



## الموضوع

### دور المحاسبة القضائية في مكافحة التهرب الضريبي

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية  
شعبة العلوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:  
عباسي صابر

إعداد الطالبان:  
بن علية رابح  
بولخراس توفيق

### لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	محنة نصر	أستاذ محاضر ب	رئيسا	جامعة بسكرة
2	عباسي صابر	أستاذ محاضر أ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	بو عكاز سميرة	أستاذ محاضر ب	ممتحنا	جامعة بسكرة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## دعاء

---

اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ تواضعنا

وإذا أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ اعتزازنا بأنفسنا

اللهم اختم بالسعادة أحلامنا، وحقق بالزيادة آمالنا

ربنا تقبل دعائنا



وذكرنا أن الاخفاق هو التجربة التي تسبق النجاح

# الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

{ قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون }

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك جل جلاك لك الحمد حق حمدك والصلاة والسلام على أشرف الخلق الصادق الأمين نبينا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى من أحمل إسمه بكل افتخار.. أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار **والدي العزيز**

إلى ملاكي في الحياة.. إلى بسمه الحياة وسر الوجود.. إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الأحبة **أمي الحبيبة**

إلى الشمعتين المتقدتين اللتين تثيران ظلمة حياتي.. إلى من بوجودهما أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها.. إلى من عرفت معهما معنى الحياة أختاي..

إلى العمود الذي أرتكز عليه للصمود.. إلى أخي أحمد.. أتمنى لك التوفيق في حياتك

إلى إخوتي حفظهم الله من كل سوء... فارس ، حسين ....

إلى كتاكيت البيت : أشرف ، رائد ، فرح ، سيف ، زياد ، فاطمة ، بدر الدين ، زياد ، حمودي

إلى الأخوة الذين لم تلدهم أمي.. إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء.. إلى ينابيع الصدق.. إلى من معهم سعدت.. وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والمرة سرت

إلى الأستاذ المحترم الذي لم يدخر جهدا لمساعدتي..والذي لن تكفي حروف هذه المذكرة لإيفائه حق

صبره علي.. **الدكتور عباسي صابر**

إلى كل من ساعدني حتى بكلمة طيبة او ابتسامة عطرة

رابح بن علية

# الإهداء

إلى اللذين قضى الله سبحانه وتعالى أن يكون الإحسان بهما درجة أولى بعد عبادته، والذي العزيزين فلو مكثت العمر كله أجمع كلمات العالم لأشكرهما فلن يكفيني عمري ولا كلماتي أطال الله في عمرهما وإليكما برا ووفاء وإحسانا.

إلى كل أفراد عائلتي المحترمين: إخوتي وأخواتي وكل العائلة و الأقارب  
كل زملاء وأصدقاء الجامعة.

و كل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو بعيد حتى ولو بدعاء.

توفيق

## ملخص

تعالج المذكرة موضوع دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري و التحديات التي يواجهها هذا النظام، لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و ما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام و امتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص. حاولنا تجسيد دور التحقيق الجبائي في كونه أسلوب وقائي و عقابي لمكافحة هذه الظاهرة التي تتزايد حدتها، لذا فالتحقيق الجبائي يساهم في مكافحته لكشف الأخطاء والتجاوزات التي تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة و هذا سواء بقصد أو بدون قصد ويهدف حماية الاقتصاد الوطني من جهة و استرجاع حقوق المال العام من جهة أخرى.

إلا أن التحقيق الجبائي لوحده غير كافي للقضاء على الظاهرة و لذلك يجب على الدولة اتخاذ التدابير و الإجراءات التنظيمية و التشريعية بتدعيم آلية التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي. الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، تحقيق جبائي.

### **Abstract :**

The memo addresses the role of the pretrial investigation in combating tax evasion based on the reality of the Algerian tax system and the challenges it faces, to combat the phenomenon of tax evasion and the dangers it poses to the national economy in general and the privileges of the public treasury in particular.

We tried to reflect the role of the Jabdi investigation in being a preventive and punitive way to combat this phenomenon, which is becoming increasingly severe. The investigation is therefore a contribution to combat the detection of mistakes and abuses by tax officials, whether intentionally or not, to protect the national economy on the one hand, and to the restoration of public money rights on the other.

However, the only investigation of the tax system alone is not sufficient to eliminate the phenomenon, and the State must take measures and regulatory and legislative measures to strengthen the mechanism of the tax investigation in combating tax evasion.

**Keywords:** Tax evasion, Tax investigation

الفصل من

# فهرس المحتويات

	الواجهة
	البسمة
	الإهداء
	المخلص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول و الأشكال
أ - ج	مقدمة عامة
1	تمهيد الفصل الأول
19-1	الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق الجبائي
5-2	المبحث الأول: ماهية التحقيق الجبائي
2	المطلب الأول: تعريف التحقيق الجبائي
3	المطلب الثاني: أهداف التحقيق الجبائي
5-3	المطلب الثالث: أشكال التحقيق الجبائي
18-7	المبحث الثاني: الإطار القانوني للتحقيق الجبائي
8-7	المطلب الأول: صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية
9	المطلب الثاني: حقوق المكلف الخاضع للتحقيق
18-10	المطلب الثالث: إجراءات مهمة التحقيق
10	الفرع الأول: الأعمال الأولية لعملية التحقيق
12	الفرع الثاني: الأعمال الميدانية للتحقيق المحاسبي
18-13	الفرع الثالث: إجراءات ما بعد التقويم
19	خلاصة الفصل
20	تمهيد الفصل الثاني
40 - 20	الفصل الثاني: ماهية التهرب الضريبي
24-21	المبحث الأول: تعريف وأنواع وأشكال التهرب الضريبي
21	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي
22	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي
22	الفرع الأول: التهرب الضريبي وفقا لحجمه

22	الفرع الثاني: التهرب الضريبي وفقا لمكان وقوعه
23	المطلب الثالث: أشكال التهرب الضريبي
23	الفرع الأول: الإمتناع
23	الفرع الثاني: الإحلال
24	الفرع الثالث: الإستفادة من ثغرات القانون
34-24	المبحث الثاني: أسباب وآثار وطرق التهرب الضريبي
26-24	المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
24	الفرع الأول: ضعف الوعي الضريبي
25	الفرع الثاني:تزايد العبء الضريبي
25	الفرع الثالث:ضعف الولاء للدولة وانعدام الثقة بسياساتها المالية
26	الفرع الرابع: وجود ثغرات في التشريع الضريبي
26	الفرع الخامس: ضعف اجهزة الرقابة والتدقيق
28-26	المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي
27	الفرع الأول: الآثار المالية
27	الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية
27	الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية
28	الفرع الرابع: الآثار على فعالية النظام الضريبي
34-28	المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي
30-28	الفرع الأول: وسائل مكافحة التهرب الضريبي داخليا
34-30	الفرع الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي الخارجي أو الدولي
39-35	المبحث الثالث: التحقيق الجبائي والتهرب الضريبي
35	المطلب الأول: دور التحقيق الجبائي في الحد التهرب الضريبي
35	المطلب الثاني: مكافحة التهرب الضريبي باستخدام التحقيق الجبائي
36	المطلب الثالث: الآليات الإجرائية لقمع جريمة التهرب الضريبي
36	الفرع الأول: معاينة الجريمة وا إثباتها
39-38	الفرع الثاني: أحكام المعاينة لإثبات جريمة التهرب الضريبي
40	خلاصة الفصل
79-40	الفصل الثالث: إجراءات التحقيق المحاسبي والجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة
44-40	المبحث الأول: تقديم مديريةية الضرائب لولاية بسكرة

40	المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة
43-40	المطلب الثاني: المديرية الفرعية التي تتضمنها مديرية الضرائب
44	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بولاية بسكرة
79-45	المبحث الثاني: لدراسة الميدانية بالمديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة
47-45	المطلب الأول: أعمال التحقيق
63-48	المطلب الثاني: التبليغ الأولي لنتائج التحقيق
79-64	المطلب الثالث: تبليغ النهائي وإقفال التحقيق
83-81	الخاتمة العامة
	قائمة المراجع
	الملاحق

# فائمة الجداول والأشكال

## قائمة الجداول

الصفحة	إسم الجدول	رقم الجدول
49	التصريح بالفاتورة رقم 10	1-3
49	التصريح بالفاتورة رقم 10	1-3
49	التصريح بالفاتورة رقم 05 - 11	2-3
50	الفرق المبيعات غير المصرح	3-3
52	رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط المحجرة	4-3
53	الزيادات في رقم الأعمال لسنتي (2016 - 2017)	5-3
53	رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط كراء الآلات والمعدات	6-3
54	تحديد الربح	7-3
56	تحديد أسس الرسم على النشاط المهني سنة 2014 و 2015	8-3
57	تحديد أسس الرسم على النشاط المهني سنة 2016 و 2017	9-3
58	تحديد قواعد وأسس الرسم على القيمة المضافة	10-3
59	رقم الأعمال المفوتر المعفى المصرح لسنتي 2015	11-3
60	تحديد أسس الضريبة على الأرباح الشركات	12-3
60	تحديد حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني	13-3
61	أسس الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة	14-3
61	تحديد حقوق و غرامات الرسم على القيمة المضافة	15-3
61	تحديد الضريبة على أرباح الشركات	16-3
62	تحديد حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني	17-3
62	تحديد حقوق و غرامات الرسم على القيمة المضافة	18-3
63	تحديد الضريبة على أرباح الشركات	19-3
66	رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط المحجرة	20-3
67	الزيادات في رقم الأعمال لسنتي (2016 - 2017)	21-3
68	رقم الأعمال الإجمالي لكل سنة	22-3

68	تحديد الريح	23-3
71	تحديد أسس الرسم على النشاط المهني لسنة 2014 و 2015	24-3
72	تحديد أسس الرسم على النشاط المهني لسنة 2016 و 2017	25-3
73	جدول تحديد قواعد وأسس الرسم على القيمة المضافة	26-3
74	رقم الأعمال المعفى	27-3
74	جدول تحديد أسس الضريبة على الأرباح الشركات	28-3
75	تحديد أسس الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة	29-3
75	تحديد حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني	30-3
76	تحديد حقوق و غرامات الرسم على القيمة المضافة	31-3
76	جدول تحديد الضريبة على أرباح الشركات	32-3
77	حقوق الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة	33-3
77	الجدول العام للحقوق والغرامات	34-3
78	الجدول العام للحقوق والغرامات	35-3

## قائمة الأشكال

الصفحة	إسم الشكل	رقم الشكل
6	أشكال التحقيق الجبائي	1-1
19	إجراءات مهمة التحقيق	2-1
44	الهيكل التنظيمي لمديرية الولائية للضرائب بسكرة	1-2

مفتمہ

كانت ولا تزال الجباية تمثل عنصرا أساسيا في حياة الشركات مما يتطلب التعامل معها بشكل دائم، حيث نلاحظ أن هناك عدة تطورات شهدتها النظام الجبائي الجزائري منذ سنة 1992 وتلك المحتواة في الإصلاح الجبائي، بالإضافة إلى متطلبات التنمية الاقتصادية خاصة في إطار الانفتاح الاقتصادي وما يتطلبه من تعديلات وتكييف في النظام الجبائي، مما جعل الشركات تكون أكثر حرصا في متابعة ورصد عنصر الضريبية بهدف تخفيض مستوى الخطر الجبائي الذي يؤثر بشكل مستمر على وضعيتها المالية والذي يمكن أن يهدد استواريتها.

بالمقابل نجد أنه عند قيام هذه الشركات بإعداد التصاريح الجبائية تحاول استعمال شتى الطرق والوسائل لتقليل العبء الضريبي، مما قد يؤدي بها أحيانا إلى التهرب من دفع الضرائب المستحقة عليها جزئيا أو كليا، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي. هنا تظهر أهمية التحقيق الجبائي الذي هو عبارة عن عملية تفتيش وتحري الوضعية الجبائية لشخص أو مؤسسة بهدف التأكد من امتثالهم للإلتزامات المفروضة عليهم.

تعتبر الضريبة من أهم أدوات السياسة المالية، حيث تشكل مصدر أساس ي لتمويل خزينة الدولة خاصة في الدول المتقدمة، كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح الاقتصادي إلى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل الانفتاح والعولمة المالية ووجود التكتلات الاقتصادية، وضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية، غير المتجاهلة بذلك ظاهرة التهرب الضريبي.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

**ما هو دور التحقيق الجبائي في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي؟**

ولإجابة على الإشكالية المطروحة تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم التحقيق الجبائي؟ و ما هي أهدافه؟
- ما هي الوسائل المعتمدة عند القيام بالتحقيق الجبائي؟
- هل يساهم نظام التحقيق الجبائي في الكشف عن عمليات عدم دفع الضريبة؟

### الفرضيات:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:

- يساهم التطور الاقتصادي في زيادة الاهتمام بالتحقيق الجبائي.
- عمل التحقيق الجبائي ليس فعال بالقدر الكافي لكبح نقشي التهرب الضريبي.
- بالرغم من فعالية التدقيق الجبائي فإن التهرب الضريبي لا يزال قائما.

### دوافع اختيار الموضوع:

- 1- الرغبة الشخصية .
- 2- التنامي المتزايد لظاهرة التهرب الضريبي وآثاره السلبية على المستوى المالي والاقتصادي.
- 3- الدور الفعال الذي يلعبه التحقيق الجبائي للتقليل من هذه الظاهرة.
- 4- التساؤل عن أصل هذه الظاهرة.

### أهمية الموضوع:

تكمن أهمية هذه الدراسة في:

- 1- معرفة الدور الذي يلعبه التحقيق الجبائي باعتباره من الآليات الهامة التي تسعى لعلاج هذه الظاهرة.
- 2- حصر أهم الأسباب التي تحكم ظاهرة التهرب الضريبي.

### أهداف البحث:

يمكن تلخيص أهداف البحث في النقاط التالية:

- 1- التعرف على التحقيق الجبائي ومكوناته ووسائله.
- 2- محاولة معرفة مختلف طرق التهرب الضريبي وكيفية قياسه.
- 3- إبراز مدى فاعلية التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.

## المنهج المتبع:

للإجابة على هذه الإشكالية المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي الذي يفيد التعرف على الحقائق وتجميع المعلومات النظرية التي تخص البحث هذا في الجانب النظري، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة حالة لعرض مدى فعالية التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.

## الدراسات السابقة

• فضيلي عبد الرزاق، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري -جامعة محمد خيضر بسكرة 2013-2014.

وهدفت الدراسة إلى محاولة المشرع الجزائري والقضاء الإداري لحماية حقوق المكلفين بالضريبة، طيلة مرحلة النزاع الضريبي، سواء كانت المنازعة الجبائية في مرحلتها الإدارية إلى شقها القضائي، حيث أتاح المشرع للمكلف بالضريبة في حالة رفضه للضريبة المفروضة عليه بالاحتجاج برفع الظلم أمام إدارة الضرائب إجباريا، كما يحق له اللجوء أمام لجان الطعن الإدارية بصفة إجبارية، أما المرحلة القضائية يحق للمكلفين بالضريبة الطعن ضد قرار إدارة الضرائب عن طريق رفع دعوى أمام الجهة القضائية المختصة.

• رحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013-2014، قام الباحث بمعالجة إشكالية واقع ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في دول المغرب العربي وما هي السياسات الناجعة والكفيلة بمكافحتها. وتتخلص أهم النتائج التي توصل إليها الباحث في الآتي:

- في الجزائر والمغرب هناك ممارسة واسعة للغش والتهرب في مجال الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، بينما في تونس هناك شبه استقرار للغش والتهرب بخصوص الضرائب المباشرة وعدم انتشار التهرب في مجال الرسوم على رقم الأعمال.

- مستوى الوعي الضريبي في تونس جيد، في حين أنه متدني في الجزائر والمغرب

• دراسة بوشري عبد الغني المعنونة ب فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر  
2009-1999

قدمت الدراسة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم - الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان.

انطلقت الدراسة من إشكالية ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، وما

هي آثارها في مكافحة التهرب الضريبي؟، وذلك بهدف دراسة اثر فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة

ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تعتبر ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية وتقف حائلا دون

تحقيق أهداف السياسة الضريبية والنظام الضريبي، ومحاولة تشخيص هذه الظاهرة إبراز انعكاساتها على

الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى تقييم دور طرق واليات الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة.

• بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة إستراتيجية المكافحة حالة الجزائر -  
خلال الفترة (2001-2011)

رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير،  
جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر 2014-2015 عالج فيها إشكالية استراتيجية الرفع من مستوى  
الأداء في مكافحة التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية والمالية.

ومن خلال دراسته توصل إلى جملة من النتائج نذكر منها:

- تميز النظام الضريبي خلال الفترة 2001-2011 بعدم الاستقرار في نصوص قوانين الضرائب  
والرسوم، بسبب كثرة التغيرات المستمرة لمواده بين التأسيس والإلغاء والتعديل وهو ما عقد من فهمه سواء  
من طرف أعوان الضرائب أو المكلفين بالضريبة.

- رغم وجود هياكل إدارية وآليات وتدابير تشريعية وقانونية في مجال الرقابة موجهة لمكافحة التهرب  
الضريبي، إلا أنها لا تزال قاصرة للحد من التهرب الضريبي، لأنها تتميز بعدم الفعالية حيث يبقى جزء  
معتبر من المكلفين المتهربين لا يمكن الكشف عنه.

هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة وتحقيق الأهداف الموجودة من البحث تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول:

1- الجانب النظري يحتوي على فصلين؛ الفصل الأول بعنوان الإطار النظري للتحقيق الجبائي، والفصل الثاني تحت عنوان التهرب الضريبي.

• بخصوص الفصل الأول المعنون بالإطار النظري للتحقيق الجبائي قسمناه إلى مبحثين؛ كل مبحث قسم إلى ثلاث مطالب .

• لننتقل إلى الفصل الثاني الذي سنعالج فيه التهرب الضريبي والعلاقة بينه وبين التحقيق الجبائي حيث قسمناه إلى مبحثين وكل مبحث يحتوي على ثلاث مطالب.

2- الجانب التطبيقي يحتوي على فصل واحد جاء تحت عنوان إجراءات التحقيق المحاسبي والجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة وسنتناول فيه تقديم عام لمديرية الضرائب بسكرة بالإضافة إلى دراسة ميدانية بهذه المديرية.

وفي الأخير نختم البحث بخاتمة عامة لكافة الاستنتاجات التي توصلنا إليها، وبعض الاقتراحات وإضافة إلى ذلك الآفاق التي يتيحها البحث بدراسات مستقبلية بالموضوع وتطوراتها وما يمكن إثراءه.

الفصل الأول:  
الإطار النظري للتحقيق الجبائي

### تمهيد:

يخلف التهرب الضريبي آثاراً سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي، بحيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، ويترتب عن ذلك اختلال التوازن المالي للدولة، واللجوء إلى الوسائل الأخرى للتمويل، كما يؤدي إلى اختلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت في الطبقات الاجتماعية، حيث تسعى الدولة جاهدة لمكافحته بمختلف الطرق و الأساليب، ولبلوغ ذلك كان من الضروري على الدولة إتباع تحقيق جبائي فعال من خلال نظامه الضريبي المطبق بمختلف أدواته والذي يمكنه من التأكد من تطابق ما تم التصريح به، مع ما تم التوصل إليه من نتائج وفقاً للسياسة الضريبية والتشريع الضريبي، وهو ما سيتم معالجته في هذا

الفصل ضمن مبحثين:

المبحث الأول: ماهية التحقيق الجبائي

المبحث الثاني: إجراءات مهمة التحقيق الجبائي

### المبحث الأول: ماهية التحقيق الجبائي

بما أن النظام الجبائي في الجزائر هو نظام تصريحي أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا يصرح و يدفع مستحقاته الجبائية لدى قابض الضرائب ولا يسأل لماذا؟ أو كيف؟ فكان من المنطقي أن تكون هناك رقابة لتلك التصريحات، وسنعرض في هذا المطلب أهم النقاط المتعلقة بالتحقيق الجبائي.

### المطلب الأول: تعريف التحقيق الجبائي

- هو " مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين و تقوم بتسهيل و تحسين و أخذ القرارات للتعرف على الأخطاء" من خلال:

- تحسين الأخطاء و السهو.

- اكتشاف التلاعبات و الاختلاسات و معالجتها و كذلك وضع المعايير و تقييم الأداء.

(منصور، 2011، صفحة 11)

- هو السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة من أجل إكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين بالضريبة، وتكمن الأسباب الرئيسية في إجراء التحقيق الجبائي فيما يلي: (مصطفى و زين، صفحة 11)

• متابعة التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة

• مكافحة الغش و التهرب الضريبي

• الفصل في النزاعات الضريبية

- مجموعة من العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة و قانونية التصريحات المودعة للإدارة الجبائية وبالتالي التحقيق الجبائي ما هو الا مجموعة الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع التي تهدف الى التأكد من مصداقية و قانونية تصريحات المكلفين بالضريبة (الرزاق، 2012، صفحة 18)

\_ من التعريفات السابقة يتضح لنا خصائص للتحقيق الجبائي تتمثل في:

✓ سلطه تمنح للإدارة الجبائية.

✓ مجموعة من الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع.

- ✓ وسيلة للتأكد من مصداقية تصريحات المكلفين بالضريبة.
- ✓ وسيلة لإكتشاف تلاعبات المكلفين بالضريبة و معالجتها.
- ✓ وسيلة لمكافحة الغش و التهرب الضريبي.

**المطلب الثاني: أهداف التحقيق الجبائي:** يمكن تقسيمها إلى نوعين: (الرزاق، 2012، صفحة 22)

1- أهداف عامة: يمكن تقسيمها إلى ثلاث نقاط و هي:

- ❖ قمع التملص الجبائي.
- ❖ قمع التهرب الضريبي.
- ❖ حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة.

2- أهداف الخاصة: و تتمثل في :

- ❖ التأكد من إيداع التصريحات الجبائية لتحقيق هذا الهدف تستعمل وسائل مختلفة.
- ❖ التحقق من دقة و صحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين و ذلك بتطبيق نوعين من الرقابة.
- ❖ ضمان متابعة المكاسب الجبائية.

**المطلب الثالث: أشكال التحقيق الجبائي :** ينقسم نشاط الإدارة الجبائية الى قسمين:

1- **التحقيق الداخلي (الشامل):** و يقصد به التحقيق الذي يتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب (على مستوى المفتشيات) بناء على الوثائق التي هي في حوزتهم ، و مفتشية الضرائب هب المصلحة المكلفة بالقيام بهذا الموضوع من التحقيق و يمكن لهذه الرقابة أن تتخذ بطريقة شكلية أو معمقة" الرقابة على الوثائق". (مصطفى و زين، صفحة 12)

أ- **الرقابة الشكلية:** يطبق هذا النوع من الرقابة سنويا، و يقتصر على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة و المكتشفة عند الإطلاع على التصريحات و تهتم بالتحقيق من هوية المكلف بالضريبة و عنوانه و كذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، إذ يشكل عمل تحضير للرقابة على الوثائق. (الرزاق، 2012، صفحة 19)

يهدف هذا النوع من التحقيق الى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات و تسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للقيام بالتحقيق المعمق فيما بعد.

**ب- الرقابة على الوثائق (الرقابة المعقمة):** بخلاف الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق انتقائية و غير منتظمة و هذا الانتقاء لا يكون على التصريحات الشخصية و إنما يكون على مجمل التصريحات المهنية و ذلك من أجل، و ذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام و المبالغ المصرح بها ، و تتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبه و تلاؤمها مع المداخل المصرح بها و الوثائق و المعلومات التي في حوزة المصلحة ، و التي يتم استكمالها في حال النقصان بطلبات استيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين. و يتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات أهمها: (بوعلام، 2009، صفحة 7)

- أهمية الأرباح و المداخل المصرح بها مقارنة مع رقم الأعمال المحقق
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل أو المسير أو الشركاء
- العجز المتكرر
- التغيير الدائم لمكان نشاط التجاري
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية

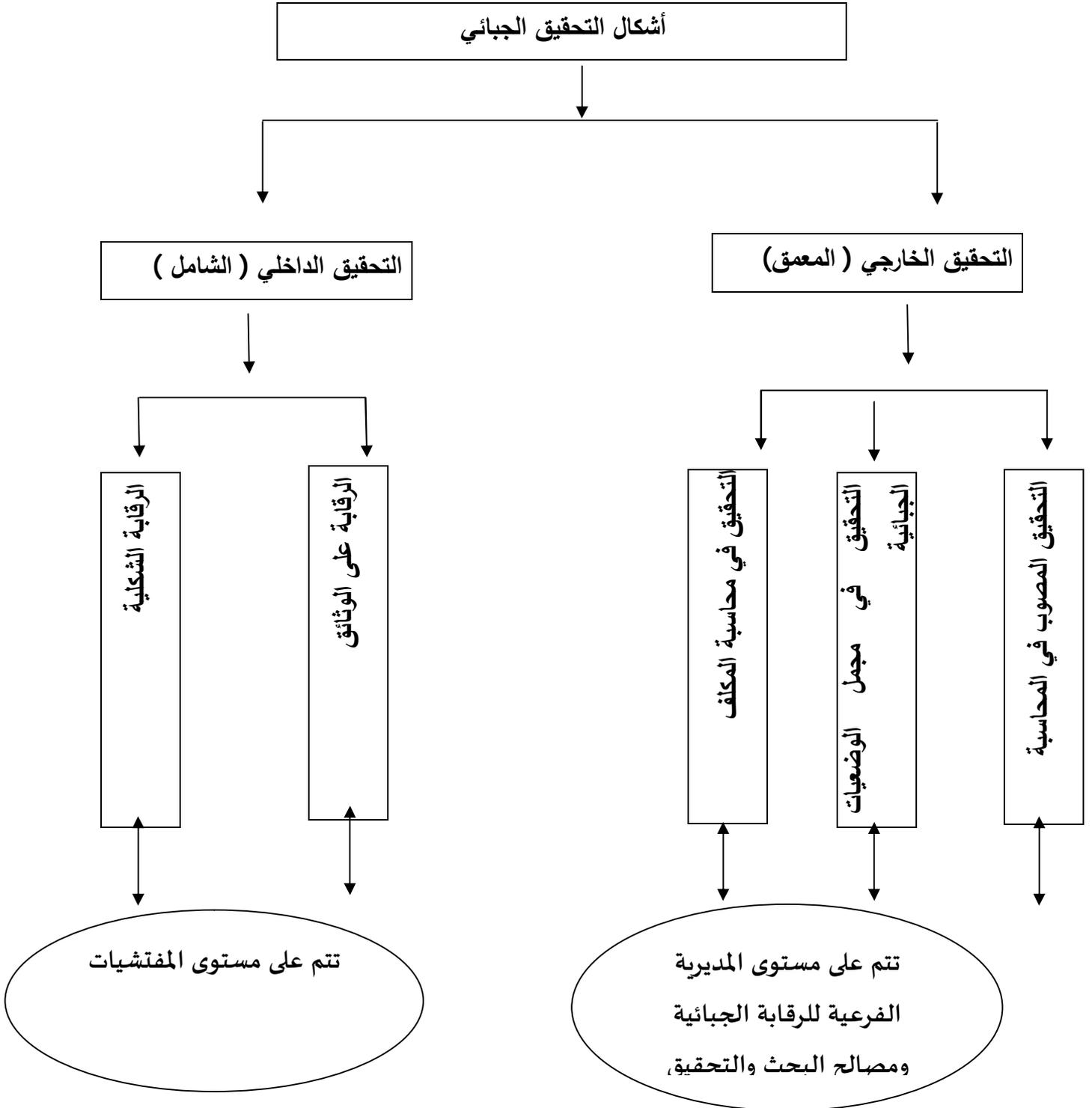
**2- التحقيق الخارجي:** و يقصد به التحقيق الذي يتطلب إجراء معاينات خارج المكتب وفق برمجة سنوية و يتم و يتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و مصالح البحث و التحقيق تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازم و هذا لأربعة (4) سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي

**أ- التحقيق في محاسبة المكلف:** نصت المادة 20-1- من قانون الإجراءات الجبائية ، على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في عين المكان للمحاسبة و الوثائق المحاسبية الأخرى للمؤسسة أو للشركة و مواجهتها بالتصريحات المكتتبه و كشوفات الربط الخارجية و بطاقات المعلومات إن وجدت ، و كذا المعاينات المادية التي يجريها المحقق ، و هذه الرقابة يمكن أن تكون عامة تركز على مجمل الضرائب و الرسوم أو خاصة بالتركيز على ضريبة أو رسم معين. (مصطفى و زين، صفحة 13)

ب- **التحقيق المعمق في مجمل الوضعيات الجبائية:** و نصت عليه المادة 21-1- من قانون الإجراءات الجبائية و هي مجمل عمليات البحث و التفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات المحتملة بين المداخل المصروح بها من قبل المكلف بالضريبة مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات و معلومات عنه، و تتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة.

ج- **التحقيق المصوب في المحاسبة:** يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، الفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية و يتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة. الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.. (قانون الإجراءات الجبائية، 2018)

شكل رقم 1-1 : أشكال التحقيق الجبائي



المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على التعريفات السابقة

### المبحث الثاني: الإطار القانوني للتحقيق الجبائي

حدد القانون الجبائي إطار تشريعي و تنظيمي للرقابة الجبائية و أعطى للإدارة الجبائية صلاحيات و سلطات كما فرض على المكلفين بعض الالتزامات و منحه ضمانات و حقوق من أجل حماية التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية

### المطلب الأول: صلاحيات و حقوق الإدارة الجبائية

خول القانون الجبائي صلاحيات للإدارة الجبائية نوجزها فيما يلي:

**1- حق الرقابة:** تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوى كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجور أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت و المؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها. (قانون الإجراءات الجبائية، 2018)

يراقب المفتش التصريحات و نطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة.

**2- حق الإطلاع:** يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية بالحصول على المعلومات و الوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها. (صالح، 2011، صفحة 64)

في إطار البحث عن المعلومات الجبائية كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق و الرقابة لدى الإدارة و الهيئات و المؤسسات العمومية و المؤسسات الخاصة، و التي تفرض عليها عقوبات في حالة رفض حق الإطلاع، و المعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن أن تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي و مراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف.

**3- حق إجراء التحقيق:** نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث و يقصد به إجراء التحقيق من طرف الأعوان الإدارية الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة و لدى كل شخص يقوم بهذه العمليات و المكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق و المستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال و أسس فرض

الضريبة و هذا الحق يمكن أن يمارس لبلتءً من الساعة 8 صباحا إلى الساعة 20 مساءً في المحلات ذات الاستعمال المهني، و يتم على أثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة و يسجل فيه جرد الوثائق التي يسلمها المكلف بالضريبة

**4-حق إجراء معاينة:** عند وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترفض ضمن الشروط المبينة في المادة 35، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش وو مؤهلين قانونا القيان بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول على كل المستندات و الدعائم التي من شأنها أن تيرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة (قانون الإجراءات الجبائية، 2018)

يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع سنوات ، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية ، و هذا لما يأتي : (قانون الإجراءات الجبائية، 2018)

- تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها
- القيام بأعمال الرقابة
- قمع المخالفات و القوانين المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي

و حق التقادم يمكن أن يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبة . و انقضاء أجل التقادم لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات لكنها تمتد الى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم (مصطفى و زين، صفحة 19)

**المطلب الثاني : حقوق المكلف الخاضع للتحقيق:**

كما أعطى المشرع للإدارة الجبائية صلاحيات فقد أعطى للمكلف حقوق تحسن من سير التحقيق و تتمثل في :

1-الإعلام المسبق "الإشعار بالتحقيق": لا يمكن إجراء التحقيق دون إرساء أو تسلم إشعار التحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها عشرة(10) أيام، (طبقا للمادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية).

2-حق الرد: يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين(40) يوما ليرسل بملاحظاته أو قبوله ، و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني قبل انقضاء أجل الرد و يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المقيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ، إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة، إذا تبين له أن سماعه مجدي، أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية . (الرزاق، 2012، صفحة 50)

3-الاستعانة بمستشار: تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستعانة به أو الإنابة عنه "طبقا للمادة 40 - 4 من قانون الإجراءات الجبائية".

يمكن للمستشار الاستعانة به أو الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عمليات التحقيق، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجأة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

(2013، صفحة 16)

4- السر المهني: يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة301 من قانون العقوبات و يتعرض للعقوبات في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به. (قانون الإجراءات الجبائية، 2018)

5- عدم إعادة الرقابة: لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجرى رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب و الرسوم و نفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ما عدا في حالة الممارسات التدليسية، بالإضافة إلى ان الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات،

أو في حالة عدم الرد في أجل 30 يوماً و أيضاً في حالة غياب التعديلات، يرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب و الرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، و بصور استثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب و الرسوم . (مصطفى و زين، صفحة 20)

6- **محدودية فترة التحقيق بعين المكان:** لا يمكن تحت طائلة بطلان الجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من 3 أشهر (قانون الإجراءات الجبائية، 2018)

### المطلب الثالث: إجراءات مهمة التحقيق

حتى تتم عملية التحقيق المحاسبي على أحسن وجه وضع المشرع مجموعة من الإجراءات و نص على إتباعها

**أولاً: الأعمال الأولية لعملية التحقيق :** و تتمثل خطواتها في :

**(1) - إعداد برنامج التحقيق المحاسبي:** إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل مراقبة تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية سنة بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها، و يحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء و توجهات المصالح المركزية و من ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة.

وبعد فحص و تحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث و المراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالرقابة كم يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل ما في مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة للوضعية الشخصية خارج البرنامج للمكلف ، بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله إلى المصالح المعنية. (مصطفى و زين، الصفحات 47-48)

**(2) -تحديد معايير اختيار الملفات:** عملية اختيار الملفات لا تعتمد على معايير ثابتة، مع هذا، فقد نصت مديرية الضرائب على بعض المعايير التي تخدم سياسة إدارة الضرائب من أجل زيادة الحصيلة الضريبية و التقليل من الغش و التهرب الضريبي و تتمثل هذه المعايير فيما يلي: (الرزاق، 2012، صفحة 50)

- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين.
- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة.
- الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة و غير المطابقة للدخل المصرح.
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط و ما هي عليه في المنشآت المماثلة.
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في المنشآت المماثلة.
- عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة.
- يتم التحقيق بشكل أكبر في القطاعات الأكثر توسعا أين تظهر حالات شائعة من الغش و التهرب الضريبي.

- تغييرات جد مهمة في رقم الأعمال و في النتائج المصرح بها في مدة (04) سنوات الأخيرة.
- و كذا حسب الأولوية، إدراج الملفات التي تم إعدادها ولم يتم التحقيق فيها خلال السنة الماضية.
- تخضع مؤسسات المهن الحرة إلى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إذا كانت المعلومات متوفرة و تسمح بمعرفة القيمة الحقيقية لرقم الأعمال وتبقى هذه المعايير المذكورة على سبيل المثال وليس الحصر، فالقائمون باختيار الملفات لهم الحرية في اقتراح الملفات التي يرونها ضرورية لإخضاعها إلى التحقيق

### (3) - دراسة الملفات: بعد القيام بالانتقاء الأولي للملفات الخاضعة للتحقيق على مستوى المفتشية يتم

- إرسال الملف إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل انتقاء ثاني حيث تتم العملية على الشكل التالي:
- يعد إرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب للقيام بانتقاء ثاني للملفات بالاعتماد على معايير خاصة و بعد إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب تقوم هذه الأخيرة باختيار الملفات الواجب البحث فيها و ذلك للحصول على القائمة المؤقتة للمكلفين بالضريبة، ثم يتم تحويلها إلى مديرية البحث والمراجعات و بالضبط إلى المديرية الفرعية للبرمجة، التي تقوم بدراسة و تحليل الاقتراحات معتمدة في ذلك على معايير معينة خاصة رقم الأعمال.

كما يدخل في برنامج التحقيق الملفات التي تقترحها الفرق المختلفة، و كذا الملفات التي تقترحها المديرية العامة للضرائب الخاصة ببعض المكلفين خارج البرنامج إذا رأت ضرورة لذلك مع تقديم الوثائق التبريرية اللازمة.

إلى جانب ذلك، و قبل إرسال القائمة النهائية للمكلفين بالضريبة المقترحين للتحقيق إلى المديرية العامة، على رئيس مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية التأكد من إقامة المكلفين في العناوين المتوفرة عند المصالح الجبائية، وذلك لدى المفتشيات المعنية، علما أن القائمة المقترحة يجب أن ترسل إلى مديرية البحث و المراجعات قبل 20 نوفمبر. (الرزاق، 2012، صفحة 57)

### ثانيا: الأعمال الميدانية للتحقيق المحاسبي:

**(1)-إرسال إشعار بالتحقيق:** لا يمكن البدء في إجراء عملية التحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة و هي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة و موضحة للقواعد الأساسية لرقابة الجبائية و كذا حقوق وواجبات المكلفين، و يمنح له أجل أدنى للتحضير مدته عشرة(10) أيام ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار، هذا الأخير يجب أن يحتوي تحت طائلة بطلان الإجراءات على ما يلي. (2010، صفحة 41)

-اسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح

-تاريخ و ساعة بدء التدخل بعين المكان .

-إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره .

-مختلف الضرائب و الرسوم المحقق فيها .

-السنوات المعنية و نعني بها السنوات غير المتقادمة التي تذكر حتى و لو في حالة وجود عجز منقول و بالنسبة للدورة المتقادمة التي احتوت على عجز يمكن أن يحقق فيها كذلك (2010، صفحة 16)

و يجب أن يحتوي الإشعار بإجراء التحقيق على العنوان كاملا و ختم المصلحة التي تباشره و يجب أن يكون ممضيا من قبل المحقق و رئيس مجموعة التحقيق يذكر أسمائهم و ألقابهم و رتبهم (مصطفى و زين، صفحة 54)

**(2) - التدخل بعين المكان:** بعد انقضاء المدة القانونية (10) أيام من استلام المكلف للإشعار بالتحقيق ينتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم الميدانية إلا أنه يمكن لهم كذلك التدخل المفاجئ في حالة الشعور بأن المكلف يمكن أن يلجأ إلى طرق تدليسية وفي الحالة العادية يكون التدخل في مقر الشركة في اليوم و الساعة المبينة في الإشعار حيث سيشرع التحقيق في عين المكان بقاء المحقق مع

مسير المؤسسة مما يسمح بإيصاله مع المكلف حيث في هذا اللقاء يتبادل فيه الحديث فيما يتعلق بوضعية المؤسسة طريقة التسيير، موقعها في السوق، العراقيل التي تعترض المؤسسة، الأهداف التي ترمي إلى تحقيقها... الخ، ومن جهة أخرى هذه الزيارة الميدانية للمؤسسة تفيد المحقق في إنجاز مهمته بحيث يستطيع الحصول على معلومات جد واسعة بخصوص سير نشاط المؤسسة لتساهم بدرجة كبيرة في مرحلة التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية (بوطورة، 1998، صفحة 102)

### ثالثا: إجراءات ما بعد التقويم

**(1) - التبليغ الأولي بنتائج التحقيق:** يستوجب عل المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام "طبقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية" ينبغي على المحقق كذلك إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج المراقبة بواسطة رسالة حتى في حالة انعدام التقويم "طبقا للمادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية".

يكون الإشعار بإعادة التقويم (الإشعار الأولي) مفصلا بقدر كاف و معللا، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها و ذلك في أجل (40) يوما سارية من تاريخ استلام بإعادة التقويم "طبقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية".

يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها.

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب في ردة التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالواقع أو القانون، حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق أو المراجعات. (2013، الصفحات 17-18)

بالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون الإشعار بالتقويم مفصلا بما فيه الكفاية حتى يتسنى للمكلف بالضريبة فهم هذا الإشعار فإنه يجب أن يبين في الإشعار بالتقويم ما يلي:

- اسم و أعضاء ورتبة العون المرسل، عنوان مكاتب التحقيق، رقم الهاتف، أيام و أوقات الاستقبال.
- الضرائب و الرسوم، الحقوق، الإتاوة، و الوثائق التي يطلع عليها و الفترة معا للتبليغ.
- تواريخ بداية و نهاية العمليات بعين المكان، إذا يعد إظهارها ضروريا لأنه يثبت بصفة قطعية انطلاق المهلة القانونية للتحقيق.
- كما أنه أي تأخر في الرد عن التبليغ في الوقت المحدد يؤدي إلى إبقاء الأسس التي تم تبليغ بها على حالها.
- كتبليغ نتائج التحقيق له مغزى يتمثل في تحديد بداية مهلة (40) يوما للمكلف بالضريبة لأجل الإدلاء برأيه في القبول أو الملاحظات.

**(2) - إجابة المكلف بالضريبة:** عندما يتم التبليغ بنتائج التحقيق و عند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة و مبررة، وإذا أبرزت هذه المراسلة سببا رئيسيا جديدا بإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي، فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته، " طبقا لأحكام المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية ". (2013، صفحة 18)

كما يحق للمكلف بإبداء قبوله أو رفضه للقواعد و الأسس المعدلة، و قد يختلف موقف المحققين حسب وقت تلقى الإجابة في الآجال أو خارج الآجال و عدم استلامها إطلاقا لهذا فقد يكون الرد كمايلي:

**أ- الرد خلال الآجال:** إذا قام المكلف بالرد على العناصر التي أشعر بها في الآجال القانونية الممنوحة له، فإن الأعوان المحققين مجبرين على دراستها و فحصها مهما كانت التبريرات.

كما يجوز للمكلف طرح تساؤلاته، سواء تعلق الأمر بمسائل العمل أو مسائل القانون. فيما يخص مسائل العمل، يحق للمكلف أن يحتج أو يطعن بخصوص تسجيل الفواتير إذا تبين أنه وردت أخطاء مثلا في نسبة هامش الربح المطبق من طرف المحققين في حالة رفض المحاسبة، لذلك في حالة ثبوت أن الهامش المستعمل يختلف من دورة إلى أخرى بينما أخذ المحققون نسبة موحدة، في هذه الحالة يمكن للمحقق أن يطلب تطبيق معدل هامش متوسط مرن مكان معدل متوسط خلال إعادة تأسيس رقم الأعمال (مثلا: صناعات الإنتاج التي تختلف من نشاط إلى آخر.

أما فيما يخص المسائل القانونية، فإنه لا يوجد إشكال يذكر في هذا المجال.

ب- الرد خارج الآجال: يحق لأعوان التحقيق رفض الملاحظات التي تصل إلى المصلحة بعد انقضاء المهلة المحددة قانونيا، و الممثلة في أربعين (40) يوما.

كما أنه مطلوب من المحققين عدم الرفض القاطع للردود المتأخرة، إذ أنه عندما تكون الأدلة المقدمة من طرف المكلف مقبولة كليا أو جزئيا يمكن أخذها بعين الاعتبار عند تحديد القواعد و الأسس الضريبية، أما في حالة النزاع، فإنه الإجابة تكون لاحقا عن طريق المصالح المكلفة بالمنازعات.

ج - غياب الرد: غياب الرد من طرف المكلف لا يمكن اعتباره إلا قبولا تاما للأسس الخاضعة المبلغ بها، و بعد نهاية الأجل المحدد قانونا يلزم المحققون بإرسال الجداول الإضافية و التبليغ النهائي.

و للتوضيح، فإن غياب أي إجابة من طرف المكلف بالضريبة لا يعني إلغاء حقه في الطعن في التعديلات على مستوى المنازعات، إذ يمكنه أن يقدم أو يرسل ملاحظاته قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية الت (قانون الإجراءات الجبائية، 2018) ي تلي سنة إرسال الجداول.

كما يحتفظ بحق الطعن أمام الهيئات القضائية (الغرفة الإدارية على مستوى المجالس) (الرزاق، 2012، الصفحات 85-86)

### 3- التبليغ بالوضع النهائي للإدارة الجبائية و إقبال عملية التحقيق

تعتبر هذه المرحلة خاتمة التحقيق حيث يقوم المحقق باستلام أجوبة المكلفين بالضريبة من خلال دراسة إجاباتهم وملاحظاتهم وهنا يأتي دور الإدارة الجبائية أو أعوان التحقيق حيث يقوم بإصدار التبليغ النهائي والنهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيد ، يقوم المحققون بعد ذلك بإصدار الأوردة التي تبين حالة المكلف بالضريبة من حقوق وغرامات واقعة على عاتقه ، وفي الأخير يتم إعداد التقرير النهائي والذي يختم به التحقيق .

ويمكن تفصيل الخطوات كما يلي :

أ - دراسة إجابة المكلف : قبل معرفة القرار النهائي لمصلحة التحقيق ، ومن اجل تدوين قواعد صحيحة ، فإنه يجب على المحققين دراسة العناصر المحصاة في إجابة المكلفين و التحقيق و التدقيق فيها للتأكد من صحتها ، وذلك ليتم الأخذ بعين الاعتبار العناصر المدونة النهائية .

كما يستفيد المكلف من حق طلب التفاوض مع المحققين، وهذا لغرض التوضيح والإجابة على الأسئلة، والنقاط التي تبدو مبهمة في الملفات المحاسبية، كما يحق له طلب التدخل بعين المكان وإعادة النظر في الملفات التي تتطلب التحقيق.

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على توضيحات أو تبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن (30) يوما . (2017، صفحة 10)

**ب - تحرير التبليغ النهائي:** التبليغ النهائي يؤسس أو يحدد الوضعية النهائية للمصلحة بالنظر إلى التناقضات المستخرجة من طرف أعوان التحقيق في ختام عمليات المراقبة.

"يجب أن يعبر هذا التبليغ عن الحالة الفعلية للمكلف، كما يجب أن يكون مفصلا بشكل جيد، ويقوم المحققون في التبليغ بإعادة النظر في النقاط المتنازع فيها المرفوعة من طرف المكلف، و دراسة ملاحظاته و اعتراضاته"

إذا كان رد المكلف إيجابيا، أي قبول التعديلات و الأسس الضريبية الجديدة المرسله من قبل المحققين، تصبح التصريحات نهائية، و تضع هذه العملية (الإرسال النهائي) حد لأعمال التحقيق، وهو كما يعرف بإصدار الأوردة من طرف المحققين، إذ يقومون بحساب الحقوق و الغرامات التي تكون على عاتق المكلف، و تستعمل لهذا الغرض عدد من الوثائق.

**ج- إصدار الأوردة و تحرير التقرير النهائي**

**ج1- إصدار الأوردة (الجدول):**

بعد إقفال عمليات التحقيق، يستوجب على أعوان التحقيق إصدار بطاقة المتابعة، و التي يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق و الغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة، و التي ترسل مفتشيه الضرائب التابع لها المكلف، وتقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف و إجراءات التحصيل، وذلك بعد إرسال الإخطارات.

**ج2- إرسال الإخطارات:**

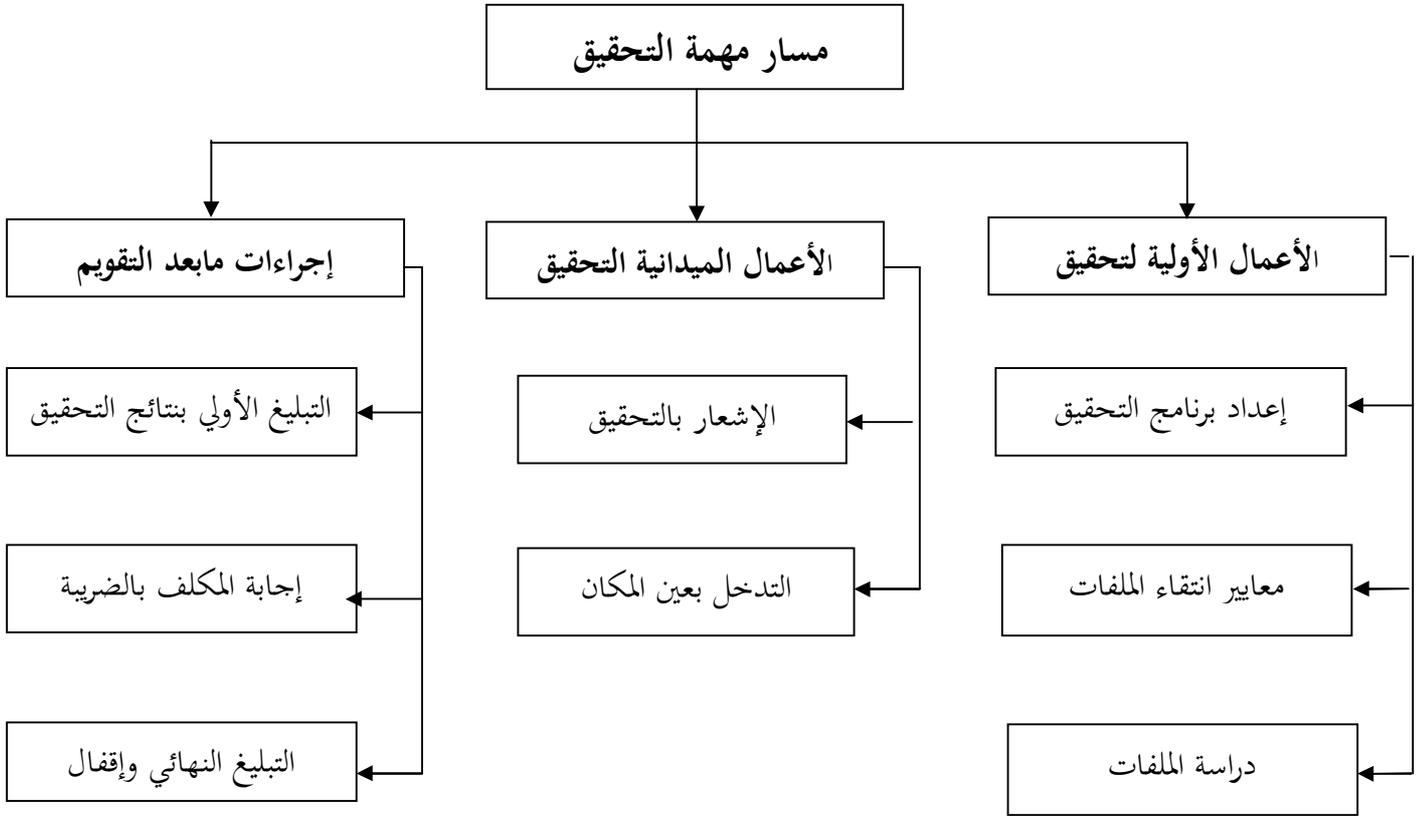
يعد إرسال الإخطارات من مهام مديرية الضرائب الجهوية التابع لها المكلف، و التي تحتوي على الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع من طرف المكلف، مع تحديد أجال الدفع و كيفية الدفع، و يتم إعداد ثلاث نسخ منها، واحدة يحتفظ بها في الملف الجبائي للمكلف، الثانية ترسل إلى هذا الأخير و الثالثة تحتفظ بها قبضة الضرائب التابع لها المكلف و ذلك لمتابعة إجراءات التحصيل. (الرزاق، 2012، صفحة 88)

#### 4 - كتابة التقرير النهائي :

يعتبر التقرير المتعلق بالتحقيق في محاسبة المكلف آخر استمارة يملؤها العون المحقق والذي يضم نموذج موحد مستعمل من قبل كل المصالح المعنية بالتحقيق ، ويودع نسخة من التقرير لدى الملف الجبائي للمكلف ، بينما ترسل نسخة أخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية الأبحاث والمراجعات من اجل التحليل والتلخيص ، ويتم الاحتفاظ بنسخة منها لدى رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات . (مصطفى و زين، صفحة 90)

- ينتهي عمل المحقق بكتابة التقرير النهائي الذي يجب أن يتضمن المعلومات والأرقام والمبالغ التي تسمح بالتأكد من الإجراءات المعمول بها في عملية التحقيق

الشكل رقم (1- 2) : إجراءات مهمة التحقيق



المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على التعريفات السابقة

### خلاصة الفصل :

يعتبر التحقيق الجبائي من أهم الإجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة، ومدى امتثالهم للقواعد والقوانين الجبائية، كما تسمح هذه العملية باكتشاف الأخطاء وتصحيحها بغية تحقيق الأهداف المنشودة والمنتظرة من تلك العملية سواء كانت هذه الأهداف قانونية، مالية، اقتصادية أو اجتماعية.

كما يعد التحقيق الجبائي من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، فهي أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و تقويمها.

# الفصل الثاني: ماهية التهرب الضريبي

### تمهيد:

يعتبر التهرب الضريبي احد ظواهر الحياة الاقتصادية المعاصرة، والتهرب معروف في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء ويشمل مختلف فئات المجتمع كالشركات والمؤسسات على اختلاف أحجامها.

كما انه يعد من الجرائم الاقتصادية لما يحدثه من نتائج ضارة على الاقتصاد الوطني، إذ يقود الى إنقاص حصيله الإيرادات العامة وبالتالي الى إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة التي تعتبر الوسيلة الأساسية لإشباع حاجات المجتمع الاقتصادية والاجتماعية وغيرها. وقمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث المبحث الأول سنتطرق فيه الى تعريف التهرب الضريبي وأنواعه وطرقه، بينما في المبحث الثاني سنتناول أسباب وآثار وطرق مكافحة التهرب الضريبي، في حين المبحث الثالث يمثل الربط بين المحاسبة القضائية والتهرب الضريبي.

### المبحث الأول: تعريف وأنواع وأشكال التهرب الضريبي

عرف التهرب من الضريبة منذ فرضها على عاتق المكلفين، شأنه في ذلك شأن الجريمة التي عرفت منذ وجود القانون.

ويعد التهرب الضريبي Tax evasion، من الظواهر الضريبية والمالية، التي تؤكد الدراسات والإحصاءات شيوعها في جميع دول العالم، ولكن بنسب تختلف من دولة إلى أخرى، ومن زمن إلى آخر.

### المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

درج فقهاء المالية العامة على تقسيم التهرب الضريبي الى شكلين وهما تهرب مشروع وتهرب غير مشروع ، وجعلوا المميز بينهما هو مخالفة أحكام التشريع الضريبي أو عدم مخالفتها، فإذا أقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية بسلك طريق الغش والاحتتيال يكون بذلك قد ارتكب جريمة مالية يعاقب عليها القانون ، ويكون هذا الفعل غشا ضريبيا .

وهنا نلاحظ أن هذا الشكل من التهرب يهدف الى تخفيف أساس الضريبة ولتحقيقه يجب توافر شرطين هما العنصر المادي والذي يتمثل في خفض أساس الإخضاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إحلال المكلف بواجباته الضريبية التي يحلها التشريع الضريبي ، والعنصر المعنوي الذي يقصد به ارتكاب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المتعمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة، لان القانون الضريبي يفترض حسن نية المكلفين دائما .

ومن هذا الشرح يمكننا تعريف التهرب الضريبي بأنه "تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجنائي التي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة من دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية ."

ويعرف أيضا بأنه "تخلص المكلف نهائيا من الضريبة المتوجبة عليه للدولة كليا أو جزئيا دون

نقلها للغير . " (عاكوم، 2019، صفحة 30،31،32)

ويعرف كذلك التهرب الضريبي بأنه " ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها الى شخص آخر ،ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة ."

وعليه فالتهرب الضريبي ما هو إلا قيام المكلف باستغلال الثغرات القانونية للتخلص من دفع الضريبة (عتير، 2012/2011، صفحة 102).

### المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

يتم تقسيم التهرب الضريبي حسب البعض الى تهرب كلي وتهرب جزئي وذلك بحسب حجم التهرب من الضريبة، وإلى تهرب داخلي وتهرب دولي وذلك بحسب حدود الإقليم الذي يتم فيه التهرب وعليه سنتناول في هذا المطلب أنواع التهرب الضريبي، حيث سنتعرف في الفرع الأول عن التهرب الضريبي الكلي والتهرب الضريبي الجزئي أما في الفرع الثاني فسنتعرف على التهرب الضريبي الداخلي والتهرب الضريبي الدولي.

### أولاً: التهرب الضريبي وفقاً لحجمه

يمكن تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لحجم الضريبة التي يتهرب الممول من أدائها الى نوعين تهرب كلي وتهرب جزئي.

فالتهرب يكون كلياً إذا استطاع الممول الإفلات من تسديد الضريبة المستحقة عليه كلياً وذلك باستعماله إحدى الطرق الاحتمالية المنصوص عليها في القانون كأن يخفف نشاطه كلياً عن علم مصلحة الضرائب أو يمتنع عن التسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات.

ويكون التهرب الضريبي جزئياً إذا استطاع الممول الإفلات من سداد جزء من الضريبة المستحقة عليه باستعمال إحدى الطرق الاحتمالية المنصوص عليها في القانون وذلك كان يقدم قرارات ضريبية مخالفة لحجم إيراداته وأرباحه الحقيقية وبأقل من الحقيقية. أو يضمن إقراره الضريبة المقدمة لمصلحة الضرائب على المبيعات كحجم مبيعات أقل من حجم مبيعاته الحقيقية.

### ثانياً: التهرب الضريبي وفقاً لمكان وقوعه

يمكن أيضاً تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لمكان وقوعه سواء على إقليم الدولة أو خارجها الى تهرب ضريبي داخلي وتهرب ضريبي خارجي أو دولي.

والتهرب الداخلي هو الذي يقع على إقليم الدولة وهو أكثر أنواع التهرب الضريبي انتشاراً في معظم دول العالم.

والتهرب الخارجي هو الذي يقع نتيجة استطاعة الممول تهريب أمواله الى خارج البلاد بطريق غير مشروع وذلك بإنشاء فروع أجنبية للمنشأة دون ذكرها في الإقرار الضريبي (مراد، صفحة 26)

### المطلب الثالث: أشكال التهرب الضريبي

بعد التعرض الى مفهوم التهرب الوظيفي وأنواعه نتطرق هنا لأشكال التهرب الضريبي وهي الحالات التي تمكن المكلف من التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون وهي كما يلي:

#### أولاً: الامتناع

وهو تبسط طريقة للتهرب من الضريبة وبصورة أوضح ، فان المكلف يمتنع عن القيام بالواقعة أو التهرب الذي تفرض على أساسه الضريبة ومثال ذلك امتناع الشخص عن استهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة وهذه الضريبة قد تكون مقصودة من طرف المشروع الذي يهدف الى دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة الى التقليل من استهلاك السلعة محل البحث مراعاة لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية مختلفة كالحد من استيرادها توفيراً للعملات الأجنبية أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها أو الحد من استهلاكها حفظاً للصحة العامة (جامح، 1975، صفحة 744)

وطريقة الامتناع هذه تؤدي بالمكلف الى تجنب دفع الضريبة الإنفاق كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة وأعطته وأعفت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته كما يكون عدم الدفع جزئياً كأن يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة . (عوادي و رحال، 2010/2009، صفحة 21)

#### ثانياً: الإحلال

يتمثل الإحلال في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة اقل ،ويتجسد ذلك في الاستثمار في القطاع الفلاحي ،ومن ناحية أخرى قد يستهدف المشرع هذه النتيجة تحقيقاً لأغراض معينة وفي هذا الإطار قد يشجع هذا الأخير الأفراد على التوجيه نحو الإنتاج الزراعي من اجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وحاق مناصب شغل للقضاء على البطالة وفي هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المتهمين بهذا الميدان من الضرائب وغالبا ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة تشجيعاً وتحفيزاً لهم وهذا الإعفاء أو التقليل من الضرائب قد يمس أحيانا الإنتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهمية على الصعيد الثقافي والحضاري . (جامح، 1975، الصفحات 744-745)

#### ثالثاً: الاستفادة من ثغرات القانون

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع الى الضريبة المقررة

على مثل هذه الأرباح ومثال على ذلك أن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم ، ولكن إصدار أسهم بها في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح أو توزع مجاناً على المساهمين كل بقدر نصيبه في الأرباح وتستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين الى انه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي .

يقضى بفرض هذه الضريبة على الأسهم المجانية التي توزع على المساهمين ،وما يستنتج من هذه الحالات هو توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع الضريبة وبالتالي عدم تحميله لنصيبه كاملاً في الأعياد العامة ،ونخلص الى القول بأن على المشرع الجبائي أن يضبط النصوص القانونية وصياغتها صياغة دقيقة وواضحة التحمل دون عوض وسيطة وبالتالي لا يترك ثغراتها للتأويل أو تفهم غلى غير ما قصده. (عوادي و رحال، 2010/2009، صفحة 84)

### المبحث الثاني : أسباب وآثار وطرق مكافحة التهرب الضريبي

سنعرض في هذا المبحث أسباب وآثار وطرق مكافحة التهرب الضريبي

#### المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي

تعود أسباب التهرب من الضريبة إلى عوامل عديدة ومختلفة تبعا لاختلاف الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والتشريعات الضريبية الخاصة بكل دولة كما تعود إلى مستوى الوعي الضريبي ومستوى كفاءة الأجهزة الضريبية وفعالية رقابتها واجراءاتها في كل دولة من الدول ، ومن بين تلك العوامل الأمور التالية :

#### أولاً: ضعف الوعي الضريبي

يشكل ضعف الوعي الضريبي لدى المواطنين سبباً من الأسباب المهمة للتهرب من أداء الضريبة فهناك العديد من الأفراد وخصوصاً في الدول النامية الذين لم يدركوا أهمية المشاركة في الأعباء الضريبية ، أو الدور الذي يمكن أن تلعبه هذه المشاركة في تدعيم أسس التضامن الاجتماعي بين المواطنين ، وفي تمكين الدولة من استخدام الحصيلة الضريبية للقيام بالمشاريع الاقتصادية والاجتماعية التي تعود بالدفع العام على المواطنين ، إما بالنسبة لضمان مستقبلهم أو بالنسبة لزيادة مستوى رفاهيتهم ولذلك نلاحظ أن نسبة التهرب من الضريبة في الدول المتخلفة والنامية هي أكبر من نسبة التهرب في الدول المتطورة والمتقدمة .

كما أن هناك بعض الدراسات التي تعتبر أن نمط تفكير بعض الشعوب يلعب دورا مهما في الإقدام على التهرب أو الإحجام عنه ، فيقال مثلا أن الأسلوب الأمريكي في التفكير إنما هو أسلوب جماعي يعتبر أن تهمة التهرب الضريبي من التهم المؤذية إلى درجة أنه لا يحبذ الحديث عنها ، بينما الأسلوب الفرنسي في التفكير هو أسلوب فردي ، بحيث يهتم بالتهرب من الضريبة دون الاهتمام بما يحدثه هذا التهرب من ضرر بالآخرين ، وتستخلص تلك الدراسات من ذلك أن التهرب الضريبي في فرنسا هو أوسع وأهم من التهرب الضريبي في أمريكا (محفوظ، 2005، صفحة 380،381).

### ثانيا : تزايد العبء الضريبي :

إن وصول العبء الضريبي إلى مرحلة تثقل كاهل المكلف من الأسباب الهامة التي تدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة فإن ازدياد المهمات الملقاة على عاتق الدولة في العصر الحاضر ، واتساع النشاطات التي تقوم بها سواء في الميادين الإقتصادية أو الإجتماعية أدى إلى زيادة النفقات التي تتحملها الدولة مما يزيد الضغط على خزانتها المالية ، وبالتالي تقوم الدولة بفرض العديد من الضرائب ورفع معدلات الضرائب الأخرى لتمويل الخزينة العامة ، وكل هذا ينعكس على المواطن بزيادة العبء الضريبي عليه مما يشجعه على محاولة التهرب من أدائها .

### ثالثا: ضعف الولاء للدولة وانعدام الثقة بسياساتها المالية

إن انعدام ثقة المواطن بالدولة وبسياسة الإنفاق العام التي تتبعها تجعله يعتقد بأن ما يدفعه للدولة أكثر مما يجنيه من خدماتها ، وبأن الأموال العامة التي تجنيها الدولة لا يتم استخدامها للصالح العام ، وإنما تسيء استخدامها بإنفاقها على رجالات الدولة ، وهذا الاعتقاد يجعل المكلف يتهرب من الضرائب ويتبع وسائل عديدة حتى يستطيع الإفلات من دفع الضريبة أما عند شعور المواطن بأن الأموال العامة تنفق في وجوه الصالح العام ، فإنه يشعر بالراحة والطمأنينة وتزداد ثقته بالدولة إذا وجد أن هذه الضرائب تعود بالنفع عليه وعلى مواطني الدولة جميعهم (عوادي و زين، 2011/2010، صفحة 176).

### رابعا : وجود ثغرات في التشريع الضريبي :

لقد أجمعت غالبية الدراسات و الأبحاث على الدور الذي يمكن أن تلعبه التشريعات الضريبية في إفساح أو سد المجال أمام المكلفين للتهرب من الضريبة ، فالتشريعات الضريبية غير المدروسة تترك في طياتها العديد من الثغرات والمسارب التي تسمح للمكلفين التسلل من خلالها للتهرب من تأدية ما يترتب عليهم من ضرائب ومن الأمثلة على ذلك تحويل المكلفين أرباحهم من نطاق ضريبة ذات معدلات مرتفعة إلى

نطاق ضريبية أخرى ذات معدلات متدنية ، من شأنه أن يمكنهم من التخلص من جزء العبء الضريبي المترتب عليهم وهذا ما يستدعي من الدولة أن تستدرك تلك الثغرات لتحول دون تمكين المكلفين الإفادة منها ، والتسبب في حرمان الخزينة من جزء من حقوقها المالية ،

### خامسا : ضعف أجهزة الرقابة والتدقيق :

إن ضعف مستوى أجهزة الرقابة والتدقيق والتحصيل الضريبي ، بالنسبة لكفاءتها أو نزاهتها أو بالنسبة لعدد الموظفين المخولين بالقيام بتلك المهام ، من شأنه أن يحول دون ضبط عمليات التكليف والتحصيل الضريبي بشكل تام وكامل ، وهذا ما يساعد المكلفين على التماهي في محاولات التهرب من أداء الضرائب خصوصا ، عندما يدركون قصور أو عجز تلك الأجهزة عن كشف محاولات التهرب ، وفرض العقوبات الضرورية لذلك ،

### سادسا : ضعف العقوبات الجزية :

إن التهاون في فرض العقوبات الجزية على المتهربين من تأدية الضرائب ، من شأنه أن يشجع هؤلاء على التماهي في ارتكاب محاولات التهرب ، فإذا كانت العقوبات لا تصل بحجمها إلى مستوى الإفادة التي يحصل عليها المتهرب من جراء تهربه ، فإنها تشجع هذا الأخير على تغليب ميله للتهرب وعدم الإذعان للموجبات القانونية والعقوبات التي ستترتب عليه ، (محفوظ، 2005، الصفحات 382-383)

### المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

إن لظاهرة التهرب الضريبي آثار سيئة على الوضع المالي و الإقتصادي و الإجتماعي للدولة ، فمن خلال تفشي هذه الظاهرة وتوسعها تتضاءل حصيلة الدولة من الواردات الضريبية ، الأمر الذي يدفع بالدولة إلى تغطية هذا النقص بتقليص حجم نفقاتها العامة الضرورية لتلبية حاجات المجتمع ، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى خفض مستوى التوظيفات المالية وتدني المستوي المعيشي للأفراد و آثار التهرب من الضريبة لا تتوقف عند هذا الحد ، فإذا لم تكف عملية تقليص حجم النفقات العمومية لتغطية العجز الناتج عن التهرب من تأدية الضرائب ، فقد تضطر الدولة إلى اللجوء لزيادة إيراداتها العامة عن طريق فرض ضرائب جديدة وزيادة العبء الضريبي على المواطنين ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة رغبتهم باللجوء إلى كافة الوسائل و الأساليب للتهرب من تأدية الضرائب كما من شأن فرض ضرائب جديدة أن يجعل العبء الضريبي العام يتراكم على عاتق المواطنين الذين لم يعتادوا على التهرب من الضريبة أو على عاتق أصحاب الرواتب والأجور الذين لا يستطيعون ممارسة التهرب بسبب خضوعهم للضريبة عن طريق الحجز من المنبع ، مما يسهم في عدم توزيع الأعباء الضريبية توزيعا

عادلا على كافة المواطنين القادرين عليها ، وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى :

### أولاً: الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية ، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل ، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها ، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي و الإقتصادي للبلد المعني .

### ثانياً: الآثار الاقتصادية

يؤدي التهرب إلى نتائج خطيرة جدا من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي ، فمن ناحية يؤدي وجود إمكانيات واسعة للتهرب في إطار نشاط معين إلى اجتذاب الأفراد و الأموال نحوه حتى ولو لم يكن مفيدا بالنسبة للدولة ، أي حتى لو كانت إنتاجية الاجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من أوجه النشاط التي لا تتوافر فيها أو تقل فيها هذه الإمكانيات ، ومن ناحية أخرى يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة والأفضل تجهيزا أو الأحسن تنظيما حسب ما يقتضي به منطق الإنتاجية ، بل على العكس يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب .

### ثالثاً: الآثار الاجتماعية

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي ويؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة ، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي .

#### رابعاً : الآثار على فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي ، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي ، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية ، ويبتعد عن التكافل الاجتماعي ، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة ، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية الاقتصادية والاجتماعية ، وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة بناء على ما سبق ، فإن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر بالاقتصاد الوطني ، ولا تسمح للدول بتنفيذ سياستها المالية لأهدافها التنموية ، ونظراً للآثار التي تترتب على التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة . (لزرقي، 2012/2011، الصفحات 59-60-61)

#### المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

يمكن تقسيم وسائل مكافحة التهرب الضريبي الى وسلتين وسيلة داخلية واخرى خارجية

#### أولاً: وسائل مكافحة التهرب الضريبي داخليا

إن مكافحة التهرب الضريبي من أهم الوسائل اللازمة لإعادة تحقيق توازن ميزانية الدولة ، وتلافي الأضرار الناجمة عن ذلك ماليا واقتصاديا .

ولما كان للتهرب طرقا ووسائل يلجأ إليها الممولون ، وجب على المشرع المالي التحري عن الأسباب والكشف عن هذه الوسائل والطرق ، والسعي وراء القضاء عليها حتى يغلق الأبواب المفتوحة والثغرات المستترة التي ينفذ منها المتهربون وهناك بعض الوسائل التي يسلكها المشرع المالي لمكافحة هذا النوع من التهرب الضريبي :

1. إن درجة كفاية للقوانين المالية لا يمكن تقديرها إلا عند تطبيقها .

فقد تكون هذه القوانين غامضة ومبهمة ، وبها من العيوب والثغرات ما يستغله الممولون المتهربون أسوأ استغلال ، لذلك يتعين على المشرع أن يحسن صياغتها قبل إصدارها في بادئ الأمر ، حتى تكون هذه الصياغة دقيقة في مبناها وواضحة معناها ، خلوا من أي ثغرات ، وبذلك لا يحتاج الأمر إلى إعادة تعديلها مرات متعددة على الدوام مما يؤدي إلى تعقيدها وبالتالي سهولة التهرب منها .

2. إن للرقابة الإدارية عامل هام في تطبيق قوانين التهرب الضريبي ، لاسيما في الدول التي تتخذ

طريقة الإقرار المقدم أساسا لفرض الضريبة ، ذلك لأن الرقابة الخارجية الواعية المستمرة عن

الممول ، تحول دون العبث بالقوانين المالية ، كما يجب أن تتوافر للقائمين بهذه الرقابة والمنفذين لها أو المشرفين عليها الخبرة والمران من الناحيتين العلمية والعملية .

3. يجب على المشرع المالي قبل فرض أية ضريبة أن يلم إماما كاملا بالمادة الخاضعة لهذه الضريبة أي بوعائها ، حتى يتسنى له توفير كافة الضمانات الكفيلة بانعدام التهرب منها لأن هذه الطريقة وحدها سوف تكشف أمام نظر المشرع أبواب التهرب وتوجهه إلي كافة الثغرات التي يتطلب الأمر غلقها .

4. إن فرض الضريبة على أساس طريقة التقدير الجزافي أو المظاهر الخارجية يعتبر أساسا خاطئا، ومجافيا لمبادئ العدالة ، إذ أن الإيراد تبعا لهاتين الطريقتين لا يتفق عادة مع الإيراد الفعلي للممول وغالبا ما يقل عنه لما بها من ثغرات تشجع الممولين على التهرب الضريبي . (مراد، الصفحات 26-27)

• تعمل الحكومات على منع التهرب الضريبي بأنواعه المختلفة ، وذلك بإتخاذ إجراءات وقائية وأخرى جزائية  
ومن أمثلة الإجراءات الوقائية :

أ. إلزام بعض التشريعات في بعض الدول المدين بالإيراد الخاضع للضريبة بتقديم إقرار آخر ، غير تلك الذي يقدمه الممول ذاته .

ب. كذلك يعطي المشرع عادة لموظفي الضرائب الفنيين حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق الخاصة بالمول والموجودة لديه كما تخول له حق الإطلاع على دفاتر ومستندات الغير للتحقق من صحة دفاتر الممول نفسه .

ج. يضاف إلي ذلك أن المشرع قد يعهد إلى مدين الممول بخصم الضريبة وتوريدها للخزانة العامة رأسا وذلك للحيلولة دون التهرب من أدائها وذلك عن طريق الجباية من المصدر أو الحجز عند المنبع .

أما عن الاجراءات الجزائية فإن السلطات الإدارية تسعى دائما إلي تكملة سلطانها بالجزاءات القانونية لإرهاب الممول حتى يخشي التهرب من الضريبة ، وهذه الجزاءات قد تكون مالية أو تصحيحية أو عقابية مثل المصادرة أو الغرامة أو الحبس ، غير أن جميع هذه الجزاءات بجانب الرقابة التأديبية المحلية ، لا تكفي وحدها لمكافحة التهرب ما لم تبرم اتفاقيات مساعدة بين الدول في هذا الشأن

إن أفضل وسيلة لمكافحة التهرب هي ألا يكون سعر الضريبة مرتفعا ، لأن السعر المرتفع هو الذي يغيري الممول على التعرض للعقوبات التي يضعها المشرع لمكافحة التهرب ، ويقول بعض الكتاب إن سعر الضريبة يجب أن لا تتعدى 20 % من دخل الممول أي خمس هذا الدخل ، غير أنه بالنظر إلى تزايد حاجات الدول باستمرار الإنفاق على التسليح والحروب والمرافق المستحدثة ، للأغراض الاجتماعية والعمرانية ، فقد ارتفع سعر الضريبة - في الوقت الحاضر - ارتفاعا فاحشا وقع عبؤه على الممول الأمين فقط ، مما يؤدي إلي زيادة عدد المتهربين تبعا لزيادة أسعار الضرائب ،

### ثانيا: وسائل مكافحة التهرب الضريبي الخارجي أو الدولي

المشرع كثيرا ما يضع معايير خاصة بالتهرب الخارجي ومكافحته لا تفتقر كثيرا عن سابقتها ، من ذلك مثلا أن دراسة المشرع للمادة الخاضعة للضريبة وعناصرها خارج حدود الدولة من الأهمية بمكان . كما يتبين أيضا أن مكافحة التهرب الداخلي يمكن أن تتم بتحقيق الإقرار عن طريق استخدام الإجراءات الوقائية وتطبيق الجزاءات القانونية ضد المتهربين ، ففي حالة التهرب الخارجي فإن السلطة الإدارية تعجز عن تطبيق هذه الإجراءات والجزاءات ومن ثم تسعى جاهدة إلى مطالبة الممول بتقديم إقراره من تلقاء نفسه ، عما يمتلكه في الخارج حتى توحى إليه بالثقة ففي فرنسا مثلا يلتزم الممول الفرنسي الجنسية والمقيم خارجها والخاضع للضريبة العامة على الإيراد بتقديم إقرار دقيق عما يكون له في الخارج من ممتلكات ، ومن المهم جدا للمشرع في حالة الإلمام بطبيعة ودرجة أهمية الممتلكات الموجودة في الخارج حتى يمكنه وضع وسائل تكميلية جديدة لمكافحة التهرب الخارجي ، كما أنه من المهم أيضا للسلطة الإدارية عند مراجعتها لهذه الإقرارات ، مع مراعاة المظاهر الخارجية للممول لتحقيق صحة إقراراته . وقد اهتمت جميع الدول في الوقت الحاضر بالنشاط الخارجي لرعاياها ليس فقط لمكافحة التهرب الخارجي للضرائب بل لإعتبارات أخرى هامة متعددة ، منها سلامة المركز النقدي للدولة وحاجتها إلي موازنة الميزانية العامة ، وتجنب هروب رؤوس الأموال إلي الخارج ، وتدهور الحالة الإقتصادية في الداخل وفيما يلي أهم وسائل مكافحة التهرب الضريبي الخارجي أو الدولي :

### 1. كيفية تجنب الإزدواج الضريبي الدولي:

إن كل دولة بما لها من حق السيادة تضع نظامها المالي وفقا لحاجتها المالية ونظمها دون مراعاة لتعارضه مع تشريعات غيرها من الدول الأخرى . يضاف إلى ذلك أن المبادئ المالية التي تأخذ بها الدول المختلفة ليست دائما واحدة مما قد ينشأ عنه ازدواج في الضرائب وبالتالي زيادة العبء على الممول مما يحفزه على التهرب من الضريبة .

والإزدواج الدولي يكون مقصودا إذا أراده المشرع ، كما لو فرضت الدولة ضريبة على إيراد رؤوس الأموال المستثمرة في الخارج والمفروض عليها ضريبة في الدولة التي بها مصدر الإيراد وذلك لمنع استثمار رؤوس الأموال في الخارج غير أن الإزدواج الدولي يكون غالبا غير مقصود .  
لذلك يتعين تلافى الازدواج الدولي حتى يتسنى مكافحة التهرب الضريبي في الوقت ذاته ، ويتم ذلك بوسيلتين :

### الوسيلة الأولى : عن طريق التشريع الداخلي :

يتم ذلك إذا ما قيدت الدولة سلطتها المالية من حيث عدم امتدادها إلى خارج إقليمها ، كأن تعفى مواطنيها الذين يتخذون دولة أجنبية موطنًا ماليًا لهم من عدم سريان الضريبة العامة على الإيراد عليهم ، إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون بها تفرض مثل هذه الضريبة .

### الوسيلة الثانية : عن طريق الإتفاقيات الدولية :

وقد عالجت بعض المعاهد الدولية كمعهد القانون الدولي وغرفة التجارة الدولية موضوع الازدواج الضريبي ونستطيع عن طريق عقد الاتفاقيات الدولية مكافحة التهرب من الضريبة وتبادل المساعدات بين الدول في هذا الشأن .

### 2. الرقابة على المبادلات وتحركات رؤوس الأموال :

يتعين على كل دولة تقف بمفردها أمام التهرب الضريبي الخارجي أن تسهر على الرقابة على جميع المبادلات الغير المصرح بها قانونا من جانبها ، وذلك يستتبع بطبيعة الحال الرقابة على تحركات رؤوس الأموال عن طريق الرقابة الجمركية على حدود الدولة وكذلك الرقابة على أعمال البريد وعلى عمليات البنوك إلى غير ذلك من الوسائل والجهات التي يتم التهرب عن طريقها .

وغنى عن البيان أن كثير من عمليات صادرات وواردات تتم بأسعار صورية كما يلاحظ أن رؤوس الأموال بحجة شراء ممتلكات أو عقارات أو قيم منقولة في الخارج أو تحويل الودائع بالبنوك إلى غير ذلك من طرق التهرب الخارجي .

لذلك يتعين لمكافحة هذا النوع من التهرب الضريبي ، أن تتكاتف جهود موظفي الجمارك والبنوك والإدارة المحلية و المنظمات الاقتصادية والبوليس حتى يتسنى لها تخفيف وطأة التهرب إلى أقل حد ممكن .

### 3. إلزام الغير المتعامل مع الممول بمعاونة الخزنة :

هذه الوسيلة تعد من أهم الوسائل لمكافحة التهرب من الضريبة ، نظرا لصعوبة تحديد وعاء الضريبة ، وعدم إمكان تحصيلها من الأفراد الذين يزاولون نشاطهم في الخارج دون أن يكون لهم مؤسسات أو

ممتلكات في بلدهم يمكن الحجز عليها واستيفاء الضريبة من ثمنها . وقد عالجت بعض التشريعات هذا التهرب الضريبي بالوسيلتين الآتيتين :

**الوسيلة الأولى :** إلزام الغير المقيم داخل الدولة ممن لديهم أي صلة تعامل مع الممول الموجود في الخارج بأن يقدموا إقرارات تفصيلية عن هذه المعاملات التي تدفع سنويا سواء أكانوا أفراد أم شركات أم مؤسسات ، سواء أكانت المبالغ التي حصلوا عليها نتيجة توزيع أرباح أو سمسة أو عمولات أو مكافآت أو معاشات أو غير ذلك .

**الوسيلة الثانية :** أن يلزم المشرع الغير الذي يتعامل مع الممول المقيم في الخارج بحجز قيمة الضريبة من الأموال الموجودة تحت يدهم وتوريدها للخزانة العامة وذلك عن طريق الحجز من المنبع .

#### 4. الرقابة على عملية تحويل الأرباح للخارج :

مثلا شركة أمريكية كثيرا ما يكون لها فروع بفرنسا وغيرها من الدول ، وتلجأ هذه الشركة إلى قيد البضائع المصدرة من نيويورك بدفاترها بسعر منخفض جدا حتى تظهر المنشأة الأمريكية أمام الخزانة العامة خاسرة فلا يستحق عليها أي ضريبة ، وعلى عكس ذلك تقيد هذه المنتجات ذاتها في دفاتر فرع الشركة في فرنسا بسعر شراء مرتفع جدا مما لا يظهر معه ربحا يؤدي عنه الضريبة إلى فرنسا ، ففي هاتين الحالتين ، لم تظهر الأرباح الحقيقية سواء للخزانة الأمريكية أو الفرنسية على السواء .

وقد اختلفت آراء الكتاب في مكافحة هذه الطريقة من التهرب الخارجي ، فمنهم من يرى تقسيم الأرباح بين هذه المنشآت بوسائل جزافية على أساس رقم الأعمال أو المظاهر الخارجية أو بالقياس على الحالات المماثلة والبعض الآخر يرى وجوب قيام محاسبة مستقلة بكل منشأة على حدة وفي الحالة الأخيرة يمكن تقدير كل الأصول واختبار كل منها .

ويتحقق التهرب دائما عن طريق تحويل الربح في المؤسسات التي تزاوّل نشاطها في عدة دول سواء أكان لها في الخارج مكاتب أو فروع أو وكالات أو شركات تابعة أو مستقلة ، وذلك رغبة منها في تجنب مخاطر ازدواج الضريبة وارتفاع أسعارها لما يترتب على ذلك من الوقوف حجرة عثرة في سبيل تقدمها وازدهارها .

#### 5. المساعدات الإدارية والاتفاقيات بين الدول :

تعد المساعدات الإدارية في الوقت الحاضر علاج فعال لمكافحة التهرب الخارجي مع توزيع الأعباء المالية بين الدول توزيعا عادلا ، تبعا لتوزيع المادة الخاضعة للضريبة بين الدول المختلفة وعلى سبيل المثال قد عقدت في سنة 1938 خمسة وسبعين معاهدة مالية بين دول أوربا وحدها . ذلك لأن المهن

المشتركة بين الدول والشركات ذات الفروع المتعددة في الدول المختلفة أصبحت سائدة في الوقت الحاضر ، مثال ذلك شركات النقل والملاحة البحرية والجوية والبريد والسياحة إلى غير ذلك من المنشآت ذات النشاط الدولي .

ويتم عن طريق المساعدات الإدارية بين الدول ، تبادل المعلومات والمساعدات عن الممولين المتهربين بالحجز عليهم وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم للدول الأخرى . مثلها في ذلك مثل الاتفاقات الجنائية بين الدول على تبادل تسليم المجرمين والاقتصاص منهم .

غير أن هذه المعاهدات والاتفاقات والمساعدات الإدارية لا تنتج أثرها المنشود في مكافحة التهرب من الضريبة اللهم إلا إذا عم تطبيقها جميع الدول بأسرها ، مثلها في ذلك كمثل الجرائم الجنائية وتعاون الدول جميعا على مكافحتها . (مراد، الصفحات 29-30-31)

• كانت مكافحة التهرب الضريبي موضوع العديد من المناقشات والإجراءات في السنوات الأخيرة في فرنسا حيث تم وضع قائمة سوداء بالأقاليم غير المتعاونة .

✓ تم إنشاء شراكات بين الولايات لتسهيل تبادل المعلومات الضريبية وزادت معدلات العقوبات لا سيما عدم الإبلاغ عن الأصول الأجنبية .

✓ التزام الشركات متعددة الجنسيات بتزويد السلطات الضريبية بمعلومات محددة لكل بلد تتواجد فيه فعلياً .

✓ إدخال ضريبة الخروج التي تتكون من فرض الضرائب على الأرباح الرأسمالية غير المحققة من دافعي الضرائب الذين ينقلون موطنهم الضريبي إلى الخارج .

وعلى مستوى الاتحاد الأوروبي ، يجري تنفيذ تدابير في هذا الاتجاه. يجب على جميع الدول الآن فرض ضرائب على أرباح الشركات التي تحولها إلى دول ذات معدلات ضريبية منخفضة. والدول الأعضاء ملزمة أيضاً بتحديد مبلغ صافي النفقات التي يمكن للشركة اقتطاعها من دخلها الخاضع للضريبة .

(Boluze, 2020)

### المبحث الثالث: التحقيق الجبائي والتهرب الضريبي

#### المطلب الأول: دور التحقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

يشهد عصرنا الحالي ثورة من التقدم العملي بشتى صورته وأشكاله، والتي لها تأثير على مختلف جوانب الحياة؛ وجريمة التهرب الضريبي من الجرائم التي تهدد النمو الاقتصادي التحقيق الجبائي في إطاره العام ينظر إلى التحقيق ما وراء الأرقام.

هناك علاقة بين جريمة التهرب الضريبي ومهنة المحاسبة؛ حيث أن مهنة المحاسبة تقوم بتسجيل وتحليل العمليات المالية التي تحدث في مختلف المجالات والتي ربما ينتج عنها أنشطة مشبوهة. (مجدي، صفحة 145)

يعمل التحقيق الجبائي على تقوية وتعزيز آليات الرقابة بهدف حماية تنظيمات الأعمال من الجرائم خاصة التهرب الضريبي، وتوفر أساس سليم للمعلومات الحقيقية التي يمكن أن تستخدم للمساعدة في حل المشاكل والنزاعات التي قد تنشأ في المستقبل. (السعد، 2013، صفحة 147)

#### المطلب الثاني : مكافحة التهرب الضريبي باستخدام التحقيق الجبائي:

هناك برأي الباحثين عدة طرق لمحاولة مكافحة التهرب الضريبي منها:

- 1- مراجعة التشريعات الضريبية، فالتشريع المالي والضريبي الجيد والمنسجم والمترايط عليه أن لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب وعدم المساواة.
- 2- نشر الوعي الضريبي لجميع الفئات المشمولة بقوانين الضريبة.
- 3- تحقيق العدالة الضريبية لجميع الفئات المشمولة بقوانين الضريبة.
- 4- تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر المحاسبية التجارية الأصولية لتحديد أرباحهم الحقيقية الخاضعة للضريبة بشكل الصحيح.
- 5- الترابط بين الجهات المختلفة في الدولة: إن لدى اغلب المكلفين معاملات مختلفة تربطهم بكثير من الوزارات والمصارف والإدارات والهيئات فهم يتعاملون مع المصارف عن طريق الحسابات الجارية والقروض والإيداعات.
- 6- تحسين الجهاز الإداري الضريبي بما يتلاءم بتوجهات العصر الحديث.
- 7- إعادة النظر في جزاءات المتهربين وتشيدها قانونياً.

8- مكافحة التهرب الدولي بإلزام المكلفين بأن يبينوا في تصريحاتهم أملاكهم الموجودة في الخارج وأوجه النشاط التي يباشرونها في الخارج.

9- إجبار أصحاب الأعمال على بناء قوائم وتقارير مالية خالية من أي تلاعب وتقديمها لجهات الضريبة في البلد في وقتها المحدد لتكون بياناتها إحدى المؤشرات الأساسية لتقييم وضعها المالي بشكل الصحيح.

### المطلب الثالث : الآليات الاجرائية لقمع جريمة التهرب الضريبي

الآليات الإجرائية يمكن بموجبها التفعيل لأداء الجهات القضائية الجزائية، في قمع الجريمة وتبعاً لذلك ، كلما كانت المتابعة الجزائية للأفعال المجرمة فعالة، كلما كانت النتيجة المتوخاة من السياسة العقابية ضمن الآثار المسطرة مسبقاً ، لاسيما وأن هذه الجريمة من بين الجرائم النوعية والمستحدثة ذات الأبعاد الماسة للكيان الاقتصادي والاجتماعي داخل الدولة.

### الفرع الأول : معاينة الجريمة وإثباتها

تتميز هذه الجريمة عن غيرها من الجرائم بعدة خصائص، تتمحور حول طبيعتها الخاصة من حيث المعاينة والإثبات وتحريك الشكوى وممارسة الدعويين العمومية والجبائية. وتبعاً لذلك أفرد لها المشرع الجزائري عدة أحكام خاصة .

### الأشخاص المؤهلون لمعاينة جريمة التهرب الضريبي

تتميز الجريمة الضريبية بالطابع التقني، مما دفع بالمشرع تنظيمها بأحكام تجريمية وإجرائية خاصة بها تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم ، وقمع جرائم القانون العام، فمهمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجريمة ، تكون في الوصول إلى دلائل من خلال المهام المحددة لهم قانوناً في هذا المجال . (عمار، 2009، صفحة 133)

### أولاً : القواعد العامة في معاينة الجريمة وإثباتها

إن عملية التحقيق في الجرائم في إطار قانون الإجراءات الجزائية مخصص للضبطية القضائية ، أي كل من الشرطة والدرك الوطني الذي يعود لهما الاختصاص في التحريات الأولية للجرائم المحددة في القانون العام . (قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، 1966)

### ثانياً : خصوصيات معاينة وإثبات جريمة التهرب الضريبي

اختلفت القوانين الضريبية في تحديد الأشخاص المؤهلين لإثبات جرائم التملص الضريبي، والوصول إلى دلائل تفيد بوقوع الفعل، نذكرها على النحو التالي:

### 1- الأشخاص المؤهلون في قانوني الضرائب غير المباشرة والطابع:

يقوم بمهمة إثبات التهرب الضريبي أعوان الضرائب المفوضين والملحقين دون سواهم، على أن مخالقات أحكام هذا القانون المتعلقة بالمراقبات والتحصيلات في المراحل المعهود بها إلى دائرة الضرائب تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب، وتؤكد أمام القاضي خلال الثلاثة أيام من تاريخها وذلك تحت طائلة البطلان. (قانون الضرائب غير مباشرة الأمر 76-104، 1976) ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس ، وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها.

### 2- الأشخاص المؤهلون في قانون الرسم على رقم الأعمال:

وسع هذا القانون في قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجريمة، إلى ضباط الشرطة القضائية ، أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة ، والتسجيل ، ومصالح الجمارك ، أو قمع الغش ، والمخالفات الاقتصادية.

ويظهر جليا في هذا المجال، أن الأشخاص المؤهلين لإثبات التهرب يتعدى أعوان المصالح الضريبية ، والغاية من ذلك مساهمة كل هيئات الدولة العاملة في مكافحة التهرب ، بنظافر الجهود قصد تقادي ضياع أموال الخزينة العامة ، لكون مجمل العمليات الاقتصادية بالضرورة أنها تمر على هيئة من هذه الهيئات، مثلا الاستيراد أو حالة عدم احترام قواعد المنافسة.

### 3- الأشخاص المؤهلون في قانوني الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتسجيل:

لم تتعرض هذه القوانين الضريبية (الضرائب المباشرة ، والرسوم المماثلة والتسجيل) إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي. (عمار، 2009، الصفحات 133-134) ويعد هذا الفراغ القانوني ، إشكالا في تحديد من لهم الحق في القيام بمهمة إثبات جريمة التهرب، وفي هذا المجال نورد موقف جانب من الفقه حيث يرى جواز الإثبات إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم، ويكون من صلاحيتها البحث وجمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم تبعد بنص صريح . (عمار، 2009، صفحة 134)

التحصيل الضريبي وإدخال موارد مالية للدولة لا يجب أن ينحصر في أعوان إدارة الضرائب فقط ، بل يجب توسيع مجال الأشخاص المؤهلين في مختلف مستويات نشاطهم للكشف عن هذه الخروقات.

ويبدو أن قانون الرسم على رقم الأعمال الذي وسع من الأشخاص المؤهلين للقيام بعملية إثبات الغش الضريبي هو الأصوب . (عمار، 2009، صفحة 135)

### الفرع الثاني: أحكام المعاينة لإثبات جريمة التهرب الضريبي

يتولى الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة التهرب الضريبي، قيامهم بالمعاينات عندما تكون لديهم قرائن تدل على ممارسات تدليسية وذلك بحصولهم على ترخيص للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول، وحجز المستندات، والوثائق، والدعائم، أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التهرب من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة، تكون المعاينة بدون إعلان مسبق، حتى يتمكن الأعوان الحجز على سبيل البيان على كل المستندات والوثائق المحاسبية، الدفاتر المهنية، الأسطوانات والأقراص المعلوماتية وكل الدعائم العملية التي تكون أو تثبت غشا. (عمار، 2009، صفحة 136)

**أولا: شروط المعاينة:** يشترط لصحة اجراءات المعاينة ، أن تتم وفق الشروط الآتية:

- ضرورة وجود قرائن جدية تتعلق بالغش.

- الحصول على الترخيص المسبق من طرف الإدارة.

وتطبق إجراءات المعاينة على وجه الخصوص على المعتدين بالسوق الموازية ، وذلك من أجل اقتناء الملفات ذات الأهمية المؤكدة، لتبقى الحالات الأقل أهمية من صلاحيات الوسائل المعتادة للتحريات (مصالح التدخلات، الفرق المختلطة، فرق التحقيق..)

ولا يمارس حق المعاينة إلا من طرف أعوان ذوي رتبة مفتش على الأقل، والمؤهلين من طرف المدير الولائي للضرائب وأن لا يقل عدد الأعوان بالنسبة لكل تدخل عن عونين دون أن يتعدى عددهم الأربعة أعوان، ويتم الاختيار بين الأعوان الأكثر تأهيلا، والمتمتعون بالكفاءات والمميزات المطلوبة لتحقيق هذه المهمات (عمار، 2009، صفحة 136).

**ثانيا: إجراءات المعاينة :** إن اجراءات المعاينة المنصوص عليها قانونا، يجب أن تتم وفق ما يلي:

1- للقيام بالمعاينة يجب الحصول على ترخيص من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو الواقعة في دائرة اختصاصه الأماكن والأماكن التي من المقرر معاينتها، أو من طرف قاضي يفوضه رئيس المحكمة المختصة . (قانون الضرائب غير مباشرة الأمر 76-104، 1976)

2- لهذا الغرض ، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط الشرطة القضائية، ويعطي جميع التعليمات إلى الأعوان المشاركون في هذه العملية.

3- ويتخذ الترخيص شكل أمر بناء على طلب المدير الولائي للضرائب.

4- يجب على العون الذي كشف فعل التدليس (الفرق المختلطة، المحققون، أعوان البحث) أن يقدم الإثبات المادي للمدير الولائي للضرائب بواسطة تقرير مفصل. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 90-36، 1990)

**ثالثا: إعلام القاضي المرخص بالمعاينة:** يجب إعلام القاضي المرخص للمعاينة بكل ما حدث، وتتبع ممارسة حق المعاينة بإقامة المستندات التالية:

1- الأمر الذي يصدره القاضي المؤهل، ويجب أن يبلغ للمعنى بالأمر في عين المكان، أو لممثليه أو لأي شخص يشغل الأماكن، وفي حالة عدم وجود هذه الأشخاص يبلغ الأمر إلى المعنى عن طريق رسالة مستعجلة مع الإشعار بالاستلام.

2- يتم تحرير محضر يسرد فيه الشروط، ومجريات هذه العملية إثر انتهاء المعاينة، ويجب أن يتضمن ما يلي:

- تعريف الأشخاص الذين اجروا عملية المعاينة.

- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفتهم.

- تاريخ وساعة التدخل.

- جرد المستندات والاعتراض والوثائق المحجوزة.

3- في حالة اعتراض أو صعوبات عند عملية الجرد أثناء المعاينة، يتعين القيام بتشميع وختم المستندات، والوثائق المحجوزة (عمار، 2009، صفحة 137).

وبعد عملية المعاينة وتحرير المحضر ترسل النسخة الأصلية للقاضي الذي رخص المعاينة والذي تمت العملية تحت رعايته ورقابته، ويتعين تسليم نسخة من المحضر للمعنى بالأمر، أو في حالة غيابه إلى ممثله، أو أي شاغل للأماكن.

ويلتزم الأعوان المؤهلون للقيام بالمعاينة بكتمان السر المهني ولا يتعرضوا للعقوبات المقررة قانونا في هذا الشأن. (قانون الإجراءات الجبائية)

وقد لوحظ تعقيد هذه الإجراءات للمعاينة لإثبات التهرب الضريبي، ومع ذلك فإن محاضر أعوان إدارة الضرائب لا تتمتع بالصفة الثبوتية خلافا لمحاضر أعوان الجمارك، وكذا أعوان مجلس المناقشة، مما يعني أن مديرية الضرائب يجب عليها تقديم الدليل والإثبات عكس المحاضر الجمركية المعفية من تقديم هذا الإثبات بل يقع على المخالف.

### خلاصة الفصل:

توصلنا إلى أن التهرب الضريبي كظاهرة تستهدف مداخل الدولة والخزينة العمومية من العائدات الضريبية، يقوم بها المكلف عن طريق امتناعه عن دفع الضريبة المفروضة عليه سواء بصفة قانونية يجيزها المشرع فيما يعرف بالتهرب الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع الضريبي باستعمال الغش الضريبي، لأن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، ولمجابهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، والضغط الجبائي المرتفع والنفسية المتردية تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة .

الفصل الثالث  
في ميدانية

### المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

تعد مديرية الضرائب بولاية بسكرة أعلى هيئة عمومية على مستوى الولاية، وهي تنشط في المجال الجبائي تطبيقاً لمختلف القوانين المنصوص عليها، فيما يلي سنتناول تقديم عام لهذه المديرية حيث سنقدم تعريفاً موجزاً لها، إضافة إلى تحديد المديرية الفرعية التي تتضمنها وهيكلتها التنظيمي.

### المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة.

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 عملية الرقابة على المكلفين المعنيين على مستوى الولاية.

ويتم تنفيذ المهام المخولة لها وفقاً للقوانين السارية المفعول والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الرسم على رقم الأعمال، وقانون الإجراءات الجبائية.

### المطلب الثاني: المديرية الفرعية التي تتضمنها مديرية الضرائب.

تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمس مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تضم مكاتب، وفيما يلي مهام كل مديرية فرعية.

### أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

تضم أربع مكاتب وهي:

1. مكتب الجداول: من مهامه المصادقة على الجداول التي تمت تصفيته من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي، إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها، تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وإبلاغها.

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

2. مكتب الإحصائيات: من مهامه جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها.

3. مكتب التنظيم والتشطيب والعلاقات العامة: ومن مهامه توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين، متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات والوعاء، فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية، استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه، وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائيين.

4. مكتب التسجيل والطابع: من مهامه تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام المفتشيات، الإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وبكل الإعلانات، اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل: تضم ثلاث مكاتب وهي:

1. مكتب مراقبة التحصيل: من مهامه متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم والتدابير الإلزامية للتنمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة، مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

2. مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية: من مهامه مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا، قباضات الضرائب الموجودة في الولاية، مراقبة تنفيذ العمليات المفردة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

3. مكتب التصفية: ومنه مهامه مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والغرامات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية، تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب، وتقوم بتجميعها ماديا وتضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية.

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات.

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، لان القوانين الجبائية كلها تنص على انه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكايا في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، وهذا ما يسمى بالطعن الإداري. والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذا لم يقدمه أمام المدير الولائي وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي: مكتب النزاعات القضائية ولجان الطعن، مكتب الشكايات، مكتب التبليغات والأمر بالصرف.

رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

بحكم أن الأهداف الأساسية المستوحاة من الإصلاح الجبائي في محاربة الغش الجبائي، بهذا الصدد تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي تتلخص مهامها الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية، وضمان حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة. وتتكون هذه المديرية من 3 مكاتب هي:

1. **مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:** من مهامه برمجة التدخلات التي تجرى على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختصة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة، وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
2. **مكتب البطاقات ومصادر المعلومات:** ومن مهامه تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.
3. **مكتب التدقيقات أو المراجعات الجبائية:** من مهامه برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية، ومتابعة انجاز البرامج في الآجال المحددة، متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر على احترام هذه الفرق للتشريع والتنظيم المعمول به، وكذا حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة، السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل:

وتضم (4) مكاتب وهي:

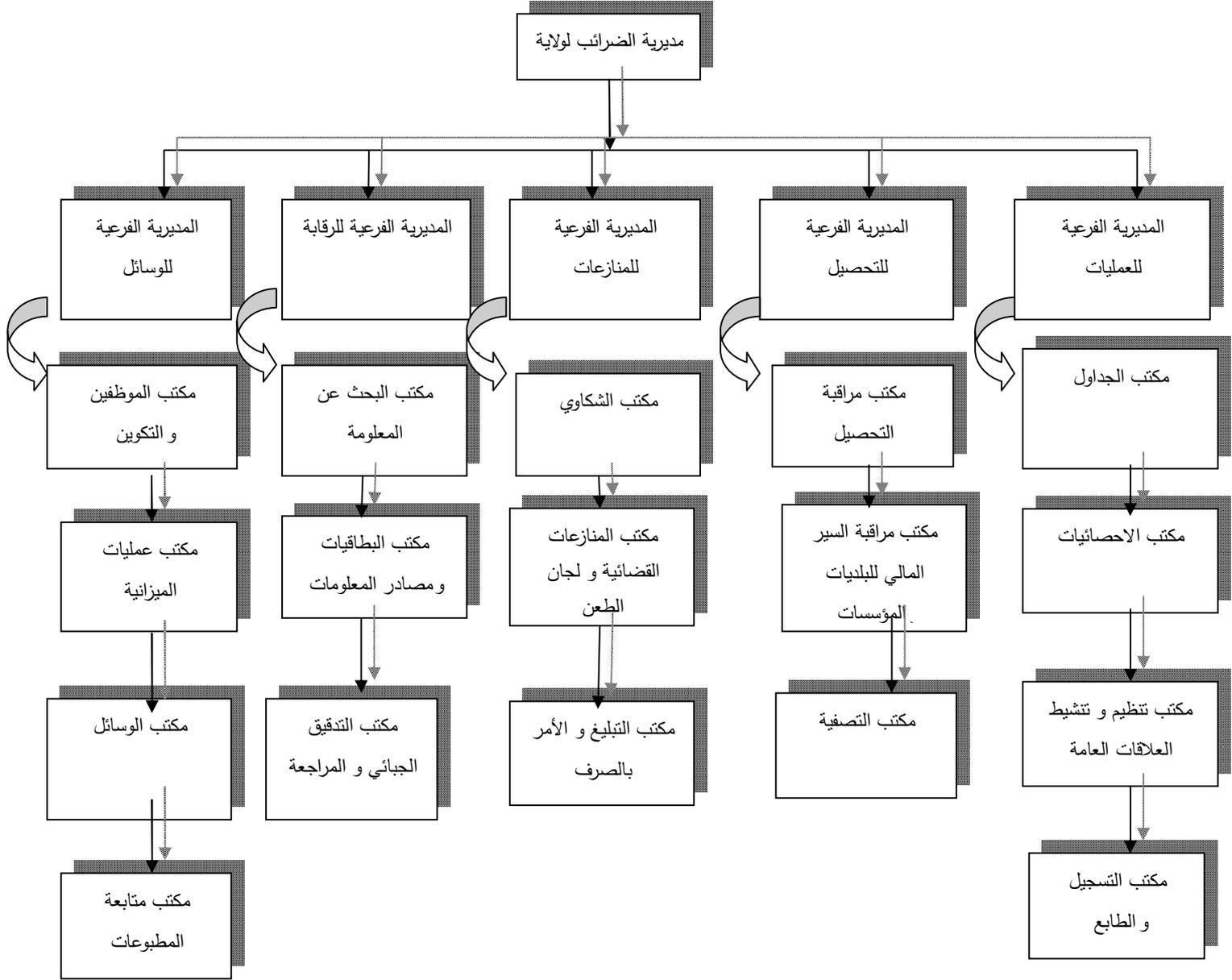
**1. مكتب الموظفين والتكوين:** ومن مهامه تسيير المستخدمين ومتابعة مساهم المهني، تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها لاجتماع وتولي أمانتها، المساهمة في إعداد وانجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم.

**2. مكتب عمليات الميزانية:** يتكفل بدفع رواتب وأجور المستخدمين وكذا تسديد نفقات الإدارة (الهاتف، البنزين).

**3. مكتب متابعة المطبوعات:** من مهامه ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقباضات المعنية، تقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الولائية للضرائب بولاية بسكرة



المصدر: مديرية الولاية للضرائب بسكرة.

### المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بالمديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة

تمت هذه الدراسة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة حيث تطرقنا إلى ملف تم تسويته خلال 2018 في إطار التحقيق الجبائي

#### المطلب الأول: أعمال التحقيق

قام بهذه المهمة مكتب التحقيق 1 ، حيث تم دراسة الملف الجبائي للمكلف الذي ينشط في قطاع البناء والأشغال العمومية كما تم التعرف على مختلف الضرائب و معالجتها

#### أولا : الإشعار بالتحقيق المحاسبي و الإجراءات الأولية

**1-**إرسال الإشعار بالتحقيق و هو عبارة عن وثيقة تعلم بواسطتها الإدارة المكلف بأنه سيخضع لعملية التحقيق الجبائي حيث يشار فيه إلى الاسم و اللقب ، العنوان، نشاط المكلف، تاريخ تحريره، بالإضافة إلى تحديد الضرائب و الرسوم المعنية بالتحقيق ، الفترة المعنية بالتحقيق كما يشار إلى بعض الحقوق الممنوحة للمكلف كإمكانية الاستعانة بمستشار و مدة عشر 10 أيام للتحضير (ملحق رقم 01)

و من خلال الملف الذي قمنا بدراسته كان مضمون الإشعار كما يلي:

لنا شرف إعلامكم انه تقرر إجراء تحقيق في وضعيتكم الجبائية و ذلك بتاريخ 2018/././.. وذلك على الساعة.....وهذا من اجل مراقبة تصريحات .

المداخل المهنية لنشاطاتكم لسنوات للفترة الممتدة من 2014/01/01 إلى غاية 2017/12/31 .  
و لهذا فإنكم ملزمون بوضع تحت تصرفنا مختلف الوثائق المتعلقة بمداخلهم من اجل فحصها و مراقبتها للإشارة إن لكم الحق في إحضار مستشار من اختياركم خلال عملية التحقيق .

وإذا لم يتم التحقيق بسبب اعتراضكم الشخصي فإننا ملزمون بتطبيق الإجراءات المتعلقة بقرار المادة 321 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الذي ينص على فرض تلقائي للغرامات الضريبية دون مناقشة للعقوبات المذكورة في مواد القانون أعلاه .

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

عند إرسال الإشعار بالتحقيق المكلف X من المديرية للرقابة الجبائية قامت هذه الأخيرة بإرفاقه بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة مع تقديم بطاقة بداية أعمال التحقيق يملأها المكلف (بطاقة الذمة المالية) حيث احتوت بداية المعلومات على ما يلي (ملحق رقم 02) :

الاسم

المسير

النشاط : XXXXXXXXXXX

العنوان : بسكرة

الرقم الجبائي :

إشعار بالتحقيق رقم : 2018/.... بتاريخ .

سنوات محل التحقيق: 2014 . 2015 . 2016 . 2017 .

وتتضمن كل من :

-الرسم على النشاط المهني .

-الرسم على القيمة المضافة.

-الضريبة على أرباح الشركات.

**(2)-الإجراءات التحضيرية:** بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قامو ببعض الإجراءات الأولية، وتجسدت هذه الإجراءات فيما يلي: (ملحق رقم 03)

**أ/سحب ودراسة الملف الجبائي:** وهذا من مفتشية الضرائب المعنية بتسيير ملف المؤسسة مقابل وصل الإستلام وهذا بعد تحرير طلب السحب حيث يمثل المصدر الأول للمحققين لإحتوائه على الوثائق البيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة حيث يتضمن كل تصريحاته و كل إتصالات و المراسلات الموجهة اليه .

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

ب/تحضير إستمارات التحقيق: إستنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للتحقيق قام المحقق بملء الجداول المتمثلة في :

### 1/إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات:

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول - الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم فضلا عن السنة الخامسة الحالية ، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول و خصوم المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالهلاك حركات القروض و كذا إمكانية أو إختفاء حسابات في محاسبة المكلف. (ملحق رقم 04 )

### 2/إعداد كشف المحاسبة:

قام المحقق بملء هذه الإستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الأربع سنوات الماضية، والتي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الإستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال و الأعباء و كذلك الربح الصافي لكل سنة.(ملحق رقم 05)

### 3/إعداد جداول: من خلال تصريحات (G50) حيث تتمثل في:

-كشف الرسم على النشاط المهني .

-كشوف للرسم على القيمة المضافة.

### ثانيا: المرحلة الميدانية للتحقيق المحاسبي

بعد إنقضاء مدة 10 أيام من إستلام الإشعار بالتحقيق انتقلت فرقة التحقيق لإجراء أول تدخل في

عين المكان ، من خلال زيارة مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق لإجراء معاينات تمثلت في:

-معاينة وسائل الإنتاج

-معاينة مادية للمخزون

-زيائن المؤسسة و مورديها

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

-جرد قيم الصندوق

-التحقق من الموردين و الزبائن المتعامل معهم للتأكد من عدم ورود أسمائهم في الفهرس الوطني للغشاشين و المتهربين ضريبيا

-إرسال طلبات المعلومات لمختلف الموردين و الزبائن و البنوك التي يتعامل معها المكلف

-مراقبة جميع القيود و العمليات المحاسبية

-التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة

**المطلب الثاني: التبليغ الأولي لنتائج التحقيق**

أسفر عن عملية التحقيق تسجيل الملاحظات التالية:

**أولاً: التحقيق المحاسبي:** نتج عنه جملة من الملاحظات و تتمثل في :

**(أ) من حيث الشكل**

عدم تقديم محاسبة منفصلة لكل نشاط على حدى ( المحجرة وكراء الآلات والمعدات) طبقا لقانون المناجم الجديد 14 – 05 المؤرخ في 24 فيفري 2014.

**(ب) من حيث المضمون**

وجود اختلاف في النتيجة الجبائية المصرحة بالميزانية و بين الموجودة في الجدول رقم 09 (جدول تحديد النتيجة الجبائية) المرفق بالميزانية لكل من سنتي 2015 – 2016

**ثانيا: التحقيق الجبائي**

- 1 - اعتبار مصاريف التأمينات على الشيخوخة (CASNOS) الخاصة بالشركاء أعباء على عاتق الشركة وهذا لكل من السنوات 2014 – 2016 – 2017 وبالتالي سيتم دمجها في الأرباح .
- 2 - اعتبار الحدث المنشىء بالنسبة للخدمات (نشاط كراء الآلات والمعدات) للتصريح بالرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة هو رقم الأعمال المفوتر المحقق عوض رقم الأعمال المقبوض هذا لجميع السنوات محل التحقيق .

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

3 - وجود رقم أعمال قدره 3.000.000.00 دج خارج الرسم مصرح بواسطة G50 عن طريق الخطأ كما جاء في ردمك الكتابي وكذا بعد عملية المراجعة الدقيقة لتصريحكم والوثائق المحاسبية المقدمة والتي توضح تكرار التصريح برقم الأعمال للفواتير التالية

### الجدول رقم(3-1): التصريح بالفاتورة 10

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	الزبون	مبلغ خارج الرسم	مبلغ TVA	تاريخ التحصيل	رقم الصك
10	2016/09/30	SARL FUTURE WAY	1.000.000.00	170.000.00	2016/12/27	2781250

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

تم التصريح بالفاتورة المذكورة

1- التصريح الصحيح خلال شهر سبتمبر 2016

2- التصريح الخاطيء خلال شهر ديسمبر 2016 وهو تاريخ التحصيل ثم أعيد التصريح بها خطأ مرة أخرى من خلال ايداع تصريح تكميلي في شهر فيفري 2017 ، وتم في كل مرة تسديد حقوق الرسم على القيمة المضافة.

### الجدول رقم(3-2): التصريح بالفاتورة رقم 05 - 11

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	الزبون	مبلغ خارج الرسم	مبلغ TVA	تاريخ التحصيل	رقم الصك
05	2016/10/30	ZAHNIT	500.000.00	85.000.00	2016/12/27	2839631
11	2016/10/30	AISSA	500.000.00	85.000.00	2016/12/27	2839631

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

هاتين الفاتورتين تم التصريح بهما خلال شهر أكتوبر 2016 وهو الصحيح ثم أعيد التصريح بها خطأ خلال شهر ديسمبر 2016 وهو تاريخ التحصيل.

4 - وجود مبلغ لعبء غير مبرر قدره 101.000.00 دج مخصوم من الربح الخاص سنة 2014 وبالتالي يتم دمجها في الربح الخاص بهذه السنة

5 - بناء على التصريحات السنوية المكتتبه من طرفكم لإتاوات الاستخراج المنجمي لسنوات 2015 -

2016 - 2017 تبين أن كميات الإنتاج بالمتنر المكعب تفوق الكميات المباعة كمنتوج نهائي حسب

فواتير البيع المصرحة وهذا للسنوات المذكورة كما هو موضح في الجدول التالي :

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

الجدول رقم(3-3):الفرق المبيعات غير المصرح

2017	2016	2015	السنوات التعيين
3م 20147	3م 17504	3م 14554	كميات الإنتاج المصرحة حسب Red 100
3م 15705	3م 16200	3م 13954	الكميات المباعة حسب فواتير البيع
3م 4442	3م 1304	3م 600	الفرق ب م3

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

وعليه سيتم اعتبار الفرق مبيعات منتج غير مصرح.

6 - عدم التصريح بفائض القيمة الناتج عن التنازل عن آلة الحفر BELLE Hydraulique خلال سنة 2016 والتي قتم ببيعها مقابل سعر قدره : 2.222.000.00 دج حسب عقد البيع المقدم من قبلكم.

7 - إدراج الاهتلاك المتعلق بألة الحفر في الأعباء خلال سنتي 2016 - 2017 كون أنه قد تم التنازل عليها كما سبق ذكره وذلك بتاريخ 2016/03/16.

8 - إدراج الاهتلاك المتعلق بمحرك آلة الحفر في الأعباء خلال سنتي 2016 - 2017 والذي تم التنازل عليه مع الآلة المذكورة.

9 - عدم تسديد حقوق الرسم على النشاط المهني لاعتقادكم أن رقم الأعمال الخاص بنشاط المحجرة لا يزال معفى استنادا منكم إلى قانون المناجم السابق رقم 10 - 01 المؤرخ في 03 جويلية 2001.

10 - وجود فرق لزيادة غير مبررة لأعباء الاهتلاكات المصرحة في الميزانية السنوية لسنتي 2016 - 2017 والتي تبين مبلغها الحقيقي بعد تقديم كشف مفصل للاهتلاكات الخاص بالسنوات المذكورة.

11 - ترحيلكم لعجز محقق سنة 2010 قدره 2.903.152.00 دج إلى السنة المالية 2015 والتي تجاوز السنة الرابعة مما لا يعطي الحق في الترحيل وفقا لقانون الضرائب المباشرة.

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

وعليه وبالرغم من الملاحظات المحاسبية و الجبائية السابقة الذكر فان محاسبتكم تبقى مقبولة كما أن الطريقة المتبعة في تحديد الأسس هي الطريقة التحاروبية ، وعليه يتم تحديد رقم الأعمال على النمط التالي:

أ - تحديد رقم الأعمال :

1 - رقم الأعمال المفوتر

- نشاط المحجرة : تم تحديده باعتماد على فواتير البيع المقدمة من طرفكم ، مع مقارنتها بالمبالغ المحصلة عن طريق حسابكم البنكي المفتوح لدى البنك الوطني الجزائري وكالة بسكرة ، تحت رقم 001003870300300097 كما تم إضافة رقم أعمال مفوتر نتج مبيعات المنتج الغير مصرح لسنتي 2016 - 2017.

- نشاط كراء الآلات والمعدات : تم تحديده باعتماد على الفواتير الخدمات الكراء المقدمة من طرفكم مع مقارنتها بالمبالغ المحصلة من طرفكم عن طريق حسابكم البنكي السابق الذكر ، حيث لم تطرأ عليه أية زيادة تذكر .

2 - رقم الأعمال المحصل (المقبوض) : تم تحديده باعتماد على حسابكم البنكي المفتوح لدى البنكي الوطني الجزائري BNA وكالة بسكرة تحت رقم 00100387030030009763

ب - تحديد الربح :

يتم تحديد الربح المحقق بإضافة رقم الأعمال الغير مصرح والأعباء غير قابلة للخصم وإدماج مبلغ الاهتلاكات الغير قانونية وكذا فوائض قيم التنازل عن المنقولات إلى الربح المصرح.

ج - الأرباح الموزعة :

تم تحديد الأرباح الموزعة المحققة بإضافة الربح غير المصرح و الغير موزع سنة تحقيقه بعد تخفيض حقوق الضريبة على الأرباح الشركات.

د: الرسوم المحسومة على المشتريات

لم يتم دمج أية رسوم محسومة كون أنه عليه الحسم تمت بصفة قانونية.

هـ : الضريبة على الدخل صنف المرتبات والأجور

من خلال الاطلاع والتدقيق في دفتر الأجور والتصريحات السنوية والشهرية اتضح عدم وجود أية تسوية تذكر .

و: حقوق الطابع

لا توجد أية تسوية تذكر في مجال الطابع.

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

ومما سبق ذكره فان وضعيتكم الجبائية خلال سنة 2014 - 2015 - 2016 و 2017 تكون على النحو الآتي :

تحديد رقم الأعمال

جدول رقم (3-4): رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط المحجرة

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
8.843.400.00	8.532.200.00	7.277.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المحقق الإجمالي
8.115.000.00	8.304.000.00	7.277.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المفوتر حسب الميزانية
8.115.000.00	11.304.000.00	7.277.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المصرح حسب G50
777.350.00	228.200.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

### ملاحظة :

1. رقم الأعمال المفوتر المصرح بواسطة G50 يفوق رقم الأعمال المصرح في الميزانية بمبلغ 3.000.000.00 دج ناتج عن خطأ في التصريح (تكرار التصريح).
2. الزيادات في رقم الأعمال لسنتي (2016 - 2017) نتجت عن الكميات مما في الإنتاج الغير مصرحة الموضحة في الجدول التالي :

الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

جدول رقم(3-5): الزيادات في رقم الأعمال لسنتي (2016 – 2017)

السنوات	الفارق المستخرج الغير مصرح	نسبة الضياح	الكمية المباعة الغير مصرحة	سعر البيع م 3	رقم الأعمال الغير مصرح خارج الرسم	ملاحظة
2015	3م 600	100 %	لا شيء	لا شيء	لا شيء	اعتبرت كمية الإنتاج الغير مصرحة كأثرية استعملت لردم الممر المؤدي إلى المحجرة
2016	1304 3م	50 %	3م 652	350 دج	228.200.00 دج	اعتبرت نسبة الضياح ناجئة عن عوامل مختلفة ( ) و ملء الشاحنات) فوق قدرتها الاستيعابية تطاير الأثرية
2017	4442 2م	50 %	3م 2221	350 دج	777.350.00 دج	نتيجة الرياح ... الخ

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

\* تم تحديد السعر بناء على التفاوض حيث أعتبر الإنتاج الغير مصرح كبقايا أثرية بيعت  
لاستعمالات مختلفة (ردم أسس المباني - تعبيد المسالك الفلاحية ... الخ).

جدول رقم (3-6): رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط كراء الآلات والمعدات

التعيين	السنة	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المحقق	6.829.912.00	1.242.671.00	1.980.000.00	1.000.000.00	
رقم الأعمال المصرح في الميزانية	6.829.912.00	1.242.671.00	1.980.000.00	1.000.000.00	
رقم الأعمال المصرح في G50	6.829.912.00	1.242.671.00	1.980.000.00	1.000.000.00	
الزيادات	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

جدول رقم(3-7):تحديد الربح

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
- 3.151.024.00	3.161.302.00	1.098.075.00	635.059.00	النتيجة الجبائية المصرحة
	-			
777.350.00	228.200.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات في رقم الأعمال المفوتر
				<u>الأعباء المدمجة :</u>
218.096.00	64.800.00	/	64.800.00	1. مصاريف تأمينات الشيخوخة
3.059.999.00	2.926.062.00	/	/	2. مبالغ الاهتلاكات غير مبررة
621.196.00	698.846.00	/	/	3. الاهتلاك الخاص بآلة الحفر
127.787.00	95.841.00	/	/	4. اهتلاك خاص بمحرك آلة الحفر
/	/		101.000.00	5. أعباء غير مبررة
177.847.00	170.644.00	145.540.00	لا شيء	الرسم على النشاط المهني
لا شيء	لا شيء	2.903.152.00	لا شيء	إدماج عجز غير قانوني
لا شيء	لا شيء	4.487.582.00	4.124.567.00	العجز المرحل
/	777.700.00	/	/	فوائض قيم التنازل عن الأصول
1.475.557.00	1.459.503.00	- 691.895.00	3.323.708.00	الربح المحقق
- 3.151.024.00	3.161.302.00	3.389.507.00	3.489.508.00	الربح المصرح أو العجز
	-	-		
4.626.581.00	4.620.805.00	2.757.612.00	165.800.00	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

### ملاحظة :

- 1 - تم دمج مبلغ العبيء المخصوم من النتيجة الجبائية لسنة 2014 والذي لم يحدد طبيعته ولم يظهر في الجانب المحاسبي المقدر بـ 101.000.00 دج.
- 2 - تم دمج العجز المرحل الى سنة 2015 الخاص بالنتيجة المالية لسنة 2010 والمقدر بـ 2.903.152.00 دج كونه لا يعطي الحق في الترحيل نظرا لتجاوزه السنة الرابعة الموالية لتحقيقه ، وهذا طبقا لأحكام المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة.
- 3 - تم إضافة مبلغ أعباء الاهتلاك في الربح و التي لم تثبت من خلال تقديم الوثائق المطلوبة (الدفاتر المحاسبية - جدول الاهتلاكات ...الخ) وهذا كالتالي : - سنة 2016 المبلغ المدمج 2.926.062.00 دج - سنة 2017 المبلغ المدمج 3.059.999.00 دج
- 4 - تم زيادة رقم الأعمال المفوتر الغير مصرح الناتج عن المنتج الغير مصرحة وهذا لسنتي 2016 - 2017 على التوالي.
- 5 - تم إدماج أقساط أعباء الاهتلاك التي تم خصمها من الربح لسنة 2016 - 2017 الخاصة بآلة الحفر ومحركها ، كون هاته الأخيرة قد تم اهتلاكها كلياً بنسبة 100 % سنة 2016 وبالتالي تكون طريقة تحديد العبيء المدمج كالتالي :

### 1. سنة 2016 :

مبلغ الاهتلاك المدمج في الربح = مبلغ قسط الاهتلاك السنوي - مبلغ قسط الاهتلاك المسموح به  
مبلغ الاهتلاك المسموح به = مبلغ الاهتلاك السنوي ×  $\frac{3}{12}$  مدة الحيازة خلال السنة

$$= 1.059.581.00 \times \frac{3}{12} = 264.895.00 \text{ دج}$$

12

$$\boxed{794.687.00 \text{ دج}} = 264.895.00 - 1.059.582.00 = \text{الاهتلاك المدمج في الربح}$$

### 2. سنة 2017 :

الاهتلاك المدمج في الربح هو = 748.983.00 دج

- 6 - تم إدماج فائض قيم التنازل عن الاستثمارات (طويل الأمد) المتمثلة في المبلغ المقبوض نتيجة بيع آلة الحفر ، حيث تم اعتماد المبلغ المصرح في عقد البيع.
- وعليه تم تحديد الربح الخاضع : طبقا للمواد 172 - 173 من قانون الضرائب المباشرة على النحو الآتي:

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

فائض يتم التنازل عن الأصول = سعر التنازل (البيع) - القيمة المحاسبية الصافية

فائض قيم التنازل = 2.222.000.00 - 0 = 2.222.000.00 دج

أعتبرت القيمة المحاسبية الصافية معدومة كونه تم اهتلاك الأصل نهائياً.

3. الربح الخاضع = فائض يتم التنازل × 35 % (طويل الأجل)

4. الربح الخاضع = 2.222.000.00 × 35 % = 7.777.000.00 دج

تحديد أسس الرسم على النشاط المهني :

الجدول رقم (3-8): تحديد أسس الرسم على النشاط المهني سنة 2014 و 2015

2015		2014		السنة
المعفي	الخاضع لمعدل 2 %	المعفي	الخاضع لمعدل 2 %	التعيين
لا شيء	85.195.00	لا شيء	6.829.912.00	رقم الأعمال المحقق الإجمالي
7.277.000.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	رقم الأعمال المصرح في G50 الخاص بنشاط المحجرة
لا شيء	1.242.500.00	لا شيء	6.829.912.00	رقم الأعمال المصرح في G50 الخاص بنشاط كراء الآلات
لا شيء	7.277.000.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

الجدول رقم (3-9): تحديد أسس الرسم على النشاط المهني سنة 2016 و2017

2017		2016		السنة التعيين
المعفي	الخاضع لمعدل % 2	المعفي	الخاضع لمعدل 2 %	
لا شيء	9.892.350.00	لا شيء	10.812.200.00	رقم الأعمال المحقق الإجمالي
8.115.000.00	لا شيء	8.304.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط المحجرة
لا شيء	1.000.000.00	لا شيء	1.980.000.00	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط كراء الآلات
لا شيء	8.892.350.00	لا شيء	8.832.200.00	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

**ملاحظة :** - اعتبر رقم الأعمال المفوتر المصرح المعفي الخاص بنشاط المحجرة رقم أعمال محقق خاضع للرسم على النشاط المهني ابتداء من الفاتح جانفي 2015 كونه خاضع لأحكام قانون المناجم الجديد.

والذي يعتبر النشاط المنجمي (المحاجر) خاضع للرسم ، وبذلك تم تطبيق المعدل العادي 2% على رقم الأعمال المحقق

الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

جدول رقم (3-10): تحديد قواعد وأسس الرسم على القيمة المضافة

2017		2016			2015		2014		السنة التعيين
المعفي	الخاضع لمعدل % 17	المع في	الخاضع لمعدل % 19	الخاضع لمعدل % 17	المعفي	الخاضع لمعدل % 17	المع في	الخاضع لمعدل % 17	
315.000 00.	9.577.350 00.	لا شيء	1.000.00 0.00	13.512.20 0.00	800.000 00.	7.719.500 00.	لا شيء	6.829.912 00.	رقم الأعمال المحقق الإجمالي ي
315.000 00.	7.800.000 00.	لا شيء	1.000.00 0.00	11.304.00 0.00	800.000 00.	6.477.000 00.	لا شيء	لا شيء	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط المحجرة
لا شيء	1.000.000 00.	لا شيء	لا شيء	1.980.000. 00	لا شيء	1.242.500 00.	لا شيء	6.829.912 00.	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط كراء الآلات
لا شيء	777.350.0 0	لا شيء	لا شيء	228.200.0 0	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزياد ات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

### ملاحظة :

- خضعت الزيادات في رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط المحجرة إلى المعدل العادي بنسبة % 17 سنة 2016 - و 19% في سنة 2017 ، طبقا لأحكام المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

-تكرار التصريح برقم الأعمال المفوتر المصرح سنة 2016 وذلك خلال نفس الفترة بواسطة التصريح الشهري G50 والمقدر بـ 3.000.000.00 دج خارج الرسم ، مما نتج عنه تسديد حقوق الرسم على القيمة المضافة بمبلغ قدره 530.000.00 دج عن طريق الخطأ.

1. رقم الأعمال المفوتر المعفى المصرح لسنتي 2015 - 2017 يتمثل في التعاملات التي جرت مع شركة معفاة من الرسم على القيمة المضافة و التي قدمت شهادات الإعفاء نموذج F22 المبينة في الجدول التالي :

### جدول رقم (3-11): رقم الأعمال المفوتر المعفى المصرح لسنتي 2015

رقم الفاتورة المصرحة	مبلغ الرسم على القيمة المضافة المعفى	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	تاريخ الصدور	رقم شهادة الإعفاء	اسم الزبون	التعيين / السنوات
/01 2015	136.000.0 0	800.000.0 0	/08/17 2015	057625 0	CBMI CONSTRUCT ION	2015
/02 2017	59.850.00	315.000.0 0	/03/26 2017	048990 1	COLTD	2017

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

جدول رقم (3-12): تحديد أسس الضريبة على الأرباح للشركات :

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
1.475.557.00	1.459.503.00	- 631.895.00	3.323.708.00	الربح المحقق
			-	
3.151.024.00	3.161.302.00	3.389.507.00	3.489.508.00	الربح المصرح
-	-	-	-	
4.626.581.00	1.620.805.00	2.757.612.00	165.800.00	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ملاحظة :

2. خضعت سنة 2015 للتغريم على مستوى المفتشية المختصة (طولقة الضواحي) وذلك في مجال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الموزعة عن طريق الورد الفردي رقم 2018/136 ، حيث اعتبرت النتيجة المحاسبية المصرحة هي الأساس لحساب الحقوق المذكورة عوض النتيجة الجبائية (العجز المصرح).

3. خضع الربح المحقق سنتي 2016 و 2017 لكلا النشاطين إلى معدل موحد قدره 26 % حيث خضع نشاط المحجرة إلى هذا المعدل طبقاً لأحكام قانون المناجم الجديد الصادر في العدد 18 من الجريدة الرسمية بتاريخ 30 مارس 2014.

4. أما نشاط كراء الآلات و المعدات فهو يخضع إلى معدل 26 % كونه خدمات استناداً إلى المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة وفقاً لقانون المالية التكميلي لسنة 2015.

جدول رقم (3-13): تحديد أسس الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة :

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
1.091.912.00	1.080.032.00	لا شيء	لا شيء	الربح الموزع المحقق
لا شيء	لا شيء	176.093.00	لا شيء	الربح الموزع المصرح أو المغرم
1.091.912.00	1.080.032.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

جداول تحديد الحقوق و الغرامات

جدول رقم (3-14): تحديد حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني

2017	2016	2015	السنة
% 2	% 2	% 2	التعيين
197.847.00	210.244.00	170.390.00	الحقوق المستحقة
20.000.00	39.600.00	24.850.00	الحقوق المسددة
177.847.00	170.644.00	145.540.00	الحقوق المغفلة
26.677.00	25.596.00	21.831.00	غرامات الوعاء
204.524.00	196.240.00	167.371.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

جدول رقم (3-15): تحديد حقوق و غرامات الرسم على القيمة المضافة

2017	2016	السنوات
% 19	% 17	التعيين
1.819.696.00	2.127.074.00	الحقوق المستحقة
1.672.000.00	2.088.280.00	الحقوق المسددة
147.696.00	38.794.00	الحقوق المغفلة
22.154.00	3.879.00	غرامات الوعاء
169.850.00	42.673.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

جدول رقم (3-16): تحديد الضريبة على أرباح الشركات

2017	2016	السنوات
% 26	% 26	التعيين
383.645.00	379.470.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	10.000.00	الحقوق المسددة أو المغرمة
383.645.00	369.470.00	الحقوق المغفلة
95.911.00	92.367.00	غرامات الوعاء
479.556.00	461.837.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

جداول تحديد الحقوق و الغرامات

جدول رقم (3-17): تحديد حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني

2017	2016	2015	السنة
% 2	% 2	% 2	التعيين
197.847.00	210.244.00	170.390.00	الحقوق المستحقة
20.000.00	39.600.00	24.850.00	الحقوق المسددة
177.847.00	170.644.00	145.540.00	الحقوق المغفلة
26.677.00	25.596.00	21.831.00	غرامات الوعاء
204.524.00	196.240.00	167.371.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

جدول رقم (3-18): تحديد حقوق وغرامات الرسم على القيمة المضافة

2017	2016	السنوات
% 19	% 17	التعيين
1.819.696.00	2.127.074.00	الحقوق المستحقة
1.672.000.00	2.088.280.00	الحقوق المسددة
147.696.00	38.794.00	الحقوق المغفلة
22.154.00	3.879.00	غرامات الوعاء
169.850.00	42.673.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

جدول رقم (3-19): تحديد الضريبة على أرباح الشركات

2017	2016	السنوات
% 26	% 26	التعيين
383.645.00	379.470.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	10.000.00	الحقوق المسددة أو المغرمة
383.645.00	369.470.00	الحقوق المغفلة
95.911.00	92.367.00	غرامات الوعاء
479.556.00	461.837.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

### المطلب الثالث: التبليغ النهائي و إقفال التحقيق

بعد تبليغ المكلف بنتائج التحقيق من خلال إرسال التبليغ الأولي رقم ..... بتاريخ ..... و الذي تم إستلام نسخة منه في ..... و هذا بعد تقديمه للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية للإطلاع عليه من أجل التأشير عليه قبل الإرسال للمكلف حيث كان التبليغ مفصلا بأرقام وجداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات ، مع تحديد مدة 40 يوم على الأقل للرد على هاته النتائج حية كانت الإجراءات كما يلي:

#### أولاً: التبليغ النهائي

تبعاً للتبليغ الأولي رقم 357/م و ض/م ف رج/م ت ج/م ت ج/ف ب/2018 المؤرخ في 2018/11/03 والمسلم إليكم يد بيد يوم 19 نوفمبر 2018 والذي أبدتكم ملاحظاتكم حول النتائج المبلغة به عن طريق ردمك لدى مصالحننا بتاريخ 2018/12/26

والمسجل تحت رقم 1465/م وض/م ف رج/2018

ويعد دراسة النقاط المثارة من طرفكم نقطة بنقطة تم التوصل للنتائج التالية :

**النقطة الأولى:** الخاصة بمصاريف الشيخوخة حيث تعتبرون مصاريف التأمينات على الشيخوخة الخاصة بالشركاء أعباء تتحملها الشركة والتي تم إدراجها في أعباء لسنوات 2014 - 2016 - 2017 بحجة أنها من الأعباء الاجتماعية وهي ضمن حسابات التسيير ويمكن تسجيلها في الحساب الفرعي 63.

**الجواب والقرار:** تعتبر مصاريف الشيخوخة من التكاليف الإلزامية والاختيارية للتشغيل في حالة المؤسسة الفردية فقط (شخص طبيعي) وليست عبيء على كاهل الشركة وهذا استناداً لقانون النظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 2009/03/25 الذي يشرح الحساب 63 أعباء المستخدمين بوضوح ، وعليه فان طلبكم مرفوض والتسوية صحيحة.

**النقطة الثانية:** الخاصة بتبرير المبلغ المعاد ادماجه في النتيجة الجبائية لسنة 2014 والمقدر بـ 101.000.00 دج ، الذي تشيرون بأنه مبلغ قسط اهتلاك المنجم لسنة 2014 القابل للتخفيض.

**الجواب والقرار:** ان مبلغ قسط اهتلاك المنجم لسنة 2014 هو من الأعباء القابلة للتخفيض فعلا غير أنه تم خصمه مرتين في نفس السنة المرة الأولى ضمن الحساب 698 مخصصات الاهتلاك والمرة الثانية في جدول تحديد النتيجة الجبائية كعبيء قابل للتخفيض وعليه لا يمكن تخفيض عبيء مرتين في نفس السنة والذي تم إدماجه في الربح وعليه فان طلبكم هذا مرفوض.

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

**النقطة الثالثة:** الخاصة بمعدل الرسم على النشاط المهني والتي تطلبون فيها تطبيق معدل 1% عوض 2% كونكم تعتقدون أن نشاط المحجرة الذي يندرج ضمن النشاطات المنجمية نشاط إنتاجي يخضع لمعدل 1%

**الجواب والقرار:** تم تطبيق معدل 2% على رقم الأعمال المحقق من نشاط المحجرة (المناجم) والذي يندرج ضمن النشاطات الانتاجية طبقا لأحكام المادة 150 - 1 من قانون الضرائب المباشرة وبالتالي فهو لا يخضع لمعدل 1% ، وعليه فان طلبكم هذا مرفوض ويتم اعتماد معدل 2% في حساب الرسم على النشاط المهني.

**النقطة الرابعة:** الخاصة بترحيل العجز الخاص بسنة 2010 الذي أشرتم فيه بأنكم قمتم بترحيل غير قانوني لعجز سنة 2010 المقدر بـ 1.931.371.00 دج الى سنة 2015 وهذا بعد طرح الريح المحقق لسنوات موائية وليس مبلغ 2.903.152.00 دج كما ورد في تبليغنا الأولي الذي أعيد إدماجه نظرا لعدم قانونية ترحيله.

**الجواب والقرار:** مبلغ العجز المرسل الى سنة 2015 الناتج عن السنوات السابقة يتضمن مبلغ 2.903.154.00 دج وهو العجز الخاص بسنة 2010 وليس المبلغ المذكور في ردمك وعليه لا يمكن ترحيل هذا العجز نظرا لتجاوزه السنة الرابعة الموائية لتحقيقه طبقا لأحكام المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة.

**النقطة الخامسة:** الخاصة بتحديد الريح الخاضع الناتج عن فائض قيمة التنازل عن آلة الحفر حيث تؤكدون بأن آلة الحفر لا تزال تحتفظ بقيمة محاسبية صافية بتاريخ التنازل (البيع) قدرها 1.320.042.76 دج ولم تكن معدومة مما يخفض الريح الخاضع من 7.777.000.00 دج الى 315.685.03 دج.

**الجواب والقرار:** تم حساب فائض قيمة التنازل للآلة الحفر على أساس أن قيمتها المحاسبية الصافية معدومة وانتهاء عمرها الإنتاجي الافتراضي وبمرور 10 سنوات عليها وهذا نظرا لعدم حيازتها على أية وثيقة تثبت تاريخ دخولها حيز الخدمة وعليه بعد تقديم نسخة من البطاقة الرمادية للآلة ومعرفة تاريخ دخولها اكتسابها ، تم اعتبار ردمك هو الأساس الصحيح في تحديد الريح الخاضع المقدر بـ 315.685.03 دج.

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

أولاً : تحديد رقم الأعمال

جدول رقم (3-20):رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط المحجرة

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
8.843.400.00	8.532.200.00	7.277.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المحقق الإجمالي
8.115.000.00	8.304.000.00	7.277.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المفوتر حسب الميزانية
8.115.000.00	11.304.000.00	7.277.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المصرح حسب G50
777.350.00	228.200.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ملاحظة :

1. رقم الأعمال المفوتر المصرح بواسطة G50 يفوق رقم الأعمال المصرح في الميزانية بمبلغ

3.000.000.00 دج ناتج عن خطأ في التصريح (تكرار التصريح).

2. الزيادات في رقم الأعمال لسنتي (2016 - 2017) نتجت عن الكميات مما في الإنتاج الغير

مصرحة الموضحة في الجدول التالي :

الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

جدول رقم (3-21): الزيادات في رقم الأعمال لسنتي (2016 - 2017)

السنوات	الفارق المستخرج الغير مصرح	نسبة الضياع	الكمية المباعة الغير مصرحة	سعر البيع م 3	رقم الأعمال الغير مصرح خارج الرسم	ملاحظة
2015	3م 600	100 %	لا شيء	لا شيء	لا شيء	اعتبرت كمية الإنتاج الغير مصرحة كأثرية استعملت لردم الممر المؤدي إلى المحجرة
2016	1304 3م	50 %	3م 652	350 دج	228.200.00 دج	اعتبرت نسبة الضياع ناتجة عن عوامل مختلفة ( و ملء الشاحنات) فوق قدرتها الاستيعابية تطاير الأثرية
2017	4442 2م	50 %	3م 2221	350 دج	777.350.00 دج	نتيجة الرياح ... الخ

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

\* تم تحديد السعر بناء على التفاوض حيث أعتبر الإنتاج الغير مصرح كبقايا أثرية بيعت لاستعمالات مختلفة (ردم أساسات المباني - تعبيد المسالك الفلاحية ... الخ).

الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

جدول رقم (3-22): رقم الأعمال الإجمالي لكل سنة

2017	2016	2015	2014	السنة التعيين
1.000.000.00	1.980.000.00	1.242.671.00	6.829.912.00	رقم الأعمال المحقق
1.000.000.00	1.980.000.00	1.242.671.00	6.829.912.00	رقم الأعمال المصرح في الميزانية
1.000.000.00	1.980.000.00	1.242.671.00	6.829.912.00	رقم الأعمال المصرح في G50
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ملاحظة : لا توجد أية زيادات تذكر في رقم الأعمال الخاص بنشاط كراء الآلات و المعدات.

جدول رقم (3-23): تحديد الربح

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
3.151.024.00	3.161.302.00	1.098.075.00	635.059.00	النتيجة الجبائية المصرحة
-	-	لا شيء	لا شيء	الزيادات في رقم الأعمال المفوتر
218.096.00	64.800.00	/	64.800.00	الأعباء المدمجة : 6. مصاريف تأمينات
3.059.999.00	2.926.062.00	/	/	الشيخوخة

الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

				7. مبالغ
621.196.00	698.846.00	/	/	الاهتلاكات
127.787.00	95.841.00	/	/	غير مبررة
				8. الاهتلاك
/	/		101.000.00	الخاص بآلة
				الحفر
				9. اهتلاك خاص
				بمحرك آلة
				الحفر
				10. أعباء
				غير مبررة
177.847.00	170.644.00	145.540.00	لا شيء	الرسم على النشاط المهني
لا شيء	لا شيء	2.903.152.00	لا شيء	إدماج عجز غير قانوني
لا شيء	لا شيء	4.487.582.00	4.124.567.00	العجز المرحل
/	315.685.00	/	/	فوائض قيم التنازل عن الأصول
1.475.557.00	997.488.00	- 691.895.00	3.323.708.00	الربح المحقق
3.151.024.00	3.161.302.00	3.389.507.00	3.489.508.00	الربح المصرح أو العجز
-	-	-		
4.626.581.00	4.158.790.00	2.757.612.00	165.800.00	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

### ملاحظة :

- 1 - تم دمج مبلغ العبيء المخصص من النتيجة الجبائية لسنة 2014 والذي لم يحدد طبيعته ولم يظهر في الجانب المحاسبي المقدر بـ 101.000.00 دج.
- 2 - تم دمج العجز المرحل الى سنة 2015 الخاص بالنتيجة المالية لسنة 2010 والمقدر بـ 2.903.152.00 دج كونه لا يعطي الحق في الترحيل نظرا لتجاوزه السنة الرابعة الموالية لتحقيقه ، وهذا طبقا لأحكام المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة.
- 3 - تم إضافة مبلغ أعباء الاهتلاك في الربح و التي لم تثبت من خلال تقديم الوثائق المطلوبة (الدفاتر المحاسبية - جدول الاهتلاكات ...الخ) وهذا كالتالي : - سنة 2016 المبلغ المدمج 2.926.062.00 دج
- سنة 2017 المبلغ المدمج 3.059.999.00 دج
- 4 - تم زيادة رقم الأعمال المفوتر الغير مصرح الناتج عن المنتج الغير مصرحة وهذا لسنتي 2016 - 2017 على التوالي.
- 5 - تم إدماج أقساط أعباء الاهتلاك التي تم خصمها من الربح لسنة 2016 - 2017 الخاصة بآلة الحفر ومحركها ، كون هاته الأخيرة قد تم اهتلاكها كليا بنسبة 100 % سنة 2016 وبالتالي تكون طريقة تحديد العبيء المدمج كالتالي :

### 1. سنة 2016 :

مبلغ الاهتلاك المدمج في الربح = مبلغ قسط الاهتلاك السنوي - مبلغ قسط الاهتلاك المسموح به

مبلغ الاهتلاك المسموح به = مبلغ الاهتلاك السنوي ×  $\frac{3}{12}$  مدة الحيازة خلال السنة

12

$$264.895.00 \text{ دج} = \frac{3}{12} \times 1.059.581.00 =$$

12

$$\boxed{794.687.00 \text{ دج}} = 264.895.00 - 1.059.582.00 = \text{الاهتلاك المدمج في الربح}$$

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

### 2. سنة 2017 :

الاهتلاك المدمج في الربح هو = 748.983.00 دج

6 - تم إدماج الربح الخاضع الناتج عن فائض قيم التنازل عن الاستثمارات (طويل الأمد) المتمثلة في المبلغ المقبوض نتيجة بيع آلة الحفر ، حيث تم اعتماد المبلغ المصرح في عقد البيع. وعليه تم تحديد الربح الخاضع : طبقا للمواد 172 - 173 من قانون الضرائب المباشرة على النحو الآتي :

فائض يتم التنازل عن الأصول = سعر التنازل (البيع) - القيمة المحاسبية الصافية

فائض قيم التنازل = 2.222.000.00 - 1.320.042.76 = 901.957.24 دج

الربح الخاضع = فائض يتم التنازل × 35 % (طويل الأجل)

الربح الخاضع = 901.957.24 × 35 % = 315.685.00 دج

جدول رقم (3-24): تحديد أسس الرسم على النشاط المهني لسنة 2014 و 2015

التعيين	السنة	
	2014	2015
رقم الأعمال المحقق الإجمالي	الخاضع لمعدل 2% المعفي	الخاضع لمعدل 2% المعفي
رقم الأعمال المصرح في G50 الخاص بنشاط المحجرة	لا شيء	لا شيء
رقم الأعمال المصرح في G50 الخاص بنشاط كراء الآلات	6.829.912.00	1.242.500.00
الزيادات	لا شيء	7.277.000.00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

جدول رقم (3-25): تحديد أسس الرسم على النشاط المهني لسنة 2016 و 2017

2017		2016		السنة التعيين
المعفي	الخاضع لمعدل 2%	المعفي	الخاضع لمعدل 2 %	
لا شيء	9.892.350.00	لا شيء	10.812.200.00	رقم الأعمال المحقق الإجمالي
لا شيء	8.115.000.00	لا شيء	8.304.000.00	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط المحجرة
لا شيء	1.000.000.00	لا شيء	1.980.000.00	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط كراء الآلات
لا شيء	8.892.350.00	لا شيء	8.832.200.00	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

**ملاحظة :** - اعتبر رقم الأعمال المفوتر المصرح المعفي الخاص بنشاط المحجرة رقم أعمال محقق خاضع للرسم على النشاط المهني ابتداء من الفاتح جانفي 2015 كونه خاضع لأحكام قانون المناجم الجديد. والذي يعتبر النشاط المنجمي (المحاجر) خاضع للرسم ، وبذلك تم تطبيق المعدل العادي 2% على رقم الأعمال المحقق

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

جدول رقم (3-26): جدول تحديد قواعد وأسس الرسم على القيمة المضافة

2017		2016		2015		2014		السنة
المعفي	الخاضع لمعدل % 17	المعفي	الخاضع لمعدل % 19	المعفي	الخاضع لمعدل % 17	المعفي	الخاضع لمعدل % 17	التعيين
315.000.00	9.577.350.00	لا شيء	1.000.000.00	13.512.200.00	800.000.00	7.719.500.00	لا شيء	رقم الأعمال المحقق الإجمالي
315.000.00	7.800.000.00	لا شيء	1.000.000.00	11.304.000.00	800.000.00	6.477.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط المحجرة
لا شيء	1.000.000.00	لا شيء	لا شيء	1.980.000.00	لا شيء	1.242.500.00	لا شيء	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط كراء الآلات
لا شيء	777.350.00	لا شيء	لا شيء	228.200.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

### ملاحظة :

- خضعت الزيادات في رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط المحجرة إلى المعدل العادي بنسبة 17 % سنة 2016 - و 19% في سنة 2017 ، طبقا لأحكام المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- تكرار التصريح برقم الأعمال المفوتر المصرح سنة 2016 وذلك خلال نفس الفترة بواسطة التصريح الشهري G50 والمقدر بـ 3.000.000.00 دج خارج الرسم ، مما نتج عنه تسديد حقوق الرسم على القيمة المضافة بمبلغ قدره 530.000.00 دج عن طريق الخطأ.
- 6. رقم الأعمال المفوتر المعفى المصرح لسنتي 2015 - 2017 يتمثل في التعاملات التي جرت مع شركة معفاة من الرسم على القيمة المضافة و التي قدمت شهادات الإعفاء نموذج F22 المبينة في الجدول التالي :

الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

جدول رقم (3-27):رقم الأعمال المعفى

التعيين	اسم الزبون	رقم شهادة الإعفاء	تاريخ الصدور	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة المعفى	رقم الفاتورة المصرحة
2015	CBMI	057625	/08/17 2015	800.000.0 0	136.000.0 0	/01 2015
2017	COLTD	048990	/03/26 2017	315.000.0 0	59.850.00	/02 2017

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

جدول رقم (3-28):جدول تحديد أسس الضريبة على الأرباح الشركات

السنوات	2014	2015	2016	2017
الربح المحقق	3.323.708.00	- 631.895.00	997.488.00	1.475.557.00
الربح المصرح	3.489.508.00	3.389.507.00	3.161.302.00	3.151.024.00
الزيادات	165.800.00	2.757.612.00	4.158.790.00	4.626.581.00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ملاحظة :

7 خضعت سنة 2015 للتغريم على مستوى المفتشية المختصة (طولقة الضواحي) وذلك في مجال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الموزعة عن طريق الورد الفردي رقم 2018/136 ، حيث اعتبرت النتيجة المحاسبية المصرحة هي الأساس لحساب الحقوق المذكورة عوض النتيجة الجبائية (العجز المصرح).

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

8 خضع الربح المحقق سنتي 2016 و 2017 لكلا النشاطين إلى معدل موحد قدره 26 % حيث خضع نشاط المحجرة إلى هذا المعدل طبقا لأحكام قانون المناجم الجديد الصادر في العدد 18 من الجريدة الرسمية بتاريخ 30 مارس 2014.

9 أما نشاط كراء الآلات و المعدات فهو يخضع إلى معدل 26 % كونه خدمات استنادا إلى المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة وفقا لقانون المالية التكميلي لسنة 2015.

### جدول رقم (3-29) تحديد أسس الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة

التعيين	السنوات	2014	2015	2016	2017
الربح الموزع المحقق	لا شيء	لا شيء	لا شيء	738.141.00	1.091.912.00
الربح الموزع المصرح أو المغرم	لا شيء	لا شيء	176.093.00	لا شيء	لا شيء
الزيادات	لا شيء	لا شيء	لا شيء	738.141.00	1.091.912.00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

جداول تحديد الحقوق و الغرامات

### جدول رقم (3-30): تحديد حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني

التعيين	السنة	2015	2016	2017
الحقوق المستحقة	% 2	170.390.00	210.244.00	197.847.00
الحقوق المسددة	% 2	24.850.00	39.600.00	20.000.00
الحقوق المغفلة	% 2	145.540.00	170.644.00	177.847.00
غرامات الوعاء	% 2	21.831.00	25.596.00	26.677.00
مجموع الحقوق والغرامات	% 2	167.371.00	196.240.00	204.524.00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

جدول رقم (3-31): تحديد حقوق وغرامات الرسم على القيمة المضافة

2017	2016	السنوات
% 19	% 17	التعيين
1.819.696.00	2.127.074.00	الحقوق المستحقة
1.672.000.00	2.088.280.00	الحقوق المسددة
147.696.00	38.794.00	الحقوق المغفلة
22.154.00	3.879.00	غرامات الوعاء
169.850.00	42.673.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

جدول رقم (3-32): جدول تحديد الضريبة على أرباح الشركات

2017	2016	السنوات
% 26	% 26	التعيين
383.645.00	259.346.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	10.000.00	الحقوق المسددة أو المغرمة
383.645.00	249.346.00	الحقوق المغفلة
95.911.00	62.336.00	غرامات الوعاء
479.556.00	311.682.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

جدول رقم (3-33): حقوق الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة

2017	2016	السنوات
% 15	% 10	التعيين
163.786.00	73.814.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	لا شيء	الحقوق المسددة أو المغرمة
163.786.00	73.814.00	الحقوق المغفلة
24.567.00	11.072.00	غرامات الوعاء
188.354.00	84.886.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

جدول رقم (3-34): الجدول العام للحقوق والغرامات

مجموع الحقوق والغرامات	الغرامات	الحقوق	التعيين
568.135.00	74.104.00	494.031.00	الضرائب والرسوم
212.523.00	26.033.00	186.490.00	الرسم على النشاط المهني
791.238.00	158.247.00	632.991.00	الرسم على القيمة المضافة
273.239.00	35.639.00	237.600.00	الضريبة على أرباح الشركات
1.845.135.00	294.023.00	1.551.112.00	الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة
			المجموع العام

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

## الفصل الثالث – إجراءات التحقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

ثانيا: إصدار الورد الضريبي للحقوق و الغرامات الواجبة الدفع (صدور الورد)

بعد الانتهاء من التبليغ النهائي لنتائج التحقيق يقوم مكتب التحقيقات بإصدار الجداول الضريبية حيث توجه نسخة إلى قبضة الضرائب لمتابعة التحصيل و توجه نسخة أصلية للمكلف من أجل تسديد ما عليه من واجبات ضريبية و لديه مدة 15 يوم للتسديد مع احتساب غرامات التأخير حسب مدة التأخير

بعد الانتهاء من التحقيق يتم إعداد التقرير الشامل لمجمل الوضعيات المتعلقة بالتحقيق كما يتم تقديم أهم الملاحظات التي تخص محاسبة المكلف حيث يرسل إلى المديرية الجهوية للضرائب (ملحق رقم 8)

و قد كانت إجمالي الحقوق و الغرامات المترتبة على المكلف كما يلي:

جدول رقم (3-35): الجدول العام للحقوق والغرامات

التعيين	الحقوق	الغرامات	مجموع الحقوق والغرامات
الرسم على النشاط المهني	494.031.00	74.104.00	568.135.00
الرسم على القيمة المضافة	186.490.00	26.033.00	212.523.00
الضريبة على أرباح الشركات	632.991.00	158.247.00	791.238.00
الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة	237.600.00	35.639.00	273.239.00
المجموع العام	1.551.112.00	294.023.00	1.845.135.00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

### خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق اليه في الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة و بعد الوقوف على إجراءات التحقيق الجبائي في الملف المدروس خلصنا إلى أنه من أهم الطرق المنتهجة في مكافحة الغش و التهرب الضريبي هو التحقيق الجبائي بإعتباره مقابلا للنظام التصريحي الذي منحه المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة، وعليه فإن المديرية الولائية للضرائب وبالأخص المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تساهم بشكل فعال في التأكد من صحة و سلامة التصريحات المقدمة من المكلفين و استرجاع المبالغ المتهرب منها

و هذا ما تم التوصل إليه من خلال دراسة ملف المديرية الولائية للضرائب ، فبعد الفحص الجبائي تبين لنا وجود جملة من النقائص ما تطلب إصدار الورد الضريبي من أجل تسديد الحقوق و الغرامات المترتبة عليه .

الضريبة اليوم هي وسيلة لتحقيق التنمية الشاملة، ويبرز الدور الفعال لها باعتبارها أنجع وسائل لتحقيق عدالة اجتماعية، لارتكازها أساسا على الحد من الفوارق الاجتماعية السائدة عن طريق إعادة توزيع الإيرادات والثروات بين أفراد المجتمع، إضافة إلى كونها أداة فعالة لمختلف الظواهر الاقتصادية العامة من تضخم وركود وتأثيرها على المؤشرات الأخرى التي من بينها الادخار والاستثمار والإنتاج، مما يجعل التهرب من دفعها يضع حدا لأهم عنصر في مالية الدولة.

و اتضح لنا من خلال هذه الدراسة أن التحقيق الجبائي هو أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية، ويبرز ذلك من خلال التحري و التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، و اكتشاف كل الأخطاء و المناورات بهدف تصحيحها، فهو بذلك يعتبر من بين الوسائل الردعية و الوقائية التي يمكن من خلالها وضع حد ولو نسبيا، لظاهرة التهرب الضريبي، كما أنه يشكل وسيلة ضمان لاسترجاع المبالغ المتهرب منها، مما ينتج عنه التقليل من هذه الظاهرة لتزداد بذلك موارد الدولة التي تمول بها الخزينة، و هذا ما يساعد بدوره في دفع عجلة التنمية.

ومن أجل تحقيق ذلك، فلقد أسند المشرع الجزائري مهمة القيام بهذا التحري والتحقيق للأجهزة المختصة في المجال التي تسهر على تطبيق و تنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات، كما أقر لها كذلك جملة من الصلاحيات و السلطات تتجسد في كل من حق الإطلاع، سلطة الرقابة، سلطة المعاينة والحجز، وسلطة استدراك الأخطاء، فهي بذلك تسعى إلى حماية حقوق الخزينة العمومية.

اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى: يساهم التطور الاقتصادي في زيادة الاهتمام بالتحقيق الجبائي

الضريبة هي أحد أهم المصادر التي تساهم في تمويل الخزينة العامة للدولة، وهذه الأخيرة تقوم باستثمار تلك الأموال من أجل تحقيق التنمية وزيادة رفاهية المجتمع، ومن أجل المحافظة على هذه الأموال تقوم الإدارة الجبائية بعملية التحقيق الجبائي، وبالتالي فإن من أسباب القيام بعملية التحقيق الجبائي التحري عن مداخل الخزينة العمومية المتعلقة بالضرائب، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

- الفرضية الثانية: عمل التحقيق الجبائي ليس فعال بالقدر الكافي لكبح نقشي التهرب الضريبي.

التحقيق الجبائي من أهم الحلول و الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لمحاربة هذه الظواهر فاتضحت عدم صحتها.

- الفرضية الثالثة: بالرغم من فعالية التحقيق الجبائي فإن التهرب الضريبي لا يزال قائما. تسعى الإدارة الجبائية دائما إلى الحد من التهرب الضريبي غير أن التحقيق الجبائي في الجزائر غير فعال من ناحية الأجهزة وكذلك الهيئات المكلفة بذلك وهذا ما يؤدي إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي فإن الفرضية غير صحيحة نسبيا.

نتائج الدراسة:

على ضوء ما سبق توصلنا في هذه الدراسة إلى عدة نتائج نذكر أهمها:

- 1- يقوم التحقيق الجبائي أساسا على مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تقوم بتطبيقها هيئات وأجهزة مختصة، كما يعمل على حماية المكلفين بالضريبة، وأي مخالفة لذلك قد تؤدي إلى عقوبات.
- 2- يعتبر التحقيق الجبائي في الجزائر كأحد أهم الإجراءات التي ولت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.
- 3- تعود أهم التحديات التي تواجه السياسة الضريبية في الجزائر إلى عدة أسباب تساهم في التهرب من دفع الضريبة سواء كليا أو جزئيا، وعدم خضوع المكلفين للالتزامات الضريبية الواقعة على عاتقهم، باللجوء إلى عدة طرق وأساليب يترتب عنها آثار سلبية تمس مختلف الجوانب (سياسية، إجتماعية، إقتصادية).
- 4- التهرب الضريبي ظاهرة استفحلت بشكل كبير وأدت إلى نزيف مستمر للمستحقات المالية لخزينة الدولة، الأمر الذي حدا بالمشروع الجزائري إلى سن واعتماد آليات قمع هذه الجريمة، والتحقيق الجبائي له دور فعال في مواجهتها.
- 5- يعتبر التحقيق الجبائي الأداة الردعية الوحيدة التي تسعى إلى تضييق دائرة التهرب ومن ناحية أخرى حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الضريبية.
- 6- التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تؤثر على النمو الإقتصادي للدول وأكثر أنواعه انتشارا هو التهرب القانوني.

التوصيات والاقتراحات:

نقترح جملة من التوصيات وهي كما يلي:

- 1- نشر الوعي الضريبي و تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي، مع ضرورة إدراج التكوين و الثقافة الضريبية للمصرحين كونها تحسن من الخدمات الاجتماعية للوطن.

- 2- إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي والعمل على إيجاد إطار قانوني ينظمها.
- 3- إنشاء إدارة جبائية عصرية تمتاز بالفعالية و المرونة لا تقتصر فقط على الهياكل والتجهيزات و إنما تشمل أيضا الكفاءات و الخبرات التي تساهم بدورها بتبسيط و تسهيل الإجراءات الجبائية.
- 4- ضرورة التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى من أجل معرفة كل المعلومات التي تخص المكلفين والتي يمكن أن تساعد في الحد من التهرب الضريبي.
- 5- تطوير الإدارة الجبائية من خلال تعميم استخدام الإعلام الآلي في كافة التعاملات مع المكلفين كالنصريح الإلكتروني، الدفع الإلكتروني... إلخ.
- 6- إعادة النظر في الجزاءات المقررة على المتهربين، و ذلك بتقرير جزاءات قاسية و ردية تحثهم على ضرورة أداء التزاماتهم الجبائية، كما تقترح كذلك إنشاء محاكم مختصة في المجال الجبائي لضمان السير الحسن لإجراءات المتابعة.
- 7- غياب ثقافة الوعي الجبائي لدى المكلفين يزيد من اللجوء إلى التهرب الضريبي.
- 8- ضعف التنسيق بين الإدارة الجبائية والمؤسسات المالية الأخرى يعرقل العمل على مكافحة التهرب الضريبي.

آفاق الدراسة:

وعلى الرغم من هذا البحث لم نحط بكل الجوانب المتعلقة بهذا الموضوع ولم نحاول إعطاء حلول للمشاكل التي ترتبط به، إلا أن قيمته تكمن في كونه حلقة من سلسلة الأبحاث التي تتناول الإشارة إلى دور التحقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي لذا يبقى أن نستكمل هذه السلسلة بأبحاث أخرى يمكن أن تبرز أبعاد أخرى في دور التحقيق الجبائي في تشجيع الاستثمار وتمويل الخزينة العمومية.

وفي النهاية نلفت النظر إلى بعض النقاط الجديرة بالدراسة وهي كالتالي:

- دراسة التجارب المختلفة في مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الدولي
- دراسة سلوك المكلف تجاه التحقيق الجبائي و النظام الضريبي.

# فَائِضَةُ المَرَاجِعِ

1. أحمد جامع. (1975). علم المالية ، فن المالية العامة (الإصدار ط2، المجلد ج 1). القاهرة، مصر: دار النشر العربية.
2. بن عمارة منصور. (2011). إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية. الجزائر: دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع.
3. عبد الفتاح مراد. (بلا تاريخ). موسوعة شرح إتفاقيات منع التهرب والإزدواج الضريبي. الإسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الحديث.
4. عوادي مصطفى، و يونس زين. الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري (الإصدار ط 2). الجزائر: مطبعة مزوار.
5. العيد صالح. (2011). الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الإصدار دار هومة). الجزائر.
6. محمد حسن عاكوم. (2019). التهرب الضريبي. بيروت ، لبنان: منشورات الحلبي الحقوقية.
7. مصطفى عوادي، و يونس زين. (2010/2011). الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري (الإصدار ط2). الوادي، الجزائر: مكتبة بن موسى سعيد للنشر والتوزيع.
8. مصطفى عوادي، و نصر رحال. (2010/2009). الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري. الوادي، الجزائر : مكتبة بن موسى سعيد للنشر والتوزيع.
9. مهدي محفوظ. (2005). علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي (الإصدار ط4). الجزائر، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

#### ب/الرسائل والمذكرات:

1. سليمان عتير. (2012/2011). دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. رسالة ماجستير . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

2. عباس عبد الرزاق. (2012). التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي. الجزائر ، عين ميله: دار الهدى.

3. عبد الرزاق بوطورة. (1998). الغش والرقابة الجبائية. مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادات الدراسات العليا في المالية تخصص جبائية . القليعة، المعهد الوطني للمالية ، الجزائر .

4. لعابد لزرق. (2012/2011). ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر -دراسة حالة - .مذكرة ماجستير في اطار دراسة الدكتوراه . تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر : جامعة أبي بكر بلقايد .

#### ج/القوانين والمراسيم

1. ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة. (2013). الجزائر.

2. قانون الإجراءات الجبائية. (2017). المادة 19 .

3. قانون الضرائب الجبائية. (2010). المادة 20 . الجزائر.

4. قانون الإجراءات الجبائية. (بلا تاريخ). المادة 37 .

5. قانون الضرائب غير المباشرة . (بلا تاريخ). المادة 538 .

6. الجريدة الرسمية. (29 06, 2010). القانون 10-01 (42) . الجزائر.

7. قانون الإجراءات الجبائية. (2018). المادة 20-5 .

8. قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم. (08 06, 1966). الأمر رقم 66/155 (71) .

9. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 90-36. (31 12, 1990). المواد

. 315/313/312/309

#### د/المجلات:

1. سامي مجدي. دور المحاسبة القضائية في تشخيص و اكتشاف عمليات الاحتيال و الخداع

المالي " دراسة ميدانية. مجلة البحوث التجارية ، جامعة التجارة ، كلية الزقازيق ، 24 (1).

2. صالح عبد الرحمان السعد. (2013). المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية الممارسة الحالية و النظرة المستقبلية. مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الإقتصاد و الإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز جدة ، 27 (1)، 147.

3. معاشو عمار. (2009). خصوصية إجراءات الدعوى الجزافية في مجال الغش الضريبي. مجلة المحكمة العليا ، الغش الضريبي و التهرب الجمركي ، قسم الوثائق (عدد خاص).

ه/المواقع الالكترونية:

/ تم الاسترداد من <https://www.capital.fr> (10 ,04 2020). Léa Boluze -  
[https://www.capital.fr/votre-argent/evasion-fiscale-1351505?fbclid=IwAR0kRKQF\\_IE387rHgQXHeNPi5oNxNSkMOHwL25a8oDqcyXOAgsOj7vJ7ngg&bmkId=1351505&bmkType=readitlater](https://www.capital.fr/votre-argent/evasion-fiscale-1351505?fbclid=IwAR0kRKQF_IE387rHgQXHeNPi5oNxNSkMOHwL25a8oDqcyXOAgsOj7vJ7ngg&bmkId=1351505&bmkType=readitlater)

المدحوف

**Rappel de certaines dispositions fiscales**

**Article 20- 4 du Code des Procédures Fiscales :** Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

**Article 20- 5 du C.P.Fiscales :** Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (03) mois en ce qui concerne :

- Les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA , pour chacun des exercices vérifiés ;
- Toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (06) mois pour les entreprises ci-dessus , lorsque leur chiffre d'affaire annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

- Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (09) mois.

**Remarque**

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le (s) vérificateur(s), vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr ..... Sous-directeur du Contrôle Fiscal à la Direction des Impôts de Wilaya de BISKRA (N° de Tel .....)

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Mr ..... le Directeur des Impôts de la Wilaya de BISKRA (N° de Tel .....).

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
Direction des Impôts de la Wilaya de BISKRA.  
Sous Direction du Contrôle Fiscal

**Avis de Vérification de Comptabilité**

المسيد :  
.....  
.....  
.....  
.....

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

رقم ..... / م و ض / م ف ا ر ج / م ت ج / ف ب / ..... Le.....

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre ..... مقر مؤسستكم.....

على الساعة ..... (.....)..... le .....  
Heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices .....

L'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droit et taxes ci après désignés الرسم على النشاط المهني - الرسم على القيمة المضافة - الضريبة على الدخل الاجمالي  
- حقوق الطابع و كل الضرائب و الرسوم الاخرى

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

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

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

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

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

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

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des  
Vérificateurs

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

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de la Wilaya de Biskra  
Sous - Direction du Contrôle Fiscal

**Fiche de Début des Travaux de  
Vérification**

N° \_\_\_\_\_/DIW/SCF/BVF/B /M  
ام و ض ام ف ر ج ام ت ج اف / رقم .

Biskra Le .....

Numéro de l'Affaire ...../..... N° d'article d'imposition .....

Numéro de l'Identifiant fiscal .....

Nom et Prénom ou raison Sociale : .....

Activité / .....

Adresse ..... Tél .....

Avis de vérification de comptabilité N° ..... du .....

Remis ou Reçu le .....

Période à vérifier du .....au.....

Noms, Prénoms et grades des agents vérificateurs :

M .....

M .....

M .....

Date de début des travaux

Préparatoire .....

Date du contrôle inopiné (1) ...../.....

Date d'intervention sur place (contrôle au fond)

.....

Lu et approuvé :

Sous-Directeur du Contrôle Fiscal

Le Vérificateur //

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية الولائية للضرائب

بسكرة

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب التحقيقات الجبائية

بسكرة في : .....

رقم : /م و ض/م فر ج/م ت ج/.....

إلى السيد/ .....

.....

.....

الموضوع : ممارسة حق الاطلاع.

المرجع : المواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

في إطار ممارسة حق الاطلاع المعترف به لمصالح الإدارة الجبائية ووفقا لنصوص المواد المذكورة بالمرجع أعلاه ، و حتى يتسنى لنا القيام بعملية التحقيق ، يشرفنا أن نطلب منكم موافقتنا بالمعلومات التالية في أقرب الأجل :

.....

و ذلك اعتبارا للسنوات : .....

الخاصة ب :

.....

.....

.....

تقبلوا سيدي فائق الشكر و الاحترام.

المحققان //

المحقق الاول (م م)

المحقق الثاني (م م)

## ETAT COMPARATIF DES BILANS CONCERNANT

ش ذ م م لاستخراج الرمل و الحصى  
استخراج الرمل و الحصى + كراء آلات البناء و الأشغال العمومية  
تجزئة حميدي زيان - ليشانة و بسكرة  
(Exercices 2017 - 2016 – 2015 – 2014 )

### RENSEIGNEMENTS DIVERS

(notamment droits des associés , distributions et attributions de bénéfices , etc....)

Années.....	2017	2016	2015	2014	2013	Observations

## BILANS

ACTIF	Au 31/12/2013	Au 31/12/2014	Au 31/12/2015	Au 31/12/2016	Au 31/12/2017	Observations
تشبيبات عينية	1.010.000	1.010.000	1.010.000	1.010.000	1.010.000	
قسط الاهتلاك	277.750	378.750	479.750	580.750	681.750	
القيمة الصافية	732.250	631.250	530.250	429.250	328.250	
تشبيبات أخرى منقولة	29.716.546	32.837.208	34.367.208	34.367.208	34.367.208	
قسط الاهتلاك	17.948.579	20.698.191	23.347.433	20.888.726	26.231.851	
القيمة الصافية	11.767.966	12.139.017	11.019.775	13.347.481	8.135.356	
مخزونات جارية	462.335					
الزبائن	7.195.026	9.576.976	9.576.976	4.896.976	5.551.976	
مدينون آخرون	1.050.000	1.050.000	1.063.696	1.080.392	1.081.483	
الضرائب و الرسوم	1.831.553	1.466.888	1.598.312	3.514.027	2.766.915	
الخزينة	3.940.617	2.791.171	4.280.012	11.036.972	5.507.636	
<b>Totaux</b>	<b>26.979.947</b>	<b>27.897.182</b>	<b>28.069.021</b>	<b>34.436.100</b>	<b>23.371.618</b>	

المجموع

PASSIF	Au 31/12/2013	Au 31/12/2014	Au 31/12/2015	Au 31/12/2016	Au 31/12/2017	Observations
رأس المال	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000	
النتيجة الصافية	112.918	635.059	994.315	- 3.262.302	- 3.151.024	
ترحيل من جديد	- 1.591.488	- 1.478.569	- 843.510	994.315	- 2.267.987	
الموردون وحسابات ملحقة	2.265.808	2.287.492	2.287.492	11.031.825	2.963.027	
الضرائب	60.000	78.811				
مدينون آخرون (الحساب الجاري للشركاء)	21.132.510	21.132.510	20.630.724	20.672.262	20.672.262	
<b>Totaux</b>	<b>26.979.749</b>	<b>27.897.182</b>	<b>28.069.021</b>	<b>34.436.100</b>	<b>23.371.618</b>	

المجموع

**DETAIL DE GROUPES DE COMPTES**  
( Réserves , provisions , amortissements ,comptes- courants, créditeurs ou débiteurs divers)

qui n'auraient pas été détaillés dans le bilan

Au .....	Au.....	Au .....	Au .....	Au .....	<b>Observations</b>

ب-----بسكر-----

## RELEVÉ DE CMPTABILITE

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية  
بسكر

### CONCERNANT

ش ذ م م لاستخراج الرمل والحصى  
تجزئة حميدي زيان - ليشانة - ولاية بسكر

DESIGNATION DES COMPTES	01/01/2014	01/01/2015	01/01/2016	01/01/2017	OBSER-
	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017	
	2	3	4	5	
<b>TE</b> CREDIT { Vente de marchandises-----					
DEBIT { Marchandises consommées-----					
BENEFICE BRUT( crédit -débit )(1)-----					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices brutes}}{\text{ventes}} \times 100$					
<b>AJO</b> CREDIT { Production vendue -----	/	7.277.000	8.304.000	8.115.000	
Production stockée -----					
Production de l'Entrep, pour elle-même					
DEBIT { Prestation fournies -----	6.829.912	1.242.671	1.980.000	1.000.000	
Transfert de change de production -----					
<b>TOTAL DU CREDIT</b> -----	6.829.912	8.519.671	10.284.000	9.115.000	
DEBIT { Matières et fournitures consommés	2.286.947	2.279.763	3.543.754	3.653.892	
Services -----	809.000	2.291.640	3.069.679	2.152.162	
<b>TOTAL DU DEBIT</b> -----	3.095.947	4.571.403	6.613.433	5.806.054	
BENEFICE BRUT( crédit -débit )(2)-----	3.733.965	3.948.268	3.670.567	3.308.946	
POURCENTAGE BRUT = $\frac{V,A}{\text{production vendue}} \times 100$	54.67 %	46.34 %	35.69 %	36.30 %	
<b>DEX</b> CREDIT { Bénéfices brut total (1) +(2) -----	3.733.965	3.948.268	3.670.567	3.308.946	
Produits divers -----					
Transfert de charge d'exploitation					
<b>TOTAL DU CREDIT</b> -----	3.733.965	3.948.268	3.670.567	3.308.946	
DEBIT { Frais personnel -----	64.800		501.912	867.861	
Impôts et taxe -----	138.265	25.639	39.600	20.000	
Frais divers financier	45.227	175.309	202.959	127.981	
Amortissements-----	2.749.611	2.649.242	5.446.293	5.444.124	
Frais Financières					
<b>TOTAL DU DEBIT</b> -----	2.997.903	2.850.190	6.190.764	6.459.966	
CREDIT { Solde du résultat d'exploitation ----	736.062	1.098.078	/		
Autres produits -----					
<b>TOTAL DU CREDIT</b> -----	736.062	1.098.078	/		
DEBIT { Solde du résultat d'exploitation ----			2.520.197	3.151.024	
Autres charge -----			641.103	/	
<b>TOTAL DU DEBIT</b> -----			- 3.161.302	- 3.151.024	
<b>BENEFICE NET (crédit - débit)</b> -----	736.062	1.098.078	/	/	
<b>POURCENTAGE NET = <math>\frac{\text{bénéfice net}}{\text{bénéfice net}} \times 100</math></b>	10.77 %	12.88 %	/	/	

--	--	--	--	--

**MODIFICATIONS A FAIRE SUBIR AU BENEFICE NET RESULTANT DE LA COMPTABILITE**

NATURE DES MODIFICATIONS		EXERCICE vérifié 31/12/2017	EXERCICE vérifié 31/12/2016	EXERCICE vérifié 31/12/2015	EXERCICE vérifié 31/12/2014	OBSERVATION
MEN TATI	النتيجة المصرحة	- 3.151.024	- 3.161.302	1.098.078	635.059	
	Prélèvement et dépense personnelle CASNOS	218.096	64.800	/	64.800	
	Commissions-----					
	Intérêts et fonds propres -----					
	Intérêts des comptes courants --					
	Réserves -----					
	رقم الأعمال غير مصرح أعباء غير مبررة	777.350	228.200		101.000	
	فوائض قيم التنازل		315.685			
	Fonds de commerce					
	Brevets , concessions					
Amortissements exagérés	Terrains إدماج عجز غير قانوني	/	/	2.903.152		
	Bâtiments اهتلاكات مبالغ فيها	3.808.982	3.720.749			
	Matériel .....					
	<b>TOTAL DES AUGMENTATIONS</b>	<b>4.804.428</b>	<b>4.329.434</b>	<b>2.903.152</b>	<b>165.800</b>	
DIMINUTIONS	الرسم على النشاط المهني	177.847	170.644	145.540	/	
	.....					
	<b>TOTAL DES DIMINUTIONS</b>	<b>177.847</b>	<b>170.644</b>	<b>145.540</b>	<b>/</b>	
DIFFERENCE ENTRE						
LES AUGMENTATIONS	en plus	4.626.581	4.158.790	2.757.612	165.800	
ET LES DIMINUTIONS	en moins					
BENEFICE NET REEL .....		1.475.557	997.488	3.855.690	800.859	
POURCENTAGE NET = ( bénéfices netx 100 C,A Total reconstitué		14.91 %	9.48 %	45.25 %	11.72 %	
Application de l'article 18 du code des Impôts Directes et Taxes assimilées	Report déficitaire	EX20.....	EX20.....	EX 2010	EX 2010	
		EX20.....	EX20.....	EX 2011	EX 2011	
		EX20.....	EX20.....	EX 2012	4.124.567	
		EX20.....	EX20.....	EX20.....	EX20.....	
		EX20.....	EX20.....	EX20.....	EX20.....	
		TOTAL à retrancher du bénéfice net ci -dessus .....	1.475.557	997.488	3.855.690	901.862
<b>BENEFICE IMPOSABLE .....</b>	<b>1.475.557</b>	<b>997.488</b>	<b>- 691.895</b>	<b>- 3.323.708</b>		

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
 وزارة المالية  
 مديرية الضرائب  
 بمسكرة  
 المديرية الفرعية للرقابة الجبائية  
 بمسكرة

Série O-  
N17

Activité exercée: \_\_\_\_\_

## RELEVÉ DE CMPTABILITE CONCERNANT

DESIGNATION DES COMPTES	2014	2015	2016	2017	OBSER
<b>MARGE BRUTE</b>					
CREDIT { Vent marchandises-----					
DEBIT { Marchandises consommées-----					
BENEFICE BRUT ( crédit -débit )(1)-----					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices brutes}}{\text{ventes}} \times 100$					
<b>VALEUR AJOUTÉE</b>					
CREDIT { Production vendue -----					
{ Production stockée -----					
{ Production de l'Entre, pour elle-même					
{ Prestation fournies -----					
{ Transfert de change de production -----					
{ TOTAL DU CREDIT -----					
DEBIT { Matières et fournitures consommés					
{ Services -----					
{ TOTAL DU DEBIT-----					
BENEFICE BRUT( crédit -débit )(2)-----					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{V.A}{\text{production vendue}} \times 100$					
<b>RESULTAT D'EXPLOITATION</b>					
CREDIT { Bénéfices brut total (1) +(2) -----					
{ Produits financières					
{ Transfert de charge d'exploitation					
{ TOTAL DU CREDIT -----					
DEBIT { Frais personnel -----					
{ Impôts et taxe -----					
{ Frais divers -----					
{ Amortissements-----					
{ Provision					
{ TOTAL DU DEBIT -----					
<b>RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>					
CREDIT { Solde du résultat d'exploitation -----					
{ Autres produits -----					
{ TOTAL DU CREDIT -----					
DEBIT { Solde du résultat					
{ Autres charge -----					
{ TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE NET (credit - debit)--					
POURCENTAGE NET = $(\frac{\text{benefice net}}{\text{C.A}} \times 100)$					
C.A					

ملحق رقم 05: كشف المحاسبة

MODIFICATIONS A FAIRE SUBIR AU BENEFICE NET RESULTANT DE LA COMPTABILITE

NATURE DES MODIFICATIONS	EXERCICE vérifié 2014	EXERCICE Vérifié 2015	EXERCICE vérifié 2016	EXERCICE vérifié 2017	OBSERVATION
<b>AUGMENTATION</b> Dépenses, Réserves ou provisions non déductibles Réhaussement du bénéfices brut ... Prélèvement et dépense personnelle Commissions..... Interets et fonds propres ..... Interets des comptes courants --					
<b>Amortissements exagérés</b> Fonds de commerce Brevets, concessions Terrains ..... Batiments ..... Matériel .					
<b>TOTAL DES AUGMENTATIONS</b>					
<b>DIMINUTIONS</b>  <b>TOTAL DES DIMINUTIONS</b>					
DIFFERENCE ENTRE LES AUGMENTATIONS ET LES DIMINUTIONS en plus / en moins BÉNÉFICE NET REEL ..... POURCENTAGE NET = $\frac{\text{bénéfices nets}}{\text{C.A Total reconstitué}} \times 100$					
Application de l'article 18 du code des Impôts Directes et Taxes assimilées Report déficitaire TOTAL à retrancher du bénéfice net ci-dessus ..... BÉNÉFICE IMPOSABLE .....					

REPUBLIQUE ALGERIENNE EMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de la Wilaya de Biskra  
Sous - Direction du Contrôle Fiscal

*Fiche de Fin des Travaux*  
*De Verifications*

رقم : ام و ض / ام فر ج / ام ت ج / اف ب.

Biskra Le :

Numéro de l'Affaire ..... N° d'article d'imposition .....

Numéro de l'Identifiant fiscal .....

Nom et Prénom ou Raison Sociale .....

Activité .....

Avis de vérification de comptabilité N° ..... du .....

Date de fin des travaux sur place /

Date notification des résultats de la vérification : .....

Date de notification de la position définitive de l'Administration .....

Lu et approuvé :

Sous-Directeur du Contrôle Fiscal

Les Vérificateurs //

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

بمسكرة في : .....

وزارة المالية  
المديرية الولائية للضرائب

بمسكرة  
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية  
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : ..... /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/ .....

إلى السيد / .....

.....  
.....

الموضوع : - التبليغ النهائي بنتائج التحقيق المحاسبي و الجبائي.  
المرجع : - التبليغ بنتائج التحقيق النهائي رقم ...../م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب  
بتاريخ .....

سيدي

إضافة إلى تبليغنا الأولي المذكور في المرجع أعلاه ، يشرفنا أن نعلمكم  
بالأسس النهائية لفرض الضرائب و الرسوم التالية :  
- الرسم على النشاط المهني  
- الرسم على القيمة المضافة  
- الضريبة على الدخل الإجمالي .

تقبلوا سيدي فائق الاحترام و التقدير

محققا الضرائب

رئيس الفرقة