-90.

كما يمكن تعريفه " هو مورد مالي تحصل عليه الدولة بأدائها، كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة، إظهار حقه عن طريق القضاء، ورسوم تسيير سيارة بالطرق العامة، أو رسوم التسجيل بالجامعة[1].

مما سبق يمكن تعريف الرسم على أنه " اقتطاع نقدي جبري تقوم به الدولة أو إحدى هيئاتها العامة مقابل تحقيق منفعة خاصة للصالح الفرد ذاته بالإضافة إلى نفع عام يعود على المجتمع ككل."

ثالثا: الفرق بين الضريبة والرسم

يتشابه كل من الضريبة والرسم في عنصر الإجبار، إلا أن الاختلاف بينهما يتمثل في أن الرسم يفرض مقابل خدمة معينة يطلبها الفرد ويحصل منها على نفع خاص يشبع حاجته مباشرة بالإضافة إلى نفع عام يعود على المجتمع ككل بصورة غير مباشرة.

أما الضريبة كأهم مصدر للإيرادات العامة فهي تفرض دون مقابل مساهمة من الفرد في تغطية جانب من النفقات، وترتيبا على ذلك فإن تحديد مقدار الرسم يتم عادة على أساس قيمة الخدمة التي يحصل عليها الفرد، بينما تحديد مقدار الضريبة يتم على أساس المقدرة التكلفية أو المالية لدافع الضريبة، فهناك اختلاف واضح في طبيعة كل من الرسم والضريبة

بالإضافة إلى أن الرسم يفرض بناء على قانون في صورة قرارات أو لوائح إدارية، أما الضريبة فلا تفرض إلا بقانون يصدر من السلطة التشريعية نظرا لخطورة هذه الأداة التمويلية[2].

المطلب الثاني: أساس فرض الضريبة وتحصيلها

إن الأساس في فرض الضريبة وتحصيلها، بالذات الاساسي القانوني لها، والذي يطلق عليه المختصون بالقانون التكييفي القانوني للضريبة وبحيث يبرز في هذا الصدد اتجاهين أساسين رغم التناقض بينهما.

أولا: نظرية المنفعة أو العقد الاجتماعي

بناء على هذه النظرية يقرر علماء المالية أن دفع الضريبة يبنى على أساس العلاقة بين الدولة والأفراد، وهؤلاء يدفعون الضريبة مقابل منافع تقدمها الدولة لهم، فعلماء المالية يفترضون وجود عقد ضمني بين الدولة والأفراد يسمى بالعقد الاجتماعي Le contrat social*، تقدم الدولة بموجبه مختلف

[1] رفعة محجوب، **المالية العامة**، دار النهضة، بيروت، 1997، ص: 85.
[2] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص، 113.

الخدمات والمرافق الازمة لاستمرار معيشتهم ورفاهيتهم مقابل تنازل الأفراد عن جزء من دخولهم وثرواتهم في شكل ضرائب[1].

وقد اختلف أنصار هده النظرية في تكييف طبيعة هذا العقد فاعتبره البعض، كآدم سميث، عقد بيع خدمات، فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل لالتزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب، وبالرغم من سهولة هذا التكييف وبساطته إلا أنه يخالف الحقيقة، فمن الصعوبة تقدير قيمة المنفعة التي تعود على دافع الضريبة من خدمات الدولة باعتبار أن كثيرا من الخدمات التي تقدمها غير قابلة للانقسام أو التجزئة كالأمن والدفاع والتمثيل الدبلوماسي[2].

وصور البعض الآخر هذا العقد الضمني على أنه عقد شركة، وأصحاب هذا التكييف اعتبروا أن الدولة شركة إنتاج كبيرة، الشركاء فيها هم أفراد المجتمع حيث يقوم كل منهم بأداء عمل معين ويتحمل في سبيل ذلك نفقات خاصة ويوجد إلى جانب النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة أي أن الحكومة، تعود منفعتها على جميع الشركاء، أي خدمات المرافق العامة، ومن ثم يتعين على هؤلاء المساهمين المشاركة في هذه النفقات في صورة الضرائب التي تفرضها عليهم الدولة[3].

وهذا التكييف، وإذا كان يفسر ضرورة التناسب بين مبلغ الضريبة ودخول الأفراد (نسبة مساهمة كل منهم في عقد شركة الإنتاج)، إلا أنه لا يخلو من النقد، حيث أن الدولة لا تقدم فقط مجموعة من المصالح المادية للأفراد بل أيضا مجموعة من المصالح المعنوية والأدبية التي يصعب تقديرها، بالإضافة إلى أن هذا التكييف يستوجب انتفاع الطبقات ذات الدخول المرتفعة بقدر من الخدمات العامة يفوق ما تتمتع به الطبقات محدودة الدخل، وهذا ينافي الحقيقة، اذ في الغالب ما تتمتع الطبقات محدودة الدخل بخدمات المرافق العامة أكثر من الطبقات المرتفعة الدخل. وأخيرا أن هذا التكييف يقوم على أساس مجرد تصور أو اعتقاد من جانب بعض الفقهاء دون أن يتأكدوا من تحققه.

عقد التأمين كيفه المفكر الفرنسي "مونتسكيو في كتابه "روح القوانين ويرى أن الضريبة هي قيمة التأمين الذي يدفعه الممول للدولة، مقابل الانتفاع من خدماتها، ومعنى هذا التكييف:

- تناسب الضريبة مع قيمة الأموال التي بحوزته والمؤمن عليها؛
- فرض الضريبة على رأس المال أو الدخل؛

*تتلخص فكرة هذا العقد في أن الأفراد يعيشون في مجتمع وليس في عزلة وأن كلا منهم يستفيد من مزايا تلك الحياة الجماعية ، ومن ثم فإن هناك عقد ضمني بينهم يتنازل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته وأمواله مقابل أن يؤمن للآخرين جزء من الحرية والأموال في ظل حماية القانون.

[1] عفيف عبد الحميد **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة**، مذكرة كجزء من متطلبات نيل شاهدة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف01، دفعه: 2002، ص: 4.

[2] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق دكره، ص: 122.

[3] سوزي عدلي، نفس المرجع السابق، ص: 123.

- فرض الضريبة تبعا لدرجة ثراء الممول.

إلا أنه يرد على هذا التكييف بعدم ضمان التناسب بين قيمة أموال الممول، وعدم ضمان أو التزام الدولة بتعويض خسائر الممول في حال فقدانه لأمواله فضلا عن عدم جواز حصر وظيفة الدولة في الحماية والأمن والدفاع[1].

ثانيا: نظرية التضامن الاجتماعي

تقوم هذه النظرية على فكرة أساسية مؤداها أن الأفراد يسلمون بضرورة وجود الدولة، كضرورة سياسية واجتماعية، تحقق مصالحهم، وتشبع حاجاتهم، ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل فرد بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل حسب مقدرته التكلفية (المالية)، كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العامة لكافة المواطنين بلا استثناء وبغض النظر عن مدى مساهمتهم في تحميل الأعباء العامة، وأكثر من ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفراد بالخدمات العامة رغم عدم قيامها بدفع الضرائب أو بدفع مبالغ زهيدة كأصحاب الدخول المرتفعة، وعدم إشباع البعض الآخر بهذه الخدمات رغم قيامهم بدفع الضرائب كالمواطنين المقيمين في الخارج.

وبالإضافة إلى ما سبق، فإن نظرية التضامن الاجتماعي تقترن بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعايتها، ثم إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة، وهذا يفسر إلزام الأجانب المقيمين في الدولة، اقامة عادية أو مستمرة، بالمساهمة في الأعباء والتكاليف العامة أداء الضريبة المفروضة عليهم.

مما سبق يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل الأساس القانوني الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضريبة على المقيمين على أرضها من وطنيين وأجانب[2].

[1] عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص: 4.
[2] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق دكره، ص: 125.

المطلب الثالث: القواعد الأساسية للضريبة وأهدافها

هناك العديد من القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند قواعد وأسس النظام الضريبي، وهي القواعد التي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى كما أن الضرائب يتم فرضها بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية.

أولا: قواعد الضريبة

للضريبة مجموعة من القواعد يمكن تلخيصها فيما يلي:

1-قاعدة العدالة

والتي تعني إسهام كافة أفراد المجتمع بتحمل أعباء قيام الدولة بإشباع الحاجات العامة عن طريق تقديمهم الخدمات العامة التي تحقق نفعا اجتماعيا عاما وحسب مقدرة كل منهم على الدفع، بحيث ينبغي أن تتناسب الضريبة مع دخل الممول وثروته، لأن الخدمة التي يحصل عليها الفرد تزداد بزيادة دخله وثروته، وبذلك فإن الضريبة النسبية هي التي تحقق العدالة الضريبية في إطار الدور التقليدي للمالية العامة، وهذه العدالة الضريبية التي تحققها الضريبة النسبية لم تحصل على قبول الجميع واتفاقهم، بل أن البعض يرى أن العدالة الضريبية تتحقق عن طريق الضريبة التصاعدية، أي المساواة في التضحية، بحيث يتم الربط بين انخفاض المنفعة الحدية للنقود مع ارتفاع دخل الفرد وزيادته، وهو ما يعني انخفاض المنفعة الحدية التي يمثلها العبء الضريبي الحدي مع اختلاف دخل الفرد وثروته، وفكرة العدالة في المالية الحديثة لا تقتصر على الأخذ بالضريبة التصاعدية، فحسب وإنما تمتد لتمنحه اعفاءات ضريبية مقابل اعتبارات شخصية وعائلية، حيث تقرر اعفاءات للأشخاص الذين يحصلون على دخول منخفضة إلى حد معين، بالإضافة الى اعفاءات العانة أفراد الأسرة وذلك حسب أفراد الأسرة، وغيرها من الإعفاءات الأخرى التي تفتضيها العدالة في فرض الضريبة وحسب مقدرة دفعها على الدفع في المالية الحديثة هذه، إضافة إلى أنها تقتضي الأخذ لمعدلات ضريبية تبعا لنوع الدخل أو النشاط الذي تفرض عليه، وهو ما يعني أن مفهوم العدالة الضريبية قد اتسع بشكل يجاوز فيه مفهومها في إطار الدور التقليدي للمالية العامة والذي يتحدد بتحققها من خلال الضريبة النسبية[1].

[1] فليح عدلي، **المالية العامة**،جبار للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص-ص: 178-179.

2-قاعدة اليقين

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام، والغرض من ذلك، أن يكون المكلف على علم يقيني بمدى التزامه بصورة واضحة لا لبس فيها، ومن ثم يمكنه أن يعرف مقدما موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها وسعرها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بالضريبة، بالإضافة إلى معرفته لحقوقه تجاه الإدارة المالية والدفاع عنها[1].

3-قاعدة الملائمة في الدفع

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم أحكام الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها، وتيسير دفعها وخاصة فيما يتعلق بمبيعات التحصيل وطريقته واجراءاته.

وتهدف هذه القاعدة في حقيقة الأمر، إلى عدم تعسف الإدارة المالية إلى استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات الربط والتحصيل، وتدعوا اعتبارات الملائمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تحدث في حالة مخالفة هذه القاعدة.

وقد تنتج عن هذه القاعدة قاعدة " الحجز عند المنبع" وذلك بصدد الضريبة على الدخل باعتبار أن الاقتطاع عند المنبع ملائمة بالنسبة للمكلف والإدارة المالية في ذات الوقت.

4- قاعدة الاقتصاد في النفقات

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل وأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة المالية مبالغ كبيرة خاصة في ظل الروتين والإجراءات 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 في سبيل الحصول عليه.

وأخيرا فإن كافة القواعد السالفة الذكر تدور في ذلك على فكرتي العدالة والمساواة الضريبية، وما هي جميعها إلا تطبيقات لهما.

[1] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق دكره، ص: 130.

ثانيا: أهداف الضريبة

يتم فرض الضرائب تحقيقا لعدة أهداف مالية واقتصادية واجتماعية تتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

1-الهدف المالي

وهو الهدف الأصلي والثابت للضريبة، إذ رغم وجود إمكانيات لتمويل الإنفاق العام، فإن اللجوء إلى الضريبة يتميز بكونه إجراء غير تضخمي، خاصة إذا تم اعتماد أنماط معينة من الضرائب كالضريبة على الدخل لتقليص حجم المداخيل المتاحة للإنفاق الخاص أو الضريبة على الاستهلاك التي تعمل على كبح الطلب (الطلب مصدر من مصادر التضخم)، ومن بين المزايا التي يوفرها التمويل الضريبي قدرة الدولة على الإخضاع الضريبي الغير محددة بخلاف الاصدار النقدي أو اللجوء إلى الاكتتاب العام[1].

2- الهدف الاقتصادي

تستخدم الضرائب لتحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء الانكماش الاقتصادي وامتصاص القوة الشرائية لدى الافراد في حالة التضخم، أو كأداة لتشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي عن طريق إعفاء الموارد الاولية الازمة للقيام بهذا النشاط، كما قد تهدف الضريبة إلى تشجيع شكل من أشكال الاستغلال، كما في حالة تشجيع اندماج المشروعات بإعفائها من الضريبة أو تخفيض الضريبة عليها[2].

3-الهدف السياسي

تستخدم الضريبة في الداخل كأداة للقوى المسيطرة اجتماعيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، كما أن الضريبة تستخدم كأداة من أدوات السياسة الخارجية، كما في حالة استخدام الرسوم الجمركية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو للحد منها لأغراض سياسية[3].

4-الهدف الاجتماعي

يمكن استخدام الضريبة لتحقيق أهداف اجتماعية مثل تخفيف العبء الضريبي على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، أو إعفاء بغض الهيئات التي تقوم بخدمات اجتماعية من الضرائب، أما فرض ضرائب مرتفعة على بعض السلع التي تنتج عنها أضرار اجتماعية كالمشروبات الكحولية[4].

---

[1] عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار حامد للنشر والتوزيع، الاردن، 2005، ص: 97.

[2] طالبي محمد، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011-2013، ص: 13.

[3] عفيف عبد الحميد، مرجع سبق دكره، ص: 8.

[4] عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

المبحث الثالث: التزامات المكلف بالضريبة، والضمانات الممنوحة للمكلف والإدارة الجبائية

قد يبالغ أحيانا في تقدير قيمة الضريبة الواجب دفعها من طرف المكلف بها وبالتالي تصعب عملية التحصيل وذلك لإحساس المكلف بالتعسف من طرف الادارة الضريبية ولتفادي كل هذا وضمان سهولة التحصيل وضع المشرع الجبائي على المكلف التزامات من جهة ومنح له من جهة ثانية ضمانات لحمايته.

المطلب الاول التزامات المكلف بالضريبة

للمكلف بالضريبة التزامات جبائية ومحاسبية.

أولا: الالتزامات الجبائية

هي مجموعة من الالتزامات فرضها المشرع الجبائي بغية تنظيم العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من جهة وتشمل ما يلي:

- **تقديم تصريحات:** ألزم المشرع الجزائري الجبائي المكلف بالضريبة التصريحات التالية:

- **التصريح بالوجود:** يجب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة أن يكتب خلال مدة أقصاها ثلاثين يوما من بدء عملياته لدى مفتشية الرسم على رقم الأعمال التي يتبع لها تصريحات مطابقة للنموذج الذي تقدمه الادارة يذكر فيه على وجه الخصوص[1]:
  - اسمه ولقبه وعنوانه وإذا تعلق الأمر بشركة ما يكتب عنوان هذه الشركة؛
  - رقم التعريف الاحصائي للمؤسسة؛
  - طبيعة العمليات التي تجعله خاضعا للرسم على القيمة مضافة؛
  - موقع المؤسسة والمؤسسات التي يشغلها؛
  - موقع المؤسسة والمؤسسات 'المصنع 'وكذلك اسمه و عنوانه وإذا كان ينتج بواسطة الغير،
  - موقع محل أو محلات البيع التي يملكه؛
  - طبيعة السلع و المواد أو الأشياء التي ينتجها أو يتاجر فيها؛
  - عنوان ومقر الشركات, وكذلك اسم ولقب وعنوان الأشخاص يكون إيزائهم في إحدى المواد المذكورة في المادة 6.

[1] المادة 51، من قانون الرسم على رقم الأعمال، طبعة، 2017، ص: 25.

كما فيما يخص الشركات يجب أن يرافق التصريح نسخة مطابقة ومصادق عليها من قانونها الأساسي وبالإمضاء المصادق عليه من طرف المسير أو المدير، في حالة عدم النص عليهما في القانون الأساسي، بنسخة مطابقة ومصادق عليه بمداولة مجلس الادارة أو مجلس المساهمين الذي يعينهما[1].

إذا كان الخاضع للضريبة يملك إلى جانب مؤسسته الرئيسية فرعا أو عدة وكالات فعلية أن يكتتب لكل واحد منها تصريحا مماثلا لدى المفتشية التي يوجد بدائرة اختصاصها الفرع أو الوكالة المعتبرة.

"ويتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية إكتتاب هذا التصريح لكل وحداتها لدى المفتشية المختصة إقليميا[2]"

"يجب على منظمي الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها في حالة عرض استثنائي أو منفرد أن يقدموا قبل العرض الأول وفق نموذج تسلمه لهم الادارة تصريحا بطبيعة المؤسسة أو نوع الاجتماع أو العرض إلى مفتشية الضرائب الغير مباشرة والرسوم على رقم الأعمال المختصة إقليميا"

"يتعين على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يتوفرون على مؤسسة مستقرة إقليميا في الجزائر ويمارسون نشاط الدراسة أو المساعدات التقنية لحساب مؤسسات عمومية والإدارة العامة والجماعات المحلية، ...إلخ، أن يكتتبوا التصريح بالوجود المشار إليه أعلاه خلال الشهر الموالي للتوقيع على عقد الدراسة أو المساعدة التقنية[3].

من ناحية أخرى يجب على هؤلاء الأشخاص أن يبلغوا مفتش الضرائب غير مباشرة ورقم الأعمال، بمكان فرض الضريبة، في رسالة موصى عليها مرفقة بإشعار باستلام، نسخة من العقد خلال الشهر الذي يلي إقامتهم بالجزائر.

[1] المادة 52، من قانون الرسم على رقم الأعمال، طبعة 2017، ص: 25.
[2] المادة 53، من قانون الرسم على رقم الاعمال: طبعة 2017، ص: 25
[3] المادة 55، من قانون الرسم على رقم الأعمال، ص: 25.

يجب أن يعلم المفتش بأي حكم إضافي أو تعديل العقد الرئيسي خلال الأيام العشرة الموالية لإدراجه.

لا يخضع لهذا الالتزام ولا لالتزام التصريح بالوجود، المؤسسات الأجنبية التي تقوم من الخارج بعمليات خاضعة للضريبة وفقا للشروط المنصوص عليها في الفقرة 2 من المادة 7 من هذا القانون.

يقوم في محلها شريكها الجزائري الزبون بإرسال نسخة من العقد الرئيسي والعقود الاضافية المحتملة وفقا للأشكال والآجال نفسه[1].

- **التصريح بالتنازل أو التوقف**

يجب على كل شخص أو شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة التي تنقطع عن ممارسة مهنتها أو التنازل عن صناعتها أو تجارتها وكذلك التي تصير مالكة، أن تقدم خلال الأيام العشرة التي تلي هذا التوقف أو التنازل أو الحيازة، التصريح إلى مكتب التفتيش الذي تلقى التصريح المنصوص عليه أعلاه.

"وعندما يتوقف المدين بالضريبة عن ممارسة النشاط الذي يجعله خاضعا للرسم، دون أن يقدم هذا التصريح يعلن تلقائيا، مدير الضرائب على مستوى الولاية، عن التوقف عن ممارسة النشاط وذلك بناء على محضر معلل يحرره أعوان المصلحة ذاتها"[2].

يجب على الأشخاص أو الشركات المنصوص عليها في المادة 57 أعلاه الذين انتهى خضوعهم للقيمة المضافة، أن يرفقوا تصريحهم بجدول مفصل للمخزون البضائع الموجودة في حوزته على مستوى مصانعهم أو مخازنهم أو مستودعاتهم، ويتعين على هؤلاء الأشخاص أو الشركات إعادة دفع الرسم الخاضع على البضائع الموجودة في المخزن والتي تم إدراجها وفي حالة وجود مبلغ زائد يسدد هذا المبلغ إلى دوي الحقوق وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 50، غير أنه لا يطالب بإعادة دفع الرسم في حالة الادماج أو الانقسام، أو المشاركة أو التحويل في الشكل القانوني للمؤسسة، شريطة أن تلتزم الشركات الجديدة بالوفاء بالرسم المطابق، بحسب العمليات الخاضعة بالرسم[3].

ويجب أن تكتب التصريحات المشار إليها اعلاه لدى مكتب مفتشية الرسم على رقم الأعمال الذي يتبع له المعنيين بالرسم.

[1] المادة 56، من قانون الرسم على رقم الأعمال، ص:25.
[2] المادة 57، من قانون الرسم على رقم الأعمال، ص : 26.
[3] المادة 58، من قانون الرسم على رقم الأعمال، ص: 26.

على المدينين بالضريبة الذي يبلغ رقم أعمالهم الإجمالي المصرح به خلال السنة السابقة، الأرقام القصوى المنصوص عليها في المقطعين 1 و2 في المادة 8 أن يقدموا تصريحا بذلك قبل يوم 15 يناير من السنة الجارية[1].

ثانيا: الالتزامات المحاسبية

حددت هذه الالتزامات في القانون التجاري في المواد 9-10-11 ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- مسك دفتر اليومية" كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يعد فيه يوما بيوم العمليات المقومة ...، شرط أن يحتفظ هذا الدفتر بكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم[2]".

وهو عبارة عن دفتر مرقم موقع من طرف القاضي التجاري، أما بالنسبة للذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفترهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

- مسك دفتر الجرد: إن الزامية مسك دفتر الجرد محددة أيضا في القانون التجاري الذي نص عليه في ما يلي:

" يمسك دفتر الجرد حسب التاريخ دون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش[3].

كما يجب أن يكون مؤشر من طرف المحكمة ويخلوا من كل فراغ أو بياض ويمنع الكتابة في الهوامش وكذا الشطب.

- حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة: لقد نص المشرع الجبائي على ضرورة "دفاتر المحاسبة وسندات المؤشرة في المادة 09-10 من القانون التجاري يلزم أن تحفظ لمدة عشر سنوات[4]."

وهي تشمل كذلك المراسلات القابلة والصور المطابقة للرسائل.

[1] المادة 59، من قانون الرسم على رقم الأعمال، ص: 26.
[2] المادة 09:، من القانون التجاري.
[3] المادة 10، من القانون التجاري.
[4] المادة 12: من القانون التجاري.

ومسك هذه الدفاتر المحاسبية يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- صحة التصريح؛
- قانونية المحاسبة؛
- مصداقية المحاسبة وفقا للكتابات.

المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

منح المشرع المكلف بالضريبة ضمانات تحميه من تعسف الادارة الجبائية عند قيامها بمهماتها الرقابية، تقيه من التجاوزات التي قد يرتكبها المحققون ضدهم وهي نوعين:

أولا: الضمانات المتعلقة بسير التحقيق: وهي التي تضمن حقوق المكلف من أجل تحضير نفسه كما تضمن له حسن سير التحقيق.

1- **الاشعار بالتحقيق:** لا يمكن إجراء أي تحقيق بعد إعلام المكلف من طرف الإدارة "لا يمكن إجراء تحقيق على المحاسبة دون إبلاغ المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق[1]"

وتكون مدة التحقيق 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الاشعار ويكون في هذا الشعار ما يلي:

- ألقاب وأسماء ورتب المحققين؛
- تاريخ وساعة أول تدخل في المؤسسة،
- الوثائق الواجب الاطلاع عليها أو السنوات التي يجرى فيها التحقيق.

2- **الاستعانة بوكيل أو مستشار:** "يمكن للمكلف الاستعانة في المحاسبة بوكيل أو مستشار في بداية كل تحقيق أو أثناء الاشعار بالتقويم "لكل مكلف بالضريبة له الحق في طلب المساعدة من طرف مستشار من اختياره"[2].

3- **تحديد مدة الرقابة:** من أجل التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية وجب على الادارة المكلفة تحديد مدة الرقابة وفق ما يلي:

[1] مادة 190، فقرة 03 المعدلة والمتممة بموجب المادة 7 من قانون المالية لسنة 2000.
[2] مادة 320، فقرة 3 المعدلة والمتممة بموجب المادة 7 من قانون المالية لسنة 2000.

- **حالة مؤسسة خدماتية**

4أشهر إذا كان رقم الأعمال الاجمالي السنوي لأي يتعدى 1000.000؛

6 أشهر اذا كان رقم العمال محصور بين 5000.000 و10.000.000دج، لا تتجاوز مدة السنة في باقي الحالات.

- **حالة المؤسسات الأخرى**

- 4 أشهر إذا كان رقم الأعمال الإجمالي لا يتعدى 1000.000 دج؛
- 6 أشهر إذا كان رقم الأعمال الإجمالي السنوي محصور بين 5000.000 و1000.000دج.

4- عدم تجديد الرقابة: لا يمكن للإدارة الجبائية برمجة تحقيق جديد لنفس الفترة المحقق فيها في حالة الانتهاء من التحقيق، إلا في حالة ما قدم المكلف بالضريبة معلومات بتأويل نص جبائي كان متعارف به لدى الإدارة سواء عن طريق إجراء ذو طابع عام أو قرار يخصه شخصيا فإنه لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي له.

ثانيا: ضمانات متعلقة بإجراء التقويم: وهي الضمانات الكفيلة بحماية المكلف أثناء إجراء التقويم وتتمثل في:

1- الاشعار بالتقويم: حيث يجب أن تعلم الادارة الجبائية المكلفة عن كل تعديل أو تغيير قد تأتي به هذه التحقيقات وذلك عن طريق إشعار بالتقويم مع وصل الاستلام، ويشترط شرحه وتفصيله بصورة كافية ويسمح للمكلف بإعادة تشكيل فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو الإعلام عن قبوله لها.

2- حق الرد: للمكلف حق الطعن في النتائج المتوصل إليها يمكنه الرد على اقتراحات الادارة الجبائية في مدة لا تتجاوز 40 يوما من استلامه الاشعار بالتقويم.

وخلال هذه المدة له الحق في الاستفسار عن الأمور الغامضة التي يحتويها الاشعار أو تبرير ما يراه صحيح من وجهة نظره.

وإذا لم يرد خلال هذه المدة فهذا يعتبر على أساس قبول ضمني للإشعار بالتقويم.

3- حق النزاع: في حالة شعور المكلف بالضريبة بالتعسف في حقه يجوز له تحويل قضيته إلى السلطات العليا الإدارية المتمثلة في:

- لجان الطعن المحلية، الولائية والمركزية؛
- السلطات القضائية؛

المطلب الثالث: ضمانات الممنوحة للإدارة الجبائية

لقد قطعت التشريعات القانونية والمالية أشواطا كبيرة فيما يتعلق بضمانات التحصيل الضريبي حتى تضمن الحكومات الأموال الضريبية المقدمة والمرسومة وذلك بتقرير هذه التشريعات والتعليمات وقواعد تتعلق بالتحصيل بعيدا عن شواهد الظلم والتعسف وقريبا من شواهد العدالة والمعاملة اللينة بحيث تبنى هذه القواعد على مظاهر السلوك والالتزام الأخلاقي، وكذلك على مظاهر الاجراءات الادارية والقانونية الكفيلة بضمان التحصيل للضرائب على اختلاف أنواعها ومن هذه الضمانات الاجرائية الادارية في تحصيل الضرائب ما يلي[1]:

1- امتياز دين الضريبة على غيره من الديون؛
2- حق الادارة في الاطلاع على أوراق وملفات، دفاتر وحسابات الممولين الآخرين؛
3- حجز إداري، واقتطاع عند المنبع من أموال الممولين الآخرين[2]؛
4- عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة وبين ديون الممولين الآخرين؛
5- تكليف الممول وتقديم الاقرارات المالية عن نشاطاته المالية والتجارية؛
6- توقع العقوبات البدنية، النفسية، المادية والمعنوية على الممولين؛
7- دفع الممول للضريبة مسبقا وقبل المطالبة باستردادها وخاصة عند الزيادة عن مقدارها عملا بالقاعدة "ادفع استرد"؛
8- اعطاء حوافز في شكل خصومات أو مكافآت للملتزمين بدفعها وفي الأوقات المناسبة؛
9- عدم وقف دفع الضريبة في أحوال رفع دعاوى بالتظلم منها.

ولضمان تحصيل مستحقات أملاك الدولة زود المشرع إدارة أملاك الدولة بالإضافة إلى مختلف الحجوز الواردة في قانون الاجراءات المدنية، بوسيلة تتميز بالسرعة والبساطة وهي الاشعار للغير الحـــــائز Avis à tiers de' eteenr المنصوص عليه في المادة 145 من قـــــانون الماليـــــة لسنة 1992[3].

[1] غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار البيارق، 1998، ص: 160
[2] حميد بوزيدة، جباية **المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية تطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 38.
[3] عمر يحياوي، **مساهمة دراسة المالية العامة (النظرية العامة وفق التطورات الراهنة)**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.

خلاصة االفصل

من خلال ما سبق تبين لنا أن للنظام الضريبي أهمية بالغة باعتباره انعكاس للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي وأحد أهم الاهتمامات الرئيسية لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية.

وتعتبر الضرائب من أهم وأقدم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة بالإضافة إلى كونها أداة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية التي تساهم في تحقيق أهداف الدولة، فمن خلال ما عرضناه سابقا اتضح لنا أن الضريبة هي اقتطاع نقدي يفرض على المكلفين بها إجبارا وبصفة نهاية ودون مقابل لصالح الهيئات العمومية بهدف تغطية الأعباء العامة للدولة

وبالرغم من الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي على المكلفين بالضريبة بمختلف أنواعها بما فيها الالتزامات المحاسبية والالتزامات الجبائية والتي يقابلها من جهة أخرى ضمانات لإدارة الضرائب لاستفاء هذه الأموال العامة وتمويل الخزينة العمومية، إلا أنه قد يقصر أحد المكلفين في هذه الالتزامات عن طريق الخطأ والسهو أو عن طريق الغش والتزوير مما ينجم عن هذا نقص في تمويل الخزينة العمومية.

الفصل الثاني

الغش الضريبي واجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية

مقدمة الفصل

للغش الضريبي آثار وخيمة تهدد التوازن الاقتصادي والكيان الاجتماعي للدولة، وهذا ما يجعلها تتخبط في مشاكل كانت في غنى عنها، ولمكافحة هذا الأخير تلجا الدولة والمصالح المعنية التابعة لها إلى اتخاد إجراءات لمكافحة هذه الظاهرة وهذه الاجراءات تتمثل أساسا في الرقابة الجبائية والتحقيق في المحاسبة بالإضافة إلى فرض عقوبات على كل من يحاول التحايل على الدولة، ولهذا ارتأينا إلى تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي؛
- المبحث الثاني: وسائل الغش الضريبي وآليات المكافحة والقمع؛
- المبحث الثالث: دور التحقيق في المحاسبة كآلية للحد من الغش الضريبي.

المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي

إن الغش الضريبي يعتمد عليه المكلف بالضريبة لتجنب ما عليه من حقوق ضريبية.

المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي

عادة ما تستعمل العبارات الدالة على الغش والتهرب الضريبي نظرا لمعناها المتقارب وكذا لارتباطهما بسلوك الأفراد ولكن الإشكال القائم هو ما يتعلق بالتكييف القانوني لهما.

أولا: تعريف الغش الضريبي

" الغش الضريبي هو عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال، مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون[1]"

كما يعرف بأنه عبارة " عن فعل إرادي يقوم به الممول يقرر من خلاله مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة، ففي هذه الحالة نلاحظ سلوك إجرامي مقصود ومعتمد، وعليه فإن الغش الضريبي هو جزء ووجه من عدم الانتظام الضريبي، ويعرفهMargairaz بأنه " التخلص من الضريبة بتقديم عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل[2].

الغش الضريبي هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة المخالفة الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة[3].

يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكيات والممارسات الهادفة لمخالفة القانون، والتي يستعملها المكلف من أجل التهرب من أداء الضريبة كليا أو جزئيا والغش الضريبي بهذا المعنى يفترض تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، ويعتمد هذا النوع من التهرب على عنصر القصد لمخالفة القانون، فقد عرفة عبد المنعم فوزي على أنه يتضمن مخالفة قوانين الضرائب، فتندرج تحته بذلك كل طرق الاحتيالية للتخلص من أداء الضريبة.

---

[1] ناصر مراد، مرجع سابق ذكره، ص: 153.

[2] عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 215.

[3] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية تطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2007، ص: 40.

كما عرفه Camille rosier[1]"الغش الضريبي يحتوي على كل الحركات المادية والتدابير والمناورات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة أو غيره من أجل التخلص من دفع الضريبة.

وعرفه محمد أبو نصار وآخرون " بأنه قيام المكلف ببعض الاعمال والأفعال المخالفة للقانون والتي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه[2]".

وعرفه الدكتور حسن عواضة، وعبد الرؤوف قطيش، "بأنه تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجب عليه كليا أو جزئيا دون أن ينعكس عبئها على الغير[3]".

فمن هذا التعريف نجد أنه أشار هذا الشريك بقوله المكلف أو غيره أي كل من يساعده على التهرب سواء كان المحاسب أو أحد أعوان الإدارة الضريبية.

ويعرف[4]Lucien Mehl الغش الضريبي بأنه " يتمثل في خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض الضريبة ومادتها وتخفيض أساس تقديرها"

ومما سبق نستخلص أن الغش الضريبي هو عبارة على تهرب غير مشروع ويمكن تعريفه على أنه " قيام المكلف بالضريبة بعدم دفع الضرائب الملقاة على عاتقه عن طريق خرق القانون"

أما التهرب الضريبي فيعرف على أنه نوع من أنواع المقاومة ضد الضريبة، هذه المقاومة بدأت مند القدم حيث تمثلت في شكل تمرد غالبا ما كان يؤدي إلى حرب مسلحة ضد النظام السياسي والاقتصادي أو مقاومة عن طريق تكثيف الضغوطات على السلطات العامة المتمثلة في الإدارة العامة من أجل دفعها إلى منح تخفيضات أو امتيازات والتخفيف من عمليات الرقابة الجبائية أو عن طريق البرلمان لجعله يصوت على قوانين أكثر نفعا على المكلفين، علاوة على ذلك قد يعمل المكلفون على الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية، ولذا يستلزم التهرب الضريبي قيام المشرع بسد هذه الثغرات والعمل على وضع نصوص واضحة لا تترك مجال للتأويلات.

كما يعرف التهرب بأنه " تخلص المكلف من دفع ما عليه من حقوق ضريبية دون الخروج عن النطاق القانوني"

وقد عرفه غالب محمد عرفات" بأنه التخلص جزئيا أو كليا من الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة بعدم أدائها لخزينة"

---

[1] Margairez A, le fraude fiscalet ses succed, suisse corrige, 2eme edition, 1977, p : 25.

[2] محمد أبو نصار ومحفوظ المشاعلة وآخرون، **الضرائب ومحاسبتها (بين النظرية والتطبيق**، طبعة02، المكتبة الوطنية، 2003، ص: 23.

[3] حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، **المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم**، دار الخلود، 1995، ص:291.

[4] Mahel (L), tratte de politiqe fiscals, deuseme edition, parris, 1996, p : 84.

فالتهرب الضريبي في معناه الواسع هو مجرد عمل أو فعل ينجم عن سوء النية بهدف المغالط، أما التعريف الشامل الذي يمكن إعطائه للتهرب الضريبي فهو "أن يقوم المكلف بالضريبة من التخلص من العبء الضريبي بصفة كلية أو جزئية، وذلك دون تحويل أو نقل عبئها على الغير، باستعمال طرق مشروعة أو غير مشروعة، حيث ينجم عنه حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها.

ومن خلال التعريفين السابقين لكل من الغش والتهرب الضريبي توصلنا إلى الفروق الجوهرية بينهما التي سنلخصها في الجدول التالي:

جدول رقم(2): يوضح الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
– كلاهما يؤدي إلى تدنية العبء الجبائي ونقص في الخزينة العمومية؛ – كلاهما ناجم عن انعدام الحس المدني؛ – كلاهما ناجم عن سوء النية.	– التهرب هو التخلص من الضريبة دون الخروج عن النطاق القانوني، في حين الغش الضريبي يتم بمخالفة صريحة للقانون؛ – الغش يوقع على المكلف عقوبة على خلاف التهرب فهو مشروع.

المصدر: من إعداد الباحثتين.

المطلب الثاني: أنواع وأشكال الغش الضريبي

للغش الضريبي أشكال متعددة تختلف باختلاف نوع التصنيف المعتمد أما الاشكال التي يتبعها المكلف لقيامه بالغش الضريبي فنجد الامتناع والحلول.

أولا: أنواع الغش الضريبي

يمكن تصنيف الغش الضريب حسب عدة معايير منها:

1-من حيث درجة التعقيد[1]

الغش البسيط: وهو يتعلق بعدم انتظام أو نسيان أو عدم دقة بحسن النية أو من دون إرادة صريحة لمخالفة القانون، وهو شائع كنسيان بعض عناصر الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة.

[1] عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره،** ص: 218،

وقد ورد ذكر الغش البسيط ضمنيا في قانون الضرائب المباشرة " عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا".

الغش المصنف: وهو السعي صراحة إلى تضليل الإدارة الضريبة سواء بتقديم تصريح خادع أو الامتناع عن طريق تقديم التصريح الضريبي.

ومن خلال هذا التعريف نستنتج أن الغش المركب يتوفر على كلا العناصر لخرق القوانين الجبائية:

- العنصر المادي: والمتمثل في إنقاص العنصر الأساسي؛
- عنصر القصد: ومعناه دراية المكلف وعلمه بعدم مشروعية الفعل؛
- عنصر التدليس: وهو مسح كل الأدلة ترقبا لأي رقابة محتملة.

2-من حيث المشروعية[1]

الغش المشروع: يتمثل هذا الغش في قيام المكلف بإنقاص حقوقه الجبائية مستغلا كل الثغرات القانونية الموجودة داخل التشريع الجبائي متجنبا بذلك العقوبات المنصوص عليها في مختلف نصوص القانون الجبائي.

الغش الغير المشروع: ويتم عن طريق المخالفة المباشرة الصريحة لنصوص التشريع الجبائي كليا أو جزئيا، وهذا الغش يؤدي إلى خضوع المكلف لعقوبات مختلفة حسب درجة المخالفة المرتكبة من قبل هذا الأخير.

3-من حيث المكان

غش ضريبي محلي: يجري هذا النوع من الغش الضريبي داخل حدود بلد معين، والمكلف يبقى في مواجهة السلطات الجبائية لبلده ويسعى إلى ذلك التجار والشركات التي ليست لها وجود في الأسواق الخارجية وتبقى مقراتها وكذلك فروعها في الوطن مع التزامهم بتقديم التصريحات المتعلقة بأرباحهم.

غش ضريبي دولي: يتمثل هذا الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل إلى بلد آخر يتميز بنظام جبائي جذاب، قصد التقليل من المبالغ المقتطعة، وارتفاع هذا الغش بسبب التطور الذي عرفته المبادلات الدولية والارتفاع الكبير في حركة رؤوس الأموال، ويمكن الغش الدولي من استعمال

[1] المادة: 193، من قانون الضرائب المباشرة.

النصوص التشريعية والقانونية، حيث أن المكلفين لديهم كل الحرية في فتح مقرات في كل بلد توجد فيه تسهيلات جبائية، ولذلك يقوم بتأسيس شركات أو فروع في البلدان ذات الضغط الجبائي الضعيف*، ويمكن أن نذكر منها:

- الشركات الخيالية الوهمية؛
- الشركات القابضة والتي تقوم بتسيير الأوراق المالية للشركات الموجودة في البلدان ذات الضغط الجبائي المرتفع، ومن جهة أخرى توجد عدة أشكال تتعلق بالأشخاص الطبيعيين مثل الرياضيين، الذين يقومون بإثبات إقامتهم في البلدان القليلة التعقيدات الجبائية من أجل تحويل أموالهم إليها[1].

وما تم ملاحظته هو أن الغش الضريبي الدولي أصبح معقدا، وهذا ما أدى إلى قيام التعاون الدولي في الميدان الجبائي بواسطة الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تحتوي على بنود تتعلق بالتعاون الإداري في إطار تبادل المعلومات وتسهيل التحصيل الجبائي، فالمعاهدات الدولية تبرم بين دولتين أو أكثر قصد تجنب الازدواج الضريبي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة ومكافحة الغش الضريبي، ونشير إلى أنه توجد نماذج للاتفاقيات الجبائية، مثل نموذج اتفاقية الأمم المتحدة التي تعتبر وسيلة للقضاء على الازدواج الضريبي وعلى الثروة، كما نجد في هذا الصدد نماذج ذات طابع جهوي مثل نموذج اتفاقية منظمة التعاون والتطور الاقتصادي (O .C .D.E)،ومن أهدافها تجنب التطبيق الازدواجي للضريبة على المداخيل والثروة، وقد أبرمت الجزائر في هذا الصدد اتفاقيات جبائية مع عدة دول نذكر منها ما يلي:

- مع فرنسا سنة 1968 مصادق عليها بمرسوم رقم 575/83 مؤرخ في 22 أكتوبر 1998[2]؛
- مع إندونيسيا سنة 1995 مصادق عليه بمرسوم رقم 342/97 مؤرخ في 1994/9/13[3].

*الضغط الجبائي هو العلاقة بين الايرادات الضريبية للدولة والناتج الداخلي الخام فاذا كانت النسبة المحصل عليها مرتفعة، يكون الضغط الجبائي مرتفع، وهو كذلك في الدول المتقدمة، لارتباطه بمستوى التطور الاقتصادي، أما في الدول النامية فهو منخفض، هذا على المستوى الوطني، أما على المستوى الفردي فهو يمثل الفرق بين دخل الفرد وما يدفعه من ضرائب.

[1] شريف محمد، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق الاقتصادي**، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2010، ص-ص: 60-61.

[2] الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وفرنسا، الجريدة الرسمية، عدد 44، الصادرة في 25 أكتوبر 1983، ص: 6.

[3] الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وإندونيسيا، الجريدة الرسمية، عدد 61، الصادرة في 14 سبتمبر 1997، ص: 35.

ثانيا: أشكال الغش الضريبي

بعدما تعرفنا على أنواع الغش الضريبي سنتطرق في هذا الفرع إلى أشكال الغش الضريبي أي الحالات المعروفة التي تمكن المكلف من تجنب دفع الضريبة بحيث نبحث أولا في الغش الضريبي الذي يأتي في شكل الامتناع وبعدها في الغش الضريبي الذي يأتي في شكل الحلول وفي التخصص للاستفادة من ثغرات القانون.

1- طريقة الامتناع(l'abstention)

وقد عرف الامتناع بأنه "أبسط طريقة للغش الضريبي"، وبصورة أوضح فإن المكلف يمتنع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة، ومثل ذلك امتناع الشخص في استهلاك لسلعة ما، خاضعة لضريبة إنتاج أو لضريبة جمركية أو ضريبة على رقم الأعمال "وهذه النتيجة قد تكون مقصودة من طرف المشرع الذي يستهدف دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من استهلاك السلعة محل البحث مراعاة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية مختلفة كالحد من توفير العملات الأجنبية أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها أو الحد من استهلاكها حفظا للصحة العامة" وطريقة الامتناع هذه تؤدي بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة كليا أو جزئيا، ويكون عدم الدفع كليا عندما يمتنع المكلف من استهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الانفاق كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة وأعفت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته، كما يكون عدم الدفع جزئيا إذا كان يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك في التقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر اخضاعه للضريبة[1].

ثانيا: طريقة الحلول(la substitution)

يتمثل الحلول في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في نشاط معين من النشاطات الاقتصادية الخاضعة لفرض ضريبة معينة عليها "يعتمد على توجيه وتوظيف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضرائب أقل " نجد ذلك مثلا في الاستثمار في القطاع الفلاحي وقطاع الانتاج الموجه لتسيير خاصة، ومن جهة أخرى قد يستهدف المشرع هذه النتيجة تحقيقا لأغراض معينة، وفي هذا الاطار قد يشجع هذا الأخير الأفراد على التوجه نحو الانتاج الزراعي من أجل الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب شغل والقضاء على البطالة، وفي هذه الحالة يحرص المشرع على اعفاء المهتمين بهذا الميدان من

[1] أوهيب بن سالمة ياقوت، **الغش الضريبي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائي، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص: 14,

الضرائب وغالبا ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة تشجيعا وتحفيزا لهم، وهذا الإعفاء أو التقليل قد يمس أحيانا الانتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهمية على الصعيد الثقافي والحضاري[1].

ثالثا: الاستفادة من ثغرات القانون

قد يحتوي القانون الجبائي أو بالأحرى النصوص الضريبية على ثغرت تسمح للمكلف أن يستفيد منها وقد تتمثل في عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح وذلك تمسكا بمبدأ التفسير الضيق للنصوص التشريع الجبائي ومثال ذلك أن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم ولكن في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها مقدار هذا الجزء من الأرباح لإصدار أسهم بها توزع مجانا على المساهمين كل بقدر نصيبه في الأرباح ونستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين إلا أنه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي يقضي بفرض هذه الضريبة على الأسهم المجانية التي توزع على هذه المشاريع[2].

المطلب الثالث: أسباب الغش الضريبي، آثاره، وطرق قياسه

" إذا كان من الصعوبة تحديد ظاهرة الغش الضريبي الذي يمثل عامل استنزاف كبير للمداخيل والخزينة[3]"، والأمر كذلك بالنسبة لتحديد أسباب تفاقم هذه الظاهرة العويصة، وآثره الوخيمة، كما نجد عدة طرق لقياس مدى درجة خطورته.

أولا: أسباب الغش الضريبي

يعود الغش الضريبي إلى مجموعة من العوامل المتداخلة فيما بينها والتي يمكن تصنيفها كالآتي:

1-الاسباب التشريعية: غالبا ما تصطدم الدولة بافتقار الأنظمة الضريبية المتطورة التي تستجيب لمقتضيات التنمية، إذ أخدنا حالة الجزائر نلاحظ أنه غداة الاستقلال، وجد فراغ قانوني في كل المجالات لاسيما في المجال المالي، وهكذا قامت الجزائر بإحداث تغيرات في جميع التشريعات تدريجيا منها التشريع الجبائي وبمحاولة تكييفها مع التحولات الجديدة.

وحسب تقرير صدر عن صندوق النقد الدولي، غير مرن، غير فعال، وغير عادل، اتسم فعلا النظام الجبائي الجزائري قبل إصلاحات 1991 بتعقيدات كثيرة نذكر منها:

[1] أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص:15.

[2] أحمد جامع، **علم المالية**، المطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، مصر، 1975، ص-ص: 245-246.

[3] الملتقى الدولي حول الجباية، المنعقد بتاريخ 2001/04/23 بالجزائر، ملخص عن يومية "الخبر" 2001/04/24.

- التنوع في الضرائب وتعددها وهذا ما سمح للمكلف باستعمال هذه الوضعية بتقديم تصريحات بأساس ضريبي يناسبه، وصعب من مهمة الأعوان الإداريين بتراكم الإجراءات والملفات المطلوبة من الممول؛

- تعدد النصوص التشريعية وتعقدها، فكلما كانت صياغة النصوص التشريعية معقدة كلما كان القانون أقل وضوحا، مما أدى بالإدارة الجبائية إلى التدخل لمنع الإعفاءات والتخفيضات إلى جانب التعقيد في النصوص نجد كثرة التعديلات التي تطرأ على القوانين وهذا ما أدى إلى إحداث تغيرات دائمة ومستمرة في المجال الضريبي إذ تجعل النظام الضريبي في غموض دائم هذا ما يجعل المكلفين غير قادرين على مسايرة هذه التغيرات والقواعد المعمول بها، فهذه التشريعات يمكن وصفها بعدم المرونة في حالة ما إذا لم تتماشى واحتياجات النمو خاصة مع تغيرات هيكل النشاط الاقتصادي ولمحاربة تفادي هذه التعقيدات الانقاص من ظاهرة الغش الضريبي، قامت الجزائر بإصلاحات جبائية قامت من خلالها بفرض ضرائب جديدة وعدلت البعض منها بموجب قانون المالية لسنة 1991 وحاول المشرع الجزائري بهذه الاصلاحات الجبائية الواسعة التخفيف من هذه التعقيدات فجاء بما يسمى بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) وحلت محل الضرائب التي كانت سارية المفعول قبل 1991.

2- أسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية: تعتبر الادارة الضريبية إدارة تنفيد النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الادارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الادارة الضريبية إلى ضعف الامكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص في الخبرة المهنية للموظفين في الادارة، وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الاطارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفي إدارة الضرائب، والتي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، وتندرج ضمن الفساد الضريبي، لأن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية وغياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المرتشين، ولكنها أيضا نتيجة لغياب المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وضعف مستواهم الخلقي[1],

وفيما يتعلق بالإدارة الجبائية الجزائرية فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي:

- لا تخضع الاطارات الضريبية لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، والبرامج بينهما متباينة كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام والواجب أن يكون ذو طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية؛

[1] عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 218-219.

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الادارة الضريبية، مثل روح تسويق العلاقات العامة، الادارة بالمساهمة، لدلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة، المستندة على الاتفاقيات الانسانية؛

- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة؛

- غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة والمرئية، وفي حين نجد أنه في الكثير من الدول مثل كندا، هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى (التربية الوطنية، التكوين المهني، التعليم العالي) من أجل نشر الثقافة والوعي الضريبي لدى الأفراد؛

- ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث تفتقر برامج التكوين الموجودة حاليا إلى مضامين جديدة مثل الأخلاقيات المهنية، التسويق الاجتماعي والعلاقات العامة.

ونظرا للنقائص السابقة والمشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية، فإن النظام الضريبي الجزائري لازال بعيدا عن المعايير الدولية في الإزاء الضريبي.

3-الأسباب الاقتصادية: ولعل أهمها ما يلي:

- تكاليف الالتزام الضريبي وتعقد العملية الضريبية: فتعقد النظام الضريبي ووجود عدة أنظمة وتدابير ترخيصية، يمكن أن تولد فرصا للغش الضريبي، ذلك أن تعقد النظام الضريبي يمكن أن يولد شعورا بعدم العدالة، لدى الممولين وهو ما ينعكس سلبيا على سلوكهم الضريبي؛

- مستوى الاقتطاع: يؤدي مستوى الاقتطاعات المفروضة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، إدا كان مرتفعا يؤدي إلى تحفيز الغش الضريبي، وتكون هذه الظاهرة محسوسة أكثر عند ارتفاع المعدل الحدي للضريبة، فكلما كان المعدل الحدي مرتفعا كلما سعى الممولين إلى عدم التصريح بجزء من دخلهم، فقد أبرزت الدراسات قبلية أن مستوى الاقتطاع المرتفع يدعم الميل نحو الغش وعدم الالتزام بالدفع، ومن بين هذه الدراسات دراسة –ف شنايدرود انستي– بعنوان " الاختباء وراء الظلال" التي أصدرها صندوق النقد الدولي والتي أوضحت أن ارتفاع الميل الحدي للضريبة في رأيه على دخل الخواص بنقطة واحدة يؤدي في حالة بقاء العوامل الاخرى على حالها بـ 104 نقطة من حجم الاقتصاد الخفي؛

- هيمنة المؤسسات على النشاط الاقتصادي، ففي فترات التوسع يزداد لكون هاته الّأخيرة تلجأ عند قيامها بمعاملاتها إلى استخدام النقود السائلة، وتسهل هذه المعاملات الأنشطة الخفية، كما يؤدي تزايد المؤسسات الصغيرة التي تقوم على استخدام النقود السائلة بإتمام المعاملات الى زيادة الأهمية النسبية للاقتصاد الخفي ومنه الغش الضريبي؛

- الطبيعة الظرفية الاقتصادية، ذلك أن الظرفية الاقتصادية تمر بمراحل توسع ومراحل تراجع، ففي فترات التوسع يزداد النشاط الاقتصادي وترتفع الدخول، وبالتالي نقل حساسية الأعوان الضريبيين، بخلاف فترات التراجع الاقتصادي التي تنخفض فيها الدخول، ومن ثم عدم قدرة المؤسسات على تحميل الضرائب على المستهلكين، وهو ما يشجع الميل نحو عدم الالتزام الضريبي.

4- الأسباب السياسة: تلعب السياسة التي تتبعها الدولة دورا هاما في الغش الضريبي فإذا انفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تجمعها في وجوه نافعة فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة وبالتالي يقل تهربهم من الضرائب المفروضة أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين فإنهم سيبدلون قصارى جهدهم في التهرب من الضريبة أي أن الدولة لا تظهر أي تغيير على صعيد التطوير العام للدولة وقطاع الخدمات العام وبالتالي لا يشعر المواطنون بالفائدة لدى دفعهم الضريبة وحينها سيتهرب المواطنون من دفع الضريبة[1].

5-**الاسباب الأخلاقية:** ويقصد بالأخلاقية المستوى الأخلاقي ودرجة الوعي الوطني والثقافي السائد في الدولة، فكلما كان هذا المستوى مرتفعا لدى الأفراد كلما كان هؤلاء الأفراد يتمتعون بشعور عال من المسؤولية وبحب متنام للمصلحة العامة، وسعي حثيث نحو أداء واجباتهم التي تحددها الأنظمة أو القوانين نحو الجماعة، وذلك إحدى طرق المحافظة على كيان الدولة والمساهمة في رقيها وتقدمها بل وساعدتها في تقديم أفضل الخدمات إلى كل أفراد المجتمع.

6-**الأسباب متعلقة بالمكلف:** غالبا ما تعود أسباب الغش الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج تحت اعتبارات نفسية أخلاقية ومالية:

- ضعف المستوى الأخلاقي: والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة؛

- ضعف الوعي الضريبي: يقصد بالوعي الضريبي (شعور المواطن بواجبات نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية لصالح الدولة لكي تستطيع مواجهة ما يلقى عليها من أعباء)، وفي هذا المجال تشكل وسائل الإعلام إدارة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب الغش الضريبي، بحيث نقص شعور الأفراد بواجباتهم تجاه الدولة يدفعهم إلى الغش والتهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض المعتقدات الخاطئة عن الضريبة.

[1] أحمد عبد السميع علام، **المالية العامة (المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق)**، الطبعة الاولى، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2012، ص: 177:

ثانيا، آثار الغش الضريبي

يؤدي الغش الضريبي إلى تخفيض قدرة الدولة على القيام بواجباتها وتغطية النفقات، فلقد قام الاقتصادي Alex cobham في جامعة اكسفورد (2015) باستخدام نموذج اقتصادي لتقدير المبلغ الإجمالي للإيرادات الضريبية الضائعة نتيجة توظيف الأصول الشخصية في الملاذات الضريبية وتحويل أرباح المؤسسات نحو الخارج، فتوصل إلى أن الدول النامية تفقد سنويا 50 مليار دولار من الايرادات نتيجة اللجوء إلى الملاذات الضريبية وتحويلات أرباح المؤسسات، يضاف إلى ذلك فقدانها عوائد ضريبية تقدر ب285 مليار دولار نتيجة الغش الضريبي المحلي وهو ما يساوي في المجمل 395 مليار دولار[1].

الدفع بالخزينة العامة إلى البحث عن مصادر أخرى لضمان القدرة على القيام بواجباتها المتزايدة للإنفاق، وهو ما يلاحظ على بيئة الضريبية في بعض الدول ذات الميل المرتفع نحو عدم الالتزام الضريبي فنلاحظ فيها ارتفاع حصة الضرائب غير المباشرة بمعدلات سريعة مقارنة بالضرائب على الأرباح الحقيقية من القطاع الخاص[2].

اختلال العدالة الضريبية والمجتمعية بحيث هناك بعض الممولين يدفعون التزاماتهم الضريبية والبعض الآخر لا يدفع مما يضعف الترابط الاجتماعي من جهة، ويعمق ذلك ضعف قدرة الدولة على الانفاق على بعض الجوانب الاجتماعية مثل الصحة والتعليم والخدمات الاجتماعية، مما يترك أثرا سلبيا على التنمية البشرية وبهذا نلاحظ تأخر الدول ذات الميل نحو التهرب الضريبي خاصة النامية منها ضمن مؤشر التنمية البشرية.

إضافة إلى ما سبق فالغش الضريبي يؤدي إلى انتشار الفساد ويضعف الوطنية الجبائية ويشجع على عدم الانضباط الجبائي، ويدفع حتى المواطنين الشرفاء إلى ارتكابه بسبب احساسهم بالظلم الاجتماعي والجبائي.

ثالثا: طرق قياس الغش الضريبي

يتم قياس الغش الجبائي انطلاقا من المعلومات التي يدلي بها المكلفين عن مداخيلهم الفعلية التي كانت محل خفاء، مقابل استفادتهم من بعض المزايا الاستثنائية المعروضة من طرف السلطات بغية تحقيق هذا المسعى أو من خلال النتائج المحصل عليها من نوع خاص.

1- الاعفاءات الخاصة: وفقا لهذه التقنية تقوم السلطات المالية، من أجل التوصل إلى تقديرات حجم الظاهرة لدعوة المكلفين بالتصريح والافصاح عن دخولهم الحقيقية مقابل استفادتهم من إلغاء الغرامات أو

[1] عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره.

[2] عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص: 227.

عقوبات التأخير المستحقة، وفي بعض الحالات من معدل خضوع مخفض خاص، ومن خلال دراسة التصريحات المودعة أثناء الفترة المحددة للإعفاء ومقارنتها بتلك المودعة من قبل وبالتالي يتم تقدير الغش الضريبي واكتشافه.

2- التحقيقات الخاصة: بالنسبة لهذه الطريقة إن تقدير الغش يمكن أن يتم من خلال انتقاء عينة من بين المكلفين الذين يكونوا قد أودعوا تصريحاتهم، بحيث تشتمل على مختلف أصناف المداخيل والفئات المكونة للمجتمع الجبائي بشكل يجعلها تمثل هذا الأخير أحسن تمثيل، ثم تخضع العينة المختارة إلى عملية تحقيق خاصة من طرف محققين على درجة عالية من الخبرة والتخصص تسمح لهم بتحديد مبلغ الضريبة الذي يجب على المكلفين دفعه إذا لم يرتكبوا الغش وعملوا على حساب الضرائب المتوجبة عليهم وفقا للقوانين والتنظيمات الجبائية، فنحصل على مبلغ الحقوق المهربة ونسبة الغش بقسمة مبلغ الضرائب المصرح بها على المبلغ المستحق فعلا[1].

[1] كمون عبد الرحمن، **ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، (حالة الجزائر)**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير، جامعة: تلمسان، 1999-2000، ص:107.

المبحث الثاني: وسائل الغش الضريبي وآليات المحاربة والقمع

من أهم وسائل الغش التي يستعملها المكلف نجد المحاسبة، حيث يستعمل المكلف هذه الأخيرة حتى يخفي الوجه الحقيقي لحالته المالية، إضافة إلى المحاسبة يتمكن المكلف بالتحايل بالعمليات المادية والقانونية مثل الإخفاء والتلاعب في تصنيف الحالات القانونية، وإذا كان المكلف يحاول دوما التهرب والغش الضريبي، فالإدارة الجبائية هي ساهرة كذلك إلى البحث والكشف عن هذا الغش عن طريق سلطة الرقابة والتحقيق المخولة إليها قانونيا وإلى جانب هذه الامتيازات تسعى المصالح المختصة إلى محاربة هذا الغش عن طريق أسلوب الترهيب المتمثل في الوسائل الزجرية والقمعية وهذه الأخيرة متمثلة في العقوبات التي تفرضها مختلف القوانين ذات الصلة.

المطلب الأول: وسائل الغش الضريبي

من الممكن أن يتلاعب المكلف في المحاسبة حيث يتحايل فيها ويقدم على إثرها تصريحات كاذبة أو ناقصة للإدارة الجبائية، كما يقوم بمسح كل أثر لأمواله أو يخفي جزء منها حتى يستحيل على الإدارة الجبائية تقدير وعاء الضريبة الحقيقية واخضاعه لها، ومن بين وسائل التحايل المتاحة للمكلف استعمال هذا الأخير للقانون ليضفي على العمليات التجارية الوصف الذي يليق به.

أولا: التحايل المحاسبي

تجدر الإشارة إلى أن التشريعات الجبائية تجبر المكلف على مسك محاسبة كاملة وشاملة وعليه أن يقدم لمصلحة الضرائب وفقا للقانون، التصريحات المعنوية لكل الوثائق وعملية الإخفاء المحاسبي هي الأكثر استعمالا حيث يمكن للمكلف أن يزيف في محتوى التصريحات فيسعى إلى إدخال تغيرات في المحاسبة باعتبارها الأساس الذي تنطلق منه الإدارة الجبائية للقيام بالمراقبة والمقارنة بينهما وبين الأساس الذي تنطلق منه الإدارة الجبائية وبين محتوى الاكتتاب الموجود في السجلات التجارية وغيرها من الوثائق الضرورية والتحايل المحاسبي يتجسد في الواقع بقيام المكلف بتضخيم التكاليف وتخفيض الايرادات وعدم التصريح ببعضها.

أ- **تخفيض التكاليف:** قد أشار جون كلود مارتيناز أن ممارسة الغش تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد بدون التصريح إلى إهمال تسجيل الايرادات مرورا بتخفيض التكاليف القابلة للخصم.

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف أن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف من الأرباح الخاضعة للضريبة، ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية وان تكون في حدود السقف حتى لا يبالغ فيها وإذا كانت على هذه الصورة، فإنها تخلق شكوى تؤدي بمصلحة الضرائب إلى البحث فيها والتحقق منها.

والواقع يبين أن المكلف يحاول دائما إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها المكلف نذكر ما يلي:

- تسجيل الأجور والمرتبات الخاصة بعمال وهميين ودفاتر المحاسبة وذلك بصفة صورية؛
- إدراج أجور باهظة لفائدة موظفين لا يقومون في الحقيقة بأي نشاط يتناسب مع أجورهم؛
- تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات باسم المؤسسة وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف الأفراد المسيرين للمؤسسة وعائلاتهم؛
- تسجيل ترميمات على المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقع متعلقة بمساكن مسيريها؛
- تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على الأساس أنها تتعلق بمهمة في اطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف اضافية تفوق مهمتهم؛
- تسجيل مشتريات في حساب المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيريها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي، وهكذا يعمد المكلف دائما إلى تضخيم نفقاته بشتى الطرق والوسائل، ومن العمليات التي يسعى إليها المكلف لتضخيم التكاليف تسجيل عمال وهميين وكذا إدخال أعباء عامة غير مبررة ضمن الحسابات علاوة على التلاعب في الحسابات بواسطة تقنية الاهتلاك وفيما يلي نبين هاته الصور بالتفصيل.

ب- **العمال الوهميين:** هذه الطريقة التي تحتوي على تسجيل اجور ومرتبات العمال لا وجود لهم إلا في الوثائق المحاسبية تؤدي إلى تضخيم الأعباء وبالتالي إلى تخفيض نسبة الضرائب كما يمكن للمكلف أن يدفع أجور باهظة لأشخاص حقيقيين دون أن تتناسب هذه الأجور مع وظائفهم التي غالبا ما تكون أقل مما يجب أن تكون بالنظر إلى المرتبات المدفوعة، والملاحظ أن هؤلاء العمال المعنيين يردون للمكلف فوائض الأجور الحقيقية مقابل مبلغ يدفعه لهم للقيام بهذه الخدمة.

ت- **الأعباء العامة الغير مبررة:** يمكن تعريف الأعباء العامة على أنها " عبارة عن نفقات تدفع من أجل الحصول على دخل المؤسسة وهي تترجم بتخفيض الأصل الصافي للمؤسسة أي ثروتها وحسم الأعباء العامة من النتيجة الخاضعة للضريبة يتوقف على ثلاث شروط هي كالآتي:

- يجب أن تتعلق الأعباء بالسير العادي للمؤسسة وتنفق لمصلحتها؛
- يجب أن تحسب الأعباء بصفة عادية ومنتظمة ومبررة بالوثائق اللازمة لها مثل الفواتير؛
- يجب أن تعبر الأعباء عن تخفيض المحصول الصافي للمؤسسة.

يتحايل المكلف في هذه الحالة بإضافة مصاريفه الشخصية كمصاريفه الخاصة أو المتعلقة بمسكنه إلى الأعباء العامة المتصلة بنشاطه التجاري أو الصناعي وغالبا ما يبالغ فيها وفي تسجيلها رغم عدم ربطها بنشاط المؤسسة ولهذا السبب تبقى التكاليف العامة دائما موضوع تحقيق معمق من طرف الادارة الجبائية للتأكد من حقيقتها.

ث- **تقنية الاهتلاك:** يعرف الاهتلاك على أنه عبارة عن " نفقات محتسبة معبرة عن التقليل من قيمة المال الثابت من جراء الاستعمال ومرور الزمن عليه" وبعبارة أخرى فهو يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة أي الأصول الممتلكة للمؤسسة والمتمثلة في المباني والعقارات والتجهيزات ووسائل النقل ومعدات المكاتب ويعتبر الاهتلاك أحد العناصر المكونة للربح الخاضع للضريبة كونه يدخل ضمن قائمة الأعباء المخصومة من إيرادات المؤسسة وهو عبء من أعباء الاستغلال لكي تكون هذه الاهتلاكات قابلة للحسم لابد أن تخضع لشروط معينة كما يلي:

- أن يصنف الأصل المهتلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة التي تتقادم مع مرور الزمن؛
- أن لا تتعدى الاهتلاكات المتراكمة قيمة الاصل المهتلك؛
- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال ومسجلة في سجلات المحاسبة وهكذا يقوم الممول بالتلاعب بالنسب المحددة من قبل العرف والممارسات التجارية الواجب تطبيقها على الوسائل القابلة للاهتلاك بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتلك أو يحاول الرفع منها علاوة على ذلك يحاول التلاعب حتى في قيمة المهتلك فيضيف الرسم (TTC) إلى ثمن الشراء مع أنه من الأصح أن تحسب بثمن الشراء باستثناء الرسم (HT) ومن أجل تضخيم الأعباء يقوم المكلف بإضافة اهتلاكات أخرى لأصول غير موجودة مثل اهتلاك أصول تم بيعها أو إهتلاكها.

ثانيا: التحايل بتخفيض الايرادات

إن عملية تخفيض الايرادات تعتبر شكلا من أشكال عرقلة دخول الضرائب والرسوم للخزينة العامة، وهذه الطريقة لا يمكن أن يقوم بها إلا الذين هم ملزمين بمسك سجلات محاسبية، وقد نصت على ذلك المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تلزم المكلفين بالضريبة على مسك السجلات وكل الأوراق الثبوتية، ومسك السجلات المحاسبية يكون إما إجباريا لهم حسب رقم أعمالهم والذي يفرض عليهم الخضوع إلى نظام التصريح الحقيقي، أو اختياريا إذا لم يصل رقم أعمالهم الحد المقرر قانونيا، وقد يتجسد هذا النوع من التحايل في التصريح الذي يقدمه المكلف عادة للإدارة الجبائية، من حيث احتوائه على ايرادات بسيطة أو ذات أرقام مشوهة لا تعطي صورة حقيقية عن الارباح ونذكر من عمليات تخفيض الايرادات ما يلي:

-بيع السلع دون فواتير وبذلك يتفادى المكلف تقييد المبيعات محاسبيا مما يؤدي به إلى إخفاء جزء من رقم أعماله؛

-تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي ويكون هذا باتفاق البائع والمشتري، فالمكلف يقبض سعر معين لكنه يسجل سعر أقل من ثمن البيع؛

- عدم تسجيل الايرادات الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من مواد الصناعة التحويلية ونشاطات البناء اما بالنسبة لأصحاب المهن الحرة فإنهم لا يصرحون بالمداخيل الحقيقية مثل الأطباء الذين لا يصرحون إلا بالعدد القليل من الفحوصات الطبية.

ثالثا: التحايل المادي والقانوني

التحايل المادي يمنع المكلف في هذه الحالة من التصريح بجزء أو كل أمواله ومنتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية ويقوم بذلك بعملية إخفاء مالية، ومن جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني حيث أن المكلف لا يخرج عن القانون فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر امتيازا تسمح له ان يخضع لضريبة أقل.

1- التحايل المادي: إن التحايل المادي يتمثل في اخفاء المكلف للسلع والمنتوجات والمواد الخاضعة في الواقع للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وقد يكون الاخفاء يؤدي فقط للتقليل من عبء الضريبة أو كليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة.

1-1-الاخفاء المادي الكلي: تفرض الضريبة تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات[1]". ومن أمثلة ذلك قيام هذا الأخير بعدم تقديم إقرار بدخله طبقا للنصوص القانونية كما يحدث أن يخفي الشخص أمواله كلها بطريقة أو بأخرى وذلك بعد تحديد وعاء الضريبة وربطها، وقد يقوم الأفراد بإنشاء مصانع أو محلات لإيداع السلع في أحياء تكون آهلة بالسكان فيتم الانتاج، وكذلك البيع، خاصة من طرف المستوردين في الخفاء دون ترك أي أثر ويفرون من هذه الأماكن عندما يشعرون بمجيء مصالح الرقابة الجبائية، كذلك من صور الغش الضريبي بواسطة الإحفاء المادي الكلي عدم التصريح بالوجود أي ببداية النشاط أو عدم التصريح بالربح الصافي.

[1] المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المواد 9 من ق.م لسنة 2000، و6 من قانون المالية لسنة 2001، 22 من ق.م لسنة 2005، و15 من ق.م لسنة 2007، .....، والمادة 10 و16 من ق.م لسنة 2017.

1-2- الاخفاء المادي الجزئي: " عندما يصرح مكلف بالضريبة بتقديم التصريحات التي تتضمن الاشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها[1]"

ومن أمثلة هذه الأعمال التدليسية ما يلي:

- حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي؛
- حالة تقديم المكلف الأفراد مع تقديم الدخل بأقل من الحقيقة ويحدث هذا غالبا في الضريبة على أرباح المهن الحرة الغير تجارية.

2- الإخفاء القانوني: تعتبر هذه الطريقة أكثر تنظيما تتمثل في استغلال القانون أو استغلال الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة وهذا ما يخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، والإخفاء القانوني يأخذ مظهر التلاعب في تكييف الحالات القانونية وكذا صور العمليات الوهمية.

2-1-التلاعب في تكييف الحالات القانونية: يقوم المكلف في هذا الصدد بتزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى، تكون معفاة منها أو خاضعة للضريبة أقل والمثال الأكثر شيوعا في هذا الصدد يتمثل في عقد الهبة حيث يصرح المكلف على أنه عقد بيع تصوري وليس عقد هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل المقررة في الشركات والهيئات فالعقد موجود وليس وهمي إلا أن هناك غش في تكييفه.

2-2-العمليات الوهمية: وتتمثل هذه الصورة في استعمال الفواتير المزيفة ويحصل هذا عادة في دفع الرسوم على القيمة المضافة، فيكفي للمكلف أن يقدم فواتير صورية، وهذه التقنية المسماة« TAXI » تقدم فيها وثائق تجارية تحتوي على عمليات وهمية تبرم مع مؤسسات حقيقية وهذه الأخيرة تسترجع الرسوم على القيمة المضافة على الأرباح الخاضعة للضريبة الموجودة في الفواتير الوهمية التي تحمل مبالغ خيالية، وغالبا ما ينجح المكلف في هذه العملية خاصة إذا تحققت الإدارة الجبائية من مطابقة الكتابة المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة والمتمثلة في الفواتير، وهذه التقنية تسمح للمكلف من أن يحصل على تعويضات رسوم لم يسبق له دفعها للخزينة العامة، كما تخفف عبء الربح الخاضع للضريبة نظرا لما تحمله الفواتير من مبالغ باهظة، وتعتبر هذه الطريقة من أبرز ما وصل إليه المكلف "حيث ينشأ عنها حالة قانونية ظاهرية مختلفة عن الحالة القانونية على إثر عملية وهمية أو تكييف خاطئ لحالة ما[2].

[1] المادة 193 منقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المواد، المادة 17 من ق.م لسنة 1996، والمادة 10 من ق.م لسنة 2000، والمادة 8 من ق.م لسنة 2001، والمادة 6 من ق.م لسنة 2002، والمادة 12 من ق.م لسنة 2002، و 8 من ق.م لسنة 2012.

[2] Gilbert Texier et Guy GEST , LE Droit fiscal, Edition 1, L.G.D.J, paris, 1976, p: é258.

المطلب الثاني: آليات مكافحة الغش الضريبي

توجد العديد من آليات مكافحة الغش الضريبي وسنختص بذكر الآليات الوقائية والرقابية.

أولا: الآليات الوقائية

1- على المستوى التشريع الضريبي

1-2-العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره: فالصياغة الجيدة من شأنها أن تصل إلى المكلف لذلك يجب سد الطريق أمام الغش الضريبي، من أجل هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يتحمل إلا تأويلا واحدا.

كما تلعب الإدارة هي الأخرى دورا في إعطاء النص تلك القيمة القانونية المطلوبة بدخوله حيز التنفيذ باكتشافها للغموض والنقص في حدود صلاحيتها المخولة لها قانونيا عن طريق إصدار اللوائح التفسيرية، دون أن تتعدى في حدود الشرعية الضريبية.

كما يجب أن يتوخى المشرع في أثناء صياغته للنصوص الصياغة الجيدة المنسجمة حتى تؤدي بنا إلى استقرار القوانين الضريبية كما يجب العمل على استقرار النظام الضريبي بإنشاء نظام ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى تضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها، بالنسبة للموظفين، وأداءها بالنسبة للمكلفين، لذلك يجب الاشارة الى بعض التوصيات من أجل فعالية النظام الضريبي نذكر منها:

- تشديد العقوبات المقررة على كل من يتهرب من الضريبة المفروضة عليه قانونيا؛
- اللجوء إلى إجراءات تكفل الحد من امكانية الغش الضريبي مثل حجز الضريبة من المنبع، والتبليغ بواسطة الغير.

1-2-بساطة وعدالة النظام الضريبي: وجب على المشرع الضريبي أن يتفادى أدنى ازعاج ممكن للمكلف لكي لا يفر المكلف إلى الغش والتهرب من دفع الضريبة، ولا يتحقق له ذلك إلا بتبسيط الاجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها، لذا يجب أن يعتمد التشريع بلغة بسيطة ومتناسقة ويحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين وتسهيل إجراءات التزامهم اتجاه الادارة الجبائية[1].

[1] ناصر مراد، **واقع التهرب الضريبي في الجزائر** المجلة الجزائرية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، بن عكنون، الجزائر، ص: 263.

2- على مستوى الإدارة الجبائية

إن فاعلية النظام الضريبي يستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري، فأي خلل أو عدم تجانس أو تفاوت في الحداثة بين النص والإدارة سيؤدي لا محالة الى عدم تطبيق النص على أرض الواقع. لذا وجب إصلاح الإدارة من الجانب البشري وذلك من خلال تكوين العنصر البشري من جهة ومن جهة أخرى اتخاذ اجراءات حاسمة مثل الرفع من المرتبات الأمر الذي يجعل الأعوان في موضع بعيد عن الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من المكلفين، وضع أسس عادلة للترقية، توفير الحماية الازمة للموظفين، تعزيز الموظفين المعنيين بالرقابة وتحسين مردوديتهم، ....الخ، ومن الجانب المادي توفير مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية. ووسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، ....الخ.

3- على مستوى المكلف بالضريبة

يقاس نجاح أو فشل أي نظام ضريبي بمدى وعي المكلفين به ومدى اقتناعهم بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، بغية تنفيد الاستراتيجيات الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، لأن تبعية المكلف لا تقع على الإدارة والمشرع بقدر ما يتحمل عبئها المكلف باعتباره جزء من المجتمع الذي يعاني من الآثار الوخيمة للغش الضريبي على كل المستويات، لذا وقبل كل شيء وجب أن يكون الهدف من الاصلاحات الضريبية دوما كسب الثقة وتوعيته والتخفيف من حدة التوتر بينه وبين الادارة.

ثانيا: الآليات الرقابية

فالرقابة هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية، حيث تقوم بمراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة[1]، فالهدف من الرقابة ليس فرض الجزاءات بقدر ما هي عمل إداري يهدف للتحقق من صحة الأداء وتقويمه في حال اعوجاجه فهو أداة مستخدمه من طرف الإدارة وفقا لقوانين محددة تعمل على إثبات صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومن التملص من دفعها ومن كل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد، وذلك بمراقبة التصريحات وذلك وفق مراحل مختلفة تتمثل في:

1-الرقابة الداخلية: ويقصد بها تلك الرقابة التي يقوم بها الأعوان في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم وتنقسم إلى رقابة شكلية ورقابة على الوثائق.

أ/الرقابة الشكلية: نكون أمام رقابة شكلية عند استلام المصالح المعنية للتصريحات المرسلة أو المودعة، سواء أكانت هذه التصريحات شخصية أو مهنية، حيث تتم مراقبتها بطريقة منتظمة، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إذ وجدت، تتم المقارنة بين المعلومات

[1] المادة: 18، فقرة 01، من قانون الإجراءات الجبائية.

المتأتية من التصريحات (G50)وتكون (G50A) وتلك المذكور في التصريح السنوي، وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظتها في التصريحات تمهيدا لبرمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعد[1].

ب/الرقابة على الوثائق: وتعتبر كثاني اجراء تقوم به الإدارة الضريبية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها النشاط الخاضع للضريبة على مستوى مكاتبها بعد أن تطلب من المكلف إحضار الوثائق والسجلات المحاسبة ليقوم لاحقا الأعوان بفحص التصريحات فحصا دقيقا والقيام بمقارنتها بالمعلومات التي تحوزها عن المكلف ضمن ملفه الجبائي أو لذا مختلف المؤسسات والهيئات التي تتعامل مع المكلف[2].

2-التحقيق المحاسبي

هو من مهام المصلحة المحققة من أجل الكشف الشامل لتصريحات المكلفين فهو يمثل وجه أخر للرقابة ولكن على المستوى الخارجي أي بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف وسوف نخصه بالذكر والشرح في (المبحث الثالث).

المطلب الثالث: آليات قمع الغش الضريبي

تعد آليات القمع أحد وسائل معالجة الغش الضريبي وهذا ما نلاحظه خاصة في التعديلات الأخيرة في القوانين المالية.

أولا: العقوبات الجبائية

نجد في المادة الجنائية نوعين من الجزاءات، إجراءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة ذاتها، وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتبعة من طرفه، والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة وقد تكون غرامات مالية ذات الطابع الإداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة وهي تختلف من تقنين إلى آخر مضمونا ومقدارا[3].

[1] عواد مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، طبعة02، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2011/2010، ص: 12.

[2] عواد مصطفى وزين يونس، مرجع سابق دكره، ص:12.

[3] اوهيب بن سالمة مرجع سبق ذكره، ص: 41.

1-الزيادات

تختلف الزيادات عن فوائد التأخير -وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى- التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء التأخر في أداء الضريبة وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية، وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة كما تفرض تلقائيا وهي مقدرة في حالات معنية نبينها فيما يلي:

- عدم التصريح؛
- التأخير في تقديم التصريح؛
- النقص في التصريح؛
- ونشير إلى أن هذه الزيادات توقع نسبة 100%على كامل الحقوق إدا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من 5 ملايين دينار جزائري أو يساويه؛
- نسبة 200%إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أكثر من 5 ملايين دينار جزائري سنويا.

2 -الغرامات الجبائية

يمكن تعريف الغرامة الضريبية بأنها غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية، حيث تنص كل التشريعات الجبائية على تطبيقها على المكلف، زيادة عن الغرامة الجنائية وهي تتراوح عموما بين 1000 و50.000 دينار جزائري.

أ/بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة

يعاقب المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000دج.

عندما يكون تصريح المكلف ناقص أو غير صحيح فيما يتعلق بالعناصر التي تعتمد عليهما الإدارة لتحديد وعاء الضريبة، ويزداد بازدياد سعر الحقوق المتملص منها كالآتي:

- نسبة 10 % إذا كان المبلغ المتملص منه يساوي أو يقل عن 50.000 دج،
- نسبة 15 % إذا كان المبلغ المتملص منه يساوي أو يفوق عن 50.000 دج ويقل 200.000دج؛
- نسبة 25 % إذا كان المبلغ المتملص منه يساوي أو يفوق عن 200.000 دج أكثر من 5000.000 دج.

أما المادة 304 من هذا القانون فتعاقب بغرامة تتراوح من 10.000 إلى 30.000 دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين معاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بعدها بمهامهم.

ب/بالنسبة لقانون الضرائب غير مباشرة

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات:

- **العقوبات الثابتة:** وذلك بنص المادة 523 حيث يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير مباشرة بغرامة 5.000 دج إلى 25.000 دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد 524، إلى 527 من هذا القانون[1]؛

- **عقوبات نسبية:** ففي حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.0000 هذا في الحالة العادية أما في حالة استعمال طرق احتيالية نذكر منها[2]:

- رفض تقديم الوثائق وإتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد لحفضها تتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1.000 و10.000 دينار جزائري؛

- في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حدها الأدنى 50 دينار جزائري؛

- يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بغرامة مالية تتراوح بين 1.000 و3.000 دينار جزائري؛

- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية، بأي وسيلة كانت، في تأدية مهامهم في هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 1.000 و10.000 دينار جزائري.

ت/بالنسبة لقانون التسجيل

في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5.000 دينار جزائري بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5.000 و50.000 دج.

[1] المادة: 523، من قانون الضرائب الغير مباشرة، معدلة بموجب المادة 54، من قانون المالية لسنة 2003.

[2] المادة 524، من قانون الضرائب الغير مباشرة معدلة بموجب المادة55، من قانون المالية لسنة 2003، والمادة 41 من قانون المالية لسنة 2015.

ث/بالنسبة لقانون الطابع

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 200 دج، أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة 1.000 إلى 10.000 دج، كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحدد حفظها يعاقب بغرامة جبائية ما بين 1.000 و 10.000 دينار جزائري.

ج/بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال

جاءت في المادة 114 على كل من يخالف أحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 5.00 إلى 2.500 دينار جزائري وفي حالة استعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1.000 إلى 5.000 دج.

وفي حالة عدم وضوح الهوية المنصوص عليها في المادة 60 من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر ب 1.000دج. وكل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من هذا القانون، حيث تطبق عليه غرامة جبائية ما بين 1.000 و5.000دج.

إذ تبين بعد التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو أن الخصم طبق في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 النسب التالية:

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل أو يساوي 50.000دج؛
- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكثر من 20.000دج.

أما المادة 122 فعاقبت على من يجعل الأعوان في وضع يستحيل عليهم القيام بوظائفهم بغرامة من 1.000 إلى10.000دج.

ثانيا: العقوبات الجزائية

تعد الوسائل العقابية أهم وسائل معالجة ظاهرة الغش الضريبي لكن ولتوقيع الجزاء على المتهرب، لا بد أولا الاستناد إلى مصدر شرعي للجزاء لذلك يستمد الجزاء الضريبي شرعيته، من القواعد المقررة في المادة 43 من الدستور بأنه لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم هذا ما نلاحظه في تعديلات قوانين المالية، وهذا لتشديد العقوبات الجبائية على المتهربين، وكثير ما ترجع القوانين الجبائية إلى الإحالة لنصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب، فالعقوبات

المنصوص عليها تقسم إلى عقوبات أصلية تحوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وأخرى تبعية سنبينها فيما يلي:

- **العقوبات الأصلية**

وهي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة إلا أن القانون 11/02 في مادته المعدلة للنص المادة 303[1] من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدلت في العقوبات، حيث أصبحت العقوبة على التملص لاستعمال طرق تدليسيه في اقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفية كليا أو جزئيا كما يلي:

1-الغرامة المالية 50.000 إلى 100.00 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج؛

2 -الحبس شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 إلى 500.000 دينار جزائري أو إحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 ولا يتجاوز 1000.000 دج؛

3 -الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2000.000 دج أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1000.000 دج ولا يتجاوز 5000.000 دج؛

4-الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 إلى 5.000.000دج أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000دج ولا يفوق10.000.000دج؛

5- الحبس من 5 سنوات إلى 10 سنوات وبغرامة مالية من 5.000.000 إلى 10.000.000دجأو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000دج؛

ونجد في قانون الرسم على رقم الأعمال وفي المادة 117 آجال العقوبات طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة عن كل من تملص بصفة كلية أو جزئية.

كما أن المادة 530 من قانون الضرائب غير مباشرة نصت على عقوبة الحبس من 06 أيام إلى 06 أشهر في حالة صناعة أو نقل كحول أو بارود أو مصنوعات من البلاتين أو الدهب أو الفضة، تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية.

- **العقوبات التكميلية**

وهي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية من خلال نص المادة 303 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 546 فقرة 03 من قانون الضرائب غير مباشرة بنصها ".....دون الاخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى مثل (المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة)".

أما فيما يخص النصوص التي تناولت العقوبات التكميلية في القوانين الجبائية لاسيما المادة 306 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 544 من قانون الضرائب غير مباشرة والمادة 128 من

[1]المادة: 303، من قانون الضرائب مباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003، والمادة 13 من قانون المالية لسنة 2012.

قانون الرسم على رقم الأعمال، بخصوص العود أو تعدد الجنح لرجال الأعمال والخبراء والمحاسبين، تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات المنع من مزاولة المهنة أو المنع من ممارسة النشاط التجاري، وعند الاقتضاء بغلق المؤسسة.

إلا أنه وبتفحصنا لجميع المواد السابقة الخاصة بالعقوبات التكميلية في حالة العود نجد أنها لم تحدد مدة معينة للعقوبة لذا وباستقرائنا للمواد نجدها تنص على المنع النهائي، بالإضافة إلى نشر وتعليق الحكم.

المبحث الثالث: دور التحقيق المحاسبي في الحد من الغش الضريبي

يتطلب اكتشاف المتطلبات التي يمكن أن يرتكبها المكلف بالضريبة من أجل الغش والتحايل في دفع الضريبة، دراسة معمقة للمحاسبة المقدمة من طرف المكلف، حيث يغوص المحققون في فحص كل العناصر المكونة للمحاسبة.

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة[1].

كما يعرف التحقيق المحاسبي بأنه عبارة عن مجموعة من العمليات هدفها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بعناصر الاستغلال كما تسمح بتصحيح الاخطاء والنقائص الموجودة على مستوى التصريحات وهي رقابة معمقة تجرى خارج المخازن.

كما يقصد بالتحقيق أنه جميع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبي، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى تطابقها، وقد نصت المادة 113 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه يجب أن يتم التحقيق في عين المكان، ما عدا إذا تم تقديم المكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك وتم قبوله من طرف المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة مثبتة قانونيا من طرف المصلحة، حيث لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري والجبائي مسكها، أي أنه في غياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق من جهة.

ومن جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، الذي يقوم بأعمال تمهيدية تسمح له بأخذ صورة مستوفية وكاملة عن المكلف المعني بعملية المراقبة.

ويتمثل هذا الإجراء بسحب ملف هذا الأخير الذي يشمل على جميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بنشاطه، وكذلك كل التصريحات الخاصة بجميع الضرائب والرسوم الخاضعة لها وبعد جمع كل الوثائق والمعلومات التي يستوفيها ملف المكلف، يقوم العون المحقق بدراستها كاملة وصحيحة وكذا مسك وثائق ضرورية لسير المهمة على أحسن وجه.

[1] المادة 20، فقرة01، من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يعرف التحقيق في المحاسبة على أنه مجموعة العمليات التي يقوم بها المحقق للتأكد من دقة ومصداقية التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين، والكشف عن المتهربين والاقتصاص منهم بهدف مساواة الجميع أمام الضريبة[1].

المطلب الثاني: الأعمال الأولية لعملية التحقيق المحاسبي

تعتبر هذه الأعمال بمثابة تهيئة الأرضية المناسبة للقيام بعملية التحقيق وهي تتمثل فيمايلي:

-إعداد برامج التحقيق الجبائي؛

- تحديد معايير اختيار ملفات التحقيق.

أولا: اعداد برامج التحقيق الجبائي

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

بعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتحقيق الجبائي وتقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به وينص المرسوم رقم52 المؤرخ في 1994/04/29. الصادر عن وزارة المالية على أن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي المسؤول عن إعداد وتنفيذ التحقيق المحاسبي بالإضافة إلى مراقبة الأسعار والتقويمات العقارية.

ثانيا: معايير اختيار ملفات التحقيق

ان اختيار ملفات التحقيق الجبائي تعتمد على أسس ومعايير عقلانية وظرفية حتى تكون هناك عدالة بين المكلفين بالضريبة في فرض التحقيق المحاسبي عليهم وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- أهمية رقم الاعمال المصرح به من خلال السنتين الأخيرتين؛
- تكرار نتائج الخسارة أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به؛
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط وماهي عليه المنشآت المماثلة؛
- ضعف الهامش الاجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط؛.
- تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال وفي النتائج المصرح بها في مدة الأربع سنوات الأخيرة.

[1] كمون عبد الرحمن، **ظاهرة الغش والتهرب الضريبي (حالة الجزائر)**، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير، جامعة: تلمسان، 1999-2000، ص:65.

- ملاحظة استعمال الطرق التدلسية واكتشاف المخالفات ذات الطابع الاقتصادي؛
- الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة.

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

ثالثا: دراسة الملفات

يقوم أعوان الإدارة الجبائية بالدراسة المكونة للمكلف بالضريبة لدى الإدارة الجبائية قبل البدء في الأعمال الميدانية وتكون الغاية من دراسة الملفات البحث عن العناصر التي تساهم في تنفيذ التحقيق، يسحب المحقق الجبائي هذه الملفات بعد إظهار وثيقة الأمر بمهمة التحقيق وإمضاء تعهد بأحد الملفين كما نص عليه القانون:

الملف الجبائي: هو إجباري على كل مكلف بالضريبة ويحتوي على مختلف تصريحاته السنوية لكل أنواع الضرائب الخاضع لها، ويفتح في مقر نشاطه باسم المؤسسة.

الملف الشخصي: هو خاص بالضريبة على الدخل الاجمالي للمكلف بالضريبة وهو كذلك إجباري ويفتح في الإدارة الجبائية التابعة لمقر سكن المكلف.

أما بيانات المكلف فتختلف حسب طبيعة المكلف بالضريبة:

بالنسبة للأشخاص الطبيعيين تحتوي على: الحالة الشخصية، الوضعية العائلية، المقر الرئيسي لها، اسم المسير، عنوان المؤسسة، ميزانية المؤسسة.

ويقوم المكلف من التأكد من أن الملف يحتوي على كافة التصريحات السنوية وأنها أودعت في تواريخها القانونية المحددة.

ثم ينتقل إلى دراسة هذه التصريحات فيتطرق إلى:

- الرسم على القيمة المضافة TVA؛
- الرسم على النشاط المهني TAP؛
- الضرائب على أرباح الشركات IBS؛
- الضرائب على الدخل الاجمالي IRG؛

أما فيما يخص الرسم على رقم الأعمال فإن المحقق يقوم بتخليص كشوف رقم الأعمال المتعلق بمدة التحقيق في شكل جداول تقيد فيه كل سنة المعلومات التالية:

- الأشهر المفحوصة أو المقدرة؛
- رقم الأعمال لكل شهر ؛
- أساس القيمة المضافة على رقم الأعمال؛
- رقم الأعمال المعفى؛
- رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال الواجب الدفع؛
- الملاحظة المسجلة لكل شهر ؛

ثم يتأكد من أن الرسم على القيمة المضافة الفعلي قد تم تسديده ومن أجل السير الحسن لعملية التحقيق المحاسبي يقوم المحقق بملأ الوثائق التقنية التالية.

1- بيان مقارنة الحسابات الختامية: يسمح هذا البيان بمتابعة التحرك والتطور السنوي للحسابات المختلفة المشكلة للميزانية من أصول وخصوم، حيث يقوم المحقق بتسجيل كل المعلومات المحتواة في الميزانية المصرح بها سنويا لمدة أربع سنوات المراد التحقيق فيها تضاف إليها سنة أخرى قبل الأولى لمدة التحقيق وتأخذ كسنة مرجعية أو سنة أساس لتقارب معلومات الحسابات المدونة فيها المعلومات حسابات سنوات التحقيق، أن هذا البيان يعطي نظرة مسبقة حول وضعية المؤسسة والتنبؤ بالحالة التي هي عليها أو التي يجب أن تكون عليها.

2- كشف المحاسبة: يعد هدا الكشف انطلاقا من جدول النتائج المحاسبية لأربع سنوات المحقق فيها ويقيم لوائح حسابات النتائج ويظهر في هذا الكشف لكل دورة محاسبية محقق فيها ما يلي:

- الهامش الإجمالي ونسبته؛
- القيمة المضافة ونسبتها؛
- نتيجة الاستغلال؛
- نسبة هامش الربح.

ويسمح هذا الكشف من متابعة رقم الأعمال والأعباء ومعدلات الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية.

المطلب الثالث: الأعمال الميدانية لعملية التحقيق المحاسبي

بعد الانتهاء من الأعمال التمهيدية خاصة دراسة الملف الجبائي ينتقل المحققون إلى الأعمال الميدانية لتحقيق المحاسبي بالقيام بالإجراءات التالية:

أولا: الاشعار بالتحقيق: لا يمكن الشروع في أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة عن طريق ارسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار.فالمحقق ملزم بإعلام المكلف بالتحقيق عن بداية التحقيق والتنقل الميداني قبل الشروع في التحقيق، ويكون ذلك بواسطة رسالة مسجلة مع وصل استلام وأن يقوم المحقق بتسليم الإشعار شخصيا إلى المكلف نفسه مع إمضائه على الاستلام، والغاية من هذا الإشعار هو أن يتهيأ المكلف بعملية التحقيق بتحضير الوثائق المحاسبية اللازمة وهذا في مدة محددة بعشرة أيام من تاريخ استلام الاشعار.

ويرفق هذا الاشعار **بميثاق المكلفين بالضريبة** الخاضعين للرقابة الجبائية حتى يعرف المكلف حقوقه التي يضمنها له المشرع الجبائي وواجباته الملزم بها أثناء التحقيق المحاسبي، ولقد حدد المشرع الجبائي الأشخاص المؤهلين لاستلام هدا الإشعار وكذلك محتوى الإشعار[1].

1- المؤهلون باستلام الاشعار بالتحقيق: المرسل إليه الإشعار يجب أن يكون هو:

- المكلف بالضريبة نفسه إذا تعلق الأمر بالشخص الطبيعي؛
- المسير أو الممثل القانوني إذا تعلق الأمر بالشخص الطبيعي.

ويعتبر الإشعار غير قانوني في الحالات التالية:

- إذا سلم إلى شخص غير مؤهل قانونيا لينوب عن المكلف بالضريبة؛
- رجوع الإشعار إلى مصالح الضرائب نتيجة خطأ في العنوان أو إرساله إلى العنوان القديم مع إعلام الإدارة بتغيير عنوان المكلف.

ويعتبر الإشعار قانوني في الحالات التالية:

- رفض المكلف بالضريبة استلام الإشعار من قبل موزع البريد؛
- تغيير عنوان دون أن يعلم إدارة الضرائب التابع لها.

[1] الجريدة الرسمية الصادرة في 2004/12/23، المتضمنة قانون المالية لسنة 2000.

1-1- محتوى الإشعار: " يجب أن يحتوي الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة التدخل والفترة التي يتم فيها التحقيق والمحقق والمرسوم والإتاوة المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها".

أي أن الإشعار بالتحقيق يجب أن يحتوي على:

- المعلومات الخاصة بالمحققين من أسماء وألقاب ورتب؛
- تاريخ اول تدخل (اليوم والساعة)؛
- السنوات المالية المعنية بالتحقيق؛
- تعيين الضرائب والرسوم الخاضعة للتحقيق، توقيع المحققون وقائد الفرقة في الإشعار وفي حالة غياب أحد هذه العناصر يعتبر الإشعار تحت طائلة البطلان.

2- التدخل في عين المكان: " بعد انقضاء المدة القانونية (عشرة ايام)، من استلام المكلف الإشعار بالتحقيق ينتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم الميدانية ويمكنهم كذلك التدخل المفاجئ في حالة الشعور بأن المكلف بإمكانه اللجوء إلى الطرق التدليسية، وفي الحالة العادية يكون التدخل في مقر الشركة في اليوم والساعة المبينة في الإشعار حيث يلتقي المحققون مع مسؤولي الشركة أو المكلف بالضريبة كخطوة او خلق جو من التفاهم".

كما يقوم المحققون بمعاينة الاماكن التي يزاول فيها المكلف نشاطه ويكون تدخل المحققون من أجل النقطتين التاليتان:

2-1- الاتصال مع المكلف: ويعتبر الالتقاء الدوري بين المكلف والمحققين ذو أهمية بالغة حيث يجب أن نميز باحترام متبادل بين الطرفين وأن يكون الحديث حول المشاكل والعراقيل التي تواجه المكلف من الناحية التسييرية والوضعية المالية والمادية، ومن خلال ذلك يتأكد المحققون من إمكانية توفر الظروف الضرورية للقيام بعملية التحقيق المحاسبي في عين المكان أما في حالة غياب الشروط الملائمة لذلك يقوم المكلف بإجراء التحقيق على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية".

2-2- جمع المعلومات: يقوم المحققون أثناء التدخل بعين المكان بزيارة ورشات المؤسسة والقيام بعملية تجريبية للمنتوج الذي تنتجه أو تقدمه كخدمة، ويسمح هذا بتزويد المحققون بمعلومات جد مهمة يستفيدون منها للتأكد من صحة تصريحات المكلف بالضريبة خاصة بما يتعلق بمستلزمات إنتاج الوحدة الواحدة من المنتوج من المواد الاولية أو ساعة عمل المكلف أو عدد الموظفين.

وهذا يعطي صورة واضحة عن الطاقة الانتاجية لهذه المؤسسة، ومردوديتها، والآلات والتجهيزات وكذا التكنولوجيا المستعملة.

ثانيا: الفحص المحاسبي

تتمثل عملية التحقيق في فحص المحاسبة من خلال الشكل والمضمون

1- التحقيق المحاسبي من حيث الشكل: يقوم هذا الفحص من التأكد من مدى وجود احترام التقييد بالعناصر التالية:

- مسك السجلات المحاسبية: يقصد بها دفتر اليومية أو دفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها، من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، وبدون شطب او حشو أو كتابات على الهامش بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية لمدة عشر سنوات ابتداء من غلق آخر دورة[1]."

- دقة ووفرة الوثائق المحاسبية: يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء، والمصاريف التي قام بها حيث يسعى المحققون للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع.

2- التحقيق المحاسبي من حيث المضمون: المحقق الجبائي وفي إطار سعيه للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية الصرح بها من قبل المكلفين، حيث يتم التركيز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة الصافية، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات، المخزونات، والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفي ما يلي نتعرض إلى بعض العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء وثغرات متعلقة بالعناصر السابقة:

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة؛
- تسجيل مشتريات وهمية؛
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء،
- إخفاء جزء من المبيعات بعدم تحديد فواتير البيع لبعض المبيعات.

3- نتائج التحقيق المحاسبي: إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا، تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هاته النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

[1] المادة: 12/11 من القانون التجاري.

3-1- قبول المحاسبة: قبول المحاسبة من قبل أعوان التحقيق يمكن أن يكون صريح ونسبي.

3-2- رفض المحاسبة: في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء المجودة فيها.

3-3- إعادة تشكيل رقم الاعمال: عندما يتبين أن المراقبة التي أجريت على المحاسبة لا جدوى منها لأن هذه الأخيرة غير مقنعة ومنتظمة، وبالتالي تكون غير مقبولة فيلجا المحقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة ومن بين ال طرق نجد:

- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من الكمية (الحساب المادي)؛
- إعادة تأسيس رقم الاعمال على أساس الفترة؛
- إعادة تأسيس رقم الاعمال انطلاقا من المقبوضات (الإيرادات)؛
- إعادة تأسيس رقم الاعمال انطلاقا من مصاريف الإنتاج؛
- إعادة تأسيس رقم الاعمال انطلاقا من السعر.

3-4- نهاية التحقيق: عند الانتهاء من التحقيق والتي مست أربع سنوات متقادمة في محاسبة المكلف بالضريبة، يقوم هذا الأخير بإبلاغ المكلف بنتائج المراقبة، في نهاية تحقيقه حيث يرسل إشعار بتبليغ النتائج في رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام، أو يسلم له بإشعار الاستلام وهذا بمثابة تبليغ أولي.

- **التبليغ النهائي بالنتائج**

بمجرد تقديم المكلف الملاحظة في الاجل المحدد وبعده يبدأ المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة، ثم تحليلها نقطة بنقطة للتأكد من أنها مؤسسة فعلا، وهذا من أجل أخدها بعين الاعتبار عند التبليغ بعد دراسة الملاحظات وحساب أسس الضريبة يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة وهذا الأخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه.

- **إقفال التحقيق**

إقفال التحقيق متعلق بكل عناصر الإخضاع وإعداد تقرير التحقيق وذلك ببلورة نتائج الفحص والتحقيق، ويتم إعداد التقرير في وثيقة يتم من خلالها ختم التحقيق ولهذا يجب أن تحتوي على جميع المعلومات التي تسمح بضمان احترام عملية التحقيق، التقييم والحكم على النتائج المراقبة، وفي نهاية

عملية المراقبة، يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملها التحقيق[1].

[1] كردي سهام، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص: 92.

خلاصة الفصل

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة اجتماعية تأخذ ابعاد خطيرة في المجتمع تهدد بالدرجة الاولى الموارد الذاتية للدولة باعتبارها السند أو الركيزة الصلبة التي يعول عليها في خصم ما تشد من تحولات جدرية على مختلف الأصعدة المرتسمة عنها في أدهان أفراده وكدا تصرفاتهم اتجاهها بمعنى أن انتشاره ما هو إلا انعكاس لذات ونتيجة.

حيث تكمن صعوبة الحقيق المحاسبي في كثرة المعلومات التي تحتويها المحاسبة وكذا تعدد جوانبها المكونة لها، وهذا يتطلب من المحقق دراسة معمقة لمحاسبة المكلف بالضريبة، وهنا تظهر أهمية الخبرة والحكمة الواجب توفرها في المحققين ومن أجل حسن سير هذه العملية وتحقيق النتائج المرجوة منها.

ومهما كان فإن اكتشاف المخالفات غاية صعبة المنال، لذا يكتفي المحقق عن المخالفات التي لها تأثير على نتيجة النشاط من خلال التركيز على جوانب محددة في المحاسبة.

الفصل الثالث

إجراءات التحقيق المحاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تمهيد الفصل

بعد الانتهاء من الجانب النظري، حيث تناولنا في الفصول السابقة أهم النقاط المتعلقة بالرقابة الجبائية وتقنيات التحقيق في المحاسبة، واستعرضنا كذلك جملة من الأدوات والإجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية.

بداية هذا الفصل لابد من الإشارة أولا إلى التعريف بمديرية الضرائب وفروعها، والدور الهام الذي تلعبه في السهر على تطبيق القوانين والقيام بالمهام الموكلة إليها على أكمل وجه.

ولاستكمال الموضوع تم اختيار دراسة حالة ميدانية تمت لإحدى المؤسسات الاقتصادية، حيث خضعت هذه الأخيرة للتحقيق المحاسبي نظرا لبرمجة ملفها من طرف المفتشية بسبب وجود مؤشرات توحي بعدم احترام القواعد والقوانين المعمول بها للأغراض الضريبة.

وعلى ضوء ذلك قمنا بتقسيم هذا الجزء إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول التنظيم الهيكلي والعضوي للمديرية الولائية للضرائب– ميلة –؛
- المبحث الثاني عدد حالات الغش الضريبي التي مرت على مستوى المديرية للرقابة الجبائية – ميلة–؛
- المبحث الثالث: دراسة حالة ميدانية لمؤسسة اقتصادية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية –ميلة–

المبحث الأول: التنظيم الهيكلي والعضوي للمديرية الولائية للضرائب– ميلة–

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المساهمة في ميزانية الدولة وعلى هذا النطاق تم إنشاء المديرية العامة للضرائب في جانفي 1985 بعد التقسيم الإداري ثم انقسمت هذه المديرية إلى تسعة مديريات جهوية موزعة عبر التراب الوطني وهي كما يلي: الشلف، بشار، بليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران.

لكن هذا التقسيم لم يظهر إلا في سنة 1991 وذلك طبقا للمرسوم الوزاري رقم 60-91 المؤرخ في 1991/02/21 المتضمن تنظيم اختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وهذه المديريات تضم تحت نطاقها عدة مديريات ولائية، أما المديرية الولائية لميلة تدخل ضمن نطاق المديرية الجهوية لقسنطينة.

المطلب الأول: مفهوم المديرية العامة للضرائب

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية، وهي تمثل السلطة التنفيذية للدولة لممارسة مختلف سياساتها الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضرائب لفائدة الخزينة العمومية وإجراء الرقابة على المكلفين المعنيين على مستوى الولاية.

ويتم تنفيذ المهام المخولة لها وفقا للقوانين السارية المفعول المتمثلة في قانون الضرائب المباشرة، وقانون الضرائب غير مباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الرسم على رقم الأعمال، وقانون الاجراءات الجبائية.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للإدارة الجبائية

تعتمد الإدارة الجبائية عند قيامها بمهامها المخولة لها هياكل إدارية تتجسد في أقسامها وتنظيماتها إلى هياكل مركزية وأخرى محلية.

أولا: تشكيلة الهياكل المركزية

جاء في المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 364-07 المؤرخ في 18 ذي قعدة عام 1428 الموافق لـــ 28 نوفمبر سنة 2007 الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ما يلي:

1– المديرية العامة للضرائب: وتكلف بما يأتي:

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضريبة وتصفيتها وتحصيلها والحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية؛

– السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية؛

- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائين؛
- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها؛
- توفير أدوات تحليل ومراقبة التسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية، لا سيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية؛
- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

وتتكون المديرية العامة للضرائب من 8 مديريات

❖ **مديرية التشريع والتنظيم الجبائين:** وتتكفل بما يأتي[1]:

- تطبيق السياسة الجبائية؛
- إنجاز أشغال إعداد النصوص التشريعية والتنظيمية للجباية؛
- تحضير اقتراحات تدابير قوانين المالية وكل النصوص التطبيقية المرتبطة بها وكذا الاتفاقيات والاتفاقيات الدولية،

وتتكون من أربع مديريات فرعية.

● **المديرية الفرعية للتشريع والتنظيم والاجراءات الجبائية:** وتكلف بما يأتي:

- دراسة وإعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بكل الضرائب والحقوق والرسوم من كل طبيعة، بما فيها الرسوم شبه الجبائية التي يعود تحصيلها للإدارة الجبائية، وإدارة الجمارك؛
- تنسيق الأشغال التحضيرية لمشاريع قوانين المالية؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 دي القعدة عام 1428 الموافق ل 28 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، 2007، العدد: 75، ص-ص: 15-16.

- دراسة وإعداد واقتراح كل النصوص والمنشورات والمذكرات التطبيقية المرتبطة بالتشريع والتنظيم الجبائية التي لها صلة بهذه الأخيرة.

- **المديرية الفرعية للدراسات الجبائية:** وتكلف بما يلي:

- القيام بكل الدراسات الضرورية لتنفيذ السياسة الجبائية وشبه الجبائية؛

- اتباع التجارب في المجال الجبائي لا سيما على المستوى الجهوي والدولي قصد القيام بدراسات مقارنة؛

- تحليل وتقييم النصوص التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بالنشاطات البترولية والمنجمية.

- **المديرية الفرعية للحوافز الجبائية والأنظمة الجبائية الخاصة**: وتكلف بما يأتي:

- احصاء وتعيين وتقييم الامتيازات الجبائية الممنوحة إما بمقتضى قوانين المالية، وإما بمقتضى نصوص خاصة؛

- السهر على تطبيق ومتابعة الاعفاءات والامتيازات الجبائية الممنوحة؛

- المساهمة في إعداد النصوص التشريعية والتنظيمية التي تتضمن التدابير المطبقة على أنظمة جبائية خاصة؛

- **المديرية الفرعية للعلاقات الجبائية الدولية:** وتكلف بما يأتي:

- المساهمة في دراسة وإعداد مشاريع الاتفاقيات والاتفاقيات الجبائية الدولية والتفاوض بشأنها وكذا تحضير التدابير والمناهج الأولية المتصلة بها؛

- تسوية المسائل المتعلقة بتطبيق الامتيازات والحصانات الدبلوماسية أو القنصلية في المجال الجبائي والأحكام الجبائية المتضمنة في اتفاقيات التعاون الأخرى؛

- المساهمة في إعداد النصوص التشريعية والتنظيمية فيما يخص تدخل المؤسسات الخارجية والأشخاص الغير المقيمين في الجزائر.

❖ **مديرية المنازعات:** وتتكلف بما يأتي[1]:

- السهر على التطبيق الحسن للتشريع والتنظيم الجبائين في معالجة شؤون المنازعات.

وتتكون من أربع مديريات فرعية:

- **المديرية الفرعية لمنازعات الضريبة على الدخل:** وتكلف بما يأتي:

- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة كل قضايا المنازعات المقدمة للمصالح الخارجية والمتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 2007/11/28، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 16-17.

- إبداء رأي مطابق في قضايا المنازعات الناتجة عن التقديم المحاسبي والتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة التي تقوم بها مصالح الأبحاث والتدقيقات؛

- إبداء رأي مطابق في طعون المنازعات المقدمة من المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات مديريات المؤسسات.

- **المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة:** وتكلف بما يأتي:

- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة قضايا المنازعات المقدمة للمصالح الخارجية والمتعلقة بالرسم على القيمة مضافة والضرائب الغير مباشرة؛

- متابعة ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة المقدمة من طرف المكلفين الذين يحول لهم القانون ذلك ومعالجتها طبقا للتشريع والتنظيم المعمول؛

- متابعة عمليات الشراء بالتخليص المسلمة طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما من المصالح الخارجية.

- **المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية:** وتكلف بما يأتي:

- متابعة تطوير المنازعات المقدمة إلى السلطات القضائية؛

- إعداد إجراءات المتعلقة بإيداع ومتابعة الشكاوى المتعلقة بالغش الجبائي وتقييم نتائجها؛

- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة طعون الاعفاء المتعلقة بوعاء التصفية وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والاتاوى المختلفة والتابعة لمجال اختصاص الإدارة.

- **المديرية الفرعية للجان الطعن:** وتكلف بما يأتي:

- متابعة ودراسة المنازعات المقدمة للدراسة من قبل اللجنة المركزية للطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

- تحضير اجتماعات اللجنة المركزية للطعون وإعداد محاضرها وتبليغ الآراء المقدمة إلى مديريات الضرائب الولائية في الآجال القانونية والتأكد من تنفيذها؛

- مركزية وتحليل القرارات الصادرة عن لجان الطعن، قصد التأكد من مطابقتها مع الأحكام القانونية والتنظيمية.

❖ **مديرية العمليات الجبائية والتحصيل:** وتكلف بما يأتي:

–تصور وإتباع التوجيهات العملية المطبقة في مجال وعاء الضريبة وتصفيتها وتحصيلها وتتكون من أربع مديريات فرعية تتمثل في:

- **المديرية الفرعية للتحصيل؛**
- **المديرية الفرعية للإحصائيات؛**

- **المديرية الفرعية للضمان والأنظمة الجبائية الخاصة؛**
- **المديرية الفرعية للتقسيمات الجبائية؛**

❖ **<u>مديرية الأبحاث والتدقيقات:</u>** وتكلف بما يأتي:

– انجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديريات كبريات المؤسسات؛

– تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني؛

– مراقبة مداخيل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال عمليات الشراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات في إطار اخضاع المداخيل الخفية للجباية؛

– متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية وتتكون من أربع مديريات فرعية.

- **المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية؛**
- **المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛**
- **المديرية الفرعية للبرمجة؛**
- **<u>المديرية الفرعية لمحاربة الغش</u>:** وتكلف بما يأتي:

– تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي؛

– تنسيق وضبط مقاييس التقنيات والإجراءات المستعملة عند تطبيق حق الرقابة؛

– تيسير بطاقية مقترفي أعمال الغش؛

– تشجيع الأعمال الرامية إلى الحد من ظاهرة الغش الجبائي والتنسيق مع الإدارات والمؤسسات العمومية الأخرى المؤهلة.

❖ **<u>مديرية الاعلام والوثائق الجبائية</u>**: وتكلف بما يأتي:

- تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب، بمقتضى أحكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق؛

- ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي والاحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي[1].
- توطيد المعلومات المتعلقة بتكوين ممتلكات ومداخيل كل الأشخاص الذين تم ترقيمهم.

وتتكون من ثلاث مديريات فرعية:

- **المديرية الفرعية للبحث من المعلومات والوثائق:**وتكلف بـــ:

- تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب بمقتضى أحكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق؛
- ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي والاحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات على أساس استعمال رقم التعريف الاحصائي كمعرف مشترك والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي؛

- **المديرية الفرعية لمعالجة المعلومات وتحليلها:**وتكلف بما يأتي:

- تطبيق الاجراءات المكملة لترتيبات جمع المعلومات واجراءات تبادل المعطيات المعالجة معلوماتيا؛
- انشاء وتعيين البطاقيات الوطنية المرتبطة بالعناصر المحددة في المادتين 98 – 180 من قانون الضرائب المباشرة؛
- اقامة روابط بين رقم التعريف الاحصائي للأشخاص المعنويين ورقم الأشخاص الطبيعيين الحائزين على فوائد.

- **المديرية الفرعية لتنظيم دائرة المعلومات:**وتكلف بـــ:

- وضع دوائر الاتصال؛
- احترام المتطلبات الأمنية؛
- مراقبة الدخول المختلفة للمواقع؛
- حماية بنوك المعطيات؛

❖ **مديرية الإعلام الآلي والتنظيم:** وتكلف بما يأتي:

–تصميم استراتيجية نظام المعلومات والحدود المشتركة وأدوات الاتصال وكذا التحكم في المراجع الأساسية في مجال تكنولوجيا الإعلام والاتصال.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 2007/11/28، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

وتتكون من ثلاث مديريات فرعية:

- **المديرية الفرعية للتنظيم والمناهج:**وتكلف بما يأتي:

- القيام بالدراسات المتعلقة بعصرنة وتنظيم صلاحيات واختصاص المصالح الجبائية وكذا إعداد النصوص التنظيمية المتصلة بها؛
- تعيين قائمة المطبوعات واستغلال احصائيات الاستهلاك.

- **المديرية الفرعية لتطوير أنظمة الإعلام الآلي:** وتكلف بما يأتي:

- تصور ووضع المخططات العملية للمشاريع المسجلة في المخطط التوجيهي للإعلام الآلي للمديرية العامة للضرائب؛
- القيام باختيار حلول وبرمجيات الإعلام الآلي للمديرية العامة للضرائب؛
- تطبيق المقاييس في مجال تصور وبرمجة الوثائق التقنية والأمنية للمعلومات.

- **المديرية الفرعية لتطبيق أنظمة الإعلام الآلي:** وتكلف بما يأتي:

- تصميم ووضع الجهاز الذي يضمن خدمة مستمرة للتطبيقات في الاستغلال؛
- صيانة الهيكل القاعدي للمعالجة والاتصال؛
- ضمان الدعم التقني للمصالح غير ممركزة.

❖ **مديرية العلاقات العامة:** وتكلف بما يأتي:

- دراسة التدابير المناسبة لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضرائب واتخاذها.

وتتكون من:

- **المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والاتصال:** وتكلف بـــ:

- إعداد ونشر المعلومات والآراء التي تذكر المكلفين بالضرائب بحقوقهم وواجباتهم الجبائية؛
- دراسة التدابير الملائمة لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضرائب والسهر على تنفيذها الفعلي من طرف جميع المصالح؛
- تطوير العلاقات مع الجمعيات والاتحادات الهنية الممثلة لمختلف فئات المكلفين بالضرائب.

- **المديرية الفرعية للمنشورات ذات الطابع الجبائي:** وتكلف بما يأتي:

- إعداد برنامج المنشورات بالاتصال مع مصالح الادارة الجبائية؛
- ضمان تعيين كل النصوص القانونية والسهر على توفرها في المصالح؛

- إعداد ونشر الوثائق الرامية إلى تعميم التشريع والتنظيم الجبائين باتجاه الجمهور الداخلي والخارجي للمديرية العامة للضرائب.

- **المديرية الفرعية للعرائض الجبائية:** وتكلف بما يأتي:

- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة البريد المرسل من الجمهور والمصالح المركزية أو الخارجية للمديرية العامة للضرائب المتعلق بالضريبة على الدخل والرسوم رقم الأعمال والضريبة على رأس المال؛

- إعداد ونشر مذكرات التقييد ذات بعد عام باتجاه المصالح المركزية أو الخارجية للمديرية العامة للضرائب؛

❖ **<u>مديرية إدارة الوسائل والمالية:</u>** وتكلف بالاتصال مع الهيكل المركزي للوزارة المكلف بالموارد البشرية بما يأتي:

- ضمان تسيير مستخدمي المديرية العامة للضرائب وميزانيتها ووسائلها؛
- تسيير ميزانيات المصالح الخارجية؛
- تطبيق وتنفيذ برامج التكوين المخصصة لمستخدمي المديرية العامة للضرائب؛
- تسيير إنجاز برامج المنشأة القاعدين للمديرية العامة للضرائب؛

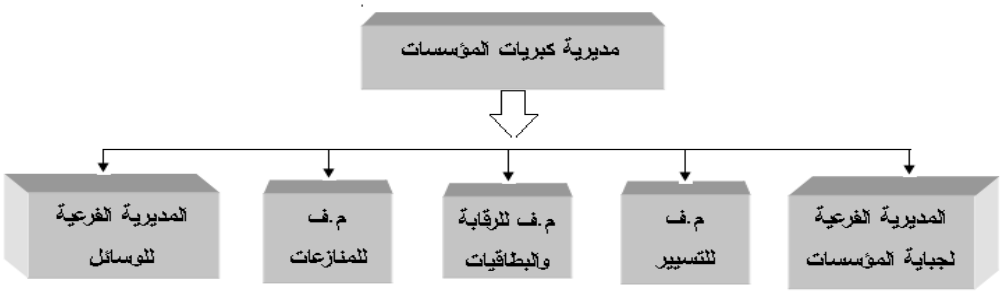
وتتكون من (5) خمس مديريات[1]:

- **المديرية الفرعية للمستخدمين؛**
- **المديرية الفرعية للميزانية؛**
- **المديرية الفرعية للوسائل؛**
- **المديرية الفرعية للتكوين؛**
- **المديرية الفرعية للمنشآت القاعدية.**

<u>2–مديرية كبريات المؤسسات DGE:</u> استحدث هذا الجهاز بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 الصادر في 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 27/06 المؤرخ في 2006/9/18، ويسند لهذا الجهاز عدة مهام في تحديد الوعاء، التحصيل، الرقابة ومنازعات الضرائب والضرائب الواقعة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، والجماعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، والكيانات مهما كان شكلها القانوني ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 2007/11/28، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

الشكل (06) : الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحثتين بالاعتماد على الجريدة الرسمية رقم 59 الصادرة في 24 سبتمبر 2006.

ثانيا : تنظيم الهياكل المحلية:

1-المديرية الجهوية للضرائب DRI: جاء في المادة 3 من المرسوم التنفيذي 60-91 المؤرخ في 8 شعبان عام 1411 الموافق لـــ 23 فبراير سنة 1991 والذي ينص على تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، أن المديرية الجهوية تنشط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته:

وبهذه الصفة تتولى خصوصا ما يلي:

- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرق ومقاييسه واجراءاته؛
- تعد دوريا حصائل عن أعمال المصالح الجبائية الجهوية وخلاصتها؛
- تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي؛
- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم؛
- تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات؛
- تقدر ما تحتاج إليه المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية وتعد تقرير دوري عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها؛
- تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والتي تنشأ في المستوى الجهوي؛
- توافق على استفادة الخاضعين للضريبة من نظام المشتريات المعفاة من الرسوم حسب الشروط التي ينص عليها التشريع المعمول به[1].

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم: 91-60 المؤرخ في 08 شعبان عام 1411 الموافق لـ 23 فبراير 1991 الذي يتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 09، الصادرة في 24 فيفري 1991 ص: 353.

الشكل رقم(07):التنظيم الهيكلي للمديريات الجهوية للضرائب

المصدر: من إعداد الباحثتين بالاعتماد على الجريدة الرسمية، العدد: 59، الصادرة في 24 سبتمبر 2006.

2- المديريات الولائية للضرائب (المديرية الولائية لميلة)

2-1- مهام المديريات الولائية للضرائب[1]: جاء في المادة 6 من نفس المرسوم تتولى المديريات الفرعية خصوصا ما يلي:

في مجال أساس الضريبة:

- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- تنظم جمع العناصر الازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- تعد برامج التدخل لدى الذين يمولون الضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها؛
- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها؛
- تصدر وتثبت قوائم المنتوجات وشهادات الالغاء أو التخفيض، وتصادق عليه وتقوم النتائج، وتعد الحصيلة الدورية؛
- تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر؛
- تتابع تطور التقاضي لدى العدالة في شأن المنازعات الخاصة بوعاء الضريبة؛
- تحلل وتقوم دوريا عمل المفتشيات وتعد تلخيصا عن ذلك وتقترح أي اجراء من شأنه أن يحسن عملها.

في مجال التحصيل

- تقوم بالرقابة القبلية لحسابات تسيير قباضة الضرائب وتصفيته؛
- تتابع قباض الضرائب في تحملهم مسؤوليته؛
- تراقب التكفل والتصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب قباضة وتتابع تسوية ذلك؛
- تنظم التزويد بالطوابع وتمسك محاسبتها؛
- تنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتضبط باستمرار الملفات المتعلقة بها؛
- تتابع تطور الدعاوى أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- تحلل وتقوم دوريا عمل القباضات وتعد تلخيصا عن ذلك وتقترح أي تدبير من شأنه أن يحسن عملها.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60، مرجع سبق ذكره، ص: 354.

2-2-الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية لميلة

حسب المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 تتكون المديريات الولائية من مديريات فرعية لا يتجاوز عددها خمسة.

حيث تجمع المديريات الولائية في مديريات جهوية وتشمل المديريات الولائية نفسها:

- مديريات فرعية؛
- مفتشيات الضرائب؛
- قباضات مختصة؛
- مراكز الضرائب؛
- مراكز جوارية للضرائب.

حيث يسهر على تسيير المديرية، المدير الولائي للضرائب ويعتبر المسؤول الأول على جميع المصالح التابعة لها، وكذا يسهر على توفير كل الوسائل المادية للسير الحسن للمصالح، والفصل في المنازعات الجبائية المفروضة من قبل المكلفين بالضريبة، متابعة عملية تحصيل الضرائب، وكذا إعداد ميزانيات البلديات ومراقبتها والقيام بجميع المهام المنوطة بالمديرية.

أما المديرية الولائية للضرائب بميلة فهي لم تشهد هذا التقسيم إلا بعد صدور القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 وتتمثل هذه المديريات الخمس في[1]:

❖ **المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:** وتظم أربع مكاتب وهي:

- **مكتب الجداول:** ومن مهامه:

- المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي،
- إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها؛
- تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الاولية للجماعات المحلية وبلاغها،

- **مكتب الإحصائيات:** ومن مهامه:

- جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية المختصة للضرائب؛

- **مكتب التنظيم والتشطيب:** ومن مهامه:

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من 59 إلى 83 من القرار الوزاري المشترك في 21 فيفري 2009، الجريدة الرسمية الصادرة في 2009، ص-ص: 9-13.

- توزيع العمليات المباشرة والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية للضرائب المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين؛

- متابعة ومراقبة تنفيد برنامج عمل المفتشيات والوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية؛

- إستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائيين.

- **مكتب التسجيل والطابع:**ومن مهامهه:

- تقييم أعمال المفتشيات التسجيل والطابع، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المفتشيات؛

- الإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وكل الإعلانات؛

- اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع؛

❖ **<u>المديرية الفرعية للرقابة الجبائية</u>:** وتكلف لاسيما بإعداد برامج البحث والمراجعة ومراقبة التقسيمات ومتابعة إنجازها:

وتتكون هذه المديرية من 4 مكاتب وهي:

- **مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:** والذي يعمل في شكل فرق، ويكلف لاسيما بما يلي:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛

- تنفيد برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية؛

- **مكتب البطاقيات والمقارنات:** ويكلف لاسيما ب:

-تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة؛

-التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛

-مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقسيم نشاطات المكتب.

- **مكتب المراجعات الجبائية:** الذي يعمل في شكل فرق ويكلف لاسيما ب:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

- **مكتب مراقبة التقييمات:** الذي يعمل في شكل فرق ويكلف لاسيما ب:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير والمراجعة؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

❖ **<u>المديرية الفرعية للتحصيل</u>:** وتكلف لاسيما ب:

- التكفل بالجداول وسندات الايرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى؛
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية للمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيد أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير منة شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها؛

وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي:

- **مكتب مراقبة التحصيل:** ويكلف لاسيما بـــ:

- دفع نشاطات التحصيل؛
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛
- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات العمومية.

- **مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله،** ويكلف لاسيما ب:

- متابعة أعمال الـــتأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم الغير النشطة؛
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛
- إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

- **مكتب التصفية:** ويكلف لاسيما ب:

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الاحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات أو الموارد الغير جبائية؛
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضي الضرائب والمصادقة عليها،
- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة؛
- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، ومراقبة ذلك.

❖ **المديرية الفرعية للمنازعات:**وتكلف لاسيما بـــ:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإدارتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة،
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

وتتكون هذه المديرية من أربع مكاتب هي:

- **مكتب الاحتجاجات:** ويكلف لاسيما بـــ:

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

- **مكتب لجان الطعن:** ويكلف لاسيما ب:

- دراسة الاحتجاجات أو طلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛
- تلقي الطلبات التي يقدمها قابضوا الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

- **مكتب المنازعات القضائية:** ويكلف لاسيما بـــ:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.
- الدفاع أمام لهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

- **مكتب التبليغ والأمر بالصرف:** ويكلف لاسيما بـــ:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
- الامر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد شهادات خاصة بذلك.

❖ **المديرية الفرعية للوسائل:** وتكلف لاسيما بـــ:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة والغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
- السهر على تنفيد البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتتكون هذه المديرية من أربع مكاتب:

- **مكتب المستخدمين والتكوين:** ويكلف لاسيما بـــ:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد ضوابط العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

- **مكتب عمليات الميزانية:** ويكلف لاسيما بـــ:

- القيام في حدود صلاحيتها، بتنفيذ عمليات الميزانية؛
- تحرير امر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له؛
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع؛
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

- **مكتب الوسائل وتسيير مطبوعات الأرشيف:** ويكلف لاسيما بـــ:

- تسيير الوسائل المنقولة والغير منقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب؛
- تنفيد التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

- **مكتب الإعلام الآلي:** ويكلف لاسيما بـــ:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل المنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

الشكل رقم(08): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بميلة

المصدر: من إعداد الباحثتين بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

المطلب الثالث: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية على مستوى المديرية

إن الرقابة الجبائية من حق الإدارة الجبائية وحدها والتي تمارس من طرف موظفيها إجراءات التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، وإجراء كل المراجعات الضرورية، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقية انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب وإظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبين صفة العون المدقق، كالهوية والرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه كما يمكن أن تسحب هذه البطاقية في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف والموظفين المكلفين بذلك هم كما يلي:

أولا: نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، كما يحرص على ضمان اجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، بصفة ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين، إضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء فرق التدقيق للقيام بالأعمال المنجزة والمبرمجة لتقديم الملاحظات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل التقارير للمديرية الجهوية للضرائب.

ثانيا: رئيس مكتب الأبحاث والراجعات

إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل على 06 سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق كونه مسؤول على النظام العام داخل فرقة التدقيق ويسهر على حضور ومواضبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، كما يتدخل في تقسيم السير الحسن للمجهود المبذول من طرف الأعوان المدققين.

ثالثا: الأعوان المدققين

حتى تسند مهمة التدقيق للأعوان الإدارة يجب أن يتوفر فيهم الشروط التي حددها نص المادة 20 فقرة 02 من قانون الاجراءات الجبائية " لا يمكن اجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف الادارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"، كما أنه من مهام الاعوان المدققين التدخل في أعمال المراجعة بكل مراحلها[1].

[1] مقابلة أجرتها الباحثتين مع المدير الفرعي للرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: عدد حالات الغش الضريبي التي تمت على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية خلال فترة 2012-2016

دراسة آثار الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي من خلال تحليل وتقييم اثر الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة في الجزائر، حيث يتم التركيز بالدرجة الاولى على التحقيق المحاسبي وكذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب باعتبارها الاكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش والتهرب الضريبي وهناك عدة أنواع أخرى من الرقابة.

المطلب الأول: عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

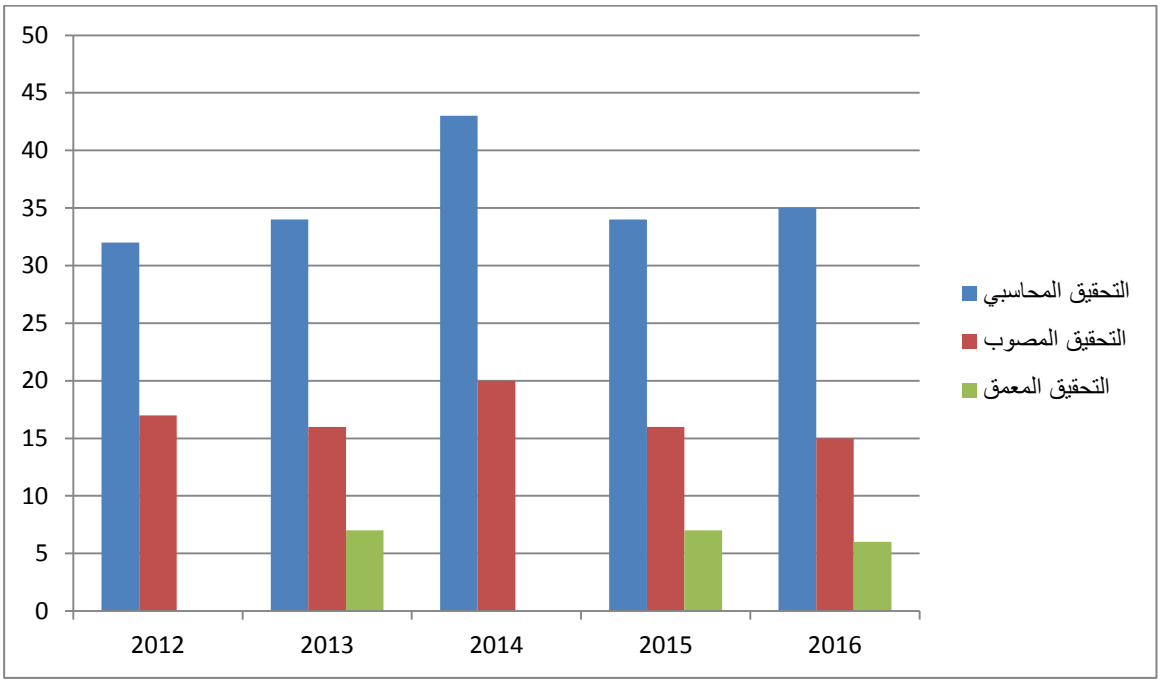
في هذه الحالة تسعى الرقابة الجبائية إلى استرجاع أكبر قدر ممكن من الاموال التي لم يصرح بها من طرف المتهربين، والجدول التالي يبين عدد الملفات المدروسة من طرف الإدارة الجبائية بإتباع عدة أنواع من الرقابة الجبائية.

جدول رقم(03): تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

أنواع الرقابة	2012	2013	2014	2015	2016
التحقيق المحاسبي	32	34	43	34	35
التحقيق المصوب	17	16	20	16	15
التحقيق المعمق	0	7	6	7	6
المجموع	49	57	69	57	56

المصدر: من إعداد الباحثتين بالاعتماد على معطيات المديرية الولائية

الشكل رقم (9): عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحثتين بالاعتماد على معطيات الجدول

من خلال الجدول والتمثيل البياني نقوم بشرح الأنواع التي تطبق في دراسة الملفات الخاضعة للرقابة بإتباع التحقيق المحاسبي أو التحقيق المصوب أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وهناك اختلاف في عدد الملفات ويعود ذلك إلى نوع التحقيق المطبق.

1/عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المحاسبي

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ أن هناك تزايد في عدد الملفات المدروسة وهذا راجع للجهود المبذولة من طرف أعوان الضرائب، أما بالنسبة للانخفاض فهذا راجع إلى قلة المراقبين من حيث العدد وعلى الإدارة الضريبية توفير العدد الممكن من المراقبين، حيث يترتب عن توفير العدد الكافي من المراقبين تكوين الدراسة الجيدة والدقيقة للملفات.

2/عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المصوب

من خلال معطيات الجدول نلاحظ ان هناك تفاوت في عدد الملفات المدروسة على مر السنوات المتطرق لها، وهذا يعود للأهمية الرقابة الجبائية وفعاليتها، وهذا النوع يعتبر نوع جديد يضاف إلى انواع الرقابة الجبائية لم يكن يطبق في القدم.

3/عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

من خلال معطيات الجدول نلاحظ ان هناك تفاوت في عدد الملفات المدروسة، كما نلاحظ استمرار من حيث العدد، وتقارب في عدد الملفات المدروسة، وهذا يعود إلى المدة والجهد وحجم العمل الذي يتطلبه هذا النوع من الرقابة الجبائية اتجاه المتهربين.

المطلب الثاني: عدد حالات الغش في الوعاء الضريبي المكتشفة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تختص المديريات الولائية للضرائب بمهمة الرقابة الجبائية على مستوى الولاية ويتم تجميع المعلومات والاحصائيات على المستوى الولائي، وعليه نقول أن المكلف متهرب ضريبيا من خلال المخالفات التالية:

- تسجيل عمليات وهمية في دفاتر المحاسبة؛
- تقديم فواتير وهمية لإثبات معاملات تجارية من أجل الاستفادة من تخفيضات من الضرائب أو نقائص في الأرباح المحققة؛
- عدم مسك محاسبة نظامية تثبت العمليات المحاسبية لإظهار المركز المالي للمكلف بالضريبة؛
- التعمد في إخفاء المعاملات التجارية للمكلف بالضريبة

وقد كانت المعطيات المتحصل عليها من خلال المديرية الولائية للضرائب كما يلي:

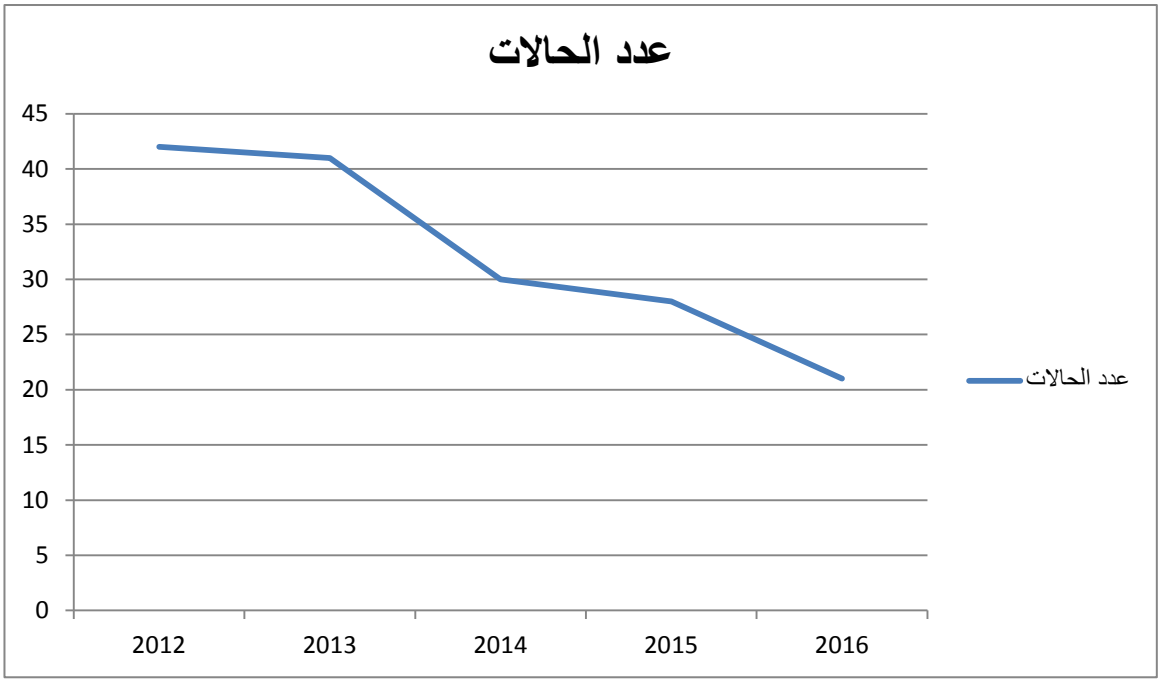
جدول رقم (04): عدد حالات الغش في مادة الوعاء الضريبي المكتشفة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بعد دراسة مجموعة من الملفات المبينة في الجدول السابق (2012-2016)

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
عدد الحالات	42	41	30	28	21

المصدر: من إعداد الباحثتين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية ميلة

نقوم بصياغة هذا الجدول في منحنى بياني:

الشكل رقم(10): عدد حالات الغش الضريبي في مادة الوعاء الضريبي



المصدر: من إعداد الباحثتين بالاعتماد على معطيات الجدول

يمثل كلا من الجدول السابق والمنحنى البياني التحقيقات الوعائية المنجزة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فيما يخص الرقابة الخارجية (التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، التحقيق المصوب)

من خلال المنحنى نلاحظ أن هناك ارتفاع مستمر في المرحلة الممتدة من 2012–2014 ثم تبدأ في التناقص من جديد ابتداء من 2014 لتتوقف عند 21 في سنة 2016.

ويرتبط هذا الانخفاض إلى سعي المديرية الفرعية إلى إدخال تعديلات على هذه التحقيقات من جهة، والصعوبات التي تعيق طريق المراقبين في تأدية مهامهم واستعمال هذا النوع من التحقيق على احسن وجه، وعدم تقبل المكلفين له لكونه يرتبط بالذمة المالية للمكلف.

المطلب الثالث: حالات الغش الضريبي في مادة التحصيل المكتشفة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

نقول أن المكلف قام بالتهرب في مادة التحصيل الضريبي حسب مديرية الضرائب إذا قام بالعمليات التالية:

- عدم تسديد الضريبة من الرغم أن وضعيته المالية جيدة؛
- عدم التصريح بعنوان عمله بهدف التهرب من التسديد؛
- عدم استقبال اعوان الضرائب ومنعهم من القيام بمهامهم؛
- عدم الوفي بالوعود المتفق عليها من طرف مصالح الضرائب؛
- إهمال الاستدعاءات.

وقد كانت الاحصائيات المتحصل عليها من طرف مديرية الضرائب لميلة كما يلي:

الجدول رقم(05): عدد حالات الغش في مادة الوعاء الضريبي المكتشفة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بعد دراسة مجموعة من الملفات المبينة في الجدول السابق (2012-2016) (2012-2016)

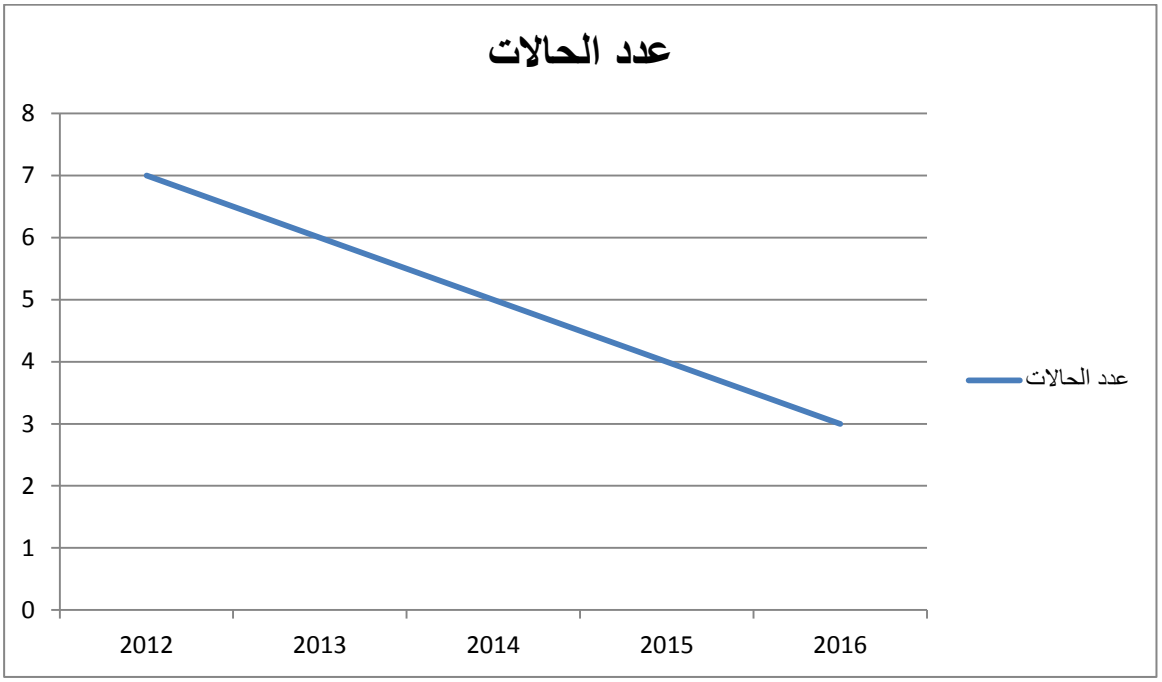
2012	2013	2014	2015	2016
07	06	05	04	03

المصدر: من إعداد الباحثتين بالاعتماد على معطيات المديرية الولائية للضرائب

من خلال الجدول نلاحظ ان عدد الحالات في المتهربين من الضريبة في مادة التحصيل يقل من سنة إلى أخرى، والفرق بين سنة الاساس 2012 و سنة 2016 هو 04 حالات، وهذا يدل على فعالية نظام الرقابة التي تقوم بها المديرية.

ونقوم بتلخيص معطيات هذا الجدول في منحنى بياني:

الشكل رقم(11): يمثل عدد حالات الغش الضريبي في مادة التحصيل



المصدر: من إعداد الباحثتين بالاعتماد على معطيات الجدول

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن منحنى الغش الضريبي في منحنى التحصيل في انخفاض مستمر بنسبة متتالية خلال سنوات الدراسة، في 2012 سجلت 07 حالات وهذا راجع إلى عدة أسباب منها نقص الرقابة الجبائية والوعي ابشري ونقص في المراقبين، أما في سنة 2016 سجلت 04 حالات، يعني أن هناك تحسن في النظام الجبائي والتحكم الكمي والنوعي في الضرائب.

المبحث الثالث: دراسة حالة ميدانية –التحقيق المحاسبي للمؤسسة اقتصادية على مستوى المديرية الفرعية للضرائب–

من أهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة الغش الضريبي التحقيق المحاسبي، من خلال المراقبة المحاسبية يتم الكشف عنه من حيث الشكل والمضمون، حيث تقوم الادارة الجبائية بعد ذلك باتخاذ الاجراءات العملية التي من شأنها إعادة تشكيل رقم الاعمال من اجل التمكن من الوصول إلى المبالغ المتهرب منها، ولاسترجاع المبالغ والحقوق والغرامات المترتبة عنها، واجبار المكلف بدفعها إلى مصلحة الضرائب.

المطلب الأول: التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق

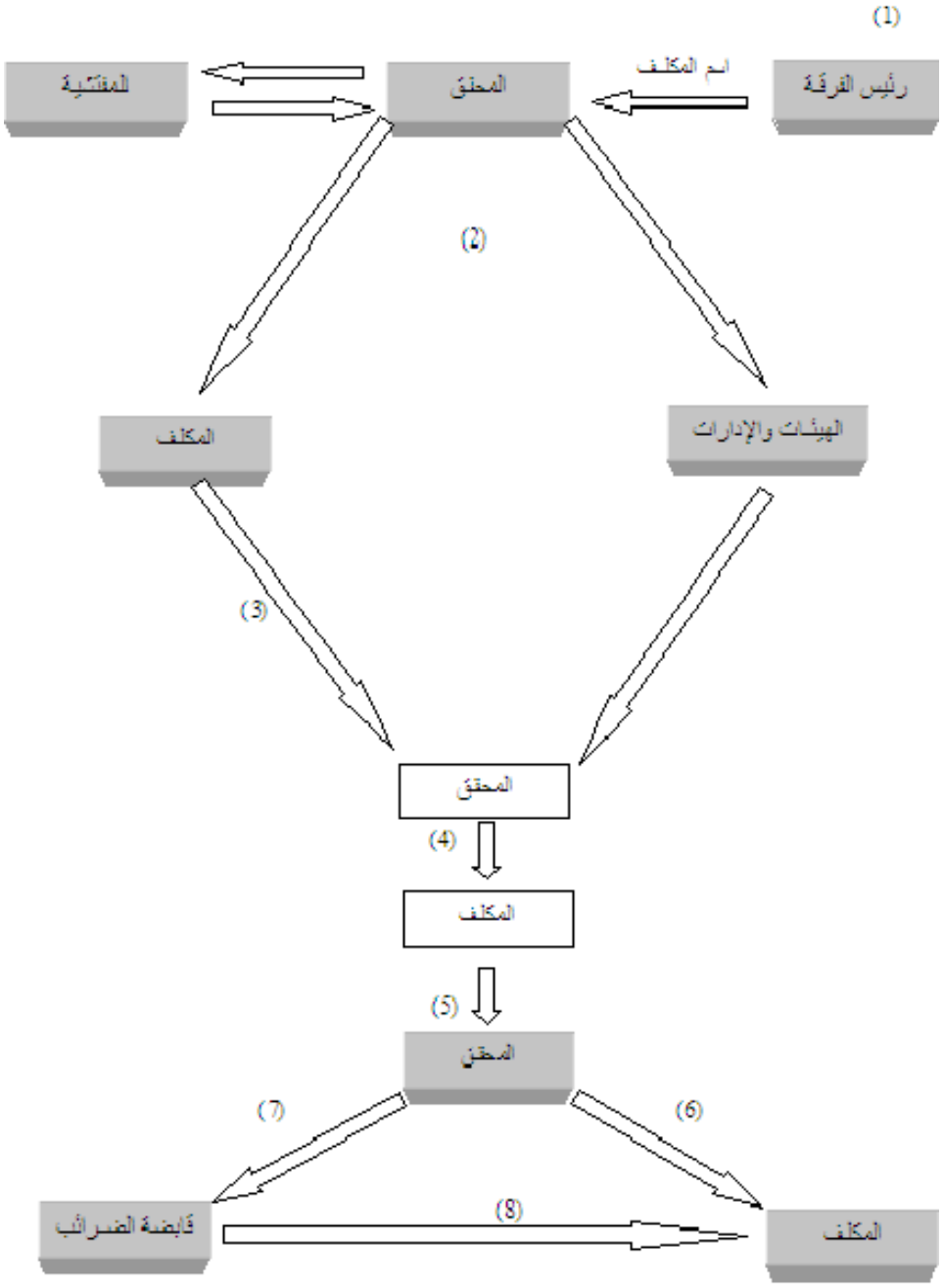
المكلف المعني مؤسسة x مقاولة الأشغال العمومية، أما طبيعة ونوع نشاطه فيتمثل في نشاطين:

- **الأول:** أشغال البناء في كل مراحله،
- الثاني: كراء معدات الأشغال العمومية (تأدية الخدمات).

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي

يمكن تلخيص إجراءات التحقيق المحاسبي في الشكل الآتي:

الشكل رقم (12): إجراءات التحقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحثتين بمساعدة المدير الفرعي للمكتب الرقابة الجبائية

1. طلب الملف الجبائي؛
2. إرسال الإشعار؛
3. تحضير الوثائق وتقديمها في مدة 10 أيام؛

4. بعد الدراسة يتم التبليغ بالنتائج الأولية؛
5. مدة 40يوم للرد؛
6. إرسال الإبلاغ النهائي؛
7. بعد دراسة الرد يتم إرسال الورد الفردي بعد الإمضاء من طرف المدير

8–إنذار بالدفع.

المطلب الثالث: إجراءات التحقيق في المحاسبة في ملف المعني

لقد تعرضنا في ما سبق إلى ذكر مراحل عملية التحقيق، وسنتطرق في هذا العنصر إلى عرض خاص بإحدى المؤسسات التي خضعت للرقابة الجبائية.

في تاريخ 2015/03/24 قام محققي من فرقة التفتيش والتحقيق BRV لولاية ميلة بإرسال إشعار بالتحقيق رقم 2015/415 ملحق(1) إلى السيد: مسعود بن علي صاحب مؤسسة مقاولة أشغال البناء بالولاية حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلف الضريبي. والمتضمن القوانين الضريبية التي تبين للمكلف ماله من حقوق وما عليه من واجبات.

وهذه العملية تمت بعد انتقال المحققين إلى المفتشية لسحب الملف الخاص بالمكلف من اجل إجراء الرقابة المحاسبية الجبائية.

وبعد امتثال المكلف إلى طلب المحققين وافق على استقبالهم في عين المكان بعد تقديمه لجميع الوثائق المحاسبية والمستندات.

باشر المحققين فحص تلك الوثائق والمستندات من الناحية الشكلية لاسيما تلك المتعلقة بمختلف الأعباء المخصومة والمعتمدة وتم تلخيص ذلك في وثيقة مقارنة الميزانيات ملحق (2) وجدول حسابات النتائج الملحق(3) والتي تبين الأربع سنوات المعنية بالتحقيق.

بعد ذلك انطلق المحققين بعملية المراقبة الجبائية المعمقة وإجراء المقارنات في كل الوثائق والدفاتر المحاسبية الأخرى كدفتر اليومية، دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة, ولم يكتفي المحقق بالتحقيق الداخلي فقط بل انتقل في مرحلة أخرى ليبحث عن المعلومات الجبائية لدى الموردين والمؤسسات ومختلف البنوك عن طريق إرسال طلب معلومات.

بعد استلام مختلف المعلومات المقدمة من الموردين والدراسة المعمقة لمختلف الحسابات يتم تسجيل كل الملاحظات والفروق وتقديمها مع إشعار بالتبليغ الأولي ملحق(4) إلى المكلف، وقد أختير ملف المعني بناء على بعض المؤشرات منها:

- ❖ وجود فواتير وهمية للمورد لا يملك سجل تجاري؛
- ❖ عدم تقديم بعض التصريحات؛
- ❖ حسم الرسم على القيمة المضافة للفواتير مرتين.

التبليغ الأولي:

دراسة وتفحص الوضعية الجبائية والمحاسبية لمؤسستكم لسنوات : 2011- 2012-2013 و2014 والتي تمت وفقا للإشعار بالتفتيش والتحقيق رقم:***/2015 والمعد بتاريخ **2015/10/20**،حيث تم تسجيل الملاحظات التالية:

I. **<u>المحاسبة من حيث الشكل</u>:** تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- ✓ دفتر اليومية العامة مسجل تحت رقم : **/2015 بتاريخ : **/**/2015 مؤشر من طرف محكمة ميلة؛
- ✓ دفتر الجرد مسجل تحت رقم : **/2015 بتاريخ : **/**/2015 مؤشر من طرف محكمة ميلة؛
- ✓ الوثائق التبريرية المختلفة.

I. المحاسبة من حيث المضمون:

سنة 2011:

جدول رقم(6): يبين فواتير وهمية للمورد xx

- هناك عدة فواتير وهمية للمورد xx" لا يملك سجل تجاري "

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المورد	المبلغ خ الرسم	رسم ق م	حقوق الطابع	المبلغ بكل رسوم
056/2011	05/07/2011	***	84 500,00	14 365,00	988,65	99 853,65
059/2011	13/07/2011	***	83 850,00	14 254,50	981,05	99 085,55
062/2011	19/07/2011	***	84 575,00	14 377,75	989,53	99 942,28
066/2011	24/07/2011	***	83 300,00	14 161,00	974,61	98 435,61
073/2011	31/07/2011	***	84 250,00	14 322,50	985,73	99 558,23
075/2011	03/08/2011	***	84 150,00	14 305,50	984,56	99 440,06
078/2011	07/08/2011	***	83 300,00	14 161,00	974,61	98 435,61
083/2011	10/08/2011	***	83 725,00	14 233,25	979,58	98 937,83
087/2011	14/08/2011	***	84 405,00	14 348,85	987,54	99 741,39
090/2011	18/08/2011	***	84 500,00	14 365,00	988,65	99 853,65
095/2011	21/08/2011	***	84 175,00	14 309,75	984,85	99 469,60
0118/2011	04/09/2011	***	84 150,00	14 305,50	984,56	99 440,06
0124/2011	07/09/2011	***	84 500,00	14 365,00	988,65	99 853,65
0131/2011	13/09/2011	***	83 200,00	14 144,00	973,44	98 317,44
0136/2011	21/09/2011	***	82 450,00	14 016,50	964,67	97 431,17
0142/2011	29/09/2011	***	84 100,00	14 297,00	983,97	99 380,97
المجموع			1 343 130,00	228 332,10	15 714,65	1 587 176,75

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

مجموع هذه الفواتير البالغ: 1 343 130.00 دج بالإضافة الى حقوق الطابع المقدر ب: 15 715.00 دج سيضاف إلى الربح المصرح به.كما سيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة لهذه الفواتير والدي قمتم بحسمه في تصريح شهر سبتمبر 2011 والمقدر بـــ: 228 332.00دج

- تم حسم الرسم على القيمة المضافة للفواتير التالية مرتين متتاليتين:

- الفاتورة رقم E30345-2011 المؤرخة في 2011/05/26 لمجموعة *** ودلك خلال تصريحي شهر أكتوبر وشهر ديسمبر 2011 بمبلغ: 14 009.00 دج وعليه سيعاد إدماجه
- الفاتورتين رقم 2011/24 المؤرخة في 2011/09/08 ورقم 2011/27 المؤرخة في 2011/08/26 للمورد *** ودلك خلال تصريحي شهر سبتمبر وشهر ديسمبر 2011 مبلغ الرسم الذي سيعاد إدماجه هو على التوالي:

357 000.00 دج و 369 750.00 دج.

- تم تسوية الفواتير التالية عن طريق الصندوق رغم تجاوز مبلغها 100 000.00 دج وهدا دون تقديم وصولات التسديد (VERSEMENT BANCAIRE) فطبقا لما تنص عليه المادة 30

من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلة والمتممة بالمواد 24 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 –32 حيث يجب حسب هده المواد تقديم المبررات التي تثبت أن التسوية تمت بطريقة غير نقدية كشرط للاستفادة من استرجاع الرسم وعليه سيتم إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة لهده الفواتير:

جدول رقم (7): يبين فاتورة سيتم إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة لها

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	اسم المورد	المبلغ خارج الرسم	ر ق م	مبلغ بكل رسوم
00101/2011	2011/08/09	***	217 611.60	36 993.97	254 605.57
المجموع			217 611.60	36 993 .97	254 605.57

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

- بالنسبة لفاتورة الخدمات المقدمة رقم 2011/05 المؤرخة في 2011/10/16 لصالح بلدية عين التين والمقدر بمبلغ 210 000.00 دج خارج الرسم غير مسجلة محاسبيا ضمن رقم الأعمال المفوتر.

سنة 2012:

- ورود بطاقة معلومات من المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بمديرية الضرائب لولاية سطيف تفيد بتحقيقكم لمشتريات من طرف المورد ***(بيع بالجملة لمواد البناء) بقيمة 402 000.00 دج لم تصرحوا بها ولم تسجلوها محاسبيا وعليه سنعتبرها اعيد بيعها على حالها بهامش ربح قدره 20%.

جدول رقم (08): يبين فواتير وهمية للمورد yy

- هناك عدة فواتير وهمية للمورد yy " لا يملك سجل تجاري "

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المورد	المبلغ خ الرسم	رسم ق م	حقوق الطابع	المبلغ بكل رسوم
087/2012	02/05/2012	***	81 250,00	13 812,50	950,63	96 013,13
092/2012	06/05/2012	***	84 500,00	14 365,00	988,65	99 853,65
097/2012	10/05/2012	***	83 852,50	14 254,93	981,07	99 088,50
0103/2012	14/05/2012	***	84 362,50	14 341,63	987,04	99 691,17
109/2012	20/05/2012	***	84 450,00	14 356,50	988,07	99 794,57
0113/2012	22/05/2012	***	83 980,00	14 276,60	982,57	99 239,17
116/2012	27/05/2012	***	84 150,00	14 305,50	984,56	99 440,06
0120/2012	31/05/2012	***	84 418,75	14 351,19	987,70	99 757,64
122/2012	03/06/2012	***	84 617,50	14 384,98	990,02	99 992,50
125/2012	07/06/2012	***	84 540,00	14 371,80	989,12	99 900,92
130/2012	11/062012	***	83 200,00	14 144,00	973,44	98 317,44
136/2012	17/06/2012	***	82 550,00	14 033,50	965,84	97 549,34

99 469,60	984,85	14 309,75	84 175,00	***	20/06/2012	140/2012
99 738,44	987,51	14 348,43	84 402,50	***	24/06/2012	145/2012
99 440,06	984,56	14 305,50	84 150,00	***	26/06/2012	152/2012
99 691,17	987,04	14 341,63	84 362,50	***	28/06/2012	158/2012
99 853,65	988,65	14 365,00	84 500,00	***	04/07/2012	162/2012
99 942,28	989,53	14 377,75	84 575,00	***	08/07/2012	166/2012
1 786 773.27	17 690.85	257 046.17	1 512 036.25	المجموع		

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

مجموع هذه الفواتير البالغ :036.25 512 1 دج بالإضافة الى حقوق الطابع المقدر ب :690.85 17 دج سيضاف الى الربح المصرح به .كما أنه لا يحق لكم استرجاع الرسم على القيمة المضافة لهده الفواتير.

سنة 2013:

عدم تصريحكم برقم أعمال محصل بتاريخ 2013/03/17من طرف شركة ******** والمقدر بـــ: 692.00 457 1 دج خارج الرسم سيخضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% حسب نص المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال كما سيخضع للرسم على النشاط المهني بمعدل 2%.

سنة 2014:

- عدم تصريحكم باقتطاع الضمان ضمن رقم الأعمال المفوتر لوضعية الأشغال رقم 01 المؤرخة في 2014/08/31 الخاصة بمشروع تهيئة الطريق المؤدي إلى ********** ، وعليه سيضاف هدا المبلغ والمقدر ب 290.00 139 دج إلى رقم الأعمال المفوتر لهذه السنة وبالتالي سيضاف الى الأرباح المصرح بها.
- عدم تصريحكم برقم أعمال محصل بتاريخ 2014/01/05 من طرف شركة ********** والمقدر بـــ615.00 632 1 دج خارج الرسم سيخضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% حسب نص المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال كما سيخضع للرسم على النشاط المهني بمعدل 2% .

وكدا المبلغ المحصل بتاريخ 2014/06/04 والمقدر بـــ: 000.00 519 دج خارج الرسم سيخضع للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

نظرا لأن النقائص المذكورة أعلاه لا تؤثر على المحاسبة، فإنه تم قبول هذه الأخيرة مع إجراء التعديلات الموضحة أدناه.

إعادة تصحيح أرقام الأعمال

1) **رقم الأعمال المفوتر:** تم الحصول على أرقام الأعمال المعترف بها في المحاسبة ومن وضعيات الأشغال والمعلومات المتحصل عليها كما يلي:

دورة 2011:

جدول رقم (9): يلخص رقم أعمال الأشغال المنجزة لسنة 2011

البلدية	المشروع	المبلغ بكل الرسوم	م . الرسم	المبلغ بدون رسوم	التاريخ	رقم الوضعية
بن الشرقي	**********	9 858 350	7%	9 213 411	31/03/2011	03+02
	**********	8 874 955	7%	8 294 350	22/05/2011	04
ميلة	**********	16 121 796	17%	13 779 312	30/06/2011	05
	**********	932 351	17%	796 881	30/11/2011	06
	**********	532 066	17%	454757	30/11/2011	07
المنصورة	**********	799 477	7%	786 500	30/09/2011	01
وادي العثمانية	**********	11 693 342	7%	10 928 357	31/08/2011	01
	**********	7 215 765	7%	6 234 701	31/08/2011	02
			17%	465 500		
	**********	14 364 934	7%	13 425 172	30/11/2011	03
	**********	6 427 921	7%	6 007 403	30/11/2011	04
سيدي خليفة	**********	2 340 000	17%	2 000 000	2011/08/31	02
		79 160 957	/	72 386 344	المجموع	

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

جدول رقم (10): يلخص رقم أعمال تقديم الخدمات لسنة 2011

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ بدون رسوم	م . الرسم	المبلغ بكل الرسوم	المشروع	ملاحظات
002/2011	09/03/2011	240 000	17%	280 800	******	
04/2011	11/09/2011	76 500	17%	89 505	******	
04/2011	11/09/2011	99 000	17%	115 830	******	
05/2011	11/09/2011	103 500	17%	121 095	******	
06/2011	11/09/2011	85 500	17%	100 035	******	
07/2011	01/10/2011	94 500	17%	110 565	******	
08/2011	03/11/2011	67 500	17%	78 975	******	
2011/05	16/10/2011	210 000	17%	245 700	******	
المجموع		976 500	/	1 142 505		

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

دورة 2012:

جدول رقم (11): يلخص رقم أعمال الأشغال المنجزة لسنة 2012

رقم الوضعية	التاريخ	المبلغ بدون رسوم	م . الرسم	المبلغ بكل الرسوم	المشروع	البلدية
006/2012	31/01/2012	1 223 626	17%	1 431 642	******	ميلة
01/2012	31/01/2012	210 000	17%	245 700	******	عين التين
002	30/01/2012	907 659	7%	971 195	******	المنصورة
003	30/06/2012	1 951 066	7%	2 087 641	******	
01	01/01/2012	7 338 979	7%	7 852 708	******	بن الشرقي
05	30/04/2012	10 227 000	7%	10 942 890	******	وادي العثمانية
06	30/04/2/012	23 636 437	7%	25 601 638	******	
07	31/08/2012	245 000	7%	262 150	******	
المجموع		45 739 767	/	49 395 564		

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

ملاحظة: قام المكلف بإلغاء وضعيات الأشغال التالية وقام بتعويضها بوضعيات أخرى

جدول رقم (12):يلخص قيام المكلف بإلغاء وضعيات أشغال وتعويضها بوضعيات أخرى

رقم الوضعية	مبلغ الوضعية الملغات	مبلغ الوضعية الجديدة	المشروع	البلدية
01	7 308 608	7 338 979	******	**بن الشرقي**
06	454 757	1 223 626	******	**ميلة**
07	796 881			
المجموع	**8 560 246**	**8 562 605**		

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

وعليه فإن رقم الأعمال المفوتر لسنة 2012 هو : 45 739 767 – 8 560 246 = 37 179 521

ملاحظة :هناك رقم أعمال محقق نظير بيع مشتريات على حالها بهامش ربح يقدر ب 20% سيضاف الى رقم الأعمال المفوتر خلا سنة 2012

المبلغ مقدر بـــ:1.20*402 000.00 = 482 400.00 دج

سنة 2013:

جدول رقم (13): يلخص رقم أعمال الأشغال المنجزة لسنة 2013

رقم الوضعية	التاريخ	المبلغ بدون رسوم	م . الرسم	المبلغ بكل الرسوم	المشروع	البلدية
007	07/01/2013	807 500	17%	944 775	******	/
009	07/01/2013	62 000	17%	72 540	******	/
009	07/01/2013	136 500	17%	159 705	******	/
011	07/01/2013	67 350	17%	78 799	******	/
012	07/01/2013	6 400	17%	7 488	******	/
002	31/03/2013	12 000	17%	14 040	******	/
003	30/04/2013	97 000	17%	113 490	******	/
004	30/04/2013	24 000	17%	28 080	******	/
006/13	02/06/2013	313 500	17%	366 795	******	عين التين
13/001	28/02/2013	6 822 000	17%	7 981 740	******	/
01	28/02/2013	630 280	17%	737 428	******	/
01	30/04/2013	3 855 676	17%	4 511 140	******	ميلة
01	16/05/2013	4 840 235	17%	5 663 075	******	عين التين

01	25/09/2013	516 278	17%	604 046	******	
01	30/05/2013	4 261 041	17%	4 985 418	******	/
02	30/06/2013	329 100	17%	385 047	******	
06	30/06/2013	898 753	17%	1 051 541	******	
07	30/06/2013	201 200	17%	235 404	******	
المجموع		23 880 813	/	27 940 551		

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

جدول رقم (14): يلخص رقم أعمال تقديم الخدمات لسنة 2013

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ بدون رسوم	م . الرسم	المبلغ بكل الرسوم	المشروع	
007	07/01/2013	1 463 000	17%	1 711 710	******	/
001	09/10/2013	96 000	17%	112 320	******	ميلة
002	09/10/2013	100 000	17%	117 000	******	
03	10/12/2013	264 000	17%	308 880	******	سيدي مروان
المجموع		1 923 000	/	2 249 910		

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

سنة 2014

جدول رقم (15): يلخص رقم أعمال الأشغال المنجزة لسنة 2014

رقم الوضعية	التاريخ	المبلغ بدون رسوم	م . الرسم	المبلغ بكل الرسوم	المشروع	البلدية
001/14	18/01/2014	20 100	17%	23 517	******	
01	07/07/2014	1 204 000	17%	1 408 680	******	سيدي خليفة
01	09/07/2014	3 340 000	17%	3 907 800	******	ميلة
02	27/07/2014	5 343 726	17%	6 252 159	******	ميلة
/	30/07/2014	492 811	17%	576 588	******	
01	30/07/2014	2 785 800	17%	3 259 386	******	ميلة
01	31/12/2014	5 704 111	7%	6 103 398	******	ميلة
المجموع		18 890 548	/	22 101 941		

جدول رقم (16): يلخص رقم أعمال تقديم الخدمات لسنة 2014

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ بدون رسوم	م . الرسم	المبلغ بكل الرسوم	المشروع	
002/14	25/02/2014	176 000	17%	205 920	******	/
004/14	31/03/2014	588 000	17%	687 960	******	
06	02/11/2014	1 549 600	17%	1 813 032	******	
07	02/12/2014	6 863 300	17%	8 030 061	******	
08	23/12/2014	301 750	17%	353 047	******	
المجموع		9 478 650	/	11 090 020		

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

- **جدول رقم (17): يبين ملخص أرقام الأعمال المفوترة**

الدورة	رقم الأعمال المفوتر المعترف به	رقم الأعمال المفوتر المصرح به	الارتفاع
2011	73 362 844	73 152 845	**210 000**
2012	37 179 521	37 179 521	**00**
رقم اعمال البيع **2012**	482 400	لا شيء	**482 400**
2013	25 803 813	25 803 813	**00**
2014	28 369 198	28 229 907	**139 291**

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

2/ رقم الأعمال المحصل: تم الحصول عليه من الكشف البنكي بالإضافة إلى المبالغ المصرح بها في المحاسبة.

جدول رقم (18): يلخص رقم الأعمال المحصل لدورة 2011

التاريخ	البيان	المبلغ بكل الرسوم	المعدل	المبلغ دون رسوم	ملاحظات
06/01/2011	******	969 839,91	17%	828 923,00	
06/01/2011	******	9 192 690,00	17%	7 857 000,00	
06/02/2011	******	7 852 707,66	7%	7 338 979,12	و ا رقم 01
16/05/2011	******	548 730,00	17%	469 000,00	ف2010/11
05/06/2011	******	9 858 350,31	7%	9 213 411,50	و أ رقم 2+3
29/08/2011	******	2 340 000,00	17%	2 000 000,00	و أ رقم 01
14/09/2011	******	16 121 795,51	17%	13 779 312,40	و أ رقم 05
28/09/2011	******	7 215 764,64	7%	6 743 705,27	و ا رقم 02
28/09/2011	******	11 693 341,99	7%	10 928 357,00	و ا رقم 01
24/11/2011	******	799 477,25	7%	747 175,00	
29/12/2011	******	14 364 934,47	7%	13 425 172,40	و ا رقم 03
29/12/2011	******	6 427 921,50	7%	6 007 403,27	و ا رقم 04
المجموع		87 385 553,24		79 338 438,97	

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

جدول رقم (19): يلخص رقم الأعمال المحصل لدورة 2012

التاريخ	البيان	المبلغ بكل الرسوم	المعدل	المبلغ دون رسوم	ملاحظات
26/01/2012	******	245 700,00	17%	210 000,00	و أ رقم 01
29/02/2012	******	971 195,00	7%	907 658,88	و ا رقم 02
11/06/2012	******	10 942 890,00	7%	10 227 000,00	و أ رقم 05
12/07/2012	******	25 601 637,80	7%	23 926 764,30	و أ رقم 06
12/08/2012	******	8 874 954,73	7%	8 294 350,21	و ا رقم 04
07/08/2012	******	2 087 640,94	7%	1 951 066,30	و ا رقم 03
17/10/2012	******	262 150,00	7%	245 000,00	و أ رقم 07
12/11/2012	******	1 431 642,42	17%	1 223 626,00	و أ رقم 06
25/12/2012	******	733 590,00	17%	627 000,00	
المجموع		51 151 400,89		47 612 465,69	

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

رقم أعمال المبيعات والمقدر ب: 1.20*402 000.00 = 482 400.00 دج هدا المبلغ يعتبر قد حصل نقدا بتاريخ 2012/12/31 بميلة.

جدول رقم (20): يلخص رقم الأعمال المحصل لدورة 2013

التاريخ	البيان	المبلغ بكل الرسوم	المعدل	المبلغ دون رسوم	ملاحظات
07/01/2013	******	2 656 485,00	17%	2 270 500,00	فاتورة رقم 2013/07
07/01/2013	******	159 705,00	17%	136 500,00	فاتورة رقم 2013/09
07/01/2013	******	78 799,50	17%	67 350,00	فاتورة رقم 2013/11
07/01/2013	******	72 540,00	17%	62 000,00	فاتورة رقم 2013/09
11/03/2013	******	7 488,00	17%	6 400,00	فاتورة رقم 2013/12
17/03/2013	******	1 705 500,00	17%	1 457 692,31	
02/06/2013	******	155 610,00	17%	133 000.00	ف رقم 2013/4/3/2
25/07/2013	******	700 556,22	17%	598 766,00	
01/07/2013	******	5 663 074,95	17%	4 840 235,00	و أ رقم 01
02/07/2013	******	4 511 140,45	17%	3 855 675,60	و أ رقم 01
02/10/2013	******	366 795,00	17%	313 500,00	فاتورة رقم 2013/06
المجموع		16 077 694.12		13 741 618.91	

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

جدول رقم (21): يلخص رقم الأعمال المحصل لدورة 2014

التاريخ	البيان	المبلغ بكل الرسوم	المعدل	المبلغ دون رسوم	ملاحظات
04/06/2014	******	607 230,00	17%	519 000,00	
05/01/2014	******	1 910 160,00	17%	1 632 615,38	
09/01/2014	******	604 045,84	17%	516 278,50	و أ رقم 01
20/02/2014	******	308 880,00	17%	264 000,00	فاتورة رقم 2013/03
13/03/2014	******	23 517,00	17%	20 100,00	فاتورة رقم 2014/01
08/04/2014	******	205 920,00	17%	176 000,00	فاتورة رقم 2014/02
29/04/2014	******	687 960,00	17%	588 000,00	فاتورة رقم 2014/04
09/07/2014	******	1 408 680,00	17%	1 316 523,36	و أ رقم 01
09/07/2014	******	3 907 800,00	17%	3 340 000,00	و أ رقم 01
28/09/2014	******	6 252 158,95	17%	5 343 725,60	و ا رقم 02
14/09/2014	******	576 588,40	17%	492 810,60	
09/11/2014	******	3 096 416,70	17%	2 646 510,00	و أ رقم 01
14/12/2014	******	1 813 032,00	17%	1 549 600,00	فاتورة رقم 2014/06
المجموع		21 402 388,89		18 292 640,08	

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

✓ **القيمة المضافة (TVA):**

1. رسم القيمة المضافة على المشتريات:

سنة2011: سيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفواتير المورد الوهمي ***** والدي قمتم بخصمه في تصريح شهر سبتمبر 2011 والمقدر بـــ: 332.00 228دج.

كما سيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفواتير التي خصمت مرتين متتاليتين:

- الفاتورة رقم E30345-2011 المؤرخة في 2011/05/26 لمجموعة ****** ودلك خلال تصريحي شهر أكتوبر وشهر ديسمبر 2011 بمبلغ: 009.00 14 دج وعليه سيعاد إدماجه
- الفاتورتين رقم 2011/24 المؤرخة في 2011/09/08 ورقم 2011/27 المؤرخة في 2011/08/26 للمورد ***** ودلك خلال تصريحي شهر سبتمبر وشهر ديسمبر 2011 مبلغ الرسم الذي سيعاد إدماجه هو على التوالي: 357000.00دج، 369750.00.

لايحق استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفواتير الشراء التي لم تقدموا وصولات الايداع الخاصة بعملية تسويتها والمقدر بـــ: 994 36 دج..

جدول رقم (22): يلخص رسم القيمة المضافة على المشتريات

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	مبلغ الفاتورة	ر.ق.م
مجموعة فواتير	2011	**المورد الوهمي**	1 343 130	228 332
E30345-2011	2011/05/26	*****	82 406	14 009
2011/24	2011/09/08	******	2 100 000	357 000
2011/27	2011/08/26		2 175 000	369 750
00101/2011	2011/08/09	*****	217 612	36 994
		المجموع	5 918 148	1 006 085
		العقوبات		251 522
		المجموع الكلي		**1 257 607**

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

2. **رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال:**

أرقام الأعمال المحققة خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 7 % و 17% وفقا للمادتين 21 و 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

جدول رقم (23): يلخص رسم القيم المضافة على رقم الأعمال

السنة / البيان	رقم-أ- الإجمالي	المعدل	الحقوق	رصيد سابق	الرسم/المشتريات	الحقوق المسددة	الرصيد الباقي	حقوق للتسديد	العقوبات	المجموع
2011	53 895 200	**7%**	3 772 664	6 684	10 396 973	384 660	2 697 698	/	/	/
	25 399 735	**17%**	4 317 955					/		
2012	42 155 012	**7%**	2 950 851	2 697 698	1 547 232	/	298 297	/	/	/
	5 375 142	**17%**	913 774					/		
ر أ بيع البضائع	482 400	**17%**	82 008					/		
2013	13 741 619	**17%**	2 336 075	298 297	2 722 275	31 282	715 779	/	/	/
2014	18 292 640	**17%**	3 109 749	715 779	1 915 311	77 100		401 559	100 390	**501 949**

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

ملاحظة: يجب تصحيح الرصيد الباقي حيث أنه بعد عملية التسوية لم يبق لكم رصيد بتاريخ 2014/12/31.

✓ **الرسم علي النشاط المهني (TAP)**

تخضع أرقام الأعمال المحصلة إلي الرسم علي النشاط المهني وذلك طبقا للمواد 217 – 222 من قانون الضرائب المباشر كما تخضع حقوق الرسم على النشاط المهني المستحقة التي لم تسدد إلى:

ـــــ الزيادات (majorations) المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

جدول رقم (24): يلخص الرسم على النشاط المهني لدورة 2011

البلدية	رقم أ الحقيقي	رقم أ مصرح به	معدل الرسم	الحقوق الواجبة	الحقوق المسددة	الفرق للتسديد	الزيادات	المجموع
ميلة	24 465 235	24 465 235	2%	489 305	489 305	لا شيء	لا شيء	لا شيء
تاجنانت	469 000	469 000	2%	9 380	9 380	لا شيء	لا شيء	لا شيء
وادي العثمانية	37 061 134	37 061 134	2%	741 223	741 223	لا شيء	لا شيء	لا شيء
قسنطينة	17 299 565	17 299 565	2%	345 991	345 991	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

جدول رقم (25): يلخص الرسم على النشاط المهني لدورة 2012

البلدية	رقم أ الحقيقي	رقم أ مصرح به	معدل الرسم	الحقوق الواجبة	الحقوق المسددة	الفرق للتسديد	الزيادات	المجموع
ميلة	2 124 042	1 641 642	2%	42 481	32 832	9 649	965	10 614
وادي العثمانية	34 108 437	34 108 437	2%	682 168	682 168	لا شيء	لا شيء	لا شيء
قسنطينة	11 153 075	11 153 075	2%	223 061	223 061	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الميلية –جيجل-	627 000	627 000	2%	12 540	12 540	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

جدول رقم (26): يلخص الرسم على النشاط المهني لدورة 2013

البلدية	رقم أ الحقيقي	رقم أ مصرح به	معدل الرسم	الحقوق الواجبة	الحقوق المسددة	الفرق للتسديد	الزيادات	المجموع
ميلة	9 009 411	9 009 411	2%	180 188	180 188	لا شيء	لا شيء	لا شيء
حمالة	2 676 135	2 676 135	2%	53 523	53 523	لا شيء	لا شيء	لا شيء
قسنطينة	598 766	598 766	2%	11 975	11 975	لا شيء	لا شيء	لا شيء
عنابة	1 457 692	لا شيء	2%	29 154	لا شيء	29 154	2 915	32 069

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

جدول رقم (27): يلخص الرسم على النشاط المهني لدورة 2014

البلدية	رقم أ الحقيقي	رقم أ مصرح به	معدل الرسم	الحقوق الواجبة	الحقوق المسددة	الفرق للتسديد	الزيادات	المجموع
ميلة	13 130 603	13 130 603	2%	262 602	262 602	لا شيء	لا شيء	لا شيء
القرارم قوقة	2 597 100	2 597 100	2%	51 954	51 954	لا شيء	لا شيء	لا شيء
قسنطينة	492 811	492 811	2%	9 856	9 856	لا شيء	لا شيء	لا شيء
عنابة	2 151 615	لا شيء	2%	43 032	لا شيء	43 032	4 303	47 335

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

إعادة تصحيح الأرباح الصناعية والتجارية

تم الحصول عليها بإضافة الارتفاع في أرقام الأعمال إلى الربح الصافي المصرح به وكذلك مختلف التكاليف غير المبررة مع طرح الرسم على النشاط المهني الموافق للزيادة في أرقام الاعمال.

جدول رقم (28): يلخص إعادة تصحيح الأرباح الصناعية

البيان / الدورة	2011	2012	2013	2014
الأرباح الصافية المصرح بها	4 439 876	4 791 615	1 362 324	2 770 977
الزيادة المسجلة في رقم الأعمال (+)	210 000	482 400	/	/
خصم الضمان غير المصرح به (+)	/	/	/	139 291
تكاليف غير قابلة للخصم (+)	1 358 845	1 529 727	/	/
الاستهلاكات (-)	/	402 000	/	/
الرسم على النشاط المهني (-)	/	9 649	/	43 032
الربح الصافي المعترف به	6 008 721	6 392 093	1 362 324	2 867 236
الربح الصافي المصرح به	4 439 876	4 791 615	1 362 324	2 770 977
الزيادة	1 568 845	1 600 478	/	96 259

لمصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية

ا

الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

بعد إعادة تشكيل الأرباح الصناعية والتجارية تصبح القواعد الخاضعة الضريبة على الدخل الإجمالي والحقوق المستحقة وفقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة على الشكل التالي:

جدول رقم (29): يلخص الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان / السنة	2011	2012	2013	2014
وعاء الضريبة الخاضع	6 008 721	6 392 093	1 362 324	2 867 236
الحقوق الواجبة	1 971 052	2 105 233	272 462	573 448
الحقوق المسددة	1 421 957	1 545 065	272 462	927 020
الفرق الواجب الدفع	**549 095**	**560 168**	لا شيء	لا شيء
مبلغ الزيادة	137 274	140 042	لا شيء	لا شيء
المجموع	**686 369**	**700 210**	لا شيء	لا شيء

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

حقـــــــــــــــــــــــوق الطابع

– لا توجد هناك أية تسوية تخص هذا النوع من الضرائب.

جدول رقم (30): يلخص تفصيل التعديلات والتقويمات

الدورة	تعين الضريبة أو الرسم	المستحقات	العقوبات	اجمالي المستحقات
2011	الرسم على النشاط المهني	/	/	/
	الرسم على القيمة المضافة	1 006 085	251 522	1 257 607
	الضريبة على الدخل الإجمالي	549 095	137 274	686 369
	المجمـــــــــــــوع	**1 555 180**	**388 796**	**1 943 976**
2012	الرسم على النشاط المهني	9 649	965	10 614
	الرسم على القيمة المضافة	/	/	/
	الضريبة على الدخل الإجمالي	560 168	140 042	700 210
	المجمـــــــــــــوع	**569 817**	**141 007**	**710 824**
2013	الرسم على النشاط المهني	29 154	2 915	32 069
	الرسم على القيمة المضافة	/	/	/
	الضريبة على الدخل الإجمالي	/	/	/
	المجمـــــــــــــوع	**29 154**	**2 915**	**32 069**
2014	الرسم على النشاط المهني	43 032	4 303	47 335
	الرسم على القيمة المضافة	401 559	100 390	501 949

	الضريبة على الدخل الإجمالي	/	/	/
	المجمـــــــــــوع	444 591	104 693	549 284
	المجمـــــــــــوع العـــــــــام	2 598 742	637 411	3 236 153

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

رد المكلف على التبليغ الأولي

في 2015/08/16 تم إرسال استدعاء إلى المكلف المعني بالأمر للحضور لتقديم التبريرات على النقائص التي وجدت في محاسبة هذا الأخير (الملحق رقم 05)

ومن حق المكلف قانونيا أن تمنح له مدة 40 يوم للرد على النتائج التي توصل إليها المحقق والتعديلات التي قام بها في محاسبة المكلف التي صرح بها حيث يعتبر عدم الحصول الرد خلال المدة المحددة قانونا قبول ضمني من قبل هذا الأخير.

وقد قام السيد مسعود بن علي صاحب مؤسسة مقاولة أشغال البناء بإرسال الرد في 2015/9/30، حيث قام بالتبريرات التالية:

- **احتجاجكم فيما يخص المشتريات من المؤسسة ******هي مشتريات فعلية قامت بها المؤسسة في سنة 2011، والمؤسسة لاتعلم بأن هذه الخيرة لاتملك سجل تجاري؛**
- **احتجاجكم فيما يخص أرقام الأعمال والمقدرة بـــ 1.457.692,00 و1.632.615,00 هي عبارة عن تسبيقات تحصلت عليها المؤسسة من المؤسسة ******** في السنوات 2014 و2014 على التوالي وعدم تصريح المؤسسة بهاته التسبيقات راجع إلى عدم تحصيل المبلغ المتبقي لهذه العملية من طرف الشركة سالفة الذكر ونشوب نزاع قضائي على إجمالي المبلغ الخاص بهذه العملية.**

التبليغ النهائي (الملحق 6)

بعد دراسة ردكم المؤرخ في 2015/09/30 على قرار التبليغ الاولي بنتائج التحقيق المحاسبي المسلم لكم بتاريخ 2015/08/27 بينت أنكم تطعنون في النقاط التالية:

- **احتجاجكم فيما يخص المشتريات من المؤسسة ******هي مشتريات فعلية قامت بها المؤسسة في سنة 2011، والمؤسسة لاتعلم بأن هذه الخيرة لاتملك سجل تجاري؛**
- **.احتجاجكم فيما يخص أرقام الأعمال والمقدرة بـــ 1.457.692,00 و1.632.615,00 هي عبارة عن تسبيقات تحصلت عليها المؤسسة من المؤسسة ******** في السنوات 2014 و2014 على التوالي وعدم تصريح المؤسسة بهاته التسبيقات راجع إلى عدم**

تحصيل المبلغ المتبقي لهذه العملية من طرف الشركة سالفة الذكر ونشوب نزاع قضائي على إجمالي المبلغ الخاص بهذه العملية.

- ❖ بالنسبة لاحتجاجكم الأول فهو مرفوض لأن الإدارة الجبائية لا تتحمل المسؤولية فيما يخص تعاملكم مع هذا المورد وما عليكم سوى اللجوء غلى العدالة لمقاضاته؛
- ❖ بالنسبة لاحتجاجكم الثاني فهو كذلك مرفوض على اعتبار أن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني هو التحصيل الكلي أو الجزئي.

وبناء عليه يكون قرار التبليغ النهائي كما يلي:

II. **المحاسبة من حيث الشكل:** تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- ✓ دفتر اليومية العامة مسجل تحت رقم : **/2015 بتاريخ : **/**/2015 مؤشر من طرف محكمة ميلة؛
- ✓ دفتر الجرد مسجل تحت رقم : **/2015 بتاريخ : **/**/2015 مؤشر من طرف محكمة ميلة؛
- ✓ الوثائق التبريرية المختلفة.

III. **المحاسبة من حيث المضمون:**

سنة 2011:

جدول رقم(6): يبين فواتير وهمية للمورد xx

- ➢ هناك عدة فواتير وهمية للمورد xx" لا يملك سجل تجاري "

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المورد	المبلغ خ الرسم	رسم ق م	حقوق الطابع	المبلغ بكل رسوم
056/2011	05/07/2011	***	84 500,00	14 365,00	988,65	99 853,65
059/2011	13/07/2011	***	83 850,00	14 254,50	981,05	99 085,55
062/2011	19/07/2011	***	84 575,00	14 377,75	989,53	99 942,28
066/2011	24/07/2011	***	83 300,00	14 161,00	974,61	98 435,61
073/2011	31/07/2011	***	84 250,00	14 322,50	985,73	99 558,23
075/2011	03/08/2011	***	84 150,00	14 305,50	984,56	99 440,06
078/2011	07/08/2011	***	83 300,00	14 161,00	974,61	98 435,61
083/2011	10/08/2011	***	83 725,00	14 233,25	979,58	98 937,83
087/2011	14/08/2011	***	84 405,00	14 348,85	987,54	99 741,39
090/2011	18/08/2011	***	84 500,00	14 365,00	988,65	99 853,65
095/2011	21/08/2011	***	84 175,00	14 309,75	984,85	99 469,60
0118/2011	04/09/2011	***	84 150,00	14 305,50	984,56	99 440,06
0124/2011	07/09/2011	***	84 500,00	14 365,00	988,65	99 853,65
0131/2011	13/09/2011	***	83 200,00	14 144,00	973,44	98 317,44

0136/2011	21/09/2011	***	82 450,00	14 016,50	964,67	97 431,17
0142/2011	29/09/2011	***	84 100,00	14 297,00	983,97	99 380,97
المجموع			1 343 130,00	228 332,10	15 714,65	1 587 176,75

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

مجموع هذه الفواتير البالغ: 1 343 130.00 دج بالإضافة الى حقوق الطابع المقدر ب: 15 715.00 دج سيضاف إلى الربح المصرح به.كما سيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة لهذه الفواتير والدي قمتم بحسمه في تصريح شهر سبتمبر 2011 والمقدر بـــ: 228 332.00دج

- تم حسم الرسم على القيمة المضافة للفواتير التالية مرتين متتاليتين:

- الفاتورة رقم E30345-2011 المؤرخة في 2011/05/26 لمجموعة *** ودلك خلال تصريحي شهر أكتوبر وشهر ديسمبر 2011 بمبلغ: 14 009.00 دج وعليه سيعاد إدماجه
- الفاتورتين رقم 2011/24 المؤرخة في 2011/09/08 ورقم 2011/27 المؤرخة في 2011/08/26 للمورد *** ودلك خلال تصريحي شهر سبتمبر وشهر ديسمبر 2011 مبلغ الرسم الذي سيعاد إدماجه هو على التوالي:
  357 000.00 دج و 369 750.00 دج.

- تم تسوية الفواتير التالية عن طريق الصندوق رغم تجاوز مبلغها 100 000.00 دج وهدا دون تقديم وصولات التسديد (VERSEMENT BANCAIRE) فطبقا لما تنص عليه المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلة والمتممة بالمواد 24 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 -32 حيث يجب حسب هده المواد تقديم المبررات التي تثبت أن التسوية تمت بطريقة غير نقدية كشرط للاستفادة من استرجاع الرسم وعليه سيتم إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة لهده الفواتير:

جدول رقم (7): يبين فاتورة سيتم إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة لها

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	اسم المورد	المبلغ خارج الرسم	ر ق م	مبلغ بكل رسوم
00101/2011	2011/08/09	***	217 611.60	36 993.97	254 605.57
المجموع			217 611.60	36 993 .97	254 605.57

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

- بالنسبة لفاتورة الخدمات المقدمة رقم 2011/05 المؤرخة في 2011/10/16 لصالح بلدية عين التين والمقدر بمبلغ 210 000.00 دج خارج الرسم غير مسجلة محاسبيا ضمن رقم الأعمال المفوتر.

سنة 2012:

- ورود بطاقة معلومات من المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بمديرية الضرائب لولاية سطيف تفيد بتحقيقكم لمشتريات من طرف المورد ***(بيع بالجملة لمواد البناء) بقيمة 402 000.00 دج لم تصرحوا بها ولم تسجلوها محاسبيا وعليه سنعتبرها اعيد بيعها على حالها بهامش ربح قدره 20%.

جدول رقم (08): يبين فواتير وهمية للمورد yy

- هناك عدة فواتير وهمية للمورد yy " لا يملك سجل تجاري "

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المورد	المبلغ خ الرسم	رسم ق م	حقوق الطابع	المبلغ بكل رسوم
087/2012	02/05/2012	***	81 250,00	13 812,50	950,63	96 013,13
092/2012	06/05/2012	***	84 500,00	14 365,00	988,65	99 853,65
097/2012	10/05/2012	***	83 852,50	14 254,93	981,07	99 088,50
0103/2012	14/05/2012	***	84 362,50	14 341,63	987,04	99 691,17
109/2012	20/05/2012	***	84 450,00	14 356,50	988,07	99 794,57
0113/2012	22/05/2012	***	83 980,00	14 276,60	982,57	99 239,17
116/2012	27/05/2012	***	84 150,00	14 305,50	984,56	99 440,06
0120/2012	31/05/2012	***	84 418,75	14 351,19	987,70	99 757,64
122/2012	03/06/2012	***	84 617,50	14 384,98	990,02	99 992,50
125/2012	07/06/2012	***	84 540,00	14 371,80	989,12	99 900,92
130/2012	11/062012	***	83 200,00	14 144,00	973,44	98 317,44
136/2012	17/06/2012	***	82 550,00	14 033,50	965,84	97 549,34
140/2012	20/06/2012	***	84 175,00	14 309,75	984,85	99 469,60
145/2012	24/06/2012	***	84 402,50	14 348,43	987,51	99 738,44
152/2012	26/06/2012	***	84 150,00	14 305,50	984,56	99 440,06
158/2012	28/06/2012	***	84 362,50	14 341,63	987,04	99 691,17
162/2012	04/07/2012	***	84 500,00	14 365,00	988,65	99 853,65
166/2012	08/07/2012	***	84 575,00	14 377,75	989,53	99 942,28
المجموع			1 512 036.25	257 046.17	17 690.85	1 786 773.27

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

مجموع هذه الفواتير البالغ :1 512 036.25 دج بالإضافة الى حقوق الطابع المقدر ب :17 690.85 دج سيضاف الى الربح المصرح به .كما أنه لا يحق لكم استرجاع الرسم على القيمة المضافة لهده الفواتير.

سنة 2013:

عدم تصريحكم برقم أعمال محصل بتاريخ 2013/03/17من طرف شركة ******** والمقدر بـــ: 1 457 692.00 دج خارج الرسم سيخضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل

17% حسب نص المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال كما سيخضع للرسم على النشاط المهني بمعدل 2%.

سنة 2014:

- عدم تصريحكم باقتطاع الضمان ضمن رقم الأعمال المفوتر لوضعية الأشغال رقم 01 المؤرخة في 2014/08/31 الخاصة بمشروع تهيئة الطريق المؤدي إلى ********** ، وعليه سيضاف هدا المبلغ والمقدر ب 290.00 139 دج إلى رقم الأعمال المفوتر لهذه السنة وبالتالي سيضاف الى الأرباح المصرح بها.
- عدم تصريحكم برقم أعمال محصل بتاريخ 2014/01/05 من طرف شركة ********** والمقدر بـــ615.00 632 1 دج خارج الرسم سيخضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% حسب نص المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال كما سيخضع للرسم على النشاط المهني بمعدل 2% .

وكدا المبلغ المحصل بتاريخ 2014/06/04 والمقدر بـــ: 000.00 519 دج خارج الرسم سيخضع للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

نظرا لأن النقائص المذكورة أعلاه لا تؤثر على المحاسبة، فإنه تم قبول هذه الأخيرة مع إجراء التعديلات الموضحة أدناه.

إعادة تصحيح أرقام الأعمال

1-رقم الأعمال المفوتر: تم الحصول على أرقام الأعمال المعترف بها في المحاسبة ومن وضعيات الأشغال والمعلومات المتحصل عليها كما يلي:

دورة 2011:

جدول رقم (9): يلخص رقم أعمال الأشغال المنجزة لسنة 2011

البلدية	المشروع	المبلغ بكل الرسوم	م . الرسم	المبلغ بدون رسوم	التاريخ	رقم الوضعية
بن الشرقي	**********	9 858 350	7%	9 213 411	31/03/2011	03+02
	**********	8 874 955	7%	8 294 350	22/05/2011	04
ميلة	**********	16 121 796	17%	13 779 312	30/06/2011	05
	**********	932 351	17%	796 881	30/11/2011	06
	**********	532 066	17%	454757	30/11/2011	07

المنصورة	**********	799 477	7%	786 500	30/09/2011	01
وادي العثمانية	**********	11 693 342	7%	10 928 357	31/08/2011	01
	**********	7 215 765	7%	6 234 701	31/08/2011	02
			17%	465 500		
	**********	14 364 934	7%	13 425 172	30/11/2011	03
	**********	6 427 921	7%	6 007 403	30/11/2011	04
سيدي خليفة	**********	2 340 000	17%	2 000 000	2011/08/31	02
		79 160 957	/	72 386 344	المجموع	

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

جدول رقم (10): يلخص رقم أعمال تقديم الخدمات لسنة 2011

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ بدون رسوم	م . الرسم	المبلغ بكل الرسوم	المشروع	ملاحظات
002/2011	09/03/2011	240 000	17%	280 800	******	
04/2011	11/09/2011	76 500	17%	89 505	******	
04/2011	11/09/2011	99 000	17%	115 830	******	
05/2011	11/09/2011	103 500	17%	121 095	******	
06/2011	11/09/2011	85 500	17%	100 035	******	
07/2011	01/10/2011	94 500	17%	110 565	******	
08/2011	03/11/2011	67 500	17%	78 975	******	
2011/05	16/10/2011	210 000	17%	245 700	******	
المجموع		976 500	/	1 142 505		

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

دورة 2012:

جدول رقم (11): يلخص رقم أعمال الأشغال المنجزة لسنة 2012

رقم الوضعية	التاريخ	المبلغ بدون رسوم	م . الرسم	المبلغ بكل الرسوم	المشروع	البلدية
006/2012	31/01/2012	1 223 626	17%	1 431 642	******	ميلة
01/2012	31/01/2012	210 000	17%	245 700	******	عين التين
002	30/01/2012	907 659	7%	971 195	******	المنصورة
003	30/06/2012	1 951 066	7%	2 087 641	******	
01	01/01/2012	7 338 979	7%	7 852 708	******	بن الشرقي

05	30/04/2012	10 227 000	7%	10 942 890	******	وادي العثمانية
06	30/04/2/012	23 636 437	7%	25 601 638	******	
07	31/08/2012	245 000	7%	262 150	******	
المجموع		45 739 767	/	49 395 564		

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

ملاحظة: قام المكلف بإلغاء وضعيات الأشغال التالية وقام بتعويضها بوضعيات أخرى

جدول رقم (12):يلخص قيام المكلف بإلغاء وضعيات أشغال وتعويضها بوضعيات أخرى

رقم الوضعية	مبلغ الوضعية الملغات	مبلغ الوضعية الجديدة	المشروع	البلدية
01	7 308 608	7 338 979	******	**بن الشرقي**
06	454 757	1 223 626	******	**ميلة**
07	796 881			
المجموع	8 560 246	8 562 605		

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

وعليه فإن رقم الأعمال المفوتر لسنة 2012 هو : 45 739 767 – 8 560 246 = 37 179 521

ملاحظة :هناك رقم أعمال محقق نظير بيع مشتريات على حالها بهامش ربح يقدر ب 20% سيضاف الى رقم الأعمال المفوتر خلا سنة 2012

المبلغ مقدر بـــ:402 000.00*1.20 = 482 400.00 دج

سنة 2013:

جدول رقم (13): يلخص رقم أعمال الأشغال المنجزة لسنة 2013

رقم الوضعية	التاريخ	المبلغ بدون رسوم	م . الرسم	المبلغ بكل الرسوم	المشروع	البلدية
007	07/01/2013	807 500	17%	944 775	******	/
009	07/01/2013	62 000	17%	72 540	******	/
009	07/01/2013	136 500	17%	159 705	******	/
011	07/01/2013	67 350	17%	78 799	******	/
012	07/01/2013	6 400	17%	7 488	******	/
002	31/03/2013	12 000	17%	14 040	******	/

003	30/04/2013	97 000	17%	113 490	******	/
004	30/04/2013	24 000	17%	28 080	******	/
006/13	02/06/2013	313 500	17%	366 795	******	عين التين
13/001	28/02/2013	6 822 000	17%	7 981 740	******	/
01	28/02/2013	630 280	17%	737 428	******	/
01	30/04/2013	3 855 676	17%	4 511 140	******	ميلة
01	16/05/2013	4 840 235	17%	5 663 075	******	عين التين
01	25/09/2013	516 278	17%	604 046	******	
01	30/05/2013	4 261 041	17%	4 985 418	******	/
02	30/06/2013	329 100	17%	385 047	******	
06	30/06/2013	898 753	17%	1 051 541	******	
07	30/06/2013	201 200	17%	235 404	******	
المجموع		23 880 813	/	27 940 551		

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

جدول رقم (14): يلخص رقم أعمال تقديم الخدمات لسنة 2013

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ بدون رسوم	م . الرسم	المبلغ بكل الرسوم	المشروع	
007	07/01/2013	1 463 000	17%	1 711 710	******	/
001	09/10/2013	96 000	17%	112 320	******	ميلة
002	09/10/2013	100 000	17%	117 000	******	
03	10/12/2013	264 000	17%	308 880	******	سيدي مروان
المجموع		1 923 000	/	2 249 910		

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

سنة 2014

جدول رقم (15): يلخص رقم أعمال الأشغال المنجزة لسنة 2014

رقم الوضعية	التاريخ	المبلغ بدون رسوم	م . الرسم	المبلغ بكل الرسوم	المشروع	البلدية
001/14	18/01/2014	20 100	17%	23 517	******	
01	07/07/2014	1 204 000	17%	1 408 680	******	سيدي خليفة
01	09/07/2014	3 340 000	17%	3 907 800	******	ميلة
02	27/07/2014	5 343 726	17%	6 252 159	******	ميلة

/	30/07/2014	492 811	17%	576 588	******	
01	30/07/2014	2 785 800	17%	3 259 386	******	ميلة
01	31/12/2014	5 704 111	7%	6 103 398	******	ميلة
المجموع		18 890 548	/	22 101 941		

جدول رقم (16): يلخص رقم أعمال تقديم الخدمات لسنة 2014

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ بدون رسوم	م . الرسم	المبلغ بكل الرسوم	المشروع	
002/14	25/02/2014	176 000	17%	205 920	******	/
004/14	31/03/2014	588 000	17%	687 960	******	
06	02/11/2014	1 549 600	17%	1 813 032	******	
07	02/12/2014	6 863 300	17%	8 030 061	******	
08	23/12/2014	301 750	17%	353 047	******	
المجموع		9 478 650	/	11 090 020		

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

- **جدول رقم (17): يبين ملخص أرقام الأعمال المفوترة**

الدورة	رقم الأعمال المفوتر المعترف به	رقم الأعمال المفوتر المصرح به	الارتفاع
2011	73 362 844	73 152 845	**210 000**
2012	37 179 521	37 179 521	**00**
رقم اعمال البيع **2012**	482 400	لا شيء	**482 400**
2013	25 803 813	25 803 813	**00**
2014	28 369 198	28 229 907	**139 291**

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

2/ رقم الأعمال المحصل: تم الحصول عليه من الكشف البنكي بالإضافة إلى المبالغ المصرح بها في المحاسبة.

جدول رقم (18): يلخص رقم الأعمال المحصل لدورة 2011

التاريخ	البيان	المبلغ بكل الرسوم	المعدل	المبلغ دون رسوم	ملاحظات
06/01/2011	******	969 839,91	17%	828 923,00	
06/01/2011	******	9 192 690,00	17%	7 857 000,00	
06/02/2011	******	7 852 707,66	7%	7 338 979,12	و ا رقم 01
16/05/2011	******	548 730,00	17%	469 000,00	ف2010/11
05/06/2011	******	9 858 350,31	7%	9 213 411,50	و أ رقم 2+3
29/08/2011	******	2 340 000,00	17%	2 000 000,00	و أ رقم 01
14/09/2011	******	16 121 795,51	17%	13 779 312,40	و أ رقم 05
28/09/2011	******	7 215 764,64	7%	6 743 705,27	و ا رقم 02
28/09/2011	******	11 693 341,99	7%	10 928 357,00	و ا رقم 01
24/11/2011	******	799 477,25	7%	747 175,00	
29/12/2011	******	14 364 934,47	7%	13 425 172,40	و ا رقم 03
29/12/2011	******	6 427 921,50	7%	6 007 403,27	و ا رقم 04
المجموع		87 385 553,24		79 338 438,97	

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

جدول رقم (19): يلخص رقم الأعمال المحصل لدورة 2012

التاريخ	البيان	المبلغ بكل الرسوم	المعدل	المبلغ دون رسوم	ملاحظات
26/01/2012	******	245 700,00	17%	210 000,00	و أ رقم 01
29/02/2012	******	971 195,00	7%	907 658,88	و ا رقم 02
11/06/2012	******	10 942 890,00	7%	10 227 000,00	و أ رقم 05
12/07/2012	******	25 601 637,80	7%	23 926 764,30	و أ رقم 06
12/08/2012	******	8 874 954,73	7%	8 294 350,21	و ا رقم 04
07/08/2012	******	2 087 640,94	7%	1 951 066,30	و ا رقم 03
17/10/2012	******	262 150,00	7%	245 000,00	و أ رقم 07
12/11/2012	******	1 431 642,42	17%	1 223 626,00	و أ رقم 06
25/12/2012	******	733 590,00	17%	627 000,00	
المجموع		51 151 400,89		47 612 465,69	

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

رقم أعمال المبيعات والمقدر ب: 1.20*402 000.00 = 482 400.00 دج هدا المبلغ يعتبر قد حصل نقدا بتاريخ 2012/12/31 بميلة.

جدول رقم (20): يلخص رقم الأعمال المحصل لدورة 2013

التاريخ	البيان	المبلغ بكل الرسوم	المعدل	المبلغ دون رسوم	ملاحظات
07/01/2013	******	2 656 485,00	17%	2 270 500,00	فاتورة رقم 2013/07
07/01/2013	******	159 705,00	17%	136 500,00	فاتورة رقم 2013/09
07/01/2013	******	78 799,50	17%	67 350,00	فاتورة رقم 2013/11
07/01/2013	******	72 540,00	17%	62 000,00	فاتورة رقم 2013/09
11/03/2013	******	7 488,00	17%	6 400,00	فاتورة رقم 2013/12
17/03/2013	******	1 705 500,00	17%	1 457 692,31	
02/06/2013	******	155 610,00	17%	133 000.00	ف رقم 2013/4/3/2
25/07/2013	******	700 556,22	17%	598 766,00	
01/07/2013	******	5 663 074,95	17%	4 840 235,00	و أ رقم 01
02/07/2013	******	4 511 140,45	17%	3 855 675,60	و أ رقم 01
02/10/2013	******	366 795,00	17%	313 500,00	فاتورة رقم 2013/06
المجموع		16 077 694.12		13 741 618.91	

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

جدول رقم (21): يلخص رقم الأعمال المحصل لدورة 2014

التاريخ	البيان	المبلغ بكل الرسوم	المعدل	المبلغ دون رسوم	ملاحظات
04/06/2014	******	607 230,00	17%	519 000,00	
05/01/2014	******	1 910 160,00	17%	1 632 615,38	
09/01/2014	******	604 045,84	17%	516 278,50	و أ رقم 01
20/02/2014	******	308 880,00	17%	264 000,00	فاتورة رقم 2013/03
13/03/2014	******	23 517,00	17%	20 100,00	فاتورة رقم 2014/01
08/04/2014	******	205 920,00	17%	176 000,00	فاتورة رقم 2014/02
29/04/2014	******	687 960,00	17%	588 000,00	فاتورة رقم 2014/04
09/07/2014	******	1 408 680,00	17%	1 316 523,36	و أ رقم 01
09/07/2014	******	3 907 800,00	17%	3 340 000,00	و أ رقم 01
28/09/2014	******	6 252 158,95	17%	5 343 725,60	و ا رقم 02
14/09/2014	******	576 588,40	17%	492 810,60	
09/11/2014	******	3 096 416,70	17%	2 646 510,00	و أ رقم 01
14/12/2014	******	1 813 032,00	17%	1 549 600,00	فاتورة رقم 2014/06
المجموع		21 402 388,89		18 292 640,08	

المصدر: وثائق مالمصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

✓ **القيمة المضافة (TVA):**

3. رسم القيمة المضافة على المشتريات:

سنة2011: سيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفواتير المورد الوهمي ***** والدي قمتم بخصمه في تصريح شهر سبتمبر 2011 والمقدر بـــ: 332.00 228دج.

كما سيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفواتير التي خصمت مرتين متتاليتين:

- الفاتورة رقم E30345-2011 المؤرخة في 2011/05/26 لمجموعة ****** ودلك خلال تصريحي شهر أكتوبر وشهر ديسمبر 2011 بمبلغ: 14 009.00 دج وعليه سيعاد إدماجه
- الفاتورتين رقم 2011/24 المؤرخة في 2011/09/08 ورقم 2011/27 المؤرخة في 2011/08/26 للمورد ***** ودلك خلال تصريحي شهر سبتمبر وشهر ديسمبر 2011 مبلغ الرسم الذي سيعاد إدماجه هو على التوالي: 357000.00دج، 369750.00.

لايحق استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفواتير الشراء التي لم تقدموا وصولات الايداع الخاصة بعملية تسويتها والمقدر بـــ: 994 36 دج..

جدول رقم (22): يلخص رسم القيمة المضافة على المشتريات

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	مبلغ الفاتورة	ر.ق.م
مجموعة فواتير	2011	**المورد الوهمي**	1 343 130	228 332
E30345-2011	2011/05/26	*****	82 406	14 009
2011/24	2011/09/08	******	2 100 000	357 000
2011/27	2011/08/26		2 175 000	369 750
00101/2011	2011/08/09	*****	217 612	36 994
		المجموع	5 918 148	1 006 085
		العقوبات		251 522
		المجموع الكلي		**1 257 607**

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

4- **رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال:**

أرقام الأعمال المحققة خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 7 % و 17% وفقا للمادتين 21 و 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

جدول رقم (23): يلخص رسم القيم المضافة على رقم الأعمال

السنة / البيان	رقم-أ- الإجمالي	المعدل	الحقوق	رصيد سابق	الرسم/المشتريات	الحقوق المسددة	الرصيد الباقي	حقوق للتسديد	العقوبات	المجموع
2011	53 895 200	**7%**	3 772 664	6 684	10 396 973	384 660	2 697 698	/	/	/

	25 399 735	17%	4 317 955					/		
2012	42 155 012	7%	2 950 851	2 697 698	1 547 232	/	298 297	/	/	/
	5 375 142	17%	913 774					/		
ر أ بيع البضائع	482 400	17%	82 008					/		
2013	13 741 619	17%	2 336 075	298 297	2 722 275	31 282	715 779	/	/	/
2014	18 292 640	17%	3 109 749	715 779	1 915 311	77 100		401 559	100 390	501 949

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

ملاحظة: يجب تصحيح الرصيد الباقي حيث أنه بعد عملية التسوية لم يبق لكم رصيد بتاريخ 2014/12/31.

✓ **الرسم علي النشاط المهني (TAP)**

تخضع أرقام الأعمال المحصلة إلي الرسم علي النشاط المهني وذلك طبقا للمواد 217 – 222 من قانون الضرائب المباشر كما تخضع حقوق الرسم على النشاط المهني المستحقة التي لم تسدد إلى:

ـــــ الزيادات (majorations) المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

جدول رقم (24): يلخص الرسم على النشاط المهني لدورة 2011

البلدية	رقم أ الحقيقي	رقم أ مصرح به	معدل الرسم	الحقوق الواجبة	الحقوق المسددة	الفرق للتسديد	الزيادات	المجموع
ميلة	24 465 235	24 465 235	2%	489 305	489 305	لا شيء	لا شيء	لا شيء
تاجنانت	469 000	469 000	2%	9 380	9 380	لا شيء	لا شيء	لا شيء
وادي العثمانية	37 061 134	37 061 134	2%	741 223	741 223	لا شيء	لا شيء	لا شيء
قسنطينة	17 299 565	17 299 565	2%	345 991	345 991	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

جدول رقم (25): يلخص الرسم على النشاط المهني لدورة 2012

البلدية	رقم أ الحقيقي	رقم أ مصرح به	معدل الرسم	الحقوق الواجبة	الحقوق المسددة	الفرق للتسديد	الزيادات	المجموع
ميلة	2 124 042	1 641 642	2%	42 481	32 832	9 649	965	10 614
وادي العثمانية	34 108 437	34 108 437	2%	682 168	682 168	لا شيء	لا شيء	لا شيء
قسنطينة	11 153 075	11 153 075	2%	223 061	223 061	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الميلية –جيجل-	627 000	627 000	2%	12 540	12 540	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

جدول رقم (26): يلخص الرسم على النشاط المهني لدورة 2013

البلدية	رقم أ الحقيقي	رقم أ مصرح به	معدل الرسم	الحقوق الواجبة	الحقوق المسددة	الفرق للتسديد	الزيادات	المجموع
ميلة	9 009 411	9 009 411	2%	180 188	180 188	لا شيء	لا شيء	لا شيء
حمالة	2 676 135	2 676 135	2%	53 523	53 523	لا شيء	لا شيء	لا شيء
قسنطينة	598 766	598 766	2%	11 975	11 975	لا شيء	لا شيء	لا شيء
عنابة	1 457 692	لا شيء	2%	29 154	لا شيء	29 154	2 915	32 069

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

جدول رقم (27): يلخص الرسم على النشاط المهني لدورة 2014

البلدية	رقم أ الحقيقي	رقم أ مصرح به	معدل الرسم	الحقوق الواجبة	الحقوق المسددة	الفرق للتسديد	الزيادات	المجموع
ميلة	13 130 603	13 130 603	2%	262 602	262 602	لا شيء	لا شيء	لا شيء
القرارم قوقة	2 597 100	2 597 100	2%	51 954	51 954	لا شيء	لا شيء	لا شيء
قسنطينة	492 811	492 811	2%	9 856	9 856	لا شيء	لا شيء	لا شيء
عنابة	2 151 615	لا شيء	2%	43 032	لا شيء	43 032	4 303	47 335

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

إعادة تصحيح الأرباح الصناعية والتجارية

تم الحصول عليها بإضافة الارتفاع في أرقام الأعمال إلى الربح الصافي المصرح به وكذلك مختلف التكاليف غير المبررة مع طرح الرسم على النشاط المهني الموافق للزيادة في أرقام الاعمال.

جدول رقم (28): يلخص إعادة تصحيح الأرباح الصناعية

البيان / الدورة	2011	2012	2013	2014
الأرباح الصافية المصرح بها	4 439 876	4 791 615	1 362 324	2 770 977
الزيادة المسجلة في رقم الأعمال (+)	210 000	482 400	/	/
خصم الضمان غير المصرح به (+)	/	/	/	139 291
تكاليف غير قابلة للخصم (+)	1 358 845	1 529 727	/	/
الاستهلاكات (–)	/	402 000	/	/
الرسم على النشاط المهني (–)	/	9 649	/	43 032
الربح الصافي المعترف به	6 008 721	6 392 093	1 362 324	2 867 236
الربح الصافي المصرح به	4 439 876	4 791 615	1 362 324	2 770 977
الزيادة	1 568 845	1 600 478	/	96 259

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

بعد إعادة تشكيل الأرباح الصناعية والتجارية تصبح القواعد الخاضعة الضريبة على الدخل الإجمالي والحقوق المستحقة وفقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة على الشكل التالي:

جدول رقم (29): يلخص الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان / السنة	2011	2012	2013	2014
وعاء الضريبة الخاضع	6 008 721	6 392 093	1 362 324	2 867 236

الحقوق الواجبة	1 971 052	2 105 233	272 462	573 448
الحقوق المسددة	1 421 957	1 545 065	272 462	927 020
الفرق الواجب الدفع	**549 095**	**560 168**	**لا شيء**	**لا شيء**
مبلغ الزيادة	137 274	140 042	**لا شيء**	**لا شيء**
المجموع	**686 369**	**700 210**	**لا شيء**	**لا شيء**

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

حقـــــــــــــــــــــــوق الطابع

– لا توجد هناك أية تسوية تخص هذا النوع من الضرائب.

جدول رقم (30): يلخص تفصيل التعديلات والتقويمات

الدورة	تعين الضريبة أو الرسم	المستحقات	العقوبات	اجمالي المستحقات
2011	الرسم على النشاط المهني	/	/	/
	الرسم على القيمة المضافة	1 006 085	251 522	1 257 607
	الضريبة على الدخل الإجمالي	549 095	137 274	686 369
	المجمـــــــــــــوع	**1 555 180**	**388 796**	**1 943 976**
2012	الرسم على النشاط المهني	9 649	965	10 614
	الرسم على القيمة المضافة	/	/	/
	الضريبة على الدخل الإجمالي	560 168	140 042	700 210
	المجمـــــــــــــوع	**569 817**	**141 007**	**710 824**
2013	الرسم على النشاط المهني	29 154	2 915	32 069
	الرسم على القيمة المضافة	/	/	/
	الضريبة على الدخل الإجمالي	/	/	/
	المجمـــــــــــــوع	**29 154**	**2 915**	**32 069**
2014	الرسم على النشاط المهني	43 032	4 303	47 335
	الرسم على القيمة المضافة	401 559	100 390	501 949
	الضريبة على الدخل الإجمالي	/	/	/
	المجمـــــــــــــوع	**444 591**	**104 693**	**549 284**
المجمـــــــــــــوع العـــــــــــام		**2 598 742**	**637 411**	**3 236 153**

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية الفرعية للضرائب (مكتب الرقابة الجبائية).

نهاية التحقيق

بعد قيام المحقق بعملية التحقيق مرورا بنفس الخطوات السابقة يتم إعادة تسجيل كل هذه المستحقات في الورد الضريبي(ملحق 07).

في الخامس والعشرين من شهر وديسمبر تم الانتهاء من أشغال التحقيق الجبائي والمحاسبي حيث تم كتابة محضر إنتهاء أشغال التحقيق (الملحق رقم 08).

غلق التحقيق

ينتهي التحقيق بكتابة التقرير النهائي حيث يبين فيه كل المعلومات والأرقام والمبالغ ويقوم المحقق بتدوين الملاحظات التالية:

- الإشعار بالتحقيق؛
- طبيعة المخالفات.

ثم تقوم فرقة التحقيق بإرسال التقرير النهائي إلى المديرية الفرعية للضرائب لولاية ميلة ليؤشر عليها من طرف مسؤوليها الفرعي، ثم ليرسل إلى المديرية الجهوية للضرائب بقسنطينة وبهذا نكون قد غلقنا التحقيق.

خلاصة الفصل

من خلال التربص الميداني الذي قمنا به بفرقة التحقيق في المحاسبة في ميلة، لا حظنا سير العمل بها واكتشفنا مختلف الاجراءات التي تقوم بها عند إجراء التحقيق، وبعد التعرف أكثر على واقع ظاهرة الغش الضريبي ومظاهره، ومن خلال المعاينات والاحصائيات التي قمنا على مستوى المديرية الفرعية للضرائب استطعنا أن نلمس أهمية الظاهرة ومدى صعوبة مواجهتها نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، وإذا كان التحقيق المحاسبي من أحسن وسائل الرقابة الجبائية إلا أنها تبقى غير كافية، هذا لنقص الوسائل المادية والبشرية، وكذا انخفاض مؤهلات الأعوان الإداريين، ولكن رغم هذا فهي تساهم في التقليل من مخاطر الظاهرة والحد منها.

خـــاتمـــة

خاتمــة

إن محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي ليس بالأمر السهل، وذلك راجع إلى تعقد الظاهرة واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية يصعب إحصاؤها وكشفها هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإن تطور الانشطة الاقتصادية واتساع دائرة المشاريع خاصة منها في القطاع الخاص، أدى إلى اتساع دائرة التهرب والغش الضريبي، الذي اتخذ أشكالا وأبعادا خطيرة فالمكلف بالضريبة يعمل دائما بكل ما اتيح له من قدرات على تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا دون مراعاة الآثار الضارة التي يحدثها على المستويات المختلفة، بدءا بالمالي إلى مختلف النواحي الأخرى، زيادة على ذلك نقص امكانيات الإدارة الجبائية وعدم تحملها للمسؤوليات كاملة اتجاه الظاهرة، لعدم فعالية الرقابة وأيضا عدم وصولها للأهداف المنشودة والمسطرة لها، بالإضافة إلى تعقد نصوص التشريع الضريبي وحركيتها من حيث الزمن وعدم بلوغ سياسة محكمة، رغم أن الدولة الجزائرية عمدت إلى انتهاج جملة من السبل والتي من شأنها تفعيل أكبر لجهاز الرقابة الجبائية، فإن الرقابة الجبائية تصادفها الكثير من العقبات والصعوبات وذلك كون أن الانتقال من نظام قديم إلى نظام جديد، كان له الأثر الواضح سواء على المكلفين أو على الأعوان المحققين، ومن أهم الصعوبات التي تعيق العون المحقق هي الانتقال المفاجئ، كون أن النظام الجبائي الجزائري لم يهيأ الإدارة الجبائية للتأقلم مع النصوص الجديدة والتعديلات على اعتبار أن أي تحول اقتصادي يتطلب توفير عدد هائل من الإطارات المكونة تكوينا سليما بالإضافة إلى توفير الوسائل الحديثة لإدارة عصرية.

إن الرقابة الجبائية كأداة لا يمكن تحقيقها وتجسيدها على أرض الواقع إلا من خلال معالجة السلبيات والصعوبات والنقائص التي تحيط بهذه الأداة سواء من المحيط الداخلي أو الخارجي من أجل تحقيق الأهداف المنشودة من الرقابة، والتي تعمل الحكومات على تحقيقها، وهي التقليل من تفاقم ظاهرتي الغش والتهرب والحد من آثارها الوخيمة إذ يجب مراعاة بعض الإجراءات والتي من شأنها أن تعطي لهذه الأداة مصداقية.

وبعد نهاية التربص التطبيقي الذي قمنا به على مستوى المديرية الفرعية للضرائب والذي كان الهدف من ورائه جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات المتعلقة بالآليات المستخدمة في محاربة هذه الظاهرة توصلنا إلى ما يلي:

نتائج الدراسة

1- تعتبر ظاهرة الغش الضريبي مؤشرا حقيقيا للوضعية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد؛

2- إن التحقيق المحاسبي من أحسن وسائل الرقابة الجبائية إلا أنها تبقى غير كافية لكبح الغش الضريبي وهذا راجع إلى وجود فجوة إدارية من جهة، ونقص الامكانيات البشرية والمادية من جهة ثانية؛ (أكدت هذه النتيجة الفرضية الثانية غلى حد ما، كما أكدت هذه النتيجة الفرضية الرابعة)

3- كثرة التعديلات والثغرات التي تخص التشريع الضريبي وعدم وضوحه أدى إلى إضعاف دور الرقابة الجبائية وعجز القائمين على مواكبة هذه التغيرات مما ساعد على إرتفاع نسبة الغش الضريبي وبالتالي عدم تحقيق الأهداف المرجوة من النظام الضريبي؛ (وهذا عكس الفرضية الثالثة)

4- الغش الضريبي حقيقة عندما نريد تأكيدها ولكنها تبقى مجهولة عندما نود تقييمها؛ (وهذه النتيجة تؤكد الفرضية الأولى)

5- يعد ثقل الضريبة من أهم أسباب تهرب المكلفين من دفع المستحقات؛

6- تعد إجراءات الرقابة فعالة من خلال دراستنا الميدانية نظرا لعدم وجود أي إختلال بين المرحلة الفعلية والمرحلة النهائية؛ (وهذا ما انطلقت منه الفرضية السادسة)

التوصيات

وعلى غرار ذلك الواقع الذي تعيشه الإدارة الجبائية، يمكن طرح بعض المقترحات والتوصيات لعلها تساهم في رفع وزيادة درجة فعالية الرقابة من جهة والنظام الجبائي الجزائري من جهة أخرى وذلك من خلال الاعتماد على الركائز التالية:

1- ضرورة توعية المكلفين بالضريبة ومحاولة إقناعهم بأن كل ما يقدمونه من إقتطاع ما هو إلا إجراء بسيط يستفيدون منه لاحقا كخدمات مقدمة من الدولة؛

2- تبسيط الإجراءات الرقابية والتحقيقات الجبائية مع إعطائها المزيد من الصلاحيات لتأديتها على اكمل وجه؛

3- تشجيع التكوين ودعم التخصص لأعوان الرقابة الجبائية؛

4- تشديد رقابة الادارة الجبائية والقيام بحملات التوعية للمكلف بالضريبة عن طريق مختلف أجهزة الإعلام حتى يتسنى له الاقتناع نفسيا بالضريبة وما تعود عليه من نفع في جميع الميادين خاصة منها الاجتماعية

5- وضع نظام معلوماتي مركزي يعمل على تجميع المعلومات الضرورية الخاصة بالمكلف وتوزيعها على المصالح الخاصة بغية تضييق مساحة التهرب الضريبي؛

6- تأكيد الحضور الدائم للإدارة في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات التحقيق المتكررة للكشف عن الممارسات غير المعلنة والكشف عن مصادر العائدات وذلك بنشر أعوانها في كل أنحاء البلديات والدوائر وهذا قصد الإحصاء؛

7- البحث عن المعلومة الضريبية ووضعها تحت تصرف الإدارة وتسهيل التداول بالتصريحات الشهرية للضرائب والرسوم المدفوعة لتثبيت عمليات الرقابة في عين المكان؛

8- تنظيم مراقبة المداخيل لتحديد المداخيل التي يمتلكها الشخص بصفة عادية – ثروة خاصة – أو بصفة غير عادية بالاستعمال الصارم للعقوبات الجنائية الموجودة أو زيادة وتكثيف العقوبات المالية لجعلها أكثر ردعا؛

9- ضرورة وجود إدارة جبائية على درجة عالية من الكفاءة، كما أن عمليات الرقابة يجب أن تشمل جميع المتعاملين بدون استثناء؛

10- إعادة النظر في المنظومة القانونية للتشريعات الجزائرية وإلغاء التناقضات المتواجدة في القوانين المختلفة وتكييفها بصورة قانونية وفق الاختيارات الأساسية.

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية:

1- سعيد عبد العزيز عثمان فكري رجب العثماني، **اقتصاديات الضرائب (سياسات نظم قضايا معاصرة)**، الدار الجامعية الاسكندرية ، 2007.

2- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

3- ضياء مجيد، **الاقتصاد النقدي**، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1998.

4- محمد طاقة هدى العزاوي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار المسيرة للنشر، عمان، 2007.

5- سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة**، منشورات الحلبة الحقوقية، لبنان، 2009.

6- خليل محمود الرفاعي، **المحاسبة الضريبية**، دار المستقبل، الطبعة 2، 1998.

7- رفعة محجوب، **المالية العامة**، دار النهضة، بيروت، 1997.

8- فليح عدلي، **المالية العامة**، جبار للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

11- عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار حامد للنشر والتوزيع، الاردن، 2005.غازي عنابة، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار البيارق، 1998.

12- حميد بوزيدة، جباية **المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية تطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

13- عمر يحياوي، **مساهمة دراسة المالية العامة (النظرية العامة وفق التطورات الراهنة)**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.

11- أحمد عبد السميع علام، **المالية العامة (المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق)**، الطبعة الاولى، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2012.

11- كردي سهام،**الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دار المفيد، الجزائر، 2011.

12- عواد مصطفى وزين يونس، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري**، طبعة02، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2011/2010.

13- كردي سهام،**الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دار المفيد، الجزائر، 2011.

14- محمد أبو نصار ومحفوظ المشاعلة وآخرون، **الضرائب ومحاسبتها (بين النظرية والتطبيق**، طبعة02، المكتبة الوطنية، 2003.

15- حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، **المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم**، دار الخلود، 1995.

16- أحمد جامع، **علم المالية**، المطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، مصر، 1975.

الرسائل والأطروحات

17- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي(دراسة حالة الجزائر)**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2002.

18- عبد المجيد قدي، **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولة**، أطروحة دكتوراه مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995.

19- عفيف عبد الحميد، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة (دراسة حالة الجزائر 2001-2002)**، مذكرة كجزء من متطلبات نيل شاهدة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة،جامعة فرحات عباس، سطيف 1، دفعه: 2002.

20- طالبي محمد، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011-2013.

21- عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011 شريف محمد، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق الاقتصادي**، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2010.

22- أوهيب بن سالمة ياقوت، **الغش الضريبي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائي، كلية الحقوق والعلوم الإدارية جامعة الجزائر 2002-2003.

23- كمون عبد الرحمن، **ظاهرة الغش التهرب الضريبي، (حالة لجزائر)**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير، جامعة: تلمسان، 1999-2000.

الكتب باللغة الأجنبية

24- Mahel (L), tratte de politiquefiscale2^{eme}édition, paris.

25- Margairez A, le fraude fiscalet ses succed, suisse corrige, 2eme edition, 1977.

26- Gilbert Texier et Guy GEST , LE Droit fiscal, Edition 1, L.G.D.J, paris, 1976.

النصوص التشريعية والتنظيمية

22- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،قانون الرسم على رقم الأعمال، طبعة 20017.

27- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القانون التجاري.

28- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، قانون المالية، طبعة2000.

29- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة2017.

30- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب الغير المباشرة، طبعة 2017.

31- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، طبعة 2010.

32- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون التسجيل، طبعة، 2017.

33- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الطابع، طبعة، 2017.

التشريعات والمراسيم

34- مرسوم رئاسي رقم 83-575، مؤرخ في 16 محرم عام 1404، الموافق لـ 22 أكتوبر سنة 1983، يتضمن المصادقة على الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية التي ترمي إلى الغاء ازدواجية فرض الضريبة ووضع الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وحقوق التسجيل وحقوق الطابع، الموقعة بالجزائر في 07 ماي 1982.

35- مرسوم رئاسي رقم 97-342 مؤرخ في 11 جمادى الأولى 1418 الموافق لـ 13 سبتمبر سنة 1997، يتضمن المصادقة على الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية

الشعبية وحكومة جمهورية أندونسيا قصد تجنب الازدواج الضريبي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في مبدان الضريبة على الدخل والثروة الموقع عليها في جكرتا في 28 أفريل سنة 1995.

36- مرسوم تنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 08 شعبان عام 1411، الموافق لـ 23 فبراير 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصها.

37- مرسوم تنفيذي رقم 07-364 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ .28 نوفمبر 2007 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

38- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009 يتضمن تنظيم المصالح الخارجية في وزارة المالية.

الملتقيات الدولية والمجلات

39- الملتقى الدولي حول الجباية المنعقد بتاريخ 2001/04/23، بالجزائر، ملخص عن يومية "الخبر" 2001/04/24.

40- ناصر مراد،**واقع التهرب الضريبي في الجزائر**،المجلة الجزائرية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، بن عكنون، الجزائر.

الملاحق

الملحق رقم (01): الإشعار بالتحقيق المحاسبي

République Algerienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction de MILA
BRV MILA

Avis de Vérification de Comptabilité

Référence : 445/2015 | Lettre avec A. R N° ____

M XXX
ETPB
MILA

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

Le 24/03/2015

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présentrerons à votre SIEGE SOCIAL le 06/04/2015 à heures, à l'effetde vérifié au titre des exercices 2011, 2012, 2013, 2014 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci aprés désignées : TVA - TAP - IRG - IRG/S
Droit de Timbre

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

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

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

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

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

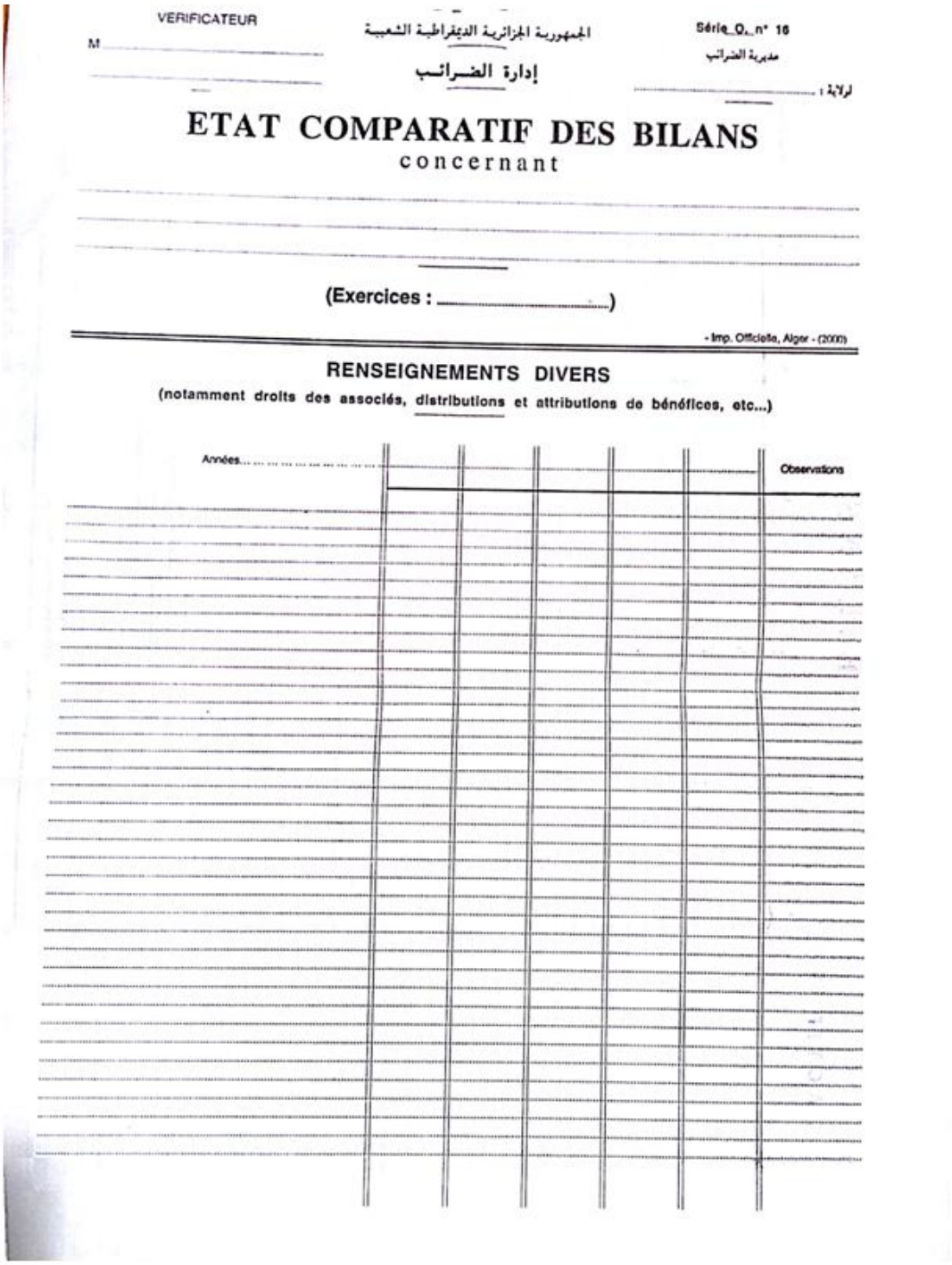
Veuillez agréer, M _____, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs

Série G. n° 4 — ENAG - ULC - Alger

الملحق رقم (02): وثيقة مقارنة الميزانيات



VERIFICATEUR

M .....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

إدارة الضـرائـب

Série G n° 16

مديرية الضرائب

لولاية : .....

ETAT COMPARATIF DES BILANS

concernant

.....

.....

.....

(Exercices : .....)

- Imp. Officielle, Alger - (2000)

RENSEIGNEMENTS DIVERS

(notamment droits des associés, distributions et attributions de bénéfices, etc...)

Années.....						Observations

الملحق رقم (03): كشف محاسبي (جدول حسابات النتائج قبل وبعد التحقيق)

وزارة المالية
مديرية الضرائب
المديرية الفرعية للرقابة الإحصائية
بلدية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

RELEVE DE COMPTABILITE

Activités exercée :

CONCERNANT

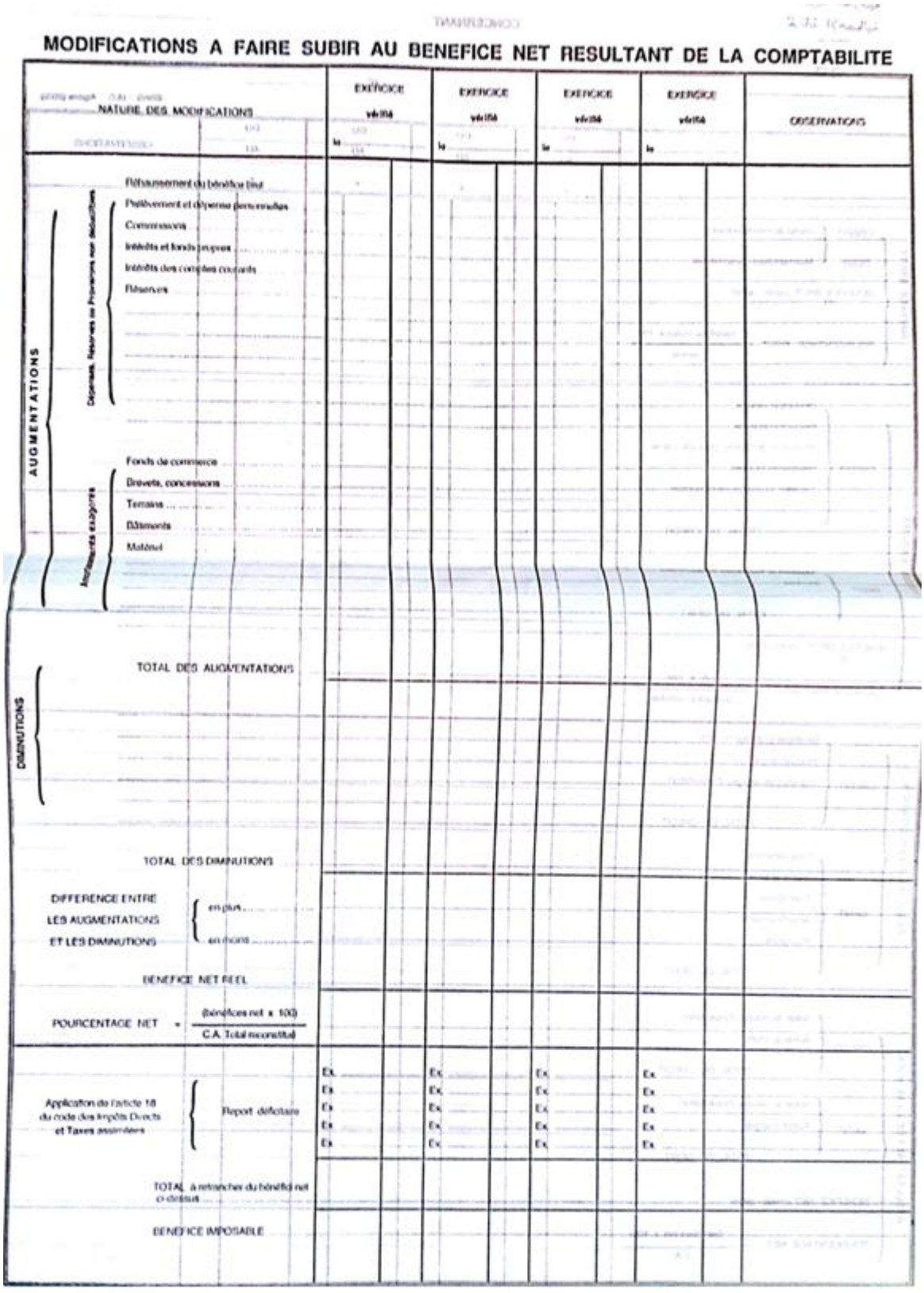
M.

Rue n°

ENAG - ULC - Algérie (2006)

DESIGNATION DES COMPTES	DU / AU	DU / AU	DU / AU	DU / AU	OBSERVATIONS
	2	3	4	5	
MARIAGE BRUTE					
CREDIT — Vente de marchandises					
DEBIT — Marchandises consommées					
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (1)					
POURCENTAGE BRUT = bénéfices bruts x 100 / ventes					
VALEUR AJOUTEE					
CREDIT — Production vendue					
Production stockée					
Production de l'Entrep. pour elle même					
Prestations fournies					
Transfert de charge de production					
TOTAL DU CREDIT					
DEBIT — Matières et fournitures consommées					
Services					
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (2)					
POURCENTAGE BRUT = V.A. x 100 / production vendue					
RESULTAT D'EXPLOITATION					
CREDIT — Bénéfices brut total (1) + (2)					
Produits divers					
Transfert de charges d'exploitation					
TOTAL DU CREDIT					
DEBIT — Frais personnel					
Impôts et taxes					
Frais divers					
Amortissements					
Provisions					
TOTAL DU DEBIT					
RESULTAT NET DE L'EXERCICE					
CREDIT — Solde du résultat d'exploitation					
Autres produits					
TOTAL DU CREDIT					
DEBIT — Solde du résultat d'exploitation					
Autres charges					
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE NET (crédit - débit)					
POURCENTAGE NET = (bénéfices net x 100) / C.A.					

جدول حسابات النتائج بعد التحقيق



MODIFICATIONS A FAIRE SUBIR AU BENEFICE NET RESULTANT DE LA COMPTABILITE

NATURE DES MODIFICATIONS	EXERCICE	EXERCICE	EXERCICE	EXERCICE	OBSERVATIONS
AUGMENTATIONS — Réintégration du bénéfice brut					
Dépenses, Réserves ou Provisions non déductibles — Prélèvement et dépenses personnelles					
Dépenses, Réserves ou Provisions non déductibles — Commissions					
Dépenses, Réserves ou Provisions non déductibles — Intérêts et frais divers					
Dépenses, Réserves ou Provisions non déductibles — Intérêts des comptes courants					
Dépenses, Réserves ou Provisions non déductibles — Réserves					
Amortissements exigibles — Fonds de commerce					
Amortissements exigibles — Brevets, concessions					
Amortissements exigibles — Terrains					
Amortissements exigibles — Bâtiments					
Amortissements exigibles — Matériel					
TOTAL DES AUGMENTATIONS					
DIMINUTIONS					
TOTAL DES DIMINUTIONS					
DIFFERENCE ENTRE LES AUGMENTATIONS ET LES DIMINUTIONS — en plus					
DIFFERENCE ENTRE LES AUGMENTATIONS ET LES DIMINUTIONS — en moins					
BENEFICE NET REEL					
POURCENTAGE NET = (bénéfices net x 100) / C.A. Total reconstitué					
Application de l'article 18 du code des Impôts Directs et Taxes assimilées — Report déficitaire	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	
	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	
	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	
	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	
	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	
TOTAL à retrancher du bénéfice net ci-dessus					
BENEFICE IMPOSABLE					

الملحق رقم (04): التبليغ الاولي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

وزارة الماليـــة
المديرية العامة للضرائـب **التبليغ بالتقويمات تبعا للتحقيق المحاسبي**
مديرية الضرائب لولاية ميلـة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي 2

المرجع رقم: 2127/ ف ت ت ج /م/2015

مراسلة مرفقة بوصل تسليم

إلى السيد****************

ETPB

ولاية ميلة

يوم:

2015/08/27.

تبعا للاشعار بالتحقيق رقم **2015/415**، المعد بتاريخ 24 مارس **2015**.المتضمن لموضوع التحقيق المحاسبي **من 2015/04/19** الى 27/**2015/08**، والسنوات المعنية بالتحقيق تمتد من**2011/01/01** الى**2014/12/31** تشمل الضرائب والرسوم المبينة كالتالي: **الرسم على القيمة المضافة –الضريبة على الدخل الإجمالي– الضريبة على الدخل الاجمالي /أجور – الرسم على النشاط المهني – حقوق التسجيل والطابع.**

نعلمكم أن الادارة الجبائية قامت بتعديل العناصر المعتمدة كأساس لحساب الضرائب، الحقوق والرسوم التي ينجم عنها ضرائب تكميلية وذلك للأسباب الموضحة في التبليغ الحالي .

أن الادارة الجبائية تمنح لكم **أربعين يوما (40) يوما** بداية من تاريخ استلامكم لهذا الإشعاربالتبليغ لإيفائنا –بالقبول –أو تقديم ملاحظات –حول موضوع التعديل (**20 مكرر– 5 من قانون الاجراءات الجبائية**),

غياب الرد خلال هذه المدة يؤدي بالإدارة الجبائية الى اعتبار حالتكم **كقبول ضمني** من طرفكم.(**المادة : 20 –6 من قانون الاجراءات الجبائية .)**

- نلفت انتباهكم عن امكانية في ظل الشروط المحددة قانونا أن ينجر عن هذه التقويمات(التعديلات) عقوبات جبائية.
- يمكنكم طلب توضيحات بخصوص محتوى التبليغ تحت طلبكم وقبل انتهاء المدة المحددة للرد.
- يمكنكم في ردكم طلب التحكيم بالنسبة للاسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون من مدير الضرائب للولاية .
- يمكمنكم الاستعانة بمستشار من اختياركم لمناقشة الاقتراحات الحالية الواردة في التبليغ أو الرد عليها (المادة :20 –6 من قانون الاجراءات الجبائية).

هذه المراسلة تحتوي على (14) ورقةبما فيها الورقة الحالية.

تقبلوا فائق التقدير والاحترام.

رئيس الفرقة **اسم ورتبة المحقق**

الملحق رقم (05): إستدعاء إلى السيد

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série C n° 18

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي

المركز

ختم المكتب

استدعاء

السيد (ة): .....

ر. ت. إ: |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

شارع : ..... رقم : .....

في: 2015/08/16

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

مديرية الضرائب - دار المالية

الطابق الرابع مكتب رقم 01 يوم 2015/08/20

مابين الساعة 08 والساعة 16 من أجل القضية التالية التي تخصكم

مناقشة النقائص المسجلة في محاسبتكم

لسنوات 2011، 2012، 2013، 2014

مرفقين بالوثائق التالية : ختم المؤسسة ومستشار كر القانوني

تقبلوا مني، سيدي فائق التقدير و الإحترام.

حرر بـ ميلة في 2015/08/16

الرجاء إحضار هذا الاستدعاء معكم

الملحق رقم (06): التبليغ النهائي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبيـة

وزارة المـــاليـــة **ميلـة في: 2015/10/08**

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة

المديرية الولائية للضرائب ميلة

الجبائية

إلى السيد:**********

مقاول الاشغال العمومية والبناء ETPB

فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي 1

الرقم:2530/ ف ت ت ج/م/ 2015

الموضوع:التبليغ النهائي بالتقويمات تبعا للتحقيق المحاسبي

المرجـــع: مراسلتنا رقم:2127 ف ت ت ج 2015 المؤرخة في:2015/08/27.

جوابكم المستلم في: 2015/09/30

سيدي:

تكملـة إلى مراسلتنا المذكورة في المرجع أعلاه والمتعلقة بالزيادات الضريبية المقترحـة وتبـعا لملاحظاتكم المقدمة، يشرفنا أن نطلعكم على سبيل الأخبار بالأوعية الضريبية التي تم اعتمادها بشكل نهائي فيما يتعلـق

بـ: الضريبة على الدخل الإجمالي.

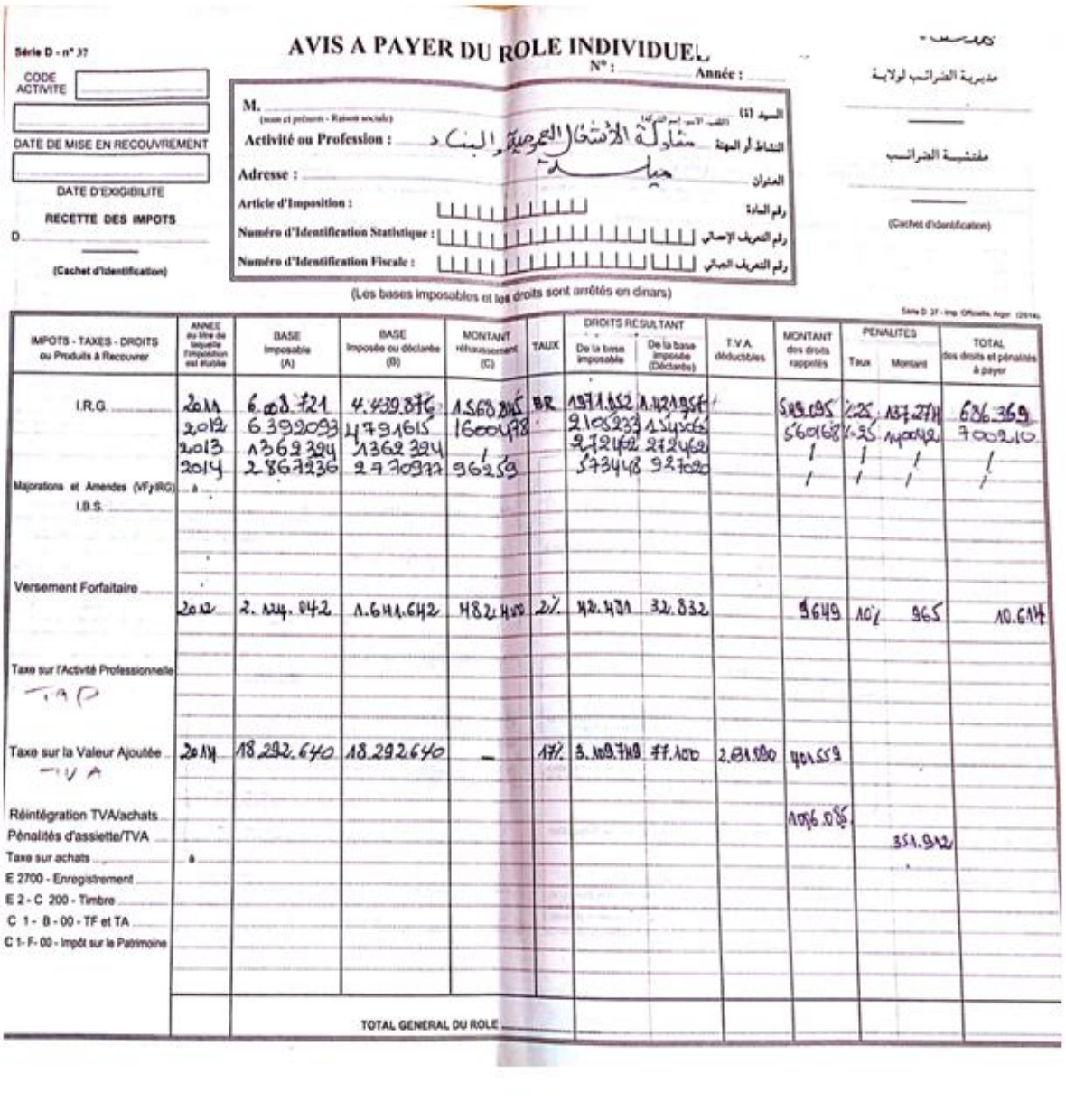
والخاصـة بالسنوات: **2011، 2012. 2013** و**2014** يمكنكم بـعد إصدار الأوراد الطعن في الأسس الضريبية والتقويمات المستخلصـة من عمليـة التحقيق المحاسبي والجبائي..

تقبلوا سيدي، فائق التقدير والإحترام.

هذه المراسلة تحتوي على (14) ورقة بما فيها هذه الورقـة.

ع / رئيس الفرقة المحققين

الملحق رقم (07): الورد الضريبي



Série D - n° 37

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : Année :

CODE ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECOUVREMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

D

(Cachet d'identification)

M. (nom et prénom - Raison sociale) السيد (ة) (اللقب، الاسم، اسم الشركة)

Activité ou Profession : مقاولة الأشغال العمومية والبناء النشاط أو المهنة

Adresse : ميلة العنوان

Article d'Imposition : رقم المادة

Numéro d'Identification Statistique : رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'Identification Fiscale : رقم التعريف الجبائي

مديرية الضرائب لولاية

مفتشية الضرائب

(Cachet d'identification)

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

Série D 37 - Imp. Officielle, Argel (2014)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE imposable (A)	BASE imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT De la base imposable	DROITS RESULTANT De la base imposée (Déclarée)	T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES Taux	PENALITES Montant	TOTAL des droits et pénalités à payer
I.R.G.	2011	6.008.721	4.439.876	1.568.845	BR	1971.852	1.421.957		549.095	%25	137.274	686.369
	2012	6392093	4791615	1600478		2105233	1545065		560168	%25	140042	700210
	2013	1362324	1362324	/		272462	272462		/	/	/	/
	2014	2867236	2770977	96259		573448	927020		/	/	/	/
Majorations et Amendes (VF/IRG) à												
I.B.S.												
Versement Forfaitaire	2012	2.124.042	1.641.642	482.400	2%	42.481	32.832		9649	10%	965	10.614
Taxe sur l'Activité Professionnelle TAP												
Taxe sur la Valeur Ajoutée TVA	2014	18.292.640	18.292.640	—	17%	3.109.749	77.100	2.631.090	401.559			
Réintégration TVA/achats									1096.085			
Pénalités d'assiette/TVA											351.912	
Taxe sur achats à												
E 2700 - Enregistrement												
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
C 1- F- 00 - Impôt sur le Patrimoine												
		TOTAL GENERAL DU ROLE										

الملحق رقم (08): محضر انتهاء أشغال التحقيق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبيـــــــــة

وزارة الماليـــــــــة

المديرية العامة للضرائـــب

المديرية الولائية للضرائب ميلـــة

فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي 2 – ميلة

محضر انتهاء أشغال التحقيـــق

المحاسبـــــــي والجبائـي بعين المكان

في الخامس والعشرون من شهر ديسمبر من سنة 2015 على الساعة الثانية مساء تم الانتهاء من أشغال التحقيق المحاسبي والجبائي لسنوات 2011-2012-2013-2014 والخاصة بمؤسسة السيد ********** مقاولة أشغال البناء والكائن مقرها بولاية ميلة .

عملية التحقيق تمت بمقر المؤسسة وذلك تبعا للاشعار بالتحقيق المحاسبي والجبائي رقم 2015/415 والمؤرخ في 2015/03/24 حيث تمت مناقشة النقائص المسجلة مع المكلف بالضريبة وبحضور مستشاره القانوني .

تم تسليم نسخة من هذا المحضر إلى السيد : بوالديان مراد لاستعمالها في حدود ما يسمح به القانون .

ميلة في 2015/08/27

إمضاء المحققين ع/ رئيس الفرقة -02-

إمضاء المعني

وفـــي نهاية هذا البحـــث نسأل المولى عز وجل أن نكون ممن

إجتهد فأصاب فلنا أجرين، وإلا ممن إجتهد فأخطأ فلنا أجر واحد،

وآخر دعوانا أن الحمد لله

رب العـــــــــالمين