وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمار ثليجي بالأغواط




كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم

تخصص: علوم التسيير

نوقشت و أُجيزت بتاريخ : 2014/ 05/24

**الموضوع:**

# أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر

## دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط

**من إعداد الطالب:**

**أحمد بساس**

**تحت إشراف الأستاذ:**

**الأستاذ الدكتور/ مقدم عبيرات**

أعضاء اللجنة:

| | | | |
|---|---|---|---|
| – أ. د : محمد قويدري | أستاذ | – جامعة الاغواط | – رئيسا |
| – أ. د : مقدم عبيرات | أستاذ | – جامعة الاغواط | – مقررا |
| – أ. د : كمال رزيق | أستاذ | – جامعة البليدة | – ممتحنا |
| – أ. د : عبد المجيد قدي | أستاذ | – جامعة الجزائر | – ممتحنا |
| – أ. د : حمزة بن قرينة | أستاذ | – جامعة ورقلة | – ممتحنا |
| – د : عبد القادر قرش | أستاذ محاضر أ | – جامعة الاغواط | – ممتحنا |

**السنة الجامعية : 2013/ 2014**

# الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا :

إلي روح والدي الطاهرتين رحمهما الله؛

إلي روح أخي عيسى رحمه الله؛

إلي كل أفراد العائلة ؛

إلي كل الأصدقاء و الزملاء بدون استثناء.

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي هدانا لنعمة العلم، وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، و الصلاة و السلام علي سيدنا محمد و على آله و صحبه و سلم تسليما كثيرا؛

يتقدم الباحث بأسمى آيات الشكر والعرفان للأستاذ الفاضل الدكتور مقدم عبيرات لما لسيادته من فضل بالإصرار على الباحث بالصبر والكتابة في هذا الموضوع، وما بذله من جهد، وما أوصى به من توجيهات أخويه، وإرشادات علميه كان لها أبلغ الأثر بتشجيع الباحث في الاستمرار والصبر للإعداد لهذه الأطروحة ؛

وأتقدم بوافر التقدير و الاحترام إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفوني بقبول مناقشة الأطروحة و الحكم عليها ؛

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بخالص الشكر و التقدير لكل من أسهم من بعيد أو من قريب في انجاز هذا البحث .

# فهرس المحتويات


| | |
|---|---|
| **الإهداء** | |
| **شكر و تقدير** | |
| **فهرس المحتويات** | |
| **قائمة الجداول** | |
| **قائمة الأشكال** | |
| **الملخصات** | |
| **المقدمة** | أ |
| **الفصل الأول : اتجاهات الإصلاح الضريبي و المحاسبي في الجزائر** | **74-14** |
| **تمهيد** | **15** |
| **المبحث الأول : إصلاح النظام الضريبي في الجزائر** | **16** |
| المطلب الأول: النظام الضريبي في الجزائر | **16** |
| المطلب الثاني : التحديات المفروضة على النظام الضريبي في الجزائر | **22** |
| المطلب الثالث : الإصلاحات الضريبية في الجزائر | **25** |
| المطلب الرابع : اتجاهات الإصلاح الضريبي في العالم و مواقع النظام الضريبي الجزائري منها | **28** |
| **المبحث الثاني : إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر** | **38** |
| المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي ودوافع تطبيقه في الجزائر | **38** |
| المطلب الثاني : أهم الأعمال المتعلقة بإصلاح النظام المحاسبي في الجزائر | **43** |
| المطلب الثالث : أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في الجزائر | **46** |
| المطلب الرابع : تقييم عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر | **52** |
| **المبحث الثالث : علاقة النظام المحاسبي المالي بالبيئة الجبائية في الجزائر** | **56** |
| المطلب الأول : فك ارتباط المحاسبة بالجباية | **56** |
| المطلب الثاني : النظام المحاسبي المالي والقوانين الجبائية ذات العلاقة | **60** |
| المطلب الثالث : الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي | **64** |
| المطلب الرابع : تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي | **70** |
| **خلاصة الفصل الأول** | **74** |
| **الفصل الثاني: وضعية التهرب الضريبي في الجزائر و العوامل المسؤولة عنه** | **130-75** |
| تمهيد | **76** |
| **المبحث الأول : التهرب الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري** | **77** |
| المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي ، أسبابه وآثاره | **77** |

| | |
|---|---|
| المطلب الثاني : طرق ووسائل مكافحة التهرب الضريبي | **82** |
| المطلب الثالث : مناهج قياس التهرب الضريبي | **85** |
| المطلب الرابع: أهم الإجراءات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي من 2008 إلى 2013 | **90** |
| **المبحث الثاني : التهرب الضريبي الإلكتروني و الدولي في الجزائر** | **94** |
| المطلب الأول : واقع التجارة الإلكترونية و الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر | **94** |
| المطلب الثاني : المعاملة الضريبية للنشاط الإلكتروني و الدولي في الجزائر | **99** |
| المطلب الثالث : آليات التهرب الإلكتروني و الدولي في الجزائر | **105** |
| المطلب الرابع: طرق مكافحة التهرب الإلكتروني و الدولي في الجزائر | **108** |
| **المبحث الثالث : التهرب الضريبي للتحفيزات الضريبية في الجزائر** | **112** |
| المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول التحفيزات الضريبية | **112** |
| المطلب الثاني : واقع التحفيزات الضريبية في الجزائر | **116** |
| المطلب الثالث : المعاملة الضريبية للتحفيزات الجبائية | **121** |
| المطلب الرابع: آليات التهرب الضريبي للتحفيزات الضريبية وطرق مكافحتها | **126** |
| **خلاصة الفصل الثاني** | **130** |
| **الفصل الثالث: آليات المراقبة الجبائية المعتمدة في الجزائر** | **182-131** |
| **تمهيد** | **132** |
| **المبحث الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للمراقبة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري** | **133** |
| المطلب الأول : ماهية المراقبة الجبائية | **133** |
| المطلب الثاني : حق الإدارة الضريبية في المراقبة الجبائية | **138** |
| المطلب الثالث : الإطار القانوني للمراقبة الجبائية | **141** |
| المطلب الرابع : الإطار التنظيمي للمراقبة الجبائية | **145** |
| **المبحث الثاني:أهم الإجراءات المستحدثة لتفعيل آليات المراقبة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري** | **150** |
| المطلب الأول : أهم إجراءات تحسين نظام المراقبة الجبائية | **150** |
| المطلب الثاني : أهم إجراءات دعم مكافحة التهرب الضريبي | **155** |
| المطلب الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة | **160** |
| المطلب الرابع : التوجهات الإستراتيجية للمراقبة الجبائية | **162** |
| **المبحث الثالث : وسائل المراقبة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري** | **166** |
| المطلب الأول : الرقابة المختصرة | **166** |
| المطلب الثاني : التحقيق في المحاسبة | **169** |
| المطلب الثالث : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة | **173** |
| المطلب الرابع : التحقيق المصوب والتلبس الجبائي | **178** |

| | |
|---|---|
| **خلاصة الفصل الثالث** | **182** |
| **الفصل الرابع : فعالية آليات المراقبة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر** | **238-183** |
| **تمهيد** | **184** |
| **المبحث الأول : قدرة التحقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي** | **185** |
| المطلب الأول : التحضير للتحقيق الجبائي | **185** |
| المطلب الثاني : تقنيات التحقيق في الدفاتر والسجلات المحاسبية | **188** |
| المطلب الثالث : تقنيات التحقيق في حسابات الميزانية | **193** |
| المطلب الرابع : تقنيات التحقيق في حسابات النتائج | **198** |
| **المبحث الثاني : قدرة الأشكال الأخرى للمراقبة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي** | **202** |
| المطلب الأول : قدرة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة في الحد من التهرب الضريبي | **202** |
| المطلب الثاني : قدرة الرقابة على الوثائق في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي | **209** |
| المطلب الثالث : قدرة التحقيق المصوب والتلبس الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي | **213** |
| المطلب الرابع : قدرة مراقبة أسعار المعاملات العقارية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي | **216** |
| **المبحث الثالث : تقييم فعالية المراقبة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي** | **221** |
| المطلب الأول : تشخيص فعالية المراقبة الجبائية | **221** |
| المطلب الثاني : تحليل وتقييم أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي | **225** |
| المطلب الثالث : أهم الصعوبات التي تواجه المراقبة الجبائية | **233** |
| المطلب الرابع : مقترحات تفعيل دور الرقابة الجبائية | **235** |
| **خلاصة الفصل الرابع** | **238** |
| **الفصل الخامس: واقع ممارسة المراقبة الجبائية في الإدارة الضريبية بالاغواط** | **295-239** |
| **تمهيد** | **240** |
| **المبحث الأول : مدخل للدراسة الميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط** | **241** |
| المطلب الأول : أهمية مؤشرات الوعاء في زيادة فعالية الرقابة الجبائية | **241** |
| المطلب الثاني : أهمية مؤشرات التحصيل في زيادة فعالية الرقابة الجبائية | **247** |
| المطلب الثالث : : أهمية مؤشرات الرقابة الجبائية في زيادة فعاليتها | **250** |
| المطلب الرابع: أهمية مؤشرات المنازعات و الموارد البشرية في زيادة فعالية الرقابة الجبائية | **254** |
| **المبحث الثاني: دور المراقبة الجبائية الداخلية في تحديد أسس الإخضاع الضريبي الحقيقي** | **259** |
| المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة و دوافع اختيارها | **259** |
| المطلب الثاني: الوضعية الجبائية للمؤسسة المعنية بعملية المراقبة على الوثائق | **261** |
| المطلب الثالث: إجراءات المراقبة على الوثائق | **269** |
| المطلب الرابع : القيام بعملية التسوية | **270** |

| | |
|---|---|
| **المبحث الثالث: دور المراقبة الجبائية الخارجية في تحديد أسس الإخضاع الضريبي الحقيقي** | **276** |
| المطلب الأول:التعريف بالمؤسسة و دوافع اختيارها لعملية التحقيق المحاسبي | **276** |
| المطلب الثاني: الوضعية الجبائية للشركة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي | **278** |
| المطلب الثالث: أهم إجراءات التحقيق التي خضعت لها الشركة | **286** |
| المطلب الرابع : عمليات التسوية الخاصة بشركة (SARL Essaada) | **289** |
| **خلاصة الفصل الخامس** | **295** |
| **الخاتمة** | **296** |
| **المراجع** | |
| **الملاحق** | |

# قائمة الجداول


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | مقارنة معدلات الرسم على القيمة المضافة TVA بدول المغرب العربي | 31 |
| 02 | مقارنة معدلات الضريبة على الدخل IR بدول المغرب العربي | 32 |
| 03 | مقارنة الضريبة على أرباح الشركات IBS بدول المغرب العربي | 32 |
| 04 | نسبة الاستقطاعات الإجبارية من الدخل لبعض دول العالم لسنة 2014 | 34 |
| 05 | تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر بالجزائر في الفترة من 1990 إلى 2012 | 98 |
| 06 | إعادة تقييم العناصر العينية | 204 |
| 07 | ميزانية الخزينة | 206 |
| 08 | الميزان الشامل الإجمالي | 208 |
| 09 | سعر التنازل للمتر المربع المبني (الإطار المرجعي لعقار مبني) | 217 |
| 10 | تطور نتائج التحقيق المحاسبي خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2012 | 225 |
| 11 | تطور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة خلال الفترة 2007 إلى 2012 | 227 |
| 12 | تطور نتائج التحقيق المصوب خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2012 | 228 |
| 13 | تطور نتائج المراقبة على الوثائق خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2012 | 229 |
| 14 | نتائج المراقبة على المعاملات العقارية خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2012 | 230 |
| 15 | تطور نسبة الفعالية لوسائل المراقبة الجبائية خلال الفترة الممتدة من 2007 الى 2012 | 231 |
| 16 | مؤشرات التصريحات الشهرية للإدارة الضريبية بالاغواط (2011-2012) | 242 |
| 17 | مؤشرات التصريحات السنوية للإدارة الضريبية بالاغواط (2011-2012) | 243 |
| 18 | مؤشرات التصريحات المتأخرة للإدارة الضريبية بالاغواط (2011-2012) | 244 |
| 19 | مؤشرات التصريحات بالعجز للإدارة الضريبية بالاغواط (2011-2012) | 245 |
| 20 | مؤشرات استغلال المعلومات للإدارة الضريبية بالاغواط (2011-2012) | 246 |
| 21 | مؤشرات المراقبة على الوثائق للإدارة الضريبية بالاغواط (2011-2012) | 247 |
| 22 | مؤشرات التحصيل للإدارة الضريبية بالاغواط (2011-2012) | 249 |
| 23 | مؤشرات الرقابة الجبائية للإدارة الضريبية بالاغواط (2011-2012) | 252 |
| 24 | مؤشرات المنازعات و الموارد البشرية للإدارة الضريبية بالاغواط (2011-2012) | 256 |
| 25 | وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية (G 50) لسنة2010 | 262 |
| 26 | وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية (G 50) لسنة2011 | 263 |
| 27 | وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية (G 50) لسنة 2012 | 264 |
| 28 | ميزانية (أصول ) للسنوات 2010-2011 و2012 | 265 |

| | | |
|---|---|---|
| **29** | ميزانية (الخصوم ) للسنوات 2010-2011 و2012 | **266** |
| **30** | حساب النتائج للسنتين 2010 و2011 | **267** |
| **31** | حساب النتائج لسنة 2012 | **268** |
| **32** | تحديد الأسس الخاضعة لـ (TAP) و الحقوق المقابلة لها (2010-2012) | **271** |
| **33** | تحديد الأسس الخاضعة الخاضعة لـ (TVA) و الحقوق المقابلة لها (2010-2012) | **272** |
| **34** | تحديد الأسس الخاضعة لـ(IBS) و الحقوق المقابلة لها (2010-2012) | **273** |
| **35** | تحديد الأسس الخاضعة لـ (IRG-Associe) (2010-2012) | **274** |
| **36** | تحديد الحقوق المستحقة لاقتطاع من المصدر للفترة (2010-2012) | **274** |
| **37** | إجمالي المداخيل الضريبية من عملية المراقبة على الوثائق للفترة (2010-2012) | **275** |
| **38** | وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية (G 50) لسنة 2010 | **279** |
| **39** | وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية (G 50) لسنة 2011 | **280** |
| **40** | وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية (G 50) لسنة 2012 | **281** |
| **41** | ميزانية (أصول ) للسنوات 2010-2011 و 2012 | **282** |
| **42** | ميزانية (الخصوم ) للسنوات 2010-2011 و 2012 | **283** |
| **43** | حسابات النتائج للسنتين 2010 و2011 | **284** |
| **44** | حسابات النتائج لسنة 2012 | **285** |
| **45** | تحديد استهلاكات الاسمنت و المبيعات من البلاط (2010-2012) | **289** |
| **46** | تحديد الأسس الخاضعة لـ (TAP وTVA) للفترة (2010-2012) | **290** |
| **47** | تحديد الأسس الخاضعة لـ (IBS) للفترة (2010-2012 ). | **290** |
| **48** | تحديد الحقوق المقابلة للأسس الخاضعة لـ (TAP) | **291** |
| **49** | تحديد الحقوق المقابلة للأسس الخاضعة لـ ( TVA) للفترة (2010-2012) | **291** |
| **50** | تحديد الحقوق المقابلة للأسس الخاضعة لـ (IBS) للفترة (2010-2012) | **292** |
| **51** | تحديد الأسس الخاضعة (IRG/ASS) والحقوق الواجبة الدفع للشريك لخضر(2010-2012) | **293** |
| **52** | تحديد الأسس الخاضعة (IRG/ASS) والحقوق الواجبة الدفع للشريك أحمد(2010-2012) | **293** |
| **53** | إجمالي الإيرادات الضريبية من عملية التحقيق المحاسبي | **294** |

# قائمة الأشكال


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | هيكل النظام الجبائي المتكامل | 18 |
| 02 | المخطط العام للانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي | 52 |
| 03 | مشروع الجزائر الحكومة الالكترونية بين الواقع و التحديات | 97 |
| 04 | العلاقة بين هيكل النظام الضريبي و تطبيقات تكنولوجيا المعلومات | 101 |
| 05 | الهيكل العام للرقابة على الوثائق | 168 |
| 06 | إجراءات البرمجة في المديرية العامة للضرائب | 177 |
| 07 | تطور نسبة الفعالية لوسائل المراقبة الجبائية خلال الفترة 2007 إلى 2012 | 232 |
| 08 | أهمية كل وسيلة مراقبة من خلال متوسط الفعالية | 233 |

إن من أهم أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر توفير نظام ضريبي واضح وعادل وشفاف ، غير معقد ومستقر ، و يكون قادرا على كسب ثقة المكلفين ، مما يخفف من آثار التهرب الضريبي ويزيد من الحصيلة الضريبية.

وضمن هذا السياق برزت حاجة السلطات العامة إلى إقامة نظام جبائي يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية العادية في تغذية الخزينة، حيث يقوم المشرع الجبائي في كل مرة بتعديلات وإصلاحات جذرية للنظام الجبائي تكون متوافقة قدر الإمكان مع ما تشهده الجزائر من إصلاحات اقتصادية كنتيجة منطقية لعوامل مختلفة تأتي على شكل تحديات جديدة فرضتها العولمة الاقتصادية، فأصبح بشكل واضح نظاما تصريحيا يعتمد على تصريحات المكلفين بمداخيلهم ومعاملاتهم الخاضعة للاقتطاع الضريبي انطلاقا من شعورهم بالمسؤولية ووعيهم بأهمية مساهمة كل فرد منهم في تمويل النفقات العمومية و بالتالي تحمل الأعباء الضريبية.

غير أن فعالية وايجابية هذا النظام التصريحي تصطدم بوجود شريحة من المكلفين ترى في الضريبة تقييدا لحرية التملك تجعلهم يعتمدون على كل الوسائل والطرق التي تمكنهم من التهرب من دفعها والتقليل من قيمتها قدر المستطاع، مما يؤثر سلبا على الخزينة العامة، ويشكل مساسا بتوازن النظام الجبائي والمالي للدولة، و لمواجهة هذه الظاهرة وضع المشرع الجبائي من خلال سياسة الإصلاح وسيلة يمكن من خلالها وضع ولو نسبيا وبطريقة مباشرة حدا لهذه الظاهرة والمتمثلة في الرقابة الجبائية، والتي تشمل مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات والأرقام التي تتضمنها تصريحات المكلفين وهذا باعتمادها على حق الرقابة الذي يخوله لها القانون.

L'un des objectifs les plus importants de la reforme fiscale en Algérie est l'instauration d'un système fiscal clair, équitable et transparent, ce qui va réduire les effets de l'évasion fiscale et accroître les recettes fiscales.

Dans ce conteste a émergé la nécessité des pouvoirs publics de mettre en place un système fiscal qui prend sur lui de développer le rôle et la contribution de la fiscalité ordinaire dans l'alimentation du trésor, ainsi le législateur fiscal procède à chaque fois à des ajustements et réformes radicales du système fiscal qui soient compatibles autant que possible avec les réformes économiques que connaît l'Algérie comme une suite logique de plusieurs facteurs qui paraissent sous forme de nouveaux défis imposés par la mondialisation économique, par conséquent ce système est clairement devenu un système déclaratif qui dépend de déclarations des contribuables de leurs revenus et chiffres d'affaires soumis à la retenu de l'impôt à partir de leur sens de responsabilité et de leur conscience de l'importance de la contribution de chacun d'entre eux dans le financement des dépenses publiques et donc de supporter la charge fiscale.

Cependant , l'efficacité et la positivité de ce système déclaratif se heurte à l'existence d'une tranche de contribuables qui voient dans l'impôt une restriction de la liberté de propriété ce qui les amène à adopter tous les moyens et méthodes qui leur permettent d'échapper à payer leurs impôts et à les minorer autant que possible , ce qui influerait négativement sur le trésor public, et nuirait à l'équilibre du système fiscal et financier de l'état et afin de lutter contre ce phénomène, le législateur fiscal à institué grâce à la politique de réforme un moyen pour mettre un terme à ce problème, même relativement et de manière directe, à savoir le contrôle fiscal, qui comprend un ensemble de procédures et de techniques utilisées par l'administration fiscale pour s'assurer de la crédibilité des données et des chiffres contenus dans les déclarations des contribuables et ce en s'appuyant sur le droit de contrôle que lui accorde la loi.

# مقدمة

تعتبر الإيرادات الضريبية من أهم مصادر التمويل الداخلية ، ومن الإيرادات الأكثر استقرار من خلال إمكانية التحكم فيها ،و التي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها الإستراتيجية ، حيث أن الدولة تعمل جاهدة وتعمد دائما إلى البحث عن تشريع ضريبي محكم يساهم بدوره في رفع هذه الإيرادات ويعمل على تشجيع المكلفين لدفع مستحقاتهم الضريبية طواعية من جهة ،ومن جهة أخرى ردعهم بشتى الطرق المتاحة من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، هذا الأخير يشكل تحديا كبيرا أمام الدول والحكومات ، مما يتطلب منها توفير جميع السبل والطرق والآليات الفعالة لمكافحته والحد من اتساعه ، حتى تستفيد الخزينة العمومية من الجزء المتهرب منه وبالتالي تحقيق التوازن والعدالة الجبائية ، كما أن الجباية تساهم بشكل كبير في الحد من الكثير من الظواهر السلبية الاقتصادية، لما توفره من مزايا وتحفيزات وإعفاءات جبائية وشبه جبائية للمكلفين وأصحاب المشاريع .

منذ أن بدأت الدولة تتدخل أكثر في الحياة الإقتصادية ، أصبح اللجوء إلى الضريبة ضرورة من الضروريات التي تعتمد عليها من خلال تدخلها غير المباشر ، فبدأت تسن مختلف القوانين الضريبية و بموجبها تفرض الضرائب والرسوم ، غير أنها تصطدم في كل مرة بلجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب منها بشتى الطرق المشروعة وغير المشروعة .

ونظرا للارتفاع الكبير للنفقات العمومية خاصة في ظل الإصلاحات المختلفة التي تنتهجها الجزائر مما اضطرها من أجل مواجهة مختلف أبعاد الإنفاق الاقتصادية ، الاجتماعية والثقافية وغيرها ، إلى الاعتماد أكثر فأكثر على الجباية العادية بما أنها تمثل المصدر المستقر والدائم في ظل تباين حصيلة الجباية البترولية التي أدت إلى صعوبات هيكلية ، انجرت عنها فقدان مبالغ ضخمة اوقعت الميزانية العامة للدولة في عجز دائم ، مما اضطر السلطات إلى القيام بوضع برامج ومخططات للاستقرار والتصحيح الهيكلي .

وضمن هذا السياق برزت حاجة السلطات العامة إلى إقامة نظام جبائي يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية العادية في تغذية الخزينة ، حيث يقوم المشرع الجبائي في كل مرة بتعديلات وإصلاحات جذرية للنظام الجبائي ، فأصبح بشكل واضح نظاما تصريحيا يعتمد على تصريحات المكلفين بمداخيلهم ومعاملاتهم الخاضعة للاقتطاع الضريبي انطلاقا من شعورهم بالمسؤولية ووعيهم بأهمية مساهمة كل فرد منهم في تمويل النفقات العمومية وبالتالي تحمل الأعباء الضريبية .

غير أن فعالية وإيجابية هذا النظام التصريحي تصطدم بوجود شريحة من المكلفين ترى في الضريبة تقييدا لحرية التملك تجعلهم يعتمدون على كل الوسائل والطرق التي تمكنهم من

التهرب من دفعها والتقليل من قيمتها قدر المستطاع مما يؤثر سلبا على الخزينة العامة ، ويشكل مساسا بتوازن النظام الجبائي والمالي للدولة ، ولمواجهة هذه الظاهرة وضع المشرع الجبائي من خلال سياسة الإصلاح وسيلة يمكن من خلالها وضع ولو نسبيا وبطريقة مباشرة حدا لهذه الظاهرة والمتمثلة في الرقابة الجبائية والتي تشمل مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات والأرقام التي تتضمنها تصريحات المكلفين وهذا باعتمادها على حق الرقابة الذي يخوله لها القانون .

و بما أن القرار الدولي للاستثمارات الأجنبية يعتمد دون شك على اختيار أحد صيغ الاستثمار تبعا للمزايا الممكن الحصول عليها ضمن اعتبارات محددة، ولهذا تقدم الدول مجموعة من الحوافز لتشجيع المستثمرين لتحويل حصص استثماراتهم لأسواق الدول المضيفة وذلك بلجوئها إلى استعمال عدة حوافز ضريبية للتأثير على سلوك المكلفين ، بحيث تضحى خزينة الدولة بقدر معين من الاقتطاع الضريبي وتمنح مجموعة من الإعفاءات من أجل حث المؤسسات على الاستثمار وذلك لتحقيق الأهداف الاقتصادية ، إلا أننا نجد أن المستثمرين يتهربون ضريبيا ( التهرب الدولي)، بعدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا وهذا باستعمال عدة طرق ووسائل مما يصعب من مهام المراقبة الجبائية من أن تمتد إليها.

كما أن الاتساع في النشاط التجاري أدى بالدولة إلى استغلال مصادر الدخل الجديدة من اجل فرض الضرائب و إقتطاع جزء منها لتمويل نشاطاتها التي توسعت هي الأخرى ،وبالتطور التقني والتكنولوجي الذي أدى إلى ظهور شكل جديد للنشاط التجاري كتعبير عن هذا التطور ، والذي يتميز بخصوصيات تختلف عما سبقه وأهم هاته الخصوصيات عدم التواجد المكاني للنشاط وغيرها ، مما يحفز المكلفين على استعمال طرق و وسائل غير مشروعة بهدف التهرب الضريبي ( التهرب الإلكتروني)، على اعتبار أنها أنشطة يصعب إخضاعها ومراقبتها جبائيا ، في حين أن العدالة تقتضي معاملته كغيره من الأنشطة .

وعليه تشهد السياسة الجبائية في مطلع الألفية الثالثة عدة تحولات من المنظور الأكاديمي وكذا من الجانب التطبيقي إذ يمثل ذلك نتائج منطقية لعوامل مختلفة تأتي على شكل تحديات جديدة فرضتها ظاهرة العولمة الاقتصادية مما انجر عنها عدة انعكاسات ايجابية تارة وسلبية تارة أخرى على المنظومة الجبائية ككل ، كظهور التجارة الإلكترونية لما تمثله من أرقى ما توصلت اليه تحولات التجارة وتطورات التكنولوجيا في الألفية الثالثة

وبما أن السياسة الجبائية تأتي كتتويجا للنشاط التجاري، فإن للتجارة الإلكترونية عوائد و مداخيل، كما تربطها شبكة تجارية واسعة تمتد إلى جميع أنحاء العالم متجاوزة عن ذلك كل

أنـواع الحـدود و لاغيـه كـل أشـكال القيـود، ممـا يتطلـب تكييـف السياسـة الجبائيـة مـع التجـارة الإلكترونيـة مـن حيـث أنمـاط وأسـاليب إخضـاع وتحصـيل الضـرائب والرسـوم المفروضـة علـى التجارة الإلكترونية، باعتبارها وعاء ضريبي يتوسع يوما بعد يوم وبالتالي كيفية مراقبتها جبائيا .

وبـالموازاة مـع الإصـلاحات الشـاملة التـي شـرعت فيهـا السـلطات الاقتصـادية فـي الجزائـر منـذ منتصـف الثمانينـات ، بـادرت السـلطات إلـى القيـام بإصـلاح ضـريبي يعيـد الاعتبـار للجبايـة العاديـة بعـدما تراجعـت الجبايـة النفطيـة بشـكل حـاد نتيجـة انهيـار أسـعار الـنفط فـي سـنة 1986 كمـا يـأتي هـذا الإصـلاح فـي إطـار التخلـي عـن نظـام التخطـيط واعتمـاد أدوات الضـبط الاقتصـادي مـن بينهـا السياسـة الضـريبية ،والتـي عرفـت تغيـرات جذريـة مسـت جميـع الجوانـب التشـريعية والهيكليـة حتـى تتماشـى والسياسـة الاقتصـادية الجديـدة للـبلاد ، و قـد جـاء هـذا التغييـر فـي شـكل سياسـة الإصـلاح الضـريبي الـذي تضـمن علـى الخصـوص العديـد مـن الهياكـل و التشـريعات و النصـوص المختلفـة قصـد الـتحكم و المراقبـة و التفعيـل للوصـول إلـى تحقيـق الأهـداف المتمثلـة فـي شـفافية التعامـل مـع المكلفـين بالضـريبة و مرونـة القـوانين الجبائيـة ، بالإضـافة إلـى تكثيـف الإجـراءات الردعيـة لمكافحـة ظـاهرة التهـرب الضـريبي، و هـذا مـن خـلال اسـتخدام مختلـف وسـائل المراقبة الجبائية خاصة وسيلة التحقيق الجبائي التي تُعتبر من أنجع وسائلها.

وبالإضـافة إلـى أن التشـريع الضـريبي الجيـد لا يكفـي وحـده لمواجهـة مختلـف ظـواهر التهـرب الضـريبي ، بـل يجـب تـوفر إدارة ضـريبية تمتـاز بدرجـة عاليـة مـن الكفـاءة سـواء مـن حيـث التطبيـق أو التنظـيم ، خاصـة مصـالح المراقبـة الجبائيـة ، التـي تتمتـع بصـلاحيات الرقابـة والتـدقيق فـي التصـريحات الجبائيـة ، نظـرا لكـون النظـام الجبـائي الجزائـري يعتمـد علـى التصـريحات المقدمـة من طرف المكلفين .

لهـذه الأسـباب وغيرهـا تحـاول الجزائـر اسـتعمال المراقبـة الجبائيـة للحـد مـن ظـاهرة التهـرب الضـريبي حتـى تـنجح السياسـات الماليـة بصـفة عامـة ،و السياسـات الضـريبية بصـفة خاصـة فـي تحقيق عدالة أكبر في توزيع الدخول والثروات في المجتمع .

## أولا:إشكالية الدراسة :

بناء على ما سبق ذكره ، يمكن أن نخلص إلى إشكالية رئيسية تتمثل فيما يلي :

**ما هي أدوات المراقبة الجبائية في ظل الإصلاحات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر ومدى فعاليتها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ؟**

## ثانيا:الإشكاليات الفرعية :

من خلال الإشكالية الرئيسية يمكن عرض مجموعة من الإشكاليات الفرعية المتمثلة في التساؤلات الآتية :

1- ما هي الإصلاحات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر ؟
2- ما مفهوم التهرب الضريبي ، طرقه ، أساليبه ؟ و ما هي أساليب مكافحته في ظل الإصلاحات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر؟
3- هل يمكن تطبيق المراقبة الجبائية على كل من النشاط التجاري الإلكتروني و الاستثمارات المستفيدة من الامتيازات الضريبية مع ضمان عدم حدوث الازدواج الضريبي ؟
4- ما هي الإجراءات التشريعية والتنظيمية وأدوات المراقبة الجبائية التي جاء بها الإصلاح الضريبي للحد من ظاهرة التهرب الجبائي ؟

## ثالثا : فرضيات البحث:

و لمعالجة موضوع البحث حاولنا اعتماد جملة من الفرضيات التالية:

1*- إن الإصلاحات الجبائية التي أدرجت في منطق الإصلاحات الاقتصادية التي شاهدتها الجزائر، تؤثر بشكل أو بآخر على كافة المجتمع الضريبي، خاصة منهم الذين لا يقومون بأداء التزاماتهم الجبائية و المحاسبية لدى الإدارة الضريبية؛

2*- بلوغ التهرب الضريبي مستويات غير مسبوقة بالرغم من سياسة الإصلاح الجبائي المنتهجة منذ أوائل التسعينات؛

3*- إن مدى تأثير المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي مرتبط بمدى فعالية الإجراءات و التشريعات الضريبية، و كذا الهياكل المستحدثة التي جاء بها الإصلاح الضريبي في الجزائر.

4*- وجود عدد كبير من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التي لا تعكس الحقيقة.

**رابعا: تحديد إطار البحث:**

بغرض معالجة الإشكالية المقترحة و تحقيق أهدافها، نضع إطارا يحدد دراستنا التي تتمثل في الحدود التالية:

– التركيز في بحثنا على الإصلاحات الجبائية المعتمدة حتى سنة 2013 و المتعلقة بطرق مكافحة التهرب الضريبي، و بالتالي الاعتماد على النظام الضريبي الحديث لأنه المطبق في الميدان.

– التركيز على أهم حسابات الميزانية والتسيير لاعتقادنا بأنها أكثر الحسابات عُرضة لعمليات التهرب الضريبي.

– التركيز على أهم الضرائب و الرسوم المتملص منها لاعتقادنا أنها أهم منافذ التهرب الضريبي من طرف المكلفين بالضريبة

– التركيز أكثر على المكلفين غير الملتزمين بواجباتهم المحاسبية والجبائية المنصوص عليها في القوانين و التشريعات الضريبة.

**خامسا: أسباب اختيار الموضوع:**

1*– شعور الباحث بأهمية الموضوع على اعتبار أن ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات المشرع، لأنها تقلص من أهمية النظام الضريبي و تهدد وجوده، كما أنها ظاهرة عالمية إذ نجدها في جميع الدول مع اختلاف مستوياتها؛

2*– وجود الموضوع ضمن دائرة اهتمامي و اقترابه من طبيعة الاختصاص الذي أنتسب إليه؛

3*– الميل إلى البحث و الدراسة في موضوع الضريبة خاصة و أنني كنت موظف بإدارة الضرائب؛

4*– و جود توجه كبير نحو التهرب الضريبي الناجم عن الإصلاحات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر؛

5*– معرفة أساليب المراقبة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي.

**سادسا: أهداف البحث:**

تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث في الآتي:

1*- توضيح أثر الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي خاصة في ظل الإصلاحات الاقتصادية بالجزائر؛

2*- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي و مدى تأثرها بالتطورات الإقتصادية في الجزائر؛

3*- إبراز أثر القوانين و التشريعات الضريبية و كذا الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

4*- معرفة مدى مساهمة الإصلاحات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؛

5*- إبراز أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المراقبة الجبائية، و كيفية تحديد مختلفة المخالفات التي يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إليها من أجل التهرب الضريبي في ظل هذا النظام المحاسبي.

## سابعا: أهمية البحث:

تطور الأفعال الاحتيالية بشكل مذهل تزامنا مع المعطيات الجديدة للسوق، بحيث أصبحت هاته الأفعال تمثل أخطار مؤكدة سواء على موارد الدولة أو على التنمية الاقتصادية.
كما تتجلى أهمية هذا البحث في كون النظام المحاسبي المالي نظاما للمعلومات يسمح بترجمة الواقع الاقتصادي والإفصاح عن النتائج المالية، والذي يستجيب لمتطلبات كل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، حيث سيكون هناك اثر بالغ لمكونات النظام المحاسبي المالي على كل من الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة، كونها تشكل موردا هاما من موارد الدولة لا غنى عنها.
بالإضافة إلى الأهمية التي يكتسيها هذا البحث وخاصة في الآونة الأخيرة هو التغيرات الاقتصادية العالمية، وانفتاح الدولة على العالم الخارجي، وارتباط الاقتصاد الجزائري بالاقتصاد العالمي، مما يوجب على الدولة ضرورة الاعتماد على إيراداتها الذاتية والتحكم فيها بصفة دائمة بعيدة عن التأثر بالعوامل الخارجية.

## ثامنا: منهجية البحث:

اعتمدنا في دراستنا هذه على كل من المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، حيث يتم استخدام المنهج الوصفي من خلال التطرق إلي المفاهيم النظرية المتعلقة بإصلاح النظام الضريبي و المحاسبي، الإصلاحات الاقتصادية، التهرب الضريبي،...إلخ، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة الأثر الذي تتركه المراقبة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، و هذا من خلال تحليل بعض الإحصائيات المتعلقة بنتائج المراقبة الجبائية، كما تم

استخدام المنهج التطبيقي عند عملية الإسقاط للجانب النظري على الجانب التطبيقي عند الدراسة الميدانية.

**تاسعا: صعوبات البحث:**

لقد واجهت الباحث عدة صعوبات أثناء البحث نذكر منها على الخصوص الآتي :

– العدد الكبير من القوانين و التشريعات التي اقتضت طبيعة الموضوع البحث عنها؛

– كثرة التعديلات التي مست القوانين و التشريعات المرتبطة بموضوع التهرب الضريبي و هذا من أجل مسايرة تطور الأعمال الاحتيالية؛

– خصوصية الموضوع مما صعب من إمكانية الوصول إلى بعض المعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة الذين اخضعوا للمراقبة الجبائية، و هذا لما يتطلبه السر المهني.

– قلة المراجع و الدراسات الخاصة بالمراقبة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد؛

– حداثة تطبيق النظام المحاسبي المالي لدى الإدارة الضريبية خاصة ما تعلق بالمراقبة الجبائية.

**عاشرا: الدراسات السابقة للموضوع :**

إن الدراسات التي تتعلق بموضوع الرقابة الجبائية، والتي تم الإطلاع عليها من قبل الباحث تتجلى في الآتي :

**1*– طالبي محمد**،"الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (95–99)" البحث عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2000، خلال هذه الدراسة حاول الباحث تحديد مكانة الرقابة الجبائية، ومعرفة أساليب عملها وأدواتها داخل النظام الجبائي بعد الإصلاحات التي مرت بها وآفاقها فرغم أهمية الدراسة إلا أنه لم يتطرق الباحث إلى بعض النقاط، كالإصلاحات المستحدثة على عملية المراقبة الجبائية، سواء ما تعلق بالهياكل أو القوانين ، إضافة إلى أنه لم يأخذ بعين الاعتبار، تطور طرق التهرب الضريبي بظهور أنواع جديدة، كالتهرب الالكتروني، كما أنه لم يتوصل إلى تقييم مردودية وكفاءة جهاز الرقابة الجبائية.

**2*– ونادي رشيد**، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش ( حالة الجزائر)"، البحث عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2002 ركزت الدراسة على مدى فعالية جهاز الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، فرغم المعلومات التقنية الهامة التي تحتويها الدراسة، إلا أنها أكسبتها طبعة إدارية أكثر منها أكاديمية، كما أنها تناولت ظاهرة الغش الضريبي من الناحية التقليدية، ولم تتطرق إلى أنواعه

الجديدة خاصة بظهور العولمة و التجارة الالكترونية، بالإضافة إلى أن الباحث لم يتوصل إلى تقييم أداء جهاز الرقابة الجبائية، وما يعتريه من نقائص.

**3*- نوي نجاة** ، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، ما بين الفترة 1999-2003" ، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تم تقديمها على مستوى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2003 ، عالجت الباحثة إشكالية مدى فعالية الرقابة الجبائية للتحكم في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، أين أرادت الباحثة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي ، بتناولها لأهم المناهج المقترحة لقياسها ، وتبيان الأجهزة القائمة على مكافحتها ، مع إبراز معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على الحد من كفاءتها بغية تحسينها، وخلص البحث إلى أن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ، إضافة إلى النتائج التي حققتها من خلال زيادة المردودية المالية، إلا أنها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة ، والتي محورها الأساسي يكمن في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي فرغم أهمية البحث ، إلا أن الباحثة لم تتناول موضوع تقييم الرقابة الجبائية الداخلية ، ولم تعالج إشكالية تفعيل الرقابة الجبائية سوى في حدود ضيقة .

**4*- ناصر مراد** ، " فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب " ، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية تم تقديمها على مستوى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2002 ، عالجت إشكالية البحث آثار التهرب الضريبي على أداء النظم الضريبية ، مستعملا في ذلك مقاربة نظرية وتطبيقية على النظام الضريبي الجزائري، أين أراد الباحث التوصل فيما إذا كانت درجة فعالية النظام الضريبي تُحدد حجم الغش الضريبي، و خلص البحث إلى أن ضعف فعالية النظام الضريبي يؤدي بصفة مباشرة إلى ظهور أعراض ظاهرة التهرب والغش الضريبيين ، فرغم أهمية البحث ، إلا أن الباحث لم يتطرق إلى مدى مساهمة الرقابة الجبائية في دعم فعالية النظام الضريبي .

**5*- عبد المجيد قدي**، " فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر سنة 1995، خلال هاته الدراسة حاول الباحث تحديد إمكانية أن تكون الضريبة أداة تمويل فعالة تبعا للنماذج التنموية المعتمدة من قبل دول العالم الثالث، حيث استطاع أن يُبين أهمية الضرائب في شتى المجالات و بخاصة المجال المالي المتعلق بعملية تمويل الخزينة العمومية، كما عالجها ضمن إطار العلاقات الاقتصادية الدولية،

سعيا منه للوصول إلى تقييم شامل للنظام الضريبي الجزائري خاصة بعد إصلاحات 1991، ليعزي جزء من ضعف أداء النظام الضريبي الجزائري إلى عدم وجود توافق كبير بين السياسة الضريبية و السياسات الاقتصادية الأخرى خاصة سياسة سعر الصرف و السياسة النقدية، كما أوضح أن تدهور سعر الدولار حرم خزينة الدولة من ايرادات هامة ، بالإضافة إلى تأثير الاتفاقيات المختلفة المبرمة مع صندوق النقد الدولي، فرغم أهمية الدراسة إلا أن الباحث لم يوضح بشكل جلي كيف أن الإصلاح الجزائري أخفق في تحسين مردودية النظام الضريبي لعدم قدرته على الوصول إلى أوعية ضريبية جديدة ذات مردودية كبيرة.

**5*- بولخوخ عيسى،** " الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، تم تقديمها على مستوى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة باتنة سنة 2004 ، عالجت إشكالية البحث كيفية إرساء آليات فعالة للرقابة الجبائية حتى تجعلها تلعب الدور الفعال في سياسة الإصلاحات الاقتصادية والضريبية من جهة ، ومن جهة أخرى تُبرز مدى مساهمتها الفعلية في التقليل من التهرب والغش الضريبيين من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية، خلص البحث إلى أن الدولة الجزائرية رغم اعتمادها على جملة من السبل والتي من شأنها تفعيل أكبر لجهاز الرقابة الجبائية ، إلا أن هاته الأخيرة تصادفها الكثير من العقبات والصعوبات كون الانتقال من نظام ضريبي قديم إلى نظام ضريبي جديد لم يهيّئ الإدارة الضريبية للتأقلم مع النصوص الجديدة ، كما أن الرقابة الجبائية كأداة لا يمكن تجسيدها على أرض الواقع إلا من خلال معالجة السلبيات والنقائص التي تحيط بهذه الأداة في كل من المحيط الداخلي و الخارجي، فرغم أهمية الدراسة ، إلا أن الباحث لم يتطرق إلى دراسة أبعاد التهرب الضريبي، كما لم يركّز على آليات تفعيل الرقابة الجبائية .

**6*- عاشور يوسفي** ، " دراسة تحليلية لظاهرة الغش الضريبي – حالة الجزائر– " ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تمّ تقديمها على مستوى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المدية سنة 2009 ، عالج الباحث إشكالية ماهية أبعاد ظاهرة الغش الضريبي ، وكذا الميكانيزمات المنتهجة للحد من هذه الظاهرة في الجزائر ، و خلص البحث إلى أن التنظيم الضريبي و استغلال المعلومة و توظيفها في الرقابة الجبائية مكنت من إثبات وجود مقدار مهم من الغش الضريبي ، غير أنها لم تؤكد على نجاعتها ، حيث لا بد من تطوير ميكانيزمات أخرى في ذلك ، فرغم أهمية الدراسة ، إلا أن الباحث لم يتطرق إلى آليات تفعيل الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة الغش الضريبي .

**7*- عبد الغني كحلة** ، " تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي "، البحث عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية بجامعة المدية سنة 2012 ، لقد حاول الباحث دراسة إمكانية تفعيل الرقابة الجبائية من منطلق الإصلاح الضريبي في ظل استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ، و تراجع مداخيل الجزائر على نحو فاق كل التوقعات نتيجة انهيار أسعار النفط إثر أزمة البترول لعام 1986 ، مما أدى بضرورة البحث عن أفضل الوسائل للتخفيف من حدة هذه الصدمة و هذا بتبني سياسات مالية ترتكز على تعبئة الموارد المحلية والتي لن تكون حسب رأيه ذات جدوى ، إلا من خلال تفعيل الرقابة الجبائية التي يجسدها إصلاح النظام الضريبي، كما أستنتج أنه رغم كافة الإجراءات المتخذة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، إلا أن هاته الأخيرة تبقى مستفحلة بشكل كبير ، نظرا لعدم توفر دراسات ميدانية كمية تقديرية متخصصة لإشكالية ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، فرغم أهمية الموضوع إلا أن الباحث اقتصر في دراسته على الرقابة المختصرة ، التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ، وأهمل الأنواع الأخرى للرقابة الجبائية كالتحقيق المصوب والتلبس الجبائي وكذا المراقبة على المعاملات العقارية .

**8*- بوعلام ولهي** ، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي – حالة الجزائر– البحث عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، بجامعة الجزائر سنة 2004 ، تناول الباحث دراسته بإثبات أن التهرب الضريبي مرتبط بوجود الضريبة وأن مكافحته كان الشغل الشاغل للإدارة ، لهذا قام المشرع الجبائي باستحداث العديد من الهياكل وسنّ التشريعات والنصوص المختلفة قصد التحكم والمراقبة والتفعيل للوصول إلى تحقيق الأهداف المتمثلة في شفافية التعامل مع المكلفين ومرونة القوانين الجبائية، بالإضافة إلى مكافحة التهرب الضريبي من خلال أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات، إلا أنه ركز على كل من التحقيق المحاسبي ، التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة والمراقبة على المعاملات العقارية وأهمل كل الأنواع المتبقية للرقابة الجبائية والمتمثلة في التحقيق المصوب والتلبس الجبائي، كما أنه لم يأخذ بعين الاعتبار دراسة التهرب الإلكتروني والتهرب الدولي .

**9*-عبد العزيز قتال** ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين البحث عبارة عن رسالة ماجستير في علوم التسيير بالمركز الجامعي بالمدية سنة 2009،عالج الباحث إشكالية التهرب والغش الضريبيين من خلال تحليل الظاهرة مع طرق وأساليب معالجتها كما قام بربطها مع المتغيرات الخارجية ، وأشار إلى أن عملية الرقابة الجبائية تعتبر أهم أسلوب تستخدمه الدولة في مكافحة التهرب الضريبي ، ليستخلص بأن هذا الأسلوب وبالرغم من أهميته لا يستطيع القضاء على هاته الظاهرة لوحده ، إنما يجب الاستعانة بطرق أخرى

مثل استخدام الطرق الوقائية قبل حدوث التهرب الضريبي ، كما قام بتقييم مدى فعالية الرقابة في الجزائر ، وقدم بعض المشاكل التي تعاني منها وأعطى التحسينات اللازمة لزيادة تفعيل الرقابة الجبائية ، إلا أنه لم يُشر إلى الأنواع المستحدثة في هاته الأخيرة كالتلبس الجبائي والتحقيق المصوب ، كما لم يتطرق للتهرب الإلكتروني والتهرب الدولي .

**10- عبد الغني بوشري** ، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999 – 2009 ) ، البحث عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية بجامعة تلمسان سنة2011، تتناول دراسة أثر فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ، والتي يعتبرها ظاهرة اقتصادية خطيرة تُعيق التنمية الاقتصادية وتقف حائلا دون تحقيق أهداف السياسة الضريبية والنظام الضريبي ، كما حاولت تشخيص الظاهرة وإبراز انعكاساتها على الاقتصاد الوطني ، بالإضافة إلى تقييم دور وطرق وآليات الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة ، وأهم التدابير و الإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في التخفيف من حدتها والإجراءات المستحدثة لتفعيلها ، فبرغم من تطرقها لأغلب جوانب عملية الرقابة الجبائية والإجراءات المستحدثة لتفعيلها ، إلا أنها لم تُشر إلى كيفية استخدام الرقابة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي ، كما أهملت كل من التلبس الجبائي والتحقيق المصوب و اكتفت بالأنواع الباقية كالتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق ، الرقابة على المعاملات العقارية والرقابة عن طريق الفرق المختلطة .

**11- سمية قحموش** ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (2009-2010) ، البحث عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم التجارية بجامعة ورقلة سنة 2012 ، هدفت الباحثة من دراستها استكشاف العلاقة بين المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، حيث أكدت أن هاته الأخيرة تشكل عاملا هاما ضمن النظام الضريبي التصريحي ، كما أنها تعمل على زيادة وتعزيز الالتزام الضريبي الطوعي وكشف وردع حالات عدم الالتزام ، وقد توصلت من خلال الدراسة الإستبيانية إلى أن المراجعة الجبائية لها دور إيجابي في تحسين جودة التصريح الجبائي، كما تمكن من تشجيع المكلفين على أن تكون تصريحاتهم بالضريبة صحيحة ودقيقة وهذا ما من شأنه زيادة الإيرادات الضريبية، فبرغم من أهمية الموضوع إلا أنها لم تتطرق إلا لبعض أنواع المراقبة الجبائية و أهملت كليا التهرب الضريبي وأنواعه .

**12- إلياس قلاب ذبيح** ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، البحث عبارة عن رسالة ماجستير في علوم التسيير بجامعة بسكرة سنة 2011 ، عالج الباحث موضوع

مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية مستندا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات من أبرزها التهرب الضريبي ، وقد حاول تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وهذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية ، وبهذا يكون الباحث قد ركز على نوع واحد من أنواع الرقابة الجبائية وأهمل الباقي ، كما لم يتناول موضوع التهرب الضريبي إلا في جزئه البسيط .

**13- أحمد بساس** ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، البحث عبارة عن رسالة ماجستير في علوم التسيير بجامعة الأغواط سنة 2006 ، تناول الباحث الأفعال الاحتيالية ومدى تطورها بشكل مذهل تزامنا مع المعطيات الجديدة للسوق ، مبرزا على أن هاته الأفعال تمثل أخطار مؤكدة سواء على موارد الدولة أو على التنمية الاقتصادية ، كما بين على أن اعتماد قرار المشاركة في الاقتصاد الموازي للتهرب من الضريبة يكون على أساس الموازنة بين العقوبات التي قد يتعرض لها الفرد في حالة اكتشاف التهرب ، وبين الدخول الإضافية التي ستعود عليه من عدم دفع الضريبة ، ليستخلص على أن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده على مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي ، بل يجب توفر إدارة ضريبة تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم ، خاصة مصلحة التحقيقات المحاسبية التي تتمتع بصلاحيات الرقابة والتدقيق في التصريحات الجبائية نظرا لكون النظام الجبائي الجزائري يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، وبهذا يكون الباحث قد تطرق إلى نوع واحد من الرقابة الجبائية ولم يتعرض إلى باقي الأنواع الأخرى ، كما لم يتطرق إلى التهرب الإلكتروني والتهرب الدولي .

وبالنظر للدراسات السابقة ، نرى أنها بالرغم من النقاط الكثيرة التي أثارتها خاصة ما تعلقت بالرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، إلا أنها افتقدت للأنواع الجديدة التي استحدثتها الإدارة الضريبية لدعم مكافحة التهرب الضريبي، كالتحقيق المصوب والتلبس الجبائي ، كما لم تتناول هاته الدراسات كيفية استخدام الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر، بالإضافة إلى عدم تطرقها لتقنيات التحقيق المحاسبي في الدفاتر والسجلات المحاسبية الممسوكة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) .

لذا جاءت هاته الدراسة لتتعمق أكثر في بعض الجوانب التي تناولتها الدراسات السابقة مع التعرض لكثير من العناصر والنقاط التي لم يتم الإشارة إليها ككيفية المعالجة الجبائية للتهرب الإلكتروني ، التهرب الدولي وكذا التهرب المتعلق بالتحفيزات الجبائية .

**حادي عشر: خطة البحث**

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعة، قمنا بتقسيم البحث إلى خمسة فصول، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى اتجاهات الإصلاح الضريبي و المحاسبي في الجزائر والذي من خلاله تعرضنا في المبحث الأول إلى الإصلاح الضريبي و اتجاهاته في العالم اليوم ، لنركز في المبحث الثاني على إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر ، كما أننا خصصنا المبحث الثالث لعلاقة النظام المحاسبي المالي بالبيئة الجبائية، أما الفصل الثاني من هذا البحث فركزنا فيه على وضعية التهرب الضريبي في الجزائر و العوامل المسؤولة عنه، حيث تطرقنا في المبحث الأول للتهرب الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري وتعرضنا في المبحث الثاني إلى التهرب الضريبي الإلكتروني و الدولي في الجزائر ، بينما في المبحث الثالث تناولنا فيه التهرب الضريبي للتحفيزات الضريبية في الجزائر، وقد قمنا بتخصيص الفصل الثالث لآليات المراقبة الجبائية المعتمدة في الجزائر، حيث حاولنا في المبحث الأول تحديدالإطار القانوني و التنظيمي للمراقبة الجبائية، وتعرضنا في المبحث الثاني لأهم الإجراءات المستحدثة لتفعيل المراقبة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ، أما في المبحث الثالث فتناولنا فيه وسائل المراقبة الجبائية بهذا النظام الضريبي ، أما الفصل الرابع فقد خصصناه لمعرفة فعالية آليات المراقبة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر ، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلي قدرة التحقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وتعرضنا في المبحث الثاني إلي قدرة الأشكال الأخرى للمراقبة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي و في المبحث الثالث أنهينا الجانب النظري بتقييم فعالية المراقبة الجبائية، لنختم الدراسة بفصل خامس خصصناه لواقع ممارسة المراقبة الجبائية في الإدارة الضريبية بالأغواط ، حيث تناولنا في المبحث الأول أهمية مؤشرات التسيير في زيادة فعالية الرقابة الجبائية بالإدارة الضريبية بالأغواط كمدخل للدراسة الميدانية ، أما المبحث الثاني و المبحث الثالث فقد بينا فيهما دور المراقبة الجبائية الداخلية و الخارجية في تحديد أسس الإخضاع الضريبي الحقيقي.

# الفصل الأول

## اتجاهات الإصلاح الضريبي و المحاسبي في الجزائر

**تمهيد :**

عرفت البيئة الاقتصادية الجزائرية منذ الاستقلال تغيرات جذرية متسارعة، هذه الأخيرة جاءت استجابة لمتطلبات المحيط الاقتصادي المحلي، و كذا لإفرازات المحيط الاقتصادي العالمي الذي أصبح قائما على التكتلات و المصالح المشتركة بين العديد من الدول و الشركات ، و الانفتاح الكبير الذي يشهده العالم.

لهذا و من أجل ضمان استمرارية تطور البيئة الاقتصادية الجزائرية، ظهرت الحاجة إلى إعادة النظر في مكونات النظام الاقتصادي ككل، و الذي أدى إلى حتمية تطوير النظم و القواعد المحاسبية و كذا الجبائية باعتبارها أبرز مكونات هذا النظام.

و على ضوء ما تقدم نستعرض في هذا الفصل العناصر التالية :

المبحث الأول : الإصلاح الضريبي و اتجاهاته في العالم اليوم ؛

المبحث الثاني : إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر؛

المبحث الثالث : علاقة النظام المحاسبي المالي بالبيئة الجبائية في الجزائر .

## المبحث الأول : الإصلاح الضريبي و اتجاهاته في العالم اليوم

تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر [1] تبعا للتحولات الاقتصادية والاجتماعية والمالية ، لذلك فهي تُطبق خلال فترة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو النامية ، و لقد أُدرج النظام الضريبي الجزائري في منطق الإصلاحات المنتهجة في بلادنا والتي تقوم على أساس عقلنة الأداء الاقتصادي وتحرير المؤسسة بإخضاعها لمنطق السوق الحر ، فقد شهد النظام الضريبي عدة تعديلات منذ الاستقلال ، خاصة في سنة 1992 ، حيث ظهرت معطيات جديدة على المستوى الدولي وكذلك على المستوى الوطني من خلال توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد مخطط مركزيا نحو اقتصاد السوق ، ويسعى هذا الإصلاح الوصول إلى الفعالية التي هي مؤشر نجاح أي نظام .

### المطلب الأول : النظام الضريبي في الجزائر

تحظى دراسة النظم الضريبية بأهمية بالغة من طرف مسؤولي الدولة وقطاع الأعمال المحلي والأجنبي ودارسي الضرائب ، ولهذا فإن اختلاف النظم الضريبية بين الدول يرجع أساسا إلى اختلاف طبيعة النظم الاقتصادية في تلك الدول ، حيث يعتبر النظام الضريبي جزء من النظام المالي وهذا الأخير يعتبر جزء من النظام الاقتصادي للمجتمع، و بالتالي فهناك علاقة متعدية تربط بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي.

#### أولا : مفهوم النظام الضريبي

يُعرف النظام الضريبي على أنه عبارة عن إطار [2] يُنظم مجموعة الضرائب المتكاملة والمتناسقة ويتم تحديدها استنادا إلى أسس اقتصادية ومالية وفنية في ضوء اعتبارات سياسية اقتصادية اجتماعية و إدارية، ويعد أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها ، كما يُعرف كذلك على أنه [3] مجموعة الضرائب المطبقة في بلد معين وفي لحظة معينة .

إلا أنه يمكن أن نميز مفهومان أساسيان [4] للنظام الضريبي الحديث هما المفهوم الشامل و المفهوم المحدود، فبالنسبة للمفهوم الشامل فهو عبارة عن مجموعة العناصر الإيديولوجية و

---

[1] – ناصر مراد ، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 09 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر ، 2009 ، ص 65.

[2] – صلاح زيد الدين ، الإصلاح الضريبي ، دار النهضة العربية ، ط1 ، القاهرة ، 2000 ، ص 37 .

[3] – علي حنيش ، مقدمة في علم الضريبة ، دراسة في النظرية العامة للضريبة ، مع أهم الضرائب المطبقة في النظام الجزائري ، منشورات دار الكتب ، الجزائر ،2011، ص 45.

[4] – محمد جمام ، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية ، دراسة حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد منتوري، قسنطينة، الجزائر ، 2010 ص 75.

الاقتصادية و الفنية التي يؤدي تفاعلها مع بعضها البعض إلى وجود ضريبي معين ، و هذا المفهوم ينطبق على الأنظمة الضريبية في العالم، بحيث نجد أن كل نظام ضريبي لا بد أن يحتوي على مبادئ سياسية وكذا اقتصادية وطرق فنية تتماشى والنظام السياسي و الاقتصادي للدولة ، بمعنى أن النظام الضريبي حسب هذا المفهوم تختلف محتوياته من مجتمع اشتراكي إلى مجتمع رأسمالي، أما مفهوم النظام الضريبي المحدود فهو يعني مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط فالتحصيل .

و وفقا للمفهوم الشامل للنظام الضريبي ، فإن هذا الأخير يرتكز على ركنين رئيسيين هما : الهدف والوسيلة.

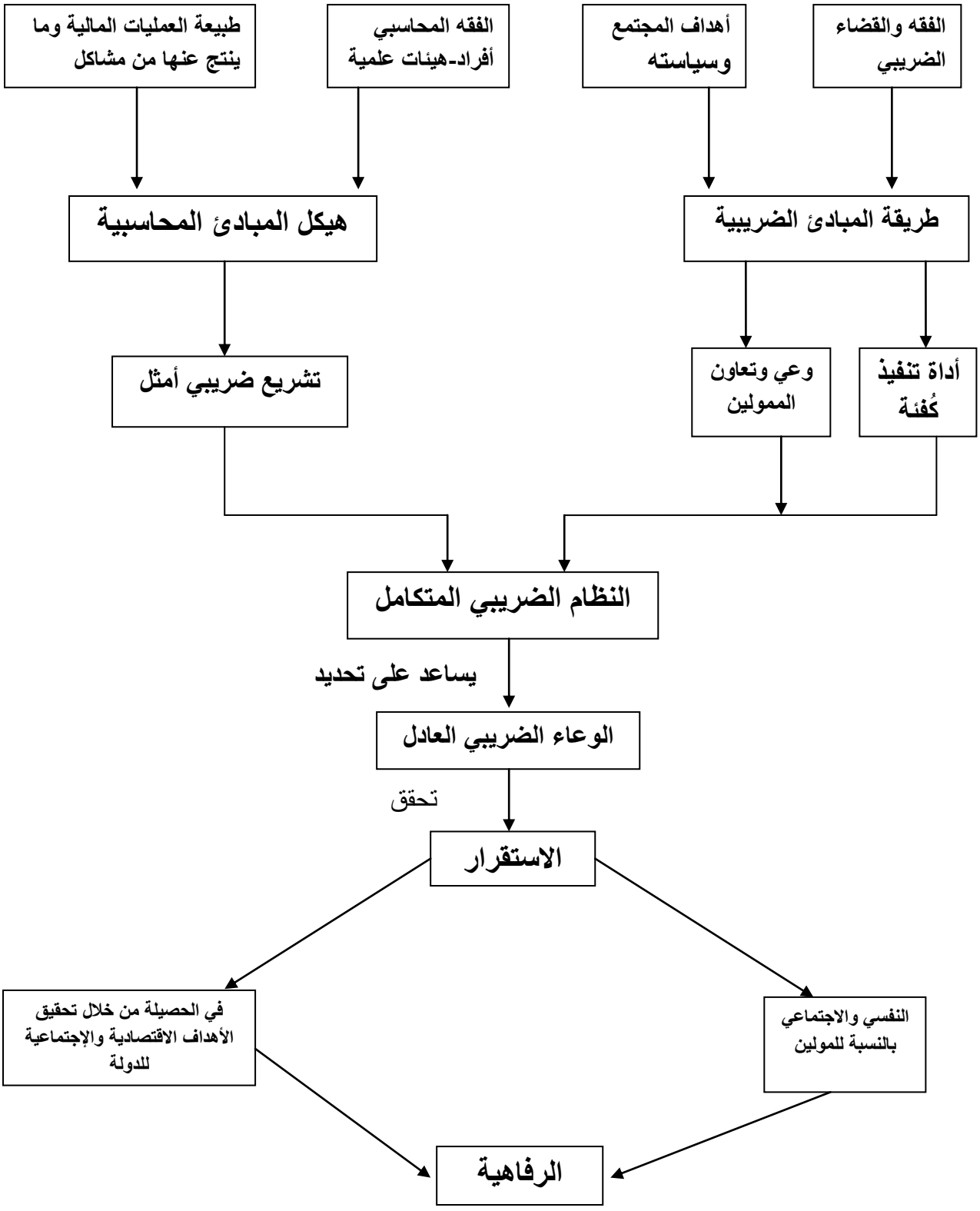
**أ*- الهدف** [1] : تختلف أهداف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى، فهدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يكمن في اعتباره إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو اتجاه معين، أما بالنسبة للدول النامية ومن بينها الجزائر، فإن أهم أهداف النظام الضريبي فتكمن في تشجيع الادخار و الاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية .

**ب*- الوسيلة أو الأداة :** تتكون الوسيلة من العنصر الفني والعنصر التنظيمي، ففي الجزائر ينصب الاهتمام على الوسيلة التي تسمح لها بالتمييز بين السلع الضرورية والسلع الكمالية وبين الدخول المنخفضة والدخول المرتفعة ، كما تولي اهتمام كبير بالإعفاءات الضريبية وسعر الضريبة، أما فيما يخص العنصر التنظيمي فيتمثل في توفير الإدارة اللازمة التي تمتاز بالكفاءة العالية من أجل ربط الضريبة وتحصيل الضريبة بما يحقق العدالة الضريبية.

وعليه وبناءا على التعاريف السابقة ، يمكن التعبير عن هيكل النظام الجبائي المتكامل من خلال الشكل التالي :

[1] – ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 20 .

**الشكل رقم (01) : هيكل النظام الجبائي المتكامل**




**المصدر**: محي محمد السعيد، العلاقات القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية، مطبعة الإشعاع الفنية، مصر،2002، ص08.

و من خلال المكونات الهامة التي يتضمنها النظام الجبائي المتكامل ، فإنه يمكن القول أن استخدام هذا الأخير بين مختلف الضرائب والرسوم المكونة له يوفر[1] مرونة هامة تتماشى والتغيرات المتسارعة في الحياة الاقتصادية، كما تسمح له باستيعاب الجديد خاصة ما تعلق بالإجراءات و النصوص المستحدثة لمكافحة التهرب الضريبي.

## ثانيا : أسس النظام الضريبي

تتمثل أسس النظام الضريبي في السياسة الضريبية ، التشريع الضريبي والإدارة الضريبية.

**1*- السياسة الضريبية** [2] : وتعرف على أنها مجموعة البرامج التي تضعها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الجبائية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية و اجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنب أية آثار غير مرغوبة فيها، فهي تسخير كل ما يُحيط بالبيئة الجبائية من أدوات و وسائل لاستخدامها من أجل تحقيق الأهداف الكلية للسياسة الاقتصادية للدولة ، وتشكل الوسائل المستعملة لتحقيق السياسة الجبائية إنفاقا جبائيا يؤدي إلى تقليص الإيرادات والأرباح الذي يؤدي بدوره إلى تقليص مقدار الضريبة ، حيث يتضمن [3] الإنفاق الجبائي التخفيضات الجبائية ، القرض الضريبي ، التخفيضات الخاصة بالمعدلات ، تأجيل مواعيد الدفع والإعفاءات الجبائية .

**2*- التشريع الضريبي** : هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين وهذا من أجل تحقيق أهدافها ، ويجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف، كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة حتى تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة ، كما أنه انطلاقا من قاعدة "لا ضريبة بلا قانون " التي تأخذ بها أغلب دساتير العالم بما فيها الجزائر، فالمشرع وحده له حق فرض أي ضريبة جديدة أو تعديل ضريبة قائمة أو إلغائها ، ويسمى هذا المبدأ " بمبدأ قانونية الضريبة " [4].

---

[1] – ولهي بوعلام وعجلان العياشي ، دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في ظل التحولات المتسارعة ، الملتقى الدولي حول اقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، من 03 إلى 07 أكتوبر 2004، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر ، 2004، ص03 .

[2] – محمد الشريف ، السياسة الجبائية و دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي ، مذكرة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، البليدة، 2010، ص13.

[3] – عبد المجيد قدي ، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط1 ، الجزائر ، 2003 ص ص ، 172-175.

[4] – سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2008 ، ص 117.

**3*- الإدارة الضـــريبية** [1] : تشـكل الإدارة الضـريبية الجهـاز المكلـف بتطبيـق التشـريع الضـريبي والتحقـق مـن سـلامة ذلـك التطبيـق حمايـة لحقـوق الدولـة مـن جهـة ، و حقـوق الممـولين مـن جهـة أخـرى ، بالإضـافة إلـى اقتـراح التعـديلات والتشـريعات الضـريبة قصـد تحسـين كفـاءة النظـام الضريبي .

## ثالثا : أهداف النظام الضريبي

يسـعى أي نظـام ضـريبي إلـى تحقيـق أهـداف السياسـة الضـريبة التـي تحـددها الدولـة وفقـا لسياسـتها الاقتصـادية، بالإضـافة للوصـول إلـى أفضـل الأوعيـة الجبائيـة المتنافسـة والمتجانسـة لتحقيـق أفضـل حصـيلة جبائيـة مـن خـلال تنشـيط وتوجيـه الحيـاة الاقتصـادية و الاجتماعيـة فـي إطـار سياسـة راشدة للإيرادات والنفقات .

## رابعا : علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي

يعتبـر النظـام الضـريبي جـزء مـن النظـام المـالي و هـذا الأخيـر هـو بـدوره جـزء مـن النظـام الاقتصـادي، أي أن علاقـة النظـام الضـريبي بالنظـام الاقتصـادي هـي علاقـة الجـزء مـن الكـل، ولا يوجـد النظـام الضـريبي فـي فـراغ بـل يوجـد ضـمن نظـام اقتصـادي و اجتمـاعي وسياسـي معـين، ممـا يسـتوجب أن يكـون النظـام الضـريبي انعكاسـا للنظـام الاقتصـادي و الاجتمـاعي والسياسـي الـذي يقـوم فيـه ، كمـا أن النظـام الاقتصـادي يمكـن [2] أن يـؤثر علـى قـرار اختيـار النظـام الضـريبي الملائم ومكوناته .

## خامسا : مقومات النظام الضريبي

لنجاح النظام الضريبي يستلزم التكامل الناجح للمقومات الثلاثة التالية :

**1*- الإدارة التشـــريعية** : وهـي التـي تخـتص بإصـدار القـانون الضـريبي والتـي تحـدد فلسـفة وأهداف ووسائل النظام الضريبي في المجتمع ؛

**2*- الإدارة التنفيذيـــة** : وتتمثـل فـي الأجهـزة التـي تتـولى تنفيـذ القـانون الضـريبي مـن خـلال الحصر والربط والتحصيل للضريبة والرقابة الجبائية والمنازعات ؛

**3*- الجهـاز القضـائي** : والـذي يتـولى الفصـل فـي المنازعـات التـي قـد تنشـأ بـين المكلفين والإدارة الجبائية .

---

[1] – محمـد حمـو و منـور أوسـرير ، محاضـرات فـي جبايـة المؤسسـات ، مكتبـة الشـركة الجزائريـة بـوداود ، ط1 2009 ، ص 77 .

[2] – محمـد عبـد العزيـز عثمـان ، النظـام الضـريبي وأهـداف المجتمـع – مـدخل تحليـل معاصـر– ، الـدار الجامعيـة بيروت ، 2008 ، ص 16 .

**سادسا : فعالية النظام الضريبي**

نقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن ، و يتعين على المشرع أثناء فرض الضريبة مراعاة كل من مصلحة الدولة ، مصلحة الممول ومصلحة المجتمع ، ويمكن قياس فعالية النظام الضريبي بالطرق التالية :

– قياس الفعالية بناءا على مدى تحقيق الأهداف التي تم الإعلان عنها من قبل، وبالتالي تقاس الفعالية بمدى قدرتها على تحقيق الأهداف المرحلية ؛

– قياس الفعالية بمدى قدرة النظام الضريبي على توفير احتياجاته المادية ، البشرية والمالية؛

– قياس الفعالية بمقارنة الحصيلة التقديرية مع الحصيلة الفعلية للاقتطاعات الضريبية.

و بالتالي:

**الفعالية المالية للضريبة هي حصيلة الاقتطاعات الضريبة الفعلية / حصيلة الاقتطاعات التقديرية.**

فتكون الفعالية جيدة كلما زاد حاصل القسمة عن الواحد والعكس صحيح .

كما يقترح الاقتصادي " فيتوتانزي " ثمانية اختبارات تشخيصية للمساعدة على اكتشاف مدى جودة وفعالية النظام الضريبي و هي[1] : مؤشر التركيز، مؤشر التشتت، مؤشر التأكد، مؤشر تأخر التحصيل، مؤشر التحديد، مؤشر الموضوعية، مؤشر تكلفة التحصيل و مؤشر التنفيذ .

**سابعا : عوائق فعالية النظام الضريبي**

توجد عدة عوامل تعيق فعالية النظام الضريبي مما ينعكس سلبا على دور وأهمية الضريبة في المجتمع ، لذلك يجب معالجتها وتجنبها قدر الإمكان ، و تتمحور هذه العوامل في جمود النظام الضريبي ، الازدواج الضريبي ، ارتفاع مستوى الضغط الضريبي ، التهرب الضريبي و اقتصاد الظل " الاقتصاد الموازي " .

[1] – عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر و التوزيع ، ط1 ،عمان ، الأردن ، 2011 ، ص ص 101-103.

## المطلب الثاني : التحديات المفروضة على النظام الضريبي في الجزائر

تواجه الأنظمة الضريبية للدول بما فيها النظام الضريبي الجزائري تحديات جمة إن على المستوى الداخلي ، و إن على المستوى الخارجي ، بالإضافة إلى تحديات أخرى مرتبطة بفلسفة النظام الاقتصادي المتبع ، و يمكن حصر أهم التحديات في الأتي :

**1*- تحديات العوامل المرتبطة بالثقافة الجبائية (الوعي الجبائي ):** يُقصد بالوعي الضريبي مدى إحساس الممول بأهمية وقداسة الضرائب ، و لا شك أن عدم توفر هذا الإحساس لدى الممول يؤدي به إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب والعكس صحيح ، و عليه كلما ارتفع مستوى الوعي الضريبي كلما قلت ظواهر التهرب الضريبي، لهذا تقع مسؤولية توعية المكلفين[1] على عاتق الدولة ، إذ يجب عليها أن تقوم بتنفيذ برامج توعية ضريبية، وذلك من خلال وسائل الإعلام المختلفة والتنظيمات السياسية والمهنية، بحيث تعمل الدولة على إيقاظ فكرة الواجب الضريبي بين المكلفين ، و نشر فكرة التضامن والتكافل الضريبي بينهم.

**2*- حجم المنازعات الضريبية:** تُعرف[2] المنازعات الضريبية على أنها تتولد عن تطبيق قانون الضرائب وتقوم بسبب امتناع المكلف بها بما فرضته الإدارة الضريبية أو في حالة تهرب عن دفع الضريبة أو قيامه بالغش الضريبي ، كما تعرف المادة (70) من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 على أنه [3] " تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب ، في اختصاص الطعن النزاعي ، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"، و لقد أثبتت[4] الدراسات الحديثة أنه لم يعد هناك أحد يُجادل في أن كفاءة الإدارة الضريبية قد تكون أهم من الناحية العملية من مجموعة قوانين الضرائب المكونة للنظام الضريبي الذي تتولى تطبيقه، فقد يكون لدينا نظام ضريبي مثالي من ناحية مراعاته لمختلف الأهداف التي يُناط به تحقيقها من النواحي الاقتصادية و الاجتماعية و المالية، و لكن لا تتسم الإدارة الضريبية التي تتولى أمره في

---

[1] – حسام فايز أحمد عبد الغفور ، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية في نابلس ، فلسطين ، 2008 ص 78 .

[2] – حسين طاهري ، المنازعات الضريبية ، شرح القانون الإجراءات الجبائية ، دار الخلدونية ، ط2 ، الجزائر 2007 ، ص 5 .

[3] – المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية 2013 ، المادة 70 ، ص 30 .

[4] – الهادى خضراوي، المنازعات الضريبية أمام الجهات الإدارية في ضوء الإصلاحات الضريبية الجديدة في الجزائر مجلة دراسات، العدد 05، جامعة عمار ثليجي ، الأغواط، الجزائر، 2007، ص 101.

تطبيقه بالكفاءة و الفعالية المطلوبتين ، فتكون النتائج المتوصل إليها غير مرضية و تترتب عليه منازعات، و بالتالي لا يُحقق هذا النظام مختلف أهدافه و يحكم عليه بالإخفاق.

**3*- الازدواج الضريبي:** تثار ظاهرة الازدواج الضريبي عند إقرار أي نظام ضريبي ويعرف [1] الازدواج الضريبي لدى العديد من مختصي المالية العامة بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها، ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبة وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الخارجي، و يترتب عليه زيادة العبء الضريبي ، مما يؤدي إلى عرقلة النشاط الاقتصادي وتشكك في فعالية النظام الضريبي، لذلك تعمل الدول ومن بينها الجزائر على علاج هاته الظاهرة سواء في النطاق الداخلي أو على الصعيد الدولي.

**4*- تحديات العوامل المرتبطة بالتجارة الإلكترونية:** لقد كان [2] لفتح شبكة الانترنت آفاقا جديدة لتعميم العمليات التجارية العابرة للحدود ، و وضعت النظام الضريبي المؤسس على مادية المعاملات التجارية أمام إشكالية عدم مادية المعاملات التجارية الإلكترونية، مما يثير إشكالية تواجد نمط تجاري مؤسس على الافتراضية والرقمية بجانب نظام ضريبي نشأ للتجارة التقليدية ، وعليه فإن قصور النظام الضريبي في التطبيق على معاملات التجارة الإلكترونية يخلق بيئة غير تنافسية لصالح التجارة الإلكترونية ، كما يهدد بتخفيض الإيرادات الضريبية التي تتحصل عليها الدولة من التجارة الدولية، وعليه فإن النظام الضريبي يواجه على الخصوص الصعوبات التالية :

- صعوبة حصر وتحديد المجتمع الضريبي؛
- سهولة التهرب وعدم التصريح بالأرقام الأعمال و الأرباح؛
- عدم وجود مستندات للقيام بعملية الفهم والمراجعة ؛
- عدم تأهيل الإطارات الجبائية بما يتلاءم مع طبيعة التجارة الإلكترونية.

**5*- تحديات العوامل المرتبطة بالفساد و الاقتصاد الموازي:** يُعرف الاقتصاد الموازي على أنه[3] يشمل كافة الأنشطة التي تولد دخلا يخضع للضريبة، والتي يتم إخفائها عن

---

[1] – محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجبائية والضرائب ، دار هومة ، الجزائر ، 2004 ، ص 191 .

[2] – حميد بوزيدة ، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992– 2004 ) أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص 264.

[3] – لزرق لابد، ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012 ، ص 63 .

السلطات الضريبية في البلاد بهدف التهرب من دفع الضريبة ، أما الفساد فيعرف على أنه إساءة استعمال الوظيفة العامة [1] لتحقيق مكاسب شخصية.

وتتمثل أهم مظاهر الاقتصاد الموازي التي من شأنها أن تعيق فعالية النظام الضريبي على الخصوص في الآتي:

– تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي؛

– البيع والشراء بدون فوترة ؛

– استخدام التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات .

أما آثار الفساد على القطاع الضريبي فتمثل خاصة في :

– تقديم تصريحات ضريبية تُظهر وعاءا ضريبيا غير حقيقى بعلم عون الضرائب ، من دون القيام بأية تسوية ؛

– التغاظي عن عدم تقديم التصريحات الضريبية من طرف مكلفين معنيين ، بالرغم من علم عون الإدارة الضريبة من أن هؤلاء المكلفين يمارسون أنشطة خاضعة للضريبة ؛

– إخفاء لديون ضريبية لبعض المكلفين من طرف عون الضرائب مقابل الحصول على نسبة من هاته الديون .

**6*– تحديات العوامل المرتبطة بالتهرب الضريبي:** يعرف الغش الضريبي بأنه التخفيض أو الامتناع بطريقة [2] غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات ، تخفيض الإيرادات وتضخيم التكاليف ، و يؤدي التهرب الضريبي (الغش الضريبي ) إلى غياب عدالة النظام الضريبي ، حيث يُمكن بعض المكلفين بتجنب العبء الضريبي وفي الجانب الآخر يوضع تحت وطأته مكلفون آخرون ، وينتج عن ذلك عدم توزيع عادل للثروة في المجتمع .

[1] – عبد الفتاح جبالي ، نحو مجتمع أكثر شفافية في مصر ، مركز الدراسات السياسية و الإستراتيجية بالأهرام ، مصر 2007، ص 04 .

[2] – André Barilari , Lexique Fiscale , 2éme Edition , Dalloz ,Paris , 1992 ,P 92 .

## المطلب الثالث : الإصلاحات الضريبية في الجزائر

يقصد بالإصلاح الضريبي[1] إدخال تغييرات نحو الأحسن، وعليه هو العمل على سد الفراغات والثغرات القانونية الموجودة بالنظام الضريبي السابق ، من أجل الدفع من مردوده ، ومحاولة زيادة فعاليته بما يخدم الاقتصاد الوطني ، و يتدرج الإصلاح الضريبي الذي انتهجته الجزائر منذ سنة 1992 في سياق مختلف التحولات التي عرفتها الساحة الدولية والوطنية، حيث شهد الاقتصاد الجزائري إصلاحات[2] وتطورات عديدة وحاسمة في جميع جوانبه نتيجة ضغوطات خارجية، حيث أن انتفاضة 1988 والاتفاقية التي أُجريت مع صندوق النقد الدولي ألزمت السلطات إجراء إصلاحات جذرية في جميع القوانين الاقتصادية والمالية وخاصة التي تمس مباشرة المؤسسات الاقتصادية والأفراد .

وقد كانت هذه الإصلاحات والتدابير الجبائية مواكبة للإصلاحات البنكية (قانون القرض والنقد 01 أفريل 1990 ) والتطهير المالي للمؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى التحول لاقتصاد السوق بموجب الأمر 06/95 المؤرخ في 25 جانفي 1995، والذي بمقتضاه تحدد بصفة حرة أسعار السلع والخدمات اعتمادا على قواعد المنافسة، كما تزامن الإصلاح الضريبي في الجزائر مع عدة تحولات هامة عرفتها الحياة الاقتصادية الدولية من أهمها[3] :

– فشل النظام الاشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي؛

– إعادة هيكلة الاقتصاد العالمي نتيجة للثورة العلمية التكنولوجية و بما أفرزته من تحولات جديدة في سياق ظاهرة العولمة ؛

– الاتجاه المتزايد نحوى التكتل الاقتصادي بين الدول المتقدمة.

لهذا و انطلاقا [4] من الوضعية الاقتصادية و الاجتماعية وكذا السياسة التي كانت تعيشها الجزائر، و التحولات التي كان يعيشها الاقتصاد الجزائري و الانتقال إلى المرحلة الأخيرة، وهي اقتصاد السوق وعقد الشراكة مع الإتحاد الأوروبي والسعي إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ، جعلت النظام القديم لا يُساير ولا يُواكب هذه المستجدات الحديثة .

---

[1] – محمد جمام ، الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 31 ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، الجزائر ، جوان 2009 ، ص2 .

[2] – منصور بن اعمارة، الرسم على القيمة المضافة حسب تعديلات قانون المالية 2010، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010، ص 41 .

[3] – نصيرة بوعون يحياوي ، الضرائب الوطنية والدولية ، الأوراق الزرقاء ، الجزائر ، 2010 ، ص 123.

[4] – محمد جمام ، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية –دراسة حالة الجزائر ، مرجع سبق ذكره ص 107.

## أولا: أسباب الإصلاح الضريبي

من بين أهم أسباب الإصلاح الضريبي نذكر ما يلي[1] :

– تعقد النظام الجبائي نتيجة التغييرات المستمرة والمختلفة في قوانين الضريبة؛

– ثقل العبء الجبائي بسبب تعدد الضرائب و ارتفاع معدلاتها؛

– انخفاض أسعار البترول سنة 1986 والذي نتج عنه انخفاض في الجباية البترولية ؛

– ضعف العدالة الضريبة و اتساع فجوة التهرب والغش الجبائيين .

## ثانيا : أهداف الإصلاح الضريبي

تتمثل أهداف الإصلاح الضريبي على الخصوص في الآتي :

– تحسين [2] شفافية النظام الضريبي و تبسيط إجراءاته ومكوناته بشكل يسهل التحكم فيه بالنظر إلى تواضع مستوى تأهيل الإدارة الضريبية ؛

– وضع أساليب وطرق جبائية حديثة لمنع محاولات الغش والتهرب الضريبي ؛

– التوسع [3] في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية، بالإضافة إلى توسيع نطاق تطبيق مختلف أنواع الاقتطاعات ومراعاة المقدرة التكلفية للمكلف.

## ثالثا : تشخيص الإصلاحات الضريبية

يرتكز مضمون الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على تأسيس ثلاثة ضرائب جديدة هي: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على القيمة المضافة.

**1*– الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)** : أُنشئت الضريبة على الدخل الإجمالي[4] بموجب المادة **(38)** من قانون المالية لسنة 1991، وتتميز هذه الضريبة على الخصوص بالخصائص التالية [5] :

– **ضريبة سنوية** : أي أنها تفرض سنويا على المداخيل المحققة خلال السنة ؛

---

[1] – كمال رزيق و مسدور فارس ، تقييم إصلاح النظام الجبائي ، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الجزائر في الألفية الثالثة، 12/11 ماي 2003 ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الجزائر، 2003، ص 163.

[2] – عبد المجيد قدي ، النظام الجبائي وتحديات الألفية الثالثة ، ملتقى الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة 22/21 ماي 2002، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2002 ص 2 .

[3] – سارة بلحسن ، الإصلاحات الجبائية– تطورات و حدود – ، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2003 ، ص 60.

[4] – الجريدة الرسمية العدد 57 في 31 ديسمبر 1990 ، قانون المالية لسنة 1991 ، المادة 38 ، ص 10.

[5] – رضا خلاصي ، النظام الجبائي الحديث ، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزء الأول ، الجزائر ، 2005 ، ص 69 .

- **ضريبة إجمالية** : كونها تشمل كل المداخيل المتحصل عليها بمختلف أشكالها؛
- **ضريبة تصاعدية** : تفرض على المداخيل وفق جدول يُبين النسب تصاعديا حسب الدخل؛
- **ضريبة وحيدة** : لوجود وعاء وحيد يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي .

ورغم هاته المميزات إلا أنه يمكن وضع الملاحظات التالية [1] :

*- تعتمد الضريبة على الدخل الإجمالي على تصريح المكلف ، و مع غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين وضعف كفاءة إدارة الضرائب ، تواجه هذه الضريبة إشكالا حول مدى نجاعة تطبيقها، مما يقلص من فعاليتها؛

*- عدم قدرة هذه الضريبة الوصول إلى الدخول الناتجة عن بعض النشاطات كالمداخيل المحققة في النشاط الموازي؛

*- رغم أهمية نظام الاقتطاع من المصدر في محاربة التهرب الضريبي، إلا أن اقتصاره على بعض المداخيل يطرح إشكالا حول مدى عدالته.

2*- **الضريبة على أرباح الشركات (IBS)** : أُنشئت الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة **(38)** من قانون المالية لسنة 1991، و تتميز هذه الضريبة على الخصوص بالآتي[2] :

- **ضريبة وحيدة** : والمقصود بها ضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛
- **ضريبة سنوية** : بحيث تفرض الضريبة في نهاية السنة بعد خصم كل التكاليف؛
- **ضريبة نسبية** : لخضوعها لمعدل واحد وليس لسلم ضريبي تصاعدي؛
- **ضريبة تصريحيه** : أي يجب تقديم وبصفة إجبارية كافة التصريحات المفروضة.

**3*- الرسم على القيمة المضافة (TVA)** : أُنشئ الرسم على القيمة المضافة بموجب المادة **(65)** من قانون المالية لسنة 1991 ، ويُعتبر[3] صورة من صور الضرائب النوعية على الإنفاق يطبق في كل مرحلة من مراحل الإنتاج ، و يُمكن من تحقيق عدة امتيازات للإدارة الضريبة من أهمها إمكانية التخفيض من التهرب الضريبي ، و من خصائص الرسم على القيمة المضافة نذكر على الخصوص العناصر التالية [4] :

---

[1] – ناصر مراد ، الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة الباحث ، العدد 2 ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2003 ، ص 26 .

[2] – ناصر دادي عدون و يوسف مامش ، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي ، دار المحمدية ، ط1 ، الجزائر ، 2008 ، ص 210 .

[3] – Jean – Luc–Mathieu , La Politique Fiscal , Paris , Economica , 1999 ,P 74.

[4] – DGI , Guide Pratique De La TVA , Alger , 2011 , P 09 .

- **ضريبة حقيقية** : لأنها تشمل كل مستعمل للدخل؛
- **ضريبة غير مباشرة** : تدفع من طرف المدين القانوني عوض المدين الحقيقي؛
- **ضريبة تتوقف على آلية الخصم** : أي خصم الرسم المثقل على المشتريات ؛
- **ضريبة حيادية** : أي يتحملها آخر مستهلك.

ومن خلال هاته الخصائص يمكن تقديم الملاحظات التالية :

*- تحقيق الإنعاش الاقتصادي من خلال تخفيض كلفة الاستثمارات؛

*- تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال حيادية وشفافية الضريبة؛

*- السهولة في التطبيق سواء بالنسبة للإدارة الجبائية أو للمكلفين.

## المطلب الرابع: اتجاهات الإصلاح الضريبي في العالم و مواقع النظام الضريبي الجزائري منها

هيمن على العالم نظامان اقتصاديان هما النظام الاقتصادي الرأسمالي و النظام الاقتصادي الاشتراكي، و قد ارتكز تصنيف النظم الضريبية على أساس الفلسفة السياسية و الإيديولوجية، فهناك نظم ضريبية رأسمالية و نظم ضريبية اشتراكية، إلا أن اعتماد هذا المعيار لا يصح لوحده كأساس للتصنيف رغم أنه يمارس أثره في تكوين البنية الاقتصادية و الاجتماعية، و أن خصائص هذه البنية لابد أن تنعكس على النظام الضريبي، لذلك فإن اعتماد مرحلة التطور الاقتصادي و الاجتماعي يمثل معيارا دقيقا للتصنيف من حيث الآثار الاقتصادية و الاجتماعية و من حيث الأهداف، لأن الدور الذي يؤديه النظام الضريبي في التنمية لابد أن يكون متوافقا مع مرحلة النمو و التطور و متفقا مع الخصائص الأساسية للنظام الاقتصادي، كما أن دور النظام الضريبي في المحيطين الرأسمالي و الاشتراكي يكاد أن يكون متماثلا[1]

حيث أنه في المراحل الأولى من التنمية الاقتصادية تكون نسبة الضرائب المباشرة إلى الضرائب غير المباشرة مرتفعة نسبيا و مع الاستمرار في عملية التنمية الاقتصادية تزداد الأهمية بالنسبة للضرائب غير المباشرة على حساب انخفاض الأهمية النسبية للضرائب المباشرة[2]، لكنه و بصفة عامة يتسم النظام الضريبي في هذه المرحلة بأهمية متزايدة للضرائب غير المباشرة و باستمرار عملية التنمية الاقتصادية و الوصول إلى مرحلة نمو متقدمة تنعكس

[1] www.iasj.net, Page-Consulté Le 25/05/2014

[2] يوسف قاشي، فعالية النظام الضريبي في ظل إجراءات العولمة الاقتصادية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس ، 2009، ص46.

الأهمية النسبية فتزداد الأهمية النسبية للضرائب المباشرة داخل الهيكل الضريبي . و هذا ما تم إتباعه بالفعل في العديد من الدول النامية .

**أولا : النماذج الرئيسية للنظم الضريبية**[1]

**1*- في الدول المتقدمة :** هناك دول تفضل الاعتماد على الضرائب المباشرة و هي الدول الرأسمالية المتقدمة ذات المركز الصناعي المتقدم و هي تطبق ضريبة موحدة عامة على دخول الممولين و تتسم بالأسعار التصاعدية على الشرائح و تقل في هذه الدول نسبة الضرائب غير المباشرة إلى 5 % من إجمالي حصيلة الضرائب ، كما أن هناك دول توازن بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة و هي دول رأسمالية أيضا، لكنها أقل في مستواها الاقتصادي من الدول التي تعتمد على الضرائب المباشرة فقط، مثل ألمانيا و إيطاليا و فرنسا و تتسم تلك الدول بارتفاع في المستوى العام للاستهلاك، لذلك تفضل استخدام الضرائب غير المباشرة بجانب الضرائب المباشرة.

**2*- في الدول الاشتراكية:** هناك دول تفضل استخدام الضرائب غير المباشرة و هي الدول الاشتراكية التي تتمتع بملكية عناصر الإنتاج ملكية عامة ، لذلك لا تجد أمامها سبيل سوى استخدام الضرائب غير المباشرة لتحصيل الإيرادات.

**3*- سمات مشتركة للنظم الضريبية في الدول النامية:** تتمثل هاته السمات على الخصوص في النقاط التالية:

- انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي إلى إجمالي قيمة الناتج القومي، حيث تنخفض إلى العُشر في كل من المكسيك و الهند و هذا بسبب الاعتماد الكبير على القطاع الفلاحي في أجهزتها الإنتاجية الذي من شأنه الحد من التوسع في الضرائب المباشرة ؛

- انخفاض مستوى الدخول في أغلب الدول النامية يجعلها تولي أهمية كبيرة بالضرائب غير المباشرة ، كما أنه يمكن الإشارة إلى أن البلاد النامية المصدرة للمنتجات الأولية يشيع فيها الاعتماد على الضريبة الجمركية، فهي تعتمد اعتمادا كبيرا على رسوم الواردات و ضرائب الصادرات التي تضعف من قدرتها على التنافس في المجال الدولي على المدى الطويل[2]، أما البلدان النامية الأخرى فيغلب عليها الضرائب على الاستهلاك و الإنتاج ، في حين أن الأنظمة الضريبية المعتمدة في الدول العربية فلها أوجه تشابه عدة نذكر منها على الخصوص الآتي[3] :

---

[1] www.google.dz/url?sq

[2] عدنان فرحان الجوراني، صحيفة الحوار المتمدن ، العدد 358، في 2011/12/18.

[3] www.saidatv.tv(Fille:///c:/user/malkinfo/desktop/

*- تعتمد تلك الدول بالإجمالي على تحصيل الضرائب المباشرة و غير المباشرة من أجل تحصيل الإيرادات ، و بالتالي يتراوح الإنفاق العام من الموازنة الذي يأتي من الجباية الضريبية بين 60 % و 70% ، الأمر الذي يشير بوضوح إلى الطبيعة الريعية لهذه الاقتصاديات التي تعتمد على الريع و على التحصيل الضريبي أكثر من اعتمادها على موارد إنتاجية و اقتصادية تابعة للدولة ؛

*- التحصيل الضريبي يعتمد على نحو كبير على الضرائب غير المباشرة ( تحصيل الضريبة على القيمة المضافة ) ، و الجدير بالذكر أن المُسدد الأساسي لهذه الضرائب الكبيرة هو الشرائح الفقيرة و المتوسطة ، حيث أنه كلما قل الدخل ازداد العبء الضريبي من مجمل الدخل مقارنة بالأغنياء ؛

*- عدم وجود تصاعدية في ضرائب الدخل على الأفراد و الشركات مقارنة بالمعدل العالمي الذي يصل نحو 42,6 % (إحصائيات منظمة التعاون و التطوير الاقتصادي لعام 2014)[1].

*- الأنظمة الضريبية في تلك الدول تعطي إعفاءات كبيرة للشركات و للاستثمارات الأجنبية و للأغنياء تحت عنوان ( تشجيع الاستثمار ) ، غير أن الأداء الاقتصادي للدول المعنية قد اظهر أن هذا التشجيع لا يؤتى ثماره ، الأمر الذي يجعل ضريبة الشركات و ضريبة الدخل الأقل مقارنة بالضرائب غير المباشرة التي تمثل عبئا أكبر على ذوي الدخل المحدود؛

*- العبء الضريبي موزع بصفة غير عادلة بين الفاعلين الإقتصاديين، ففي المغرب مثلا عبء الضريبة على الشركات تتحمله فئة قليلة من المقاولات حيث أن 2 % فقط من المقاولات تؤدي ما قدره 80% من مجموع الضريبة على الشركات، كما أن 73% من مجموع الضرائب على الدخل مصدرها الأجراء ( بحسب ما أقره المجلس الاقتصادي و الاجتماعي في ختام دورته العشرين 2012 )؛

*- تواجه الدول العربية تحديا بارزا يكمن في ( التهرب الضريبي ) ، فتعدد أشكال التهرب الضريبي التي يترتب عليها ضياع كم هائل من المداخيل الضريبية من بينها الجنات أو الملاذات الضريبية و التملص المحاسبي، فمن جهة هناك من يستغل الثغرات القانونية لكي لا يدفع الضريبة و من جهة أخرى، هناك من يستغل عجز الإدارة الجبائية عن التتبع و التحقق من المداخيل لإخفاء أكبر قدر من ثرواته أو مداخيله الحقيقية بهدف تأدية أقل حصة ضريبية ممكنة ، و نتيجة التهرب الضريبي تتحقق إيرادات أقل للدولة ، و بالتالي تُقدم خدمات أقل إلى المواطنين و يُجرى عمليا تجريدهم من حقوقهم ، مما يؤدي إلى زعزعة الثقة بين الدولة و المواطن ما يدفعه إلى تجنب القيام بواجباته المالية اتجاه الدولة فيدخل النظام في حلقة مفرغة

[1] www.ahram.org.eg/newsQ/291373.aspx.pc 25/05/2014

من عدم الثقة و عدم الاستقرار الضريبي ، أما ما يتعلق بموقع النظام الضريبي الجزائري من النظم الضريبية المغاربية فيمكن تحديده من خلال الجداول التالية :

**الجدول رقم (01) : مقارنة معدلات الرسم على القيمة المضافة TVA بدول المغرب العربي**

| الدول | أهم العمليات الخاضعة | المعدل |
|---|---|---|
| الجزائر | -المنتجات و الخدمات التي تمثل فائدة خاصة للدولة.<br>-العمليات و الخدمات غير الخاضعة للمعدل المخفض 7%. | 7 % معدل مخفض<br>17% معدل عادي |
| موريتانيا | -جميع العمليات و المنتجات الموجودة داخل نطاق الضريبة .<br>-العمليات الموجهة للتصدير. | 14% معدل عادي<br>00 % معدل مخفض |
| المغرب | -عمليات النقل، الكهرباء و الأشغال العمومية.<br>-خدمات الفندقة و المطاعم.<br>-المنتجات الواسعة الاستهلاك.<br>-باقي العمليات غير الخاضعة للمعدلات أعلاه. | 14% معدل عادي<br>10% معدل مخفض<br>07%معدل مخفض<br>20%معدل عادي |
| تونس | -عمليات النقل و الصناعات التقليدية و المهن الحرة .<br>-أنشطة الفندقة و المطاعم.<br>-باقي العمليات غير خاضعة للمعدلات أعلاه. | 06%معدل مخفض<br>12%معدل مخفض<br>20%معدل عادي |
| ليبيا | لا تستخدم الرسم على القيمة المضافة | / |

**المصدر** : من إعداد الباحث بالاعتماد على محمد محرزي ، نحو تنسيقي ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2005، ص214.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن النظام الضريبي الجزائري على العموم أفضل من المغرب و تونس بالنسبة للرسم على القيمة التي نسبتها القصوى للمغرب و تونس هي 20% أما الجزائر فنسبتها 17 %.

**الجدول رقم (02) : مقارنة معدلات الضريبة على الدخل IR بدول المغرب العربي**

| الدول | عدد الشرائح | مجال الإخضاع (المعدلات) | الحد الأدنى غير الخاضع | |
|---|---|---|---|---|
| الجزائر | أربع (04) شرائح | من 0 % إلى 35 % | 120.000 دج | 86,9 دولار |
| موريتانيا | ستة (06) شرائح | من 0 % إلى 40 % | 180.000 أوقية | 290,75 دولار |
| المغرب | خمسة (05) شرائح | من 0 % إلى 44 % | 20.000 درهم | 8,80 دولار |
| تونس | ستة (06) شرائح | من 0 % إلى 35 % | 1.500 دينار | 1,83 دولار |
| ليبيا | تسعة (09) شرائح | من 0 % إلى 90 % | 4.000 دينار | 1,20 دولار |

**المصـــدر** : مـن إعـداد الباحـث بالاعتمـاد علـى جمـال الـدين العـاقر، التجـانس الضـريبي كآليـة لتفعيـل التكامـل الاقتصـادي– دراسـة حالـة بلـدان المغـرب العربـي – رسـالة ماجسـتير ، كليـة العلـوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري ، قسنطينة ، 2009 ، ص230.

نلاحـظ مـن خـلال بيانـات الجـدول أعـلاه أن النظـام الضـريبي الجزائـري علـى العمـوم أفضـل مـن الأنظمـة الضـريبية لبـاقي بلـدان المغـرب العربـي سـواء مـن حيـث معـدل الإخضـاع ، عـدد الشـرائح و كـذا الحـد الأدنـى غيـر الخاضـع لضـريبة الـدخل بـالرغم مـن أن هـذا الأخيـر أقـل مـن موريتانيـا التـي يصـل فيـه الحـد الأدنـى إلـى 180.000 أوقيـة، أي مـا يعـادل 290,75 دولار، أمـا الجزائـر فهـو محـدد بـــ 120.000 دينـــار جزائـــري، أي مـــا يعـــادل 86,9 دولار، إلا أن معـــدل الإخضـــاع للضريبة على الدخل بالجزائر هو 35% كحد أقصى أما موريتانيا فهو 40%.

**الجدول رقم (03) : مقارنة الضريبة على أرباح الشركات IBS بدول المغرب العربي**

| الدول | المعدل الخاضع |
|---|---|
| الجزائر | 19 % بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد و البناء و الأشغال العمومية و كذا الأنشطة السياحية.<br>25 % باقي الأنشطة الأخرى. |
| موريتانيا | 40 % كل الأنشطة الخاضعة لها. |
| المغرب | 35 % كل الأنشطة الخاضعة لها. |
| تونس | 35 %بالنسبة للقطاع المالي و المحروقات و الاتصالات .<br>30 % لباقي الأنشطة الأخرى. |
| ليبيا | من 0 % إلى 60 % كل الأنشطة الخاضعة لها مع وجود سبعة (07) شرائح. |

**المصـــدر**: مـن إعـداد الباحـث بالاعتمـاد علـى جمـال الـدين العـاقر, مصـدر سـبق ذكـره, ص ص:232–233.

نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه أن النظام الضريبي الجزائري هو الأفضل بوجود معدل إخضاع منخفض يقدر بـ 25 % مقارنة بباقي معدلات البلدان الأخرى التي تتراوح بين 35 % و 60 %.

و عليه يمكن الاستنتاج أن النظام الضريبي الجزائري هو الأفضل من النظم الضريبية لباقي بلدان المغرب العربي ( موريتانيا، المغرب، تونس و ليبيا ) سواء فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على الدخل (IR) و الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

و بالرغم من هذه الأفضلية التي امتاز بها النظام الضريبي الجزائري، إلا أنه في مؤشر التسديد الضريبي الذي أورده التقرير الجديد تحت عنوان ( التسديد الضريبي الصورة الكاملة ) للبنك الدولي الصادر في 2010/11/27 أظهر تذييل[1] الجزائر ترتيب الدول عالميا و إقليميا في دفع الضرائب (مؤشر التسديد) ، حيث احتلت المرتبة الأخيرة ضمن 183 دولة التي اعتمدها التقرير، كما احتلت السودان، تونس، مصر، لبنان و اليمن مراكز أفضل من الجزائر فيما يخص التسديد الضريبي، مع العلم أن هذا التقرير اعتمد في تصنيفه للدول على ثلاثة مؤشرات ترتبط بعدد التسديدات الضريبية و الوقت اللازم للاستجابة للشؤون الضريبية و معدل الضريبة و سرعة تسديدها ، كما احتلت الجزائر من خلال هذا التقرير المرتبة 16 في شمال إفريقيا و الشرق الأوسط ما يعني أنها بعيدة عن المستوى الدولي في تسديد الضرائب.

و يأتي صدور التقرير الجديد في الوقت الذي تمضي فيه الجزائر في إرساء تدابير جديدة من اجل التحصيل الضريبي، كما أعلن عنه وزير المالية "كريم جودي" خلال المصادقة على قانون المالية 2011 بحيث تمكنت الجزائر من تحصيل أكثر من ملياري دينار كمستحقات ضريبية تهربت عديد من الشركات من تسديدها خلال العام الجاري، كما تمكنت مصالح الضرائب من تحصيل عادي لـ 853 مليار دينار خلال سنة 2010، و عرفت نسبة التسديد الضريبي ارتفاعا بـ 16% خلال هاته السنة مقارنة مع سنة 2009 ، و رغم ذلك لم تتوصل الحكومة بعد لإرساء دعائم منظومة ضريبية فعالة تُمكنها من الاستفادة من عائدات الضرائب ما جعلها تتذيل في كل مرة قائمة الدول في التسديد الضريبي في مختلف التقارير الدولية، يأتي هذا في وقت كان فيه المدير العام للضرائب السيد : عبد الرحمان راوية ، قد صرح خلال شهر نوفمبر 2010 على أن قانون المالية لسنة 2011 يُبسط أكثر النظام الجبائي الجزائري بهدف توفير إجراءات واضحة لمجموع المتعاملين الاقتصاديين، مضيفا أن النظام الجبائي للجزائر يبقى أحد أبسط الأنظمة عبر العالم، غير أن المرتبة التي وُضعت فيها الجزائر من طرف خبراء البنك الدولي تكشف أن قطاع الضرائب بحاجة إلى ثورة حقيقية و ليس إلى مجرد تدابير

[1] جريدة الخبر العدد 6189 في 2010/11/28

شكلية و ظرفية، أما وفقا لبيانات منظمة التعاون و التطوير الاقتصادي لعام 2014 فإن تصنيف أعلى دول العالم من حيث الضرائب هي كالتالي، مع توضيح طبيعة الضرائب التي يتم استقطاعها من المواطنين :

**الجدول رقم (04) : نسبة الاستقطاعات الإجبارية من الدخل لبعض دول العالم لسنة 2014**

| الدول | نسبة الاستقطاعات الاجبارية* | | الإجمالي |
|---|---|---|---|
| | الدخل | الضمان الاجتماعي | |
| بلجيكا | % 28,6 | % 14 | % 42,6 |
| ألمانيا | % 19,1 | % 20,4 | % 39,6 |
| الدنمارك | % 35,8 | % 02,7 | % 38,5 |
| فرنسا | % 14,6 | % 13,8 | % 28,4 |
| الولايات المتحدة | % 17 | % 07,6 | % 24,6 |
| المملكة المتحدة | % 14,7 | % 09,4 | % 24,1 |
| استراليا | % 23,1 | % 00 | % 23,1 |
| كندا | % 15,4 | % 07,4 | % 22,8 |
| اليابان | % 07,7 | % 13,9 | % 21,6 |
| سويسرا | % 10.9 | % 06,3 | % 17,2 |

**Source :** www.ahram.org.eg/News Q /291373.aspx, OP-Cit.

*البيانات مأخوذة من منظمة التعاون و التطور الاقتصادي – تقرير 2014-.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن بلجيكا تحتل المركز الأول عالميا في إجمالي الضرائب المفروضة على دخل الأفراد، بينما نلاحظ أن قائمة أعلى الدول دخلا هي الدول التي تتمتع بالرفاهية و السعادة و ارتفاع مستوى المعيشة ، كما أنه يمكن الاستنتاج كذلك أنه لا توجد دولة في العالم لا تحاسب أغنيائها و مستثمريها على عائدات أنشطتهم، و لا يستثنى من ذلك المواطن العادي بطبيعة الحال، و بالاعتماد على ما تضمنه الجدول أعلاه فإن موقع الجزائر من هاته الإحصائيات تكون في المرتبة الرابعة بعد كل من بلجيكا و ألمانيا و الدنمارك من حيث الاقتطاع الضريبي، إذا ما أخذنا نسبة الاقتطاع المتوسط لضريبة الدخل الإجمالي (IRG) التي تصل نسبتها 21,2 % (0 % + 20 % + 30 % + 35 %/4) , و بالإضافة إلى نسبة 9 % المتعلقة باقتطاع الضمان الاجتماعي تكون النسبة الإجمالية لحجم الاقتطاع الإجباري على الدخل هو 30,2 % ، غير أنه بالرغم من أن الجزائر تحتل المرتبة الرابعة من حيث أعلى دول العالم اقتطاعا لضريبة دخل الأفراد ، إلا أنها لا تتمتع بنفس الرفاهية و

السعادة و ارتفاع مستوى المعيشة ، ومن المعلوم أنه مع تصاعد ارتفاع معدلات الدين العام في العديد من دول أوروبا فضلا عن الولايات المتحدة يثار الجدل حول معدلات الضرائب و ضرورة رفعها ، حيث كانت أزمة الديون السيادية التي ضربت منطقة اليورو قد أرغمت بعض الدول مثل إسبانيا على سبيل المثال رفع معدل الضرائب على الدخل سنة 2011 من 02 % إلى 45 %، بينما اقترح المشرع الفرنسي رفعا للضرائب على الأغنياء ، أما الولايات المتحدة الأمريكية فيتجه المشرع فيها إلى ضرورة دفع المزيد من الضرائب على من يزيد دخله السنوي عن المليون دولار، و يبلغ متوسط معدل الضرائب على الدخل في حوض الكاريبي 26,7 % ، بينما يتراوح معدل الضريبة في دول أمريكا اللاتينية مثل الأرجنتين، جواتيمالا، كولومبيا والإكوادور فضلا عن فنزويلا بين 31 % إلى 40 %[1] ، كما تجدر الإشارة إلى أن نسب الاقتطاعات الإجبارية تعتبر مؤشرا توليفيا له دور كبير في المقارنة بين مستوى التضريب بين البلدان، غير أن الحيطة و الحذر في قراءة و تأويل المعطيات تبقى ضرورية و ذلك للأسباب التالية [2] :

– لا تشكل الاقتطاعات كل دخول الإيرادات العمومية فهي تختلف حسب اختيار تنظيم و طرق تمويل الأهداف العمومية و تتضح هذه المسألة فيما يخص تمويل الحماية الاجتماعية ،

– إن الاقتطاعات الإجبارية لا تشكل إلا خاصية من بين أخريات لمنظومة المالية العمومية و يبقى قياس مستواها مرتبطا بمستوى النفقات العمومية و مكانة المرفق العمومي في الاقتصاد الوطني.

**ثانيا : تحديد طبيعة الإصلاح الضريبي و دوافعه في العالم**

يتم[3] تصميم الأنظمة الضريبية في العادة لتحقيق مجموعة من أهداف السياسة الضريبية التي يتم تحديدها بدلالة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية القائمة، إلا أن اختلاف السياق الاقتصادي و الاجتماعي من محيط إلى آخر يجعل مبررات الإصلاح بعيدة عن النمطية، و هو ما يجعل لكل إصلاح مبرراته و منطقاته الخاصة ، فعلى سبيل المثال كانت مبررات الإصلاح الضريبي في أوروبا في التسعينات و بداية الألفية الثالثة مدفوعة بمجموعة من العوامل و المبررات المختلفة تماما عن المبررات التي قادت إلى الإصلاح الضريبي في الدول النامية و الدول الانتقالية ، حيث تمت بدافع العديد من العوامل نذكر منها على الخصوص الآتي:

---

[1] www.argam.com/article détail/271228.

[2] عبد القادر العكوشي ، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، انعكاساتها على الاقتصاد الوطني و دورها في التنمية، مطبعة الرسالة، الرباط ، ط1، 2010، ص30.

[3] عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره ، ص ص :249-251.

– ضرورة الاستجابة لمعايير التقارب الأوروبي المحددة بموجب اتفاقية ماستريخت؛

– السعي إلى زيادة و تحسين تنافسية و جاذبية الاقتصاديات الأوروبية أمام التهديدات الأمريكية و الأسيوية؛

– ضرورة الاستجابة لتمويل مستوى هام من النفقات العمومية نتيجة زيادة الاهتمام بالتنمية البشرية؛

– تقليص العولمة لإمكانية زيادة فرض الضرائب نتيجة حركية رأس المال و الأجراء المؤهلين، مما يسمح لهما باختيار مكان مزاولة النشاط بدلالة انخفاض العبء الضريبي؛

– الاستجابة لتأثير الأطروحات الليبرالية التي تدعو إلى تخفيض لدور التحفيزي و التوزيعي للضرائب خاصة و أن ذلك تزامن و وجود وضعية بطالة مرتفعة في معظم الدول الأوروبية ، مما جعلها تسعى لتجعل الضرائب أكثر ملائمة لتحفيز التشغيل؛

– زيادة الاهتمام بالقضايا البيئية الناجم عن الاهتمامات المتعهد بها بموجب بروتوكول كيوتو و هو ما دفع الحكومات لجعل الضرائب أكثر صداقة للبيئة؛

– التخوف من حدة و خسائر المنافسة و هو ما قاد الحكومات إلى اعتماد ضرائب مشتركة و توحيد الضرائب الوطنية فيما يتعلق بالأوعية و المعدلات.

**ثالثا : محاور العمل في الإصلاح الضريبي**

لكل إصلاح ضريبي منطلقاته و أهدافه و من ثم لكل منها إجراءاته ، إلا أنه برصد الإصلاحات الضريبية من قبل صندوق النقد الدولي في التسعينات من القرن العشرين و ما بعدها تم ملاحظة أنها تشترك جميعا في مجوعة من الملامح نذكر منها على الخصوص الآتي[1] :

*– الاتجاه بمعدلات الاقتطاع نحو الانخفاض؛

*– الاتجاه بعدد شرائح الدخل في السلم الضريبي نحو الانخفاض؛

*– الاتجاه نحو تقليص التدابير التفضيلية؛

*– الاتجاه نحو إعادة التوازن للنظام الضريبي القائم ، و ذلك بتعويض تراجع أهمية الضرائب على الدخل بزيادة مصادر أخرى للإيرادات الضريبية، كالرسم على القيمة المضافة و الاشتراكات الاجتماعية؛

[1] نفس المرجع السابق، ص254.

*– الاتجاه نحو توسيع الأوعية الضريبية و خفض المعدلات الضريبية المفروضة عليها حتى يتم تفادي مشاكل التهرب الضريبي، و يتم في نفس الوقت إقرار معاملة ضريبية متماثلة لمختلف الأنشطة و الأفراد عند تشابه ظروفهم الاقتصادية[1].

**رابعا : متابعة الإصلاح الضريبي**

لا يعتبر الإصلاح الضريبي حالة مستقرة و إنما هو عبارة عن سيرورة و مسار دائم ، و لهذا لابد من تقويم مستمر لأداء الإصلاح و العمل على تفعيله، و لقد قدمت لجنة عصرنة النظام الضريبي الفرنسي في فبراير 2005 جملة من الاقتراحات الدامية إلى تقويم وتفعيل الإصلاحات الضريبية نذكر منها على الخصوص الآتي[2] :

– ضبط و ترسيم ممارسة المشاورات في القضايا الضريبية؛

– اعتماد نشر دراسات أثر الإصلاح الضريبي في إطار منطق تقييم و تعزيز شفافية الإجراءات الضريبية؛

– تأطير على مستوى مخطط قانوني الشروط التي يمكن في ظلها تغيير القانون خلال فترة زمنية محددة تفاديا لعدم الاستقرار؛

– جعل تقييم كل إصلاح للتشريع الضريبي أمرا إلزاميا بعد مرور فترة زمنية معينة تكون هذه الفترة في العادة ثلاث سنوات.

[1] عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية ، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988–1995، أطروحة دكتوراه ، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،1995،ص 138.

[2] نفس المرجع السابق , ص264

## المبحث الثاني : إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر

إن الإصلاحات التي شهدتها الجزائر منذ مطلع التسعينات في مجالات عدة، من خلال انتهاج النظام الاقتصادي الحر و توقيع اتفاقيات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي والسعي الحثيث للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ، فرض عليها إعادة النظر في منظومتها المحاسبية التي أصبحت مجبرة على التكيف مع الواقع الجديد والتي لم تعد تلبي احتياجاته الجديدة والذي انعكس بدوره في وجود نقص وقصور في قاعدة اتخاذ مختلف القرارات لدى مختلف مستعملي المعلومة المحاسبية والمالية وخاصة مهام المستثمر الأجنبي، لهذا باشرت الجزائر في شهر مارس 1998 بإصلاح المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الصادر سنة 1975 من دون تحديثه، وبفضل تطبيق الإصلاحات الاقتصادية الخاصة بعشرية التسعينات ، أصبح هذا القانون لا يُساير التطورات الاقتصادية الجديدة ، مما أدى إلى استبداله بتشريع محاسبي جديد متضمن في القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والخاص بالنظام المحاسبي المالي ، و الذي أصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010 .

### المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي ودوافع تطبيقه في الجزائر

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات، باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية، عكس المخطط الوطني للمحاسبة والذي يستجيب لمتطلبات إدارية و جبائية و للاقتصاد المخطط .

#### أولا : مفهوم النظام المحاسبي المالي

يُعرف النظام المحاسبي المالي على أنه النظام الذي يهتم بالمعلومة المالية ، بحيث يسمح [1] بتخزين معطيات قاعدية عددية ، تصنيفها ، تقييمها وتسجيلها ، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (المؤسسة) و نجاعته ، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية ، كما يعرف على أنه مجموعة [2] من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون و وفقا للمعايير المالية والمحاسبة المتفق عليها .

---

[1] – الجريدة الرسمية العدد 74 في 25 نوفمبر 2007 ، قانون رقم 07 /11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي ، المادة 3 ، ص 3 .

[2] – عاشور كاتوش ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد 6 ، جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف ، الجزائر ، 2009 ، ص 291 .

**1*- أهداف النظام المحاسبي المالي :** يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين ، كما يساهم على الخصوص في تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية، إيجاد الحلول المحاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط الوطني للمحاسبة وتقريب الممارسة المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على معايير المحاسبة الدولية .

**2*- الخصائص التي جاء بها النظام المحاسبي المالي :** تتمثل أهم الخصائص التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في الآتي :

- اعتماد الحل الدولي[1] الذي يُقرب التطبيق المحاسبي من التطبيق العالمي؛
- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية أو المحتملة، لمعلومات مالية عن المؤسسات؛
- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة؛
- يعلن بصفة أكثر وضوحا [2] عن القواعد التي توجه للتسجيل والتقييم المحاسبي للمعاملات وإعداد القوائم المالية ، الأمر الذي يسمح بالتقليل من أخطار التلاعب والأخطاء وتسهيل عمليات المراجعة ؛
- فرض رقابة [3] على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم .

كما يسمح بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي بشرط التقيد بالالتزامات والمبادئ المحاسبية المعمول بها بالإضافة إلى احترام الإجراءات الجبائية [4] المفروضة، بحيث يجب أن تتم مراقبة هذه المحاسبة من طرف الإدارة الجبائية لتشمل هاته المراقبة ، مجموع المعلومات والمعطيات والمعالجات المعلوماتية الآلية التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين نتائج محاسبية و جبائية، وكذا في إعداد التصريحات الإجبارية التي يفرضها التشريع الجبائي .

---

[1] - عبد الغني دادن وعبد الوهاب دادن ، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار 32 و39 IAS وحول الصنف الأول و الخامس ، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر 30/29 نوفمبر 2011 ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، ص 360 .

[2] - موسى بودهان ، الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي ، دار الهدي للطباعة والنشر والتوزيع ، عين مليلة ، الجزائر ، 2010 ، ص 11 .

[3] - احسين عثماني وسعاد شعابنية ، النظام المالي المحاسبي كأحد متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري يومي 07/6 ماي 2012 ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2012 ، ص 08.

[4] - الجريدة الرسمية العدد 21 في 8 أفريل 2009 ، مرسوم تنفيذي رقم 09 /110 مؤرخ في 7 أفريل 2009 يحدد شروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، المادة 23 ، ص6 .

**3*- المبـــادئ المحاســـبية للنظـــام المحاســـبي المـــالي :** لقـد جـاء النظـام المحاسـبي المـالي بمجموعـة مـن المبـادئ مـن أهمهـا[1] : الفتـرة المحاسـبية التـي تمتـد إلـى 12 شـهر ، اسـتقلالية الـدورات ، مبـدأ الحيطـة والحـذر ، التكلفـة التاريخيـة ، الوحـدة النقديـة ، الوحـدة المحاسـبية المسـتقلة تغليـب الواقـع الاقتصـادي علـى الشـكل القـانوني، عـدم المقاصـة والأهميـة النسـبية أي إبـراز الكشـوف الماليـة لكـل معلومـة مهمـة وإمكانيـة عـدم تطبيـق المعـايير المحاسـبية علـى العناصـر قليلـة الأهميـة، بالإضـافة إلـى إمكانيـة جمـع المبـالغ غيـر المعتبـرة مـع المبـالغ الخاصـة بعناصـر مماثلـة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة .

**4*- الـــدفاتر المحاســـبية للنظـــام المحاســـبي المـــالي** [2] : يؤكـد النظـام المحاسـبي المـالي علـى إجباريـة مسـك ثلاثـة دفـاتر محاسـبية هـي دفتـر اليوميـة ، الـدفتر الكبيـر (دفتـر الأسـتاذ) ودفتـر الجـرد ، مـع إمكانيـة تفريـغ هـذه الـدفاتر إلـى دفـاتر فرعيـة حسـب حاجـة الوحـدة أو الكيـان ، تُسـجل فيهـا حركـات الأصـول والخصـوم والإيـرادات والأعبـاء وفـق تقنيـات التسـجيل المعروفـة فـي النظـام المركـز، ويُحـتفظ بهـذه الـدفاتر والوثـائق التـي تـم الاسـتناد عليهـا للتسـجيل فيهـا عشـر (10) سـنوات ابتـداء مـن تـاريخ قفـل كـل سـنة ماليـة محاسـبية صـدرت فيهـا هـذه الـدفاتر والوثـائق، كمـا يمكـن حسـب النظـام المحاسـبي المـالي مسـك المحاسـبة يـدويا أو آليـا بـاحترام عناصـر تحقيـق السـلامة والشرعية و الموثوقية للمعطيات ، أيا ما كان النظام المختار بهذا الصدد .

## ثانيا : مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي[3]

نصـت المـادة (4) مـن القـانون رقـم 07 /11 المـؤرخ فـي 25 نـوفمبر 2007 علـى أنـه " تُلـزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ؛
- التعاونيات ؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية ؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب قانوني أو تنظيمي ".

---

[1] - عبـد الوهـاب رميـدي و علـي سـماي، المحاسـبة الماليـة وفـق النظـام المحاسـبي المـالي الجديـد، ط1، دار هومـة الجزائر، 2011 ، ص ص 25- 29 .

[2] - سـفيان بـن بلقاسـم ، النظـام المحاسـبي الـدولي وترشـيد عمليـة اتخـاذ القـرار فـي سـياق العولمـة وتطـور الأسـواق الماليـة ، أطروحـة دكتـوراه غيـر منشـورة ، كليـة العلـوم الاقتصـادية وعلـوم التسـيير ، جامعـة الجزائـر ، 2010 ص 248 .

[3] - الجريدة الرسمية العدد 74 في 25 نوفمبر 2007 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 4 ، ص 3 .

كما يمكن تطبيق نظام المحاسبة المالية المبسطة من طرف المؤسسات التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد عمالها خلال سنتين ماليتين ما يلي[1] :

**أ*- المؤسسات ذات النشاط التجاري :** تم تحديد رقم الأعمالها بعشرة ملايين (10.000.000) دج، أما عدد العمال فهو تسعة (09) عمال دائمين، يعملون ضمن الوقت الكامل؛

**ب*- المؤسسات ذات النشاط الإنتاجي و الحرفي :** تتوافق المؤسسات الإنتاجية و الحرفية مع المؤسسات التجارية من حيث عدد العمال، في حين يختلف رقم الأعمال الخاص بها و المقدر بستة ملايين (6.000.000) دج؛

**ت*- المؤسسات الخدمية و مختلف القطاعات الأخرى :** بدورها تتوافق هذه المؤسسات مع القطاعات السابقة من حيث عدد العمال، غير أن رقم أعمالها مختلف و الذي حُدد بثلاثة ملايين (3.000.000) دج.

**ثالثا : دوافع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر**

هناك جملة من الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى تغيير النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية نذكر منها على الخصوص الأتي :

**1*- من أجل إطار تصوري يستجيب لمتطلبات السوق :** إن من أهم متطلبات اقتصاد السوق ضرورة توفير قوائم مالية تستجيب وتلبي احتياجات مستخدميها من مستثمرين ومقرضين والتي تعتبر المحاسبة إحدى ركائزهم لاتخاذ مختلف القرارات ، لذلك ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة وواضحة وصحيحة تُعبر بصورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة هذه المعلومات[2] تُعرض في شكل قوائم مالية تستجيب للمعايير المحاسبة الدولية، وهذا لأن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلا لإعداد هاته المعايير و تفسيرها ، كما أن هذا الإطار يسعى لإبراز الأهداف التالية :

[1] – الجريدة الرسمية العدد 19 في 25 مارس 2009، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 و المحدد لأسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، المادة 2، ص 91.

[2] – شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزء الأول ، الجزائر، 2008 ، ص 19 .

**أ*- تطـــوير المعـــايير**[1] : و هـذا مـن خـلال المسـاعدة علـى تحضـير وعـرض الكشـوف الماليـة مسـاعدة مسـتعملي الكشـوف الماليـة علـى تفسـير المعلومـات الماليـة ، و كـذا المسـاعدة علـى إبـداء الرأي في مدى مطابقة الكشوف المالية للمعايير المحاسبية.

**ب*- مــن أجـل إطــار محاســبي يســتجيب لمعــايير المحاســبة الدوليــة** : إن الانفتـاح الاقتصـادي الـذي شـهدته الجزائـر بعـد التحـولات العميقـة خاصـة بعـد سـنة 1990 ، يتطلـب اسـتعمال معلومـة صـحيحة و موثوقـة وموحـدة ومعـدة وفقـا للمعـايير المحاسـبية الدوليـة ، و ذلـك تسـهيلا لنقـل المعلومـة الاقتصـادية و عمليـات [2] التجميـع المحاسـبي للشـركات المتعـددة الجنسـيات ، كمـا يعتبـر تبنـي الجزائـر لمعـايير المحاسـبة الدوليـة مـن خـلال النظـام المحاسـبي المـالي كاسـتجابة لمتطلبـات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي و الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة .

**ت*- نقـائص المخطـط الـوطني المحاسـبي** : نظـرا للثغـرات والنقـائص التـي ظهـرت فـي المخطـط الـوطني المحاسـبي وبصـورة واضـحة بعـد التوجـه نحـو اقتصـاد السـوق وبـروز الشـركات متعـددة الجنسـيات مـن خـلال الاسـتثمارات الأجنبيـة المباشـرة المتدفقـة علـى الجزائـر و التوجـه[3] نحـو خصخصـة الشـركات العموميـة ، ممـا اسـتوجب القيـام بتعـديلات جوهريـة عليـه ومحاولـة تكييفـه مـع المعـايير المحاسـبية الدوليـة مـن خـلال إعـداد إطـار تصـوري يتضـمن الحسـابات وقواعـد عملهـا الطـرق المحاسـبية المعتمـدة فـي التقيـيم وإعـادة التقيـيم، وكـذا إضـافة قـوائم الماليـة وتعـديل الموجـودة منها لإضفاء المصداقية على مخرجات النظام المحاسبي .

**4*- الحاجة إلى المعلومات المحاسبية**

أدت البيئـة الدوليـة الحاليـة فـي ظـل العولمـة الاقتصـادية إلـى ضـرورة الحصـول علـى المعلومـات المحاسـبية الجديـدة بالنسـبة لمختلـف مسـتخدمي القـوائم الماليـة ، خاصـة مـا تعلـق بطـرق التقيـيم توزيع الأرباح، العقود طويلة الأجل، الضرائب المؤجلة، ....الخ .

---

[1] – الجريـدة الرسـمية عـدد 27 فـي 28 مـاي 2008 ، المرسـوم التنفيـذي رقـم 08 /156 المـؤرخ فـي 25 مـاي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 / 11، المادة 3 ، ص 11 .

[2] – جمـال لعشيشـي ، محاسـبة المؤسسـة والجبايـة وفـق النظـام المحاسـبي الجديـد ، الأوراق الزرقـاء ، الجزائـر ، 2010 ، ص 11 .

[3] – الحـاج عرابـة وآخـرون ، دوافـع تطبيـق معـايير المحاسـبة الدوليـة فـي الجزائـر ، الملتقـى الـدولي الأول حـول النظـام المحاسـبي المـالي الجديـد فـي ظـل معـايير المحاسـبة الدوليـة ، معهـد العلـوم الاقتصـادية و التجاريـة و علـوم التسيير ، المركز الجامعي بالواد ، الجزائر ، 18/17 جانفي 2010 ، ص 6 .

**المطلب الثاني : أهم الأعمال المتعلقة بإصلاح النظام المحاسبي في الجزائر**

إن أُولى عمليات محاولة إصلاح النظام المحاسبي[1] (المخطط الوطني للمحاسبة) كانت في 28 مارس 1998 ، إذ أن المجلس الوطني للمحاسبة، الذي تم تأسيسه بموجب المرسوم التشريعي[2] رقم 318/96 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة المؤرخ في 1996/09/25، كُلف بصفته كهيئة رسمية للتوحيد المحاسبي بمهمة الإصلاح ، حيث كان من أُولى اهتمامات هذا المجلس الشروع في إنجاز عملية مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975 وإصلاحه حتى يصبح متماشيا مع التحولات التي عرفها الاقتصاد الجزائري خاصة بداية التسعينات ، بما يجعل من المحاسبة أداة فعالة لتوفير البيانات المالية المساعدة على اتخاذ القرار ، وقد تم بهذا الصدد تكوين مجموعة عمل للتفكير في مقاربة منهجية لمراجعة المخطط الوطني للمحاسبة، ثم تحولت هذه المجموعة إلى لجنة المخطط الوطني للمحاسبة أُوكلت لها مهمة تحديث وتعديل المخطط المحاسبي الوطني .

**أولا : أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني**

من أجل تحديث وتعديل المخطط الوطني للمحاسبة قامت هاته اللجنة بتوزيع أعمالها على المراحل الأربعة التالية [3] :

**المرحلة الأولى:** تقييم وضعية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة و محاولة حصر نقائصه باستعمال استمارات تقييم تسمح بجمع آراء و وجهات نظر المهنيين في هذا المجال؛

**المرحلة الثانية:** إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد؛

**المرحلة الثالثة:** جمع ملاحظات و اقتراحات المهنيين و مستعملي المحاسبة عن هذا المشروع؛

**المرحلة الرابعة:** اقتراح المشروع على المجلس الوطني للمحاسبة قصد دراسته و فحصه و إبداء الرأي فيه.

[1] – سفيان بن بلقاسم ، مرجع سبق ذكره، ص 230 .

[2] – الجريدة الرسمية العدد 56 في 29 سبتمبر 1996 ، مرسوم تنفيذي رقم 318/96 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه ، المادة 01 ، ص 18 .

[3] – Conseil National De La Comptabilité , Rapport Sur Les Travaux De La Commission De PCN , 2000.

**1*- استمارات تقييم المخطط المحاسبي الوطني :** باشرت اللجنة أعمالها بتقييم المخطط المحاسبي الوطني ، عن طريق إعداد استماراتي تقييم للمخطط تضمنت مجموعة من الأسئلة الخاصة بمحاولة التقييم أُرسلت إلى المعنيين بتغيير المخطط، لا سيما الممارسين الأحرار لمهنة المحاسبة، وكذا المؤسسات والقطاعات والإدارات المستعملة للمعلومة المحاسبية ، وكان ذلك في شهر جانفي 1999، وقد تزامن ذلك مع انشغال أهم الأطراف المعنية بالإجابة على الاستمارة الأولى بأعمال نهاية السنة المحاسبية (أعمال نهاية الدورة )، و هو ما أثر على عدد الإجابات عليها، الأمر الذي دفع باللجنة إلى إرسال استمارة ثانية في جويلية 2000 ، حيث تضمنت هاته الأخيرة عدد أقل سواء من ناحية الأسئلة أو من ناحية المستجوبين .

ونشير هنا أن استمارة الاستبيان الأولى اشتملت على جزئيين ، يتعلق الجزء الأول بالاهتمامات العامة للمبادئ المحاسبية، المفاهيم ، التعاريف ، عرض القوائم المالية ، الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات، بالإضافة إلى مستندات العمل المحاسبي، أما الجزء الثاني فقد خُصص لأحكام المخطط المحاسبي الوطني من حيث تنظيم ومسك المحاسبة، المصطلحات ، قواعد سير الحسابات ، قواعد التقييم .

أما فيما يخص الاستمارة الثانية [1] فكانت الأسئلة فيها مفتوحة ومرتبطة بالمصطلحات والإطار المحاسبي وطرق التسجيل والتقييم وأشكال عرض وتقييم البيانات المالية .

**2*- نتائج استمارتي الاستبيان :** تلخصت النتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة و التقييم في مجموعة من التوصيات والمقترحات التي يمكن إجمالها في الآتي [2] :

- ضرورة إعادة النظر في المبادئ المحاسبية ، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية؛
- إعادة النظر في عدد، شكل ومضمون القوائم المالية الختامية؛
- إعداد هيكل، تسمية، محتوى الأصناف وعناوين الحسابات؛
- إعادة النظر في مدونة الحسابات بما يسمح بتلبية احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبة؛
- ضرورة أخذ المعايير والممارسات المحاسبية الدولية بعين الاعتبار في مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة .

وفي فيفري من سنة 2000 ، قامت لجنة المخطط المحاسبي الوطني بتقديم تقرير أوضحت فيه الاقتراحات التي تم التوصل إليها لغرض أخذها بعين الاعتبار في مراجعة المخطط المحاسبي الوطني والتي تركزت على وجه الخصوص حول المبادئ المحاسبية ، الإطار المحاسبي والقوائم المالية .

---

[1] - سفيان بن بلقاسم ، مرجع سبق ذكره ، ص 231 .

[2] - Conseil National De La Comptabilité , Synthèse D'évaluation Du PCN , Alger , 2000.

وعليه يمكن القول أن اختيار اللجنة تمثل في تعديل ومراجعة المخطط المحاسبي لسنة 1975 دون استبداله وتغييره جذريا مبررة هذا الاختيار بعدم إتاهة المهنيين الذين تعودوا على المخطط الوطني للمحاسبة وكونوا ثقافتهم المحاسبية على مضامينه وما ترتب عنها من ممارسات ميدانية هذا من جهة، ومن جهة أخرى التكلفة المرتفعة التي يتطلبها الإصلاح الجذري وتغيير المخطط ، وما قد ينجر عن ذلك من أضرار بالمهنة والمهنيين .

وبهذا توقفت أعمال هذه اللجنة في سنة 2001 ، ليتم تكليف هيئة أجنبية من أجل المساعدة في إصلاح النظام المحاسبي الوطني .

## ثانيا : أعمال الهيئة الأجنبية

بعد توقف أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني في سنة 2001، و وُضعت مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر محل مناقصة دولية ، استطاع المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي أن يفتكها تحت تمويل من البنك العالمي ، و قد بدأت هذه الهيئة الأجنبية المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي الذي يضم مجموعة من الخبراء الفرنسيين التابعين كذلك للمجلس الأعلى لمصف خبراء المحاسبة (SOEC) والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC ) أعمالها في شهر أفريل من سنة 2001، وذلك بعد دراسة كل من المخطط الوطني للمحاسبة وكذا المعطيات الاقتصادية الجزائرية ، حيث قدمت ثلاثة سيناريوهات أو خيارات ممكنة لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري و هي [1] :

**الخيار الأول** : الإبقاء على شكل المخطط الوطني للمحاسبة كما هو مع إجراء بعض الإصلاحات التقنية وذلك لمسايرة التغيرات الاقتصادية القانونية في الجزائر؛

**الخيار الثاني** : يتمثل في المحافظة على المخطط القائم وبنيته مع إدخال بعض الحلول التقنية الجديدة التي أدخلتها لجنة معايير المحاسبة الدولية؛

**الخيار الثالث** : يتمثل هذا الخيار في إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني تختلف عن السابق بشكل حديث استنادا للتطبيقات ، القواعد ، المفاهيم والحلول التي أرستها لجنة المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص الاقتصاد الوطني .

[1] – Samir Merouani , Le Projet Du Nouveau Système Comptable Financier Algérien Anticiper Et Préparer Le Passage Du PCN 1975 Aux Normes IFRS , Mémoire De Magistère , Alger , 2007 , P 69 .

وقد تم دراسة الخيارات الثلاثة من قبل هيئة المجلس الوطني للمحاسبة وفي 2001/09/05 تقرر[1] تبني الخيار الثالث والذي يقترب من المدونة الفرنسية التي تلقي تبنيا واسعا في العديد من الدول الأوروبية والإفريقية و المغاربية، أي التغيير الجذري ، و هو ما يمثل انتقالا كاملا في النظام المحاسبي ، وقد حدث هذا الانتقاء و الاختيار تحت تأثير البنك العالمي الذي يُحبذ الحلول الدولية ويحث عليها الدول التي تلجأ إلى تمويلاته .

وعليه يمكن القول أن متطلبات إصلاح النظام المحاسبي الجزائري كانت [2] استجابة لضرورات التطور الذي شهدته البيئة الاقتصادية في الجزائر ، حيث كان يهدف هذا الإصلاح إلى تصحيح نقائص المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975، الذي لم يصبح قادرا على تحقيق مستوى الإفصاح المطلوب للمؤسسات التي تلجأ إلى عمليات تمويل عن طريق رفع رأس المال أو فتحه للمساهمين الجدد أو إصدار القروض السندية أو الخضوع لعمليات خوصصة جزئية أو كلية ، و ما إلى ذلك من تركيبات مالية يتطلبها السياق الاقتصادي الجديد .

## المطلب الثالث : أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في الجزائر

إن تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر يشكل تغييرا جذريا في الممارسة المحاسبية مقارنة بما كان عليه في المخطط المحاسبي الوطني ، سواء بما تعلق بالإطار التصوري "المفاهيمي " و مدونة الحسابات أو القوائم المالية أو على مستوى التقييم و التسجيل المحاسبي.

### أولا : الإطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية

يمكن [3] اعتبار الإطار التصوري (المفاهيمي) حسب مجلس المعايير الأمريكي (FASB) أنه عبارة عن نظام متماسك يتكون من أهداف ومبادئ أساسية مرتبطة ببعضها ، تؤدي معايير فنية ، و تبين طبيعة ، دور وحدود المحاسبة والقوائم المالية ، حيث تمثل الأهداف النهائية التي لها الحظ الوافر في الاستفادة من امتيازات كثيرة عند وجود إطار تصوري للمحاسبة ، مهيكل بطريقة جيدة، بحيث يمثل هذا الأخير على الخصوص مرجعا لكل المشاكل المحاسبية التي لا توجد أية معايير لحلها ، كما يحمي مهنة المحاسبة من كل أشكال الضغط السياسي والهجمات لأنه يمدها بتبريرات منطقية تمكنها من تباين عقلانية اختياراتها إذا تعلق الأمر بمعايير جديدة.

---

[1] – شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

[2] – سفيان بن بلقاسم ، مرجع سبق ذكره ، ص 234 .

[3] – محمد عجيلة ، العولمة المحاسبية والنظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مجلة دراسات رقم 17 – أ جامعة عمار ثليجي بالأغواط ، الجزائر ، جوان 2012 ، ص 115.

ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبة و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها .

و عليه فإن أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي، وكذا إعداد وعرض القوائم المالية تتمثل على الخصوص في الآتي :

**1*- من حيث وجود الإطار المفاهيمي (التصوري)** : يحتوي النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري يحدد المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية و فرضيات إعداد القوائم المالية، بالإضافة إلى الخصائص النوعية لإعداد المعلومة المالية ، وكذا تعريف الأصول ، الخصوم ، الأموال الخاصة ، الأعباء و النواتج ، بينما المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1995 لم يحتوي على إطار تصوري مما شكل نقصا كبيرا أثر على بنية هذا الأخير وشكل فراغا في النظام المحاسبي المعتمد لمدة تزيد عن خمسة وثلاثين (35) سنة . ويتفق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مع الإطار التصوري الدولي من حيث المحتوى في تحديد أهداف المحاسبة المالية وإن اختلفا في صياغتها ودرجة وضوحها .

**2*- من حيث المبادئ المحاسبية** : يعتمد [1] النظام المحاسبي المالي أساسا على عدة مبادئ محاسبية من بينها مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، هذا الأخير لا يتضمنه المخطط المحاسبي الوطني ، حيث أن هذا المبدأ له أثر كبير على المعالجة المحاسبية لبعض الأحداث الاقتصادية ، و يظهر ذلك بوضوح من خلال عقود الإيجار التمويلي التي تُظهر التثبيتات في شكل إيجار تمويل ضمن أصول المؤسسة مقابل تسديد دفعات إيجاريه، أما وفقا للمخطط المحاسبي الوطني فلا تسجل هذه التثبيتات ضمن أصول المؤسسة وذلك بحجة عدم ملكيتها ، رغم أنها موجودة وتدر منافع اقتصادية للمؤسسة .

وبالتالي يظهر جليا أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية في المعالجة المحاسبة لمثل هذه الأحداث الاقتصادية.

**3*- من حيث المصطلحات** : جاء النظام المحاسبي المالي بالعديد من المصطلحات لا يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني مثل : القيمة العادلة ، الضرائب المؤجلة ، الحسابات المدمجة والحسابات المجمعة ، عقود الإيجار ، العقود طويلة لأجل .....الخ .

[1] – مفيد عبد اللاوي ، النظام المحاسبي المالي الجديد ، مزوار للطباعة والنشر والتوزيع ، ط1 ، الوادي الجزائر ، 2008 ، ص 59 .

**4*- من حيث عدد و نوع القوائم المالية :** تتضمن القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي كل من[1] الميزانية ، حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة بالإضافة إلى ملحق يُبين القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة، كما يوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

وعليه نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي قد استحدث قائمتين ماليتين هما [2] : قائمة التدفقات للخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة لم يتضمنهما المخطط الوطني للمحاسبة ، كما أن هذا الأخير فرض القوائم المالية على كل المؤسسات مهما كان حجمها أو نوعها والخاضعة لأحكامه ، غير أن النظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات الصغيرة التي لا تتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها حد معين أن تمسك محاسبة مبسطة.

**5*- من حيث عرض وتقديم القوائم المالية:**

**أ*- فيما يخص الميزانية :** إن المخطط المحاسبي الوطني (PCN) صنف الأصول حسب درجة السيولة والخصوم حسب درجة الاستحقاق ، أما في النظام المحاسبي المالي فالتصنيف هو حسب الدوري وغير الدوري ، فالأصول غير الدورية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في أجل يتجاوز اثنا عشر (12) شهرا، بينما الأصول الدورية هي التي يتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في اثنا عشر (12) شهرا التالية لتاريخ الإقفال ، و كذلك الخصوم غير الدورية وهي الخصوم التي يتم إطفائها في أجل يتجاوز اثنا عشر (12) شهرا أما الخصوم الدورية فهي التي يتم إطفائها خلال اثنا عشر شهرا التالية لتاريخ الإقفال.

كما أن هناك فرق تقني آخر [3] مهم هو أنه في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) ما يظهر في الميزانية هي أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن تصل إلى الحسابات الرئيسية ، بينما في النظام المحاسبي الجديد تكون المؤسسة مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع أرصدة بعض الحسابات بين الأصول غير الدورية والأصول الدورية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم، بالإضافة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني يتميز بالجمود بالنسبة

---

[1] – محمد الخطيب نمر وفؤاد صديقي ، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية– تجربة الجزائر – النظام المحاسبي المالي ، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، 30/29 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، ص 318 .

[2] – مختار مسامح ، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في اقتصاد غير مؤهل ، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية ، العدد 4 ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2008 ص 212 .

[3] – صلاح حواس ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2008 ، ص 216 .

للعناصر والبنود التي يجب أن تظهر فيه ، بينما النظام الجديد يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها إلى المعلومات ، كما أن الميزانية تحتوي على معلومات تخص السنة السابقة ( ن-1) بما يسمح بإجراء مقارنة ، عكس ما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني .

**ب*- فيما يخص تقديم جدول حساب النتيجة :** تعد قائمة جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي وفق منظورين : المنظور التقليدي حسب الطبيعة (كما هو عليه النظام المحاسبي الوطني ) مع اختلاف في مستويات المعالجة، و المنظور حسب الوظيفة ، أي التمييز بين مختلف التكاليف ، و يعتبر هذا المنظور اختياريا وليس إجباريا ، و يتطلب وضع نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي هو شبه معدوم في النظام القديم (PCN) .

أما من حيث الشكل فجدول النتائج حسب النظام المحاسبي المالي(SCF) فهو أكثر تفصيل من ما هو عليه النظام المحاسبي الوطني (PCN) ، حيث يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة قبل الاهتلاك وقبل السياسة المالية، أي يطرح فقط مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم ، وبالتالي لم يطرح لا المصاريف المالية ولم يُضف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الإهتلاك ، كما هو معمول به في النظام القديم .

**ت*- فيما يخص تقديم جدول تدفقات الخزينة :** تعتبر هذه القائمة بالغة الأهمية من خلال السماح بمعرفة وتتبع حركة التدفقات النقدية في المؤسسة ، و بالتالي التعرف في مدى تحكم هذه الأخيرة في تسيير خزينتها وكذا مدى حاجتها للتمويل الخارجي، أما المخطط المحاسبي الوطني فقد أهمل هذه القائمة رغم أهميتها البالغة .

**ث*- من حيث الأطراف المستخدمة للمعلومة المحاسبية :** يعتبر[1] المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون ، وكذا الموردون والعملاء ممن لهم ارتباطات حالية أو مقبلة مع المؤسسة الفئات الرئيسية التي تستخدم التقارير المالية ذات الغرض العام خارج المؤسسة، وهي الفئات التي تضمنها النظام المحاسبي المالي (SCF) من أجل استخدام المعلومة المحاسبية والمالية أما في النظام المحاسبي الوطني (PCN) فكان يخدم أطراف معينة من خلال القوائم المالية التي كان ينتجها والمتمثلة على الخصوص في مسيري المؤسسات ، إدارة الضرائب و البنوك .

[1] - مفيد عبد اللاوي ، مرجع سبق ذكره ، ص35 .

**ثانيا : التقييم والتسجيل المحاسبي**

**1*- تقييم عناصر القوائم المالية :** ترتكز [1] طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة ، على اتفاقية التكاليف التاريخية ، في حين يعمد حسب بعض الشروط إلى مراجعة تُجري على ذلك التقييم بالاستناد إلى القيمة الحقيقية (التكلفة الراهنة) ، قيمة الإنجاز والقيمة المحينة (القيمة النفعية ) .

وطريقة التقييم هاته هي التي يأخذ بها النظام المحاسبي المالي (SCF) ، أما المخطط المحاسبي الوطني (PCN) فيأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية كطريقة وحيدة و أساسية لتقييم القوائم المالية .

**2*- تقييم الأصول الثابتة المادية :** حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) تُقيم الأصول الثابتة المادية بتكلفتها التاريخية عند حيازتها أو إنتاجها، وكذلك نفس الأمر بالنسبة للنظام المحاسبي المالي(SCF)، غير أنه لدي هذا الأخير يتم استبعاد المصاريف العامة ومصاريف انطلاق النشاط من تكلفة الأصل الثابت هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يتم إضافة تكلفة [2] تفكيك التثبيت عند انقضاء مدة الانتفاع به أو إضافة تكلفة تجديد الموقع أو إعادة تهيئة المحيط إلى تكلفة إنتاج الأصل الثابت المعني، كما أن هناك اختلاف آخر يتمثل في أنه وفقا للنظام المحاسبي المالي تعالج مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة ، وهذه المعالجة لا يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني .

**3*- مدة وطرق الإهتلاكات :** حسب النظام المحاسبي الوطني (PCN) فإن [3] مدة وطرق الإهتلاك تتأثر باعتبارات جبائية و لا ينص هذا النظام على أي إجراءات بخصوص مراجعة مدة وطريقة الإهتلاك، أي غير واضحة، أما في النظام المحاسبي المالي (SCF) فإن مدة وطرق الإهتلاك ترتكز فقط على عوامل اقتصادية ويعاد النظر فيها على الأقل مرة واحدة في السنة ، بحيث أن المبلغ القابل للإهتلاك يتمثل في تكلفة الحيازة منقوصا منها القيمة المتبقية لهذا الأصل عند نهاية مدة منفعته ، و هذا عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يأخذ بعين الاعتبار هذه القيمة عند حساب قسط الإهتلاك .

**4*- القيم الثابتة المعنوية :** ينص المخطط المحاسبي الوطني (PCN) على تسجيل كل المصاريف الإعدادية بما فيها مصاريف الأبحاث والدراسات ضمن الاستثمارات بعد أن يسجل

---

[1] – بلخير بكاري، النظام المحاسبي المالي، والتقييم وفق طريقة الأصل المحاسبي الصافي المصحح ANCC الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، 30/29 نوفمبر 2011 ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، ص 230 .

[2] – شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 96 .

[3] – عاشور كاتوش، مرجع سبق ذكره، ص 298 .

كلا منها حسب طبيعتها في الحسابات المعنية ، أما النظام المحاسبي المالي(SCF) فلا يعترف بهذا النوع من المصاريف ضمن الأصول، بل يتم تسجيلها محاسبيا ضمن الأعباء، إلا أنه يمكن تسجيل مصاريف التطوير ضمن القيم الثابتة المعنوية إذ تحققت شروط معينة .

**5*- التنازل عن الاستثمارات :** ضمن المخطط المحاسبي الوطني(PCN) يتم حساب الإهتلاك إلى غاية التنازل الفعلي ، أما النظام المحاسبي المالي(SCF) فإن المؤسسة وبمجرد اتخاذ قرار عرض الاستثمار للتنازل يتوقف حساب الإهتلاك.

**6*- المخزونات :** يتم حسب المخطط المحاسبي الوطني(PCN) تقييم المخرجات من المخزونات بطرق ثلاثة هي : طريقة الداخل أولا صادر أولا (FIFO) ، طريقة الداخل أخير صادر أولا (LIFO) وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة (GMP) ، أما حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) فتم استبعاد طريقة الداخل أخيرا صادر أولا (LIFO) .

**7*- الضريبة على أرباح الشركات :** في النظام المحاسبي الوطني(PCN) يتم التقييد المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات وفق مبدأ الضريبة المستحقة، وتتمثل هذه الطريقة في التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح المستحقة فعلا في حساب النتيجة (الحساب 889) وعدم تسجيلها كعبء في حسابات التسيير [1] ، أما في النظام المحاسبي المالي(SCF) فإن التقييد المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات فيكون وفق مبدأ الضريبة المؤجلة أو طريقة ترحيل الضريبة، وتتمثل في التقييد المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات في حسابات الأعباء (الحساب 69).

**8*- التخفيضات و التنزيلات و الحسومات :** فحسب النظام المحاسبي الوطني (PCN) فإن التخفيضات التنزيلات و الحسومات تعتبر كنواتج مالية مختلفة وتسجل في الجانب الدائن من حساب النواتج المالية، أما التخفيضات و التنزيلات التي تمنحها المؤسسة لزبائنها فتعتبر كتكاليف تسجل مباشرة في الجانب المدين من حساب 654 خصومات ممنوحة [2] ، أما في النظام المحاسبي الجديد(SCF) فهاته العناصر التي تُمنح للمؤسسة على مشترياتها تخفض في الجانب الدائن من الحساب 609 عكس ما كان معمول به في النظام المحاسبي القديم، و فيما يخص التخفيضات التي تمنحها المؤسسة لزبائنها تسجل في الجانب المدين من الحساب 709 وذلك لاعتبار أن التخفيضات الممنوحة تخفيضات مباشرة على المبيعات وتتمثل في التقييد المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات في حسابات الأعباء (الحساب 69) .

---

[1] – ناصر دادى عدون و يوسف مامش ، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، مرجع سبق ذكره ، ص 238 .

[2] – لخضر علاوي ، نظام المحاسبة المالية ، دار الأوراق الزرقاء العالمية ، الجزائر ، 2010 ، ص 10 .

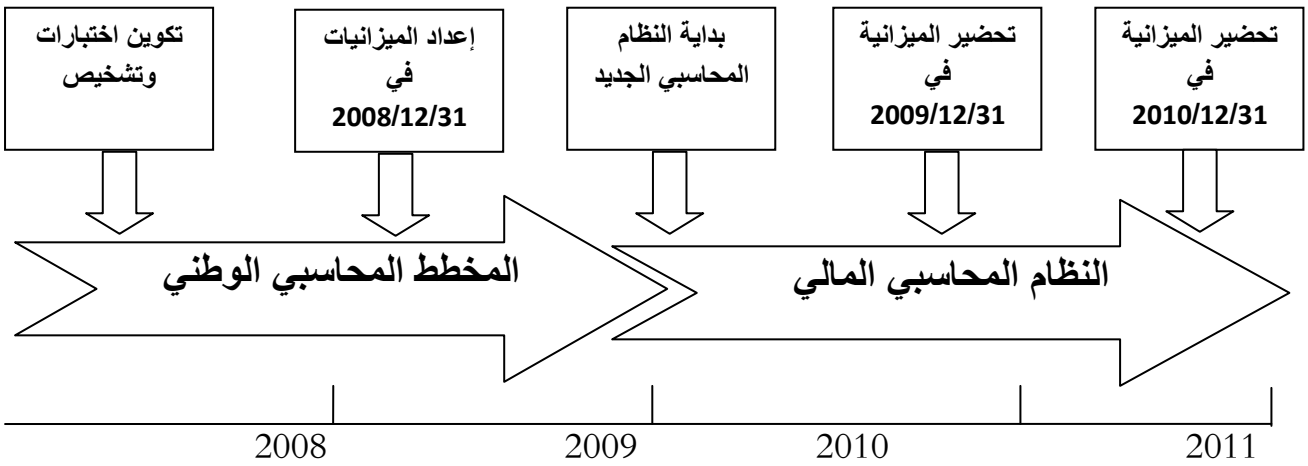
## المطلب الرابع : تقييم عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر

لقد مضى على تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر أكثر من ثلاثة سنوات، لذلك من المفترض أن تكون صورة الإصلاح المحاسبي الجزائري أكثر وضوحا ، كما أن مجمل القرارات والتدابير الضرورية اللازمة لنجاح هذا النظام قد تم تجسيدها في الميدان .

### أولا : من خلال الفترة التي استغرقتها عملية الإصلاح المحاسبي .

إن عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر استغرقت فترة طويلة ، فعملية انطلاق برامج الإصلاح كانت في سنة 1999 من خلال القيام بتقييم المخطط المحاسبي الوطني، أما التجسيد الفعلي للإصلاح في الميدان فقد تم في سنة 2010، أي بعد أكثر من عشرة (10) سنوات، كما صاحبت العملية تأجيل[1] عملية التطبيق ، بحيث كان من المفترض التطبيق سنة 2009 بحجة إعطاء وقت أكثر لتحضير عملية الانتقال، و الشكل أدناه يوضح المخطط العام للانتقال.

**الشكل رقم (02) : المخطط العام للانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي**




**Source** :KPMG Algérie , Nouveau Système Comptable Financier, La Mise En Oeuvre Du NSCF, Actualités n° 1 , 2009, P 02 .

وحسب الشكل أعلاه فمن أجل تحقيق قابلية المقارنة فإنه لا يكفي أن تكون الميزانية الختامية في 2010/12/31 معدة وفق النظام المحاسبي المالي، بل يجب أن تكون أيضا الميزانية الافتتاحية و الختامية لسنة 2009 معدة وفق للنظام المحاسبي المالي، وهذا من اجل ضمان

[1] – الجريدة الرسمية العدد 42 في27 جويلية 2008، قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المادة 62 ص 19 .

انتقال سليم من المخطط المحاسبي الوطني إلى المخطط المحاسبي المالي ، كما تطلب هذا الانتقال إجراءات محاسبية تمثلت في[1] :

**1*- إدخال بعض عناصر الأصول والخصوم غير المسجلة محاسبيا في الميزانية الافتتاحية:**

إن التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية على الميزانية الافتتاحية يتطلب إدخال الأصول والخصوم الموافقة لتعريف وشروط التسجيل المحاسبي نذكر منها :

- الأصول والخصوم الخاصة بالتمويل الإيجاري،
- مصاريف التطوير المسجلة ضمن الأعباء الاستثمارية (المصاريف الإعدادية)، لأنه حسب المخطط المحاسبي الوطني كانت تعتبر من القيم المعنوية ؛
- أصول وخصوم الشركات غير المجمعة باعتبار أن المعايير الدولية تأخذ بعين الاعتبار تجميع المؤسسات .

و يتم تحميل هذه التغييرات في الأموال الخاصة سواء ضمن الاحتياطات أو حساب مرحل من جديد.

**2*- استبعاد بعض الأصول و الخصوم المسجلة :** إن التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية على الميزانية الافتتاحية يتطلب استبعاد الأصول والخصوم غير المتوافقة مع تعريف وشروط التسجيل المحاسبي و نذكر منها :

- المصاريف الإعدادية؛
- مصاريف البحث المسجلة ضمن التثبيتات؛
- مؤونات التصليحات الكبرى و مؤونات الأعباء والأخطار.

ويتم تحميل التعديلات كذلك في الأموال الخاصة.

**3*- إعادة ترتيب بعض الأصول :** يتم إعادة ترتيب الأصول والخصوم بنظام السيولة إلى أصول وخصوم جارية وغير جارية [2] .

**ثانيا : من خلال مدى ملائمة و استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية للإصلاح**

تم الإصلاح المحاسبي الجزائري بشكل مفاجئ وسريع، أي بأسلوب الصدمة بإحلال نظام محل نظام آخر على العكس ما كان متوقع، أي أن يتم بشكل تدريجي ، ذلك أن عملية التغيير تحتاج لتحضير و وضع المؤسسات ضمن الترتيبات التشريعية الجديدة قبل القيام بالتغيير حيث أنه تم إلغاء النظام القديم وحل محله نظام محاسبي جديد و بيئة المحاسبة لا زالت تعاني

[1] - عاشور كاتوش ، مرجع سبق ذكره ، ص 301 .

[2] - الجريدة الرسمية العدد 27 في 28 ماي 2008 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 33 ، ص 14 .

من مشاكل عديدة ، خاصة فيما يتعلق منها بالجباية و عمل البنوك و السوق المالية التي ما زالت غير نشطة وغير فعالة .

وخلال عملية الانتقال (الإصلاح) ظهرت بعض المشاكل لعل من أهمها ما يتعلق بالتكوين والتعليم وفقا للنظام المحاسبي المالي، حيث أن هناك [1] :

1*- نقص فادح في إعداد المكونين وفقا للإجراءات الجديدة ، كما صاحبت العملية عدم كفاءة البرامج المعلوماتية الموجودة في السوق و الخاصة بعملية الانتقال محاسبيا ، مما أضطر بعض المحاسبين في بعض المؤسسات القيام بها يدويا؛

2*- انطلاق عملية الانتقال (الإصلاح) في ظل عدم وجود برنامج وزاري واضح لكيفية تدريس الإجراءات الجديدة في الجامعات والمعاهد المختصة بتدريس المحاسبة ، فاختلفت بذلك التفسيرات و الاجتهادات للعمليات المحاسبية وفق النظام الجديد .

3*- أدى النظام المحاسبي الجديد إلى تجميد الاعتماد وتوقيف التربصات التطبيقية للمهنيين و بالتالي خلق فراغ دون إيجاد الآلية المناسبة لملأه ومعالجته وفق أسس قانونية يكفل التراضي للجميع .

## ثالثا : من خلال الهيئات التي أوكلت إليها عملية الإصلاح

إن مهمة إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر أُكلت لهيئة أجنبية (مجموعة الخبراء الفرنسيين التابعين للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي)، ليتم تبني النظام المحاسبي المالي من قبل هيئة المجلس الوطني للمحاسبة [2] ، و بالتالي عدم مشاركة الفاعلين في البيئة المحاسبية وعلى رأسهم إدارة الضرائب ، فكان من الأفضل أن تتم المشاركة الجماعية لجميع الفاعلين في عملية الإصلاح وأخذ آرائهم و اقتراحاتهم بما يساعد على نجاح العملية .

## رابعا : من خلال مدى مسايرة الإصلاح المحاسبي في الجزائر لعملية الإصلاح المستمدة في المعايير المحاسبة الدولية .

إن معايير المحاسبة الدولية تحوي كثيرا من الثغرات ونواحي القصور التي تجعلها عاجزة في أحيان كثيرة عن معالجة نقاط جوهرية وهامة في الأقطار الملتزمة بتطبيقها، ومن أهم القصور الذي تعاني منه هذه المعايير فيتمثل في كثرة الخيارات أو البدائل التي تسمح بإتباعها ، سواء

[1] – مداني بن بلغيث وفريد عوينات ، الإصلاح المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية تقييميه ، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر 30/29 نوفمبر 2011 ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ص 382 .

[2] – شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

في قواعد القياس أو في قواعد الإفصاح، مما يوفر فرصة واسعة للاختلاف في تطبيقها من قبل مستخدميها ، و هذا ما جعل هذه المعايير تشهد من حين لآخر التغيير والتحديث، إما بإلغائها أو استبدالها بمعايير أخرى، هذا فضلا عن التفسيرات التي تصدر مرافقة للمعايير التي هي أيضا دائمة التغيير، و عند مقارنة هذا الوضع مع وضع الإصلاح المحاسبي الجزائري نجد أنه لا توجد هناك آلية تضمن التحديث والإصلاح المستمر، ففي سنة 2009 تقرر في مجلس معايير المحاسبة الدولية إصدار معايير خاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة بهدف تقديم الاستفادة لهذه المؤسسات، لكن المتتبع لعملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر يلاحظ غياب إطار واضح خاص بهذه العملية ، بدليل ما نصت[1] عليه المادة 5 من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث جاء في المادة المذكورة أعلاه على أنه " يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد معين ، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة " ، مع العلم أن هذه الكيانات الصغيرة تشكل الأغلبية الساحقة من النسيج المؤسساتي الجزائري.

**خامسا : من خلال ارتباط الإصلاح المحاسبي الجزائري بالمقاربة الفرنسية**

بما أن مهمة الإصلاح للنظام المحاسبي في الجزائر أوكلت لمجموعة من الخبراء الفرنسيين مما جعل من عملية الإصلاح المحاسبي الجزائري متأثرة بشكل كبير بالنظام المحاسبي الفرنسي يظهر ذلك بشكل جلي[2] من خلال المقارنة بين مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي ومدونة حسابات النظام المحاسبي الفرنسي، فنجد تشابه كبير مما يوحي على أنه تم استنساخ مدونة حسابات النظام المحاسبي الفرنسي وإسقاطها على الحالة الجزائرية ، مما يستدعي الأمر البحث في كون عملية الإصلاح عملية مقتبسة بشكل مدروس ومحكم أم أن الأمر لا يعدو على أنه اجتهاد تم بشكل عشوائي .

[1] – الجريدة الرسمية العدد 74 في 25 نوفمبر 2007 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 5 ، ص 3 .

[2] – مداني بن بلغيث وفريد عوينات ، مرجع سبق ذكره ، ص 383.

## المبحث الثالث : علاقة النظام المحاسبي المالي بالبيئة الجبائية في الجزائر

تعتبر الضرائب[1] من أهم مصادر تمويل الخزينة العمومية ، لذلك يعكف المكلفون بصنع السياسات الاقتصادية على جعل النظام الجبائي فعالا وكفء قدر المستطاع لما لذلك من آثار إيجابية على الاقتصاد الوطني ككل، ففي الجزائر تم تسخير المخطط المحاسبي الوطني (PCN) في تحقيق أهداف جبائية، لكن في الوقت الحالي ومع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF) تبدو العلاقة بين الجانبين (نظريا) أقل ارتباطا على الأقل مقارنة بالوضع السابق ويرجع ذلك في الأساس إلى أن النظام أُعد للاستخدام من قبل شرائح واسعة من المستخدمين .

### المطلب الأول : فك ارتباط المحاسبة بالجباية

إن المحاسبة الحديثة تتجه نحو تحقيق استقلاليتها عن التشريعات المختلفة ، بما فيها وعلى وجه الخصوص التشريع الجبائي ، غير أن تحقيق استقلالية النظام المحاسبي عن الجباية [2] لا يعتبر أمرا سهلا أو هين ، لأنه يشكل أولا قطيعة تامة مع المحاسبات المرتبطة بالأهداف الضريبية ، ثم يفرض ثانيا قواعد جديدة وطرق معالجة مختلفة غير مستوحاة و لا متأثرة بقواعد حساب الضريبة ، مما يطرح مشاكل نظرية وتقنية كبيرة ويؤثر على الأشكال التنظيمية لنظام المعلومات المحاسبي ويفرض وضع جسور تسمح باستغلال البيانات المالية المعدة بشكل مستقل عن الجباية .

#### أولا : علاقة المحاسبة بالجباية من الارتباط إلى الاستقلالية

تلعب المؤسسة دورا هاما في مجال الجباية ، بحيث تعتبر الإطار القانوني ومصدر المعلومات للإدارة الجبائية من خلال مساهمتها في تحديد مختلف الأوعية الضريبية ومن ثم حساب وتحصيل الضرائب المستحقة ، كما أن التشريع الضريبي يركز على بعض التزامات المكلفين خاصة الذين يخضعون للنظام المبسط أو النظام الحقيقي ، بوجوب مسك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة يقيدون فيها أول بأول قيمة تعاملاتهم اليومية ، بيعا وشراء ، و كذا مختلف العمليات الأخرى ، و احتفاظهم بهذه الدفاتر والسجلات مدة معينة كذلك ، و من هنا كان الالتزام بمسك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة من الالتزامات الأولية التي يلتزم بها المكلفون فور ممارسة أي نشاط ، و لو لم يمارسوا أي تعاملات ضريبية ، كما أن انتظام الدفاتر والسجلات يعني إمساكها طبقا للقواعد الفنية المعترف بها في مجال المحاسبة .

بالإضافة إلى أنه وبالنظر لتطور كثير من المحاسبات في العديد من البلدان جعل منها محاسبات وطيدة وذات صلة مباشرة بالجباية، فقد يكون الارتباط في بعض الأحيان تاما

---

[1] – نفس المرجع ، ص 378 .

[2] – سفيان بن بلقاسم ، مرجع سبق ذكره ، ص 123 .

وكاملا، و بالتالي تصبح المحاسبة جبائية بما تحمل الكلمة من معني ، كما قد يكون هناك ارتباط جزئي في أحيان أخرى ، بحيث يزيد أو ينقص حسب السياسات الاقتصادية و الاجتماعية للدولة ، وعليه يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الأنظمة المحاسبية بالنظر إلى طبيعة العلاقة التي تربطها بالجباية وهي :

**1*- المحاسبات الجبائية** : وهي تلك المحاسبة التي تأخذ بعين الاعتبار كافة القوانين الضريبية ليكون في الغالب الربح المصرح به هو الربح الجبائي ، أي أن المحاسبة الجبائية لا تدرج ضمن إيراداتها إلا تلك الإيرادات التي يمكن دمجها بمقتضى النظام الجبائي و لا تطرح من النفقات إلا تلك القابلة للطرح ضريبيا ، مما يسمح بالوصول إلى النتيجة الخاضعة للضريبة التي هي في الغالب النتيجة المحاسبية .

**2*- المحاسبة المختلطة** : هي المحاسبة التي تأخذ بعين الاعتبار للكثير من المبادئ والقواعد الضريبية، أي لا تتطابق بصفة كلية مع النصوص والتشريعات الجبائية ، بحيث يتم إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية وكذا التزامات المحاسبة الجبائية [1] .

وبالتالي فالمحاسبة المختلطة تدرج القواعد الجبائية في تحديد الإيرادات والنفقات ضمن نظامها المحاسبي مثل طرق الإهتلاك و المؤونات ، مما يسمح بالوصول إلى نتيجة محاسبية ذات طابع جبائي ، ولكنها لا تمثل تماما النتيجة الخاضعة للضريبة، و إنما تُستعمل كأساس لتحديدها عن طريق إجراء تصحيحات بإدراج عناصر إضافية "استردادات " أو خصم أخرى " تخفيضات " من اجل تحديد الوعاء الضريبي الذي على أساسه تُحسب الضريبة .

**3*- المحاسبة المستقلة عن الجباية** : بحيث يستقل النظام المحاسبي استقلالا تاما عن النظام الجبائي، مما يؤدي إلى قبول الإدارة الجبائية لكل ما جاء في تصريحات المكلفين دون إحداث أي تغيير على التصريحات التي تستلمها، فإذا ما أرادت الإدارة الضريبية التأكد من صدق ما جاء بتصريحات المكلفين، كان سبيلها إلى ذلك هو التأكد من مطابقتها لما ورد بدفاترهم وسجلاتهم المحاسبية .

وعليه فإن المحاسبة المستقلة عن الجباية لا تأخذ من هاته الأخيرة إلا آثارها الاقتصادية والمالية على الأداء و الوضعية المالية، وبالتالي تعتبر الضريبة عبء من الأعباء الناشئة من الدورات المحاسبية المختلفة وتوزع على هذه الدورات على أساس ارتباطها وتعلقها بها، و هو ما أدى إلى ظهور مفهوم الضرائب المؤجلة التي تُفرق بين الضريبة المستحقة أي المحسوبة

[1] – C. Colette Et J. Richard, Les Systèmes Comptables Français Et Anglo–Saxans Dunod , Paris , 2002, P 40 .

على أساس القواعد الضريبة، و بين الضريبة الجارية التي تشكل عبء الدورة أي تلك المحسوبة على أساس القواعد المحاسبية المعتمدة .

كما تجدر الإشارة إلى أن الفصل بين المحاسبة والجباية بشكل تام[1] يبقى نظري لان الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية ، بحيث يتم عرض معلومات محاسبية محايدة من الناحية الاقتصادية و غير مشوهة بالاعتبارات الجبائية، مع إمكانية استعمال هاته المعلومات لتقديم التصاريح الجبائية المختلفة .

ومن خلال ما سبق ذكره ، فإن النظام المحاسبي المالي[2] يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي، و هذا بالطبع ينتج عنه الفصل بين المحاسبة والجباية ، و بالتالي فإن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات اعتبار للقيود الجبائية، وهذا ما يؤدي للمحافظة ولو بشكل بسيط على الارتباط بين المحاسبة والجباية، لكن سيؤدي لا محالة إلى زيادة عدد التصحيحات على مستوى التصاريح الجبائية للمؤسسات [3] وهذا بسبب غياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي، لأنها لا تعكس الحقيقة الاقتصادية بشكل كامل[4] .

وعليه فإن تجسيد معايير المحاسبة الدولية لنظاما محاسبيا يعتمد على فك الارتباط بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي هو بهدف الاستجابة إلى مطلب الأسواق المالية المتمثل في الحصول على معلومة اقتصادية مفصلة وموثوق فيها .

كما نشير إلى أن المعيار المحاسبي رقم 12 حدد ضرائب الدخل، بحيث يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والإفصاح عنها ، كما يضم جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلى تحديد تعريفات للربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والدخل الضريبي والضريبة الجارية .

---

[1] – محمد براق و بوسعيف تسعديت، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي 14/13 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، ص3.

[2] – عاشور كتوش ، مرجع سبق ذكره ، ص 299 .

[3] – حسنة بحار، معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010، ص 82.

[4] – E. Ducasse Et Autres , Normes Comptables Internationales IAS / IRPS , Pages Bleues Internationales , Bouira , Algérie, Novembre 2010, P74.

## ثانيا : آثار وتجليات فك ارتباط المحاسبة بالجباية

إن فك ارتباط المحاسبة بالجباية يمثل تغييرا لذهنيات ترسخت لعقود وهذا من خلال المنظور الجديد التي أتت به معايير المحاسبة الدولية، التي تعتبر المعالجات الجبائية قيودا تحد من استقلالية المحاسبة كعلم وفن مستقل لحد ذاته جاء لخدمة أكبر عدد من المستخدمين، فالقيود الجبائية تعمل على تشويه البيانات المالية ما يحد من قدرتها على الإفصاح بما يتماشى مع مقتضيات بيئة تزايد فيها دور الأسواق المالية ويمثل فيها المستثمر محور الاهتمام في مجال الإبلاغ المالي، و هذا من إحدى التحديات الكبرى التي يطرحها، نتج عنه تبني معايير المحاسبة الدولية المتمثل في إشكالية فك الارتباط بين المحاسبة والجباية بكل ما يستدعيه ذلك من مخاوف قد تدفع بالكثير إلى استبعاد هذه المقاربة ، والحفاظ على الطابع الجبائي للمحاسبة تحت مبرر القدرة على مراقبة المؤسسة بما يحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي والتمكن من تعبئة الموارد الجبائية كمصدر أساسي من موارد الدولة .

وعليه يمكن القول أن فك ارتباط المحاسبة عن الجباية يعني أن تحتفظ كل واحدة منهما بكيانها المستقل وقواعدها الخاصة فيما ترجع الجباية لقواعد الإخضاع الضريبي ومحدداته المتضمنة في التشريع الضريبي.

و بما أن المحاسبة تعتمد على قواعد الإفصاح عن المضامين الاقتصادية [1] بما يخدم مستخدمي البيانات والمعلومات المالية، و من هنا فإن إعادة صياغة التشريعات الجبائية إن حدثت فهي لأسباب ترتبط بترشيد النظام الضريبي من حيث فعالية ومحاربة التهرب والغش الضريبي وليس لأسباب تتعلق بفك ارتباط المحاسبة بالجباية على أن تسهر الإدارة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) على تطبيق التشريع الضريبي المستقل، و أن تستعمل البيانات والمعلومات المالية للنظام الجديد أن دعتها الحاجة لذلك، مثل استخدام الرقابة الجبائية للتأكد مما جاء في تصريحات المكلفين بالضريبية، وبالتالي لا مانع من أن تتبادل المحاسبة والجباية الخدمات بينهما دون أن يستلزم ذلك عدم استقلاليتهما في القواعد والأهداف[2].

وبهذا يتطلب من المؤسسة أن تمسك محاسبة اقتصادية موجهة للمستثمرين في ظل فك الارتباط بالجباية، ثم القيام بالتعديلات و المعالجات الإضافية الضرورية التي تمكن من الانتقال من النتيجة المحاسبية المعدة على أساس القواعد والمبادئ المحاسبية إلى النتيجة

[1] – سفيان بن بلقاسم ، مرجع سبق ذكره ، ص 142.

[2] – نفس المرجع ، ص 142 .

الجبائية التي تمثل قاعدة الإخضاع الضريبي، و إما أن تمسك محاسبتين محاسبة اقتصادية موجهة للمستثمرين تتماشى مع منطق فك الارتباط ومحاسبة جبائية خاصة تقوم على قواعد ضريبية وتستعمل في احتياجاتها فقط كتحرير التصريحات الضريبية وحساب مختلف الضرائب.

## المطلب الثاني : النظام المحاسبي المالي والقوانين الجبائية ذات العلاقة

بالاعتماد على تطبيقات المحاسبة التي أتت بها [1] معايير المحاسبة الدولية و المتضمنة في النظام المحاسبي المالي، فإنه يجب على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والعبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة مع العبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، مما يستلزم من المؤسسة إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة، و بهذا الخصوص فقد نصت المادة السادسة (6) من القانون التكميلي لسنة 2009 على أنه[2] "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة".

وبهذا يمكن عرض أهم القوانين الضريبية المعدلة والجديدة التي جاء بها التشريع الضريبي من أجل أن تتماشى مع التشريع المحاسبي الجديد المتضمن في القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و الخاص بالنظام المحاسبي المالي (SCF) ، و الذي أصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010 .

### أولا : الأحكام الجبائية الصادرة سنة 2009 .

أهم الأحكام الجبائية الصادرة سنة 2009 يمكن حصرها في الآتي :

**1*- أحكام جبائية خاصة بالمصاريف الإعدادية** : حيث تم استبعاد المصاريف الإعدادية من النتيجة الجبائية وذلك بإتباع خطة الإطفاء الأولية، وهذا ما نصت عليه المادة الثامنة (08) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، حيث جاء فيها على أنه [3] " تخصم المصاريف الأولية

---

[1] – علي عزوز و محمد متلوي ، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية – تجارب ، تطبيقات وآفاق 18/17 جانفي 2010 ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي ، الجزائر ص 10.

[2] – الجريدة الرسمية العدد 44 في 26 جويلية 2009 ، قانون المالية التكميلي لسنة 2009، المادة 6، ص 15.

[3] – عاشور كتوش ، مرجع سبق ذكره ، ص 298 .

المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي ، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي " .

**2*- الأحكام الجبائية الخاصة بمصاريف البحث والتطوير :** إن من أهم التطورات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي مقارنة بالنظام المحاسبي الوطني هو أن نفقات البحث والتطوير تسجل ضمن القيم المعنوية على خلاف النظام القديم الذي كان يعتبرها كمصاريف استثمارية أي ضمن المصاريف الإعدادية، لهذا جاءت المادة التاسعة (09) من قانون المالية التكميلي بتعديل أحكام المادة (171) من قانون الضرائب المباشرة لتحرر كما يلي [1] " تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة (10%) من مبلغ هذا الدخل أو الربح في حدود سقف يساوي 100.000.000 دج ، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث كما يجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية و كذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي ".

**3*- الأحكام الجبائية الخاصة بإعادة تقييم الأصول :** لقد تضمن النظام المحاسبي المالي لعنصر إعادة تقييم الأصول، بحيث ألزم المؤسسة بأنه عندما يعاد تقييم أصل مادي فإن كل فئة الأصول المادية التي ينتمي إليها الأصل المعني يعاد تقييمها، وهذا بخلاف ما كان مطبق في النظام القديم، حيث يمكن للمؤسسات إجراء تعديلات على قيمها الثابتة في إطار إعادة تقييم قانونية لأصولها الثابتة ، لهذا جاءت المادة (10) من نفس القانون السابق بتعديل وإتمام لأحكام المادتين (185) و (186) من القسم الثامن من قانون الضرائب المباشرة لتحرر كما يأتي : " المادة 185 يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (5) سنوات، أما المادة 186 فنصت على أنه يقيد فائض مخصصات الإهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة ".

**4*- الأحكام الجبائية الخاصة بمتابعة العقود الطويلة الأجل :** تعتبر العقود الطويلة الأجل من بين العناصر الجديدة التي تضمنها النظام المحاسبي المالي في العقود الخاصة بإنجاز سلعة (سلع) أو خدمة (خدمات) تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة لهذا جاءت المادة (4) من قانون المالية لسنة 2009 لتتمم أحكام المادة (140) من قانون الضرائب المباشرة بفقرة ثالثة تنص على أن [2] " الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود الطويلة

[1] – الجريدة الرسمية العدد 44 في 26 جويلية 2009 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 9 ، ص ص 5-6 .

[2] – نفس المرجع، المادة 4 ، ص 4 .

المدة المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين (2) محاسبتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، و ذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة " .

## ثانيا : الأحكام الجبائية الصادرة سنة 2010

يمكن حصر أهم الأحكام الجبائية الصادرة سنة 2010 في الآتي :

**1*- أحكام خاصة بالأصول الثابتة (الإهتلاكات )** : إن عنصر الإهتلاكات هو كذلك من بين أهم التطورات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي، حيث جاء في النظام الجديد على أن [1] مدة وطرق الإهتلاك ترتكز فقط على عوامل اقتصادية ويعاد النظر فيها على الأقل مرة واحدة في السنة، وهذا بخلاف النظام القديم الذي يكون فيه عنصر الإهتلاك متأثرا بالاعتبارات الجبائية ، و لهذا جاءت المادة (8) من قانون المالية لسنة 2010 لتعديل أحكام المادة (141) من قانون الضرائب المباشرة ، حيث نصت في الفقرة (3) من نفس المادة المعدلة على أن[2] " الإهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الإهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل من نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليها عن طريق التنظيم ، كما يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها ، بالإضافة إلى تسجيل الأملاك المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية ، كما أن قاعدة حساب الأقساط السنوية للإهتلاك المالي القابل للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها 1.000.000 دج ، مع عدم تطبيق هذا السقف إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة، و يحسب الإهتلاك المالي للتثبيتات حسب النظام الخطي ، غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبقوا ضمن الشروط المحدد في المادة (174) (الفقرتين 2 و3) الإهتلاك التنازلي أو الإهتلاك التصاعدي ، وفي إطار عقد القرض الإيجاري ، يتم حساب الإهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري".

**2*- أحكام جبائية خاصة بالمؤونات** : بخصوص المؤونات نلاحظ بأن النظام الجديد يُقر بأن الميزانية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إقفال الدورة، وليس الوضعية المالية المستقبلية، وهنا لا يسمح بتكوين مؤونات بتكاليف منتظرة مستقبلا، وهو الحال مع مؤونات الصيانة والتصليحات، في حين النظام القديم كان يسمح بتشكل كل المؤونات بما فيها مؤونات

[1] – عاشور كتوش ، مرجع سبق ذكره ، ص 298 .

[2] – Journal Officiel n° 78 Du 31Decembre 2009, La Loi Des Finances 2010, art n° 8, P 5.

للتصليحات الكبرى ، لهذا جاءت نفس المادة السابقة (المادة 8) من نفس القانون وفي الفقرة الخامسة بإضافة فقرة أخرى تخص المؤونات تنص على أنه " لا تُجمع الأرصدة الموجهة لمجابهة الأخطار الخاصة المتصلة بعمليات القروض المتوسطة أو الطويلة المدة مع الأشكال الأخرى من الأرصدة " .

**3*- الأحكام الجبائية الخاصة بالإعانات :** بالنسبة للإعانات حسب النظام الجديد هناك طريقتان لتقديم الإعانات حيث يتم التسجيل الأولى للإعانة في النواتج المؤجلة والتي تسجل بعدها في النواتج على أساس نظامي وعقلاني حسب مدة منفعة الأصل، بالمقابل تسجل تناقص القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة، وبالتالي فإن المنتوج المرتبط بالإعانة يؤخذ في الحسبان مدة الاستعمال مرورا بتخفيض عبء الإهتلاك، أما بالنسبة للنظام القديم فنسجل إعانة الاستثمار في حساب الأعباء الخاصة (حساب 14) بالمبلغ المتحصل عليه، وتهتلك بنفس المعدل مع الاستثمار المناسب بالجانب الدائن لحساب النتيجة، وهناك إعانات الاستغلال والتي تسجل في النتيجة عندما تحصل عليها المؤسسة، لهذا جاءت المادة (9) من نفس القانون السابق لتتمم أحكام المادة (144) من قانون الضرائب المباشرة وتحرر كما يأتي [1] " تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن النتائج المحققة في السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، و يتم ربط هذه الإعانات ، بأجزاء متساوية بالأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في كل سنة من السنوات المالية الخمسة الموالية ، و في حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق هذه الإعانات يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة الحسابية لهذه التثبيتات من اجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص قيمة، كما تدخل إعانات الاستغلال ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها .

**4*- الأحكام الجبائية الخاصة بعقود الإيجار :** عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة أو دفعات عديدة ويترتب عن إيجار التمويل عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل إلى المستأجر مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها، و هذا ما نص عليه المعيار (IAS17) المتعلق بعقود الإيجار .

و لقد تم اعتماد معالجة محاسبية جديدة لعقود الإيجار، بحيث أصبحت تعالج من خلال الميزانية بعدما كان يتم تسجيلها من خلال جدول حسابات النتائج ، و هذا العنصر يعتبر من بين العناصر الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي حيث أن الأصول المحصل عليها

[1] – الجريدة الرسمية العدد 78 في 31 ديسمبر 2009 ، قانون المالية لسنة 2010 ، المادة 9 ، ص 6 .

بعقود الإيجار التمويلي تُقدم وفق لطبيعتها وتُقيد في الأصول والديون بمبلغ يوافق أدنى قيمة بين القيمة العادلة للأصل المؤجر، و القيمة المحينة لدفعات الإيجار الدنيا المحسوبة على أساس معدل ضمني في عقد الكراء وهذا بخلاف النظام القديم ، فحسب هذا الأخير فإن أي أصل لا يظهر في محاسبة أي تاجر إلا إذا كان هذا التاجر يملك هذا الأصل، وبالتالي فعدم تسجيل الأصل محاسبيا معناه عدم تسجيل الإهتلاك الخاص به، و بذلك حسب النظام المحاسبي الوطني (PCN) لا يعتبر عقد الإيجار التمويلي أصل من أصول المؤسسة لهذا جاءت المادة (27) من القانون التكميلي لسنة 2010 بالآتي[1] : " يستمر تطبيق الأحكام السابقة على قانون المالية 2010 ، والمتعلقة بقواعد الإهتلاك في إطار عقود القرض الإيجاري بصفة انتقالية إلى غاية 31 ديسمبر 2012 ، وعليه يستمر بصورة استثنائية ، و في إطار عمليات القرض الإيجاري ، في اعتبار المقرض المؤجر من الناحية الجبائية يتوفر على الملكية القانونية لملك المستأجر ويكون بهذه الصفة صاحب الحق في ممارسة إهتلاك هذا الملك ، كما يستمر المقرض المستأجر الذي هو المالك الاقتصادي للملك بمفهوم المقاييس الجديدة للمحاسبة في إهتلاك حق قابلية خصم الربح الخاضع للضريبة المطبق على الإيجارات المسددة إلى المقرض المؤجر ممارس الإهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات المذكورة " .

## المطلب الثالث : الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن من بين المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF) مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني والذي يعتبر[2] مبدأ جديدا بالنسبة للمحاسبة الجزائرية، حيث ينص على التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب واقعها وليس حسب شكلها القانوني، هذا المبدأ نتج عنه اختلافات [3] هامة بين قواعد النظام المحاسبي الجديد وقواعد النظام الضريبي الجزائري، وهذا بسبب فك ارتباط المحاسبة بالجباية، و الذي من شأنه تعقيد عملية تحديد أسس الإخضاع التي تقوم بها الإدارة الجبائية مما يتطلب ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، بالرغم من أن قواعد النظام الجديد للمحاسبة تُلزم المؤسسات بأن تقدم في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والعبء الضريبي الظاهر في

[1] – الجريدة الرسمية العدد 49 في 29 أوت 2010 ، قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ، المادة 27، 2010 ص 11 .

[2] – مسعود دراوسي وجمال خليفاني ، مدى موافقة البيئة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي دراسة استطلاعية ، مجلة دراسات ، العدد 17 – أ جامعة عمار ثليجي بالأغواط ، الجزائر، جوان 2012، ص 8 .

[3] – A. Kadouri Et A. Mimmeche , Cours De Comptabilité Financière Selon IAS/IFRS Et Le SCF 2007,ENAG, Edition Alger, 2009, P 27.

جدول حساب النتيجة ، مما يتطلب إعداد جداول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية، لكن قبل هذا هناك عمليات مختلفة وعديدة تقوم بها المؤسسة خلال كل دورة محاسبية آخذة بعين الاعتبار الإطار التصوري الذي جاء به النظام المحاسبي المالي من جهة و الالتزام بالنصوص والقوانين التي تضمنها القانون الضريبي الجزائري، و في ظل الاستقلالية بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي ، تظهر مشاكل وصعوبات عديدة يمكن إيجازها في الآتي.

**1*- تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة :** يعتبر اعتماد مفهوم القيمة العادلة بموجب تطبيق النظام المحاسبي المالي بهدف تقييم أصول وخصوم المؤسسة الاقتصادية عنصرا جديدا وذو أهمية بالغة مقارنة مع القواعد الجبائية الحالية التي تعتمد على التكلفة التاريخية، و بهذا فإن خيار تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة يطرح تحدي في كيفية التوفيق [1] بين القواعد التي جاءت بها هاته المعايير ومتطلبات النظام الجبائي المعتمد .

**2*- إعادة تقييم الأصول الثابتة :** إن اعتماد المؤسسة في تقييم عقاراتها الموظفة على طريقة القيمة العادلة فإنه يشترط أن تظهر هذه الأصول بقيمتها العادلة في نهاية الدورة المالية حيث تصبح غير قابلة للإهتلاك وتدرج في حسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغيير القيمة العادلة للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها، وليس ضمن حساب رؤوس الأموال الخاصة، ويجب أن تعكس القيمة العادلة الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية، ففي حالة عدم وجود سوق أصول مماثلة للأصل المعني بالتقييم فإن المؤسسة أن تتخذ [2] الأسعار الحالية لأصول مختلفة آخر أسعار الأسواق الأقل نشاطا وتعديلا، أو تحديث تدفقات الخزينة المستقبلية المحتملة، و عليه فإن تقييم بعض العناصر الثابتة بهاته الطرق قد يزيد من صعوبات الإدارة الجبائية في التأكد من صحة التقييم بحكم أن القواعد الجبائية تعتمد على التكلفة التاريخية سواء في الإهتلاك كان أو في حساب فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الاستثمارات، و من هنا تأتي المعالجة الجبائية للتغييرات المسجلة بالزيادة أو النقصان في القيمة العادلة ، كما أنه [3] يجب تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة

[1] – Eric Henrich , Impacts Fiscaux Des Nouvelles Règles Comptables , Lycie , Cassin 2006, P 21.

[2] – لخضر علاوي ، نظام المحاسبة المالية ، الدار العالمية للأوراق الزرقاء ، مرجع سبق ذكره ، ص 68.

[3] – DGI , Code Des Jmpôts Directs Et Taxes Assimilées 2013 , art n° 185 – 186 , P 81 .

تقييم التثبيتات في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة (5) سنوات، بالإضافة إلى تقييد فائض مخصصات الإهتلاك المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة .

**3*- إهتلاك الأصول :** إن النظام المحاسبي السابق اعتمد على تقنيات عادية للإهتلاكات وهي الطريقة الخطية، الطريقة المتزايدة والطريقة المتناقصة، كما يأخذ بعين الاعتبار التكلفة التاريخية، في حين أن النظام المحاسبي المالي الحالي يأخذ بعين الاعتبار التقنيات السابقة الذكر بالإضافة إلى قيمة ومدة الاستعمال، وكذا القيمة الضائعة.

و تجدر الإشارة إلى أن الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي توزيعا نظاميا للمبالغ المهتلكة للأصل طوال مدة حياته المحتملة أي استخدام المزايا الاقتصادية للأصل ، بحيث يتم تحديد إهتلاك الأصل حسب مميزات وخصائص المؤسسة التي يرجع لها تحديد المدة وطريقة الإهتلاك ، مع الأخذ بعين الاعتبار أنه [1] لما تكون مدة الحياة المتوقعة للأصل في المؤسسة أقل من مدة حياته الاقتصادية ، تطرح القيمة المتبقية لهذا الأصل (قيمة التنازل عنه) من القيمة الإجمالية لنحصل على قاعدة الإهتلاك ، كما يجب أن تترجم طريقة الإهتلاك أحسن طريقة لاستخدام المزايا الاقتصادية للأصل، وبالتالي إهتلاك العناصر الأساسية للأصل كل على حدى عندما تكون لها مدة حياة أو وتيرة إهتلاك مختلفة ، حيث أن حساب إهتلاك كل جزء من الأصل على حدى ينتج عنه وضع خطة إهتلاك لكل جزء.

فطريقة الإهتلاك هاته تزيد من صعوبات الإدارة الجبائية في التأكد من صحة التقييم للإهتلاكات مع العلم أن هاته الأخيرة تعتبر من بين التكاليف القابلة للخصم التي من شأنها التأثير على النتيجة الجبائية هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن المادة (174) الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة تنص على أنه[2] " للاستفادة من الإهتلاك المالي التنازلي يجب على المؤسسات الخاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي، أن تختار وجوبا هذا النوع من الإهتلاك المالي ، ويجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة .

وعليه و من خلال نص المادة هذه نلاحظ أن النظام الجبائي الجزائري ألزم المؤسسة بعدم الرجوع في اختيارها لطريقة الإهتلاك التنازلي، في حين النظام المحاسبي المالي ينص على

[1] – علي عزور ومحمد متلوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 11 .

[2] – المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 174 الفقرة 2 – النقطة د ، ص ص 87 – 88 .

إعادة النظر في مدة وطريقة الإهتلاك من سنة لأخرى ،وهذا في حد ذاته تحدي آخر للإدارة الجبائية.

**4*- مصاريف البحث والتطوير :** نص النظام المحاسبي المالي على تسجيل مصاريف البحث عند تحملها ضمن الأعباء، بينما تسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية و تحسين أداء الأصل [1] و يمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به، و بالتالي لا يمكن الاعتراف لمصاريف التطوير إلا بتوفر الشروط التالية : وجود خطة للحصول على منتج جديد أو إجراء تحسينات هامة على السلع أو وسائل الإنتاج ، وهذا من شأنه التأثير في الوعاء الضريبي ، فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة ، أما مصاريف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الإهتلاكات والخسائر في القيمة السنوية، ومن هنا يمكن أن تواجه المؤسسة صعوبة في التمييز بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير وهو نفس التحدي والصعوبة التي تواجه الإدارة الجبائية، مما يتطلب وضع معايير أكثر وضوحا تمكن المؤسسة وكذا إدارة الضرائب من التفرقة بين مصاريف البحث و التطوير.

**5*- تغيير الطرق والتقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء :** ينص النظام المحاسبي المالي على هذا النوع من التغييرات والتصحيحات التي يجب أن يكون في الملاحق وتظهر مباشرة ضمن [2] الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية بدون التسجيل ضمن الأعباء والنواتج.

ويقصد بالتغيير في الطرق والتقديرات المحاسبية أنه تعديل القيمة الدفترية (المحاسبية) لأي أصل من أصول المؤسسة أو خصومها ، أو تعديل قيمة الاستهلاك الدوري لأصل من الأصول ، وينشأ [3] هذا التعديل من تقدير المؤسسة للموقف الحالي والمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة و الالتزامات المرتبطة بالأصول والخصوم .

و بالتالي فلا يعد هذا التغيير تصحيحا للأخطاء ، لأن هاته الأخيرة (الأخطاء) تتمثل على العموم في تلك الأخطاء الحسابية والأخطاء في تطبيق السياسة المحاسبية أو إغفال أو سوء

[1] – محمد براق و بوسعيف تسعديت ، مرجع سبق ذكره ، ص 05 .

[2] – محمد أمين بربري وعبد القادر بكيحل ، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي ، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 06/05 ماي 2013، جامعة الوادي، الجزائر، ص9 .

[3] – لخضر علاوي، معايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012 ، ص 350.

تفسير الحقائق وكذا الغش والتدليس، وعليه يدرج أثر التغيير في التقدير المحاسبي عند تحديد صافي الربح أو الخسارة ، و ذلك خلال فترة التغيير إذا كان ذلك يؤثر على الفترة التي حصل فيها التغيير فقط، أو فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان للتغيير أثر على كليهما.

فعلى سبيل المثال التغيير في تقدير الديون المعدومة له تأثير على الفترة الحالية فقط ولذلك يُعترف به فورا ، ولكن التغيير في تقدير العمر الإنتاجي لأصل ما أو في النمط المتوقع لإهتلاك منافعه الاقتصادية يؤثر على أعباء الإهتلاك في الفترة الحالية وفي كل فترة من العمر الإنتاجي المتبقي، و في كلتا الحالتين يعترف بالأثر المرتبط بالفترة الحالية على أنه إيرادات أو أعباء الفترة الحالية، وهذا في حد ذاته تحدي وصعوبة للإدارة الجبائية يتمثل في إمكانية اقتناعها للتغييرات والتقديرات والتصحيحات التي تقوم بها المؤسسة والذي يمكن أن يفقد إدارة الضرائب لجزء مهم من مواردها الجبائية .

6*- **مؤونات أعمال الصيانة الكبرى :** تُعرف مؤونات الأعباء على أنها خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد وتدرج في الحسابات في الحالات التالية [1] :

- عندما يكون للمؤسسة التزام حالي ناتج عن أحداث ماضية ؛
- عندما يكون من المحتمل خروج تدفقات لإطفاء هذه الالتزام ؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه ؛
- عندما لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لمؤونات الأعباء.

وبالتالي وحسب هاته الحالات فإنه يصعب أحيانا التأكد من وجود الالتزام، مما قد يؤدي إلى اللجوء إلى خبراء ومختصين أو الاعتماد على أحداث جاءت بعد الدورة المنتهية تؤكد أو تنفي وجوده [2] ، غير أن المادة (141) الفقرة الخامسة من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن [3] "الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية ، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المرفق بالميزانية "، أي أن هاته المادة تركز على ضرورة تبرير المؤونة التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، و قد يتطلب هذا التبرير إلى ضرورة توضيح كل مخطر على حدى ، فهذه الإمكانية لا تعبر عن مخطر احتمالي فقط ولكن تعبر

---

[1] – H. Devasse Et Autres , Manuel De Comptabilité , Conforme Au SCF Et Aux Normes IAS/IFRS, Berti Editions , Alger , 2010 , P 189 .

[2] – محمد بوتين ، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية– دروس وتطبيقات– ، الأوراق الزرقاء العالمية الجزائر ، 2010 ، ص 197 .

[3] – المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره، المادة 141 الفقرة 5 ص 70.

عن حقيقة بخلاف الواقع المالي للمؤسسة التي يرتكز على معطيات مستقاة من الميزانية وبالتالي يطرح تحدي في كيفية التوفيق بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الجبائي الجزائري .

7*- **الضرائب المؤجلة** : الضرائب المؤجلة هي عبارة عن مبلغ الضريبة عن الأرباح القابلة للدفع " ضريبة مؤجلة خصوم" أو قابلة للتحصيل "ضريبة مؤجلة أصول" خلال سنوات مالية مستقبلية [1] .

و تنتج الضرائب المؤجلة عن :

- الاختلال الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء ما و أخذه بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع ؛

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل أو كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور ؛

- الترتيبات والحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة .

تعتبر الضرائب المؤجلة [2] من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ، نظرا لوجود فارق زمني بين تاريخ أخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ أخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية ، كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية، و عليه فالضرائب المؤجلة تعني وجود ضرائب مسجلة محاسبيا و جبائيا على فترات متباينة ، و هو ما يجعل من الضروري على إدارة الضرائب التكيف معها وأخذها بعين الاعتبار .

**8*- تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية** : ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل في نهاية الدورة الآثار الناتجة عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية ضمن الأعباء ، إذا كانت خسارة ناتجة عن التحويل أما إذا كان ربح فتسجل ضمن النواتج، بينما النظام الجبائي يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط [3].

**9*- عقود الإيجار التمويل** : من الناحية الضريبية يتم تسجيل الملك المؤجر الموافق لعقد إيجار تمويل ضمن الأعباء عند المستأجر و ضمن الإيرادات عند المؤجر وذلك كما لو كان الأمر عبارة عن عقد إيجار بسيط أما محاسبيا و وفقا للنظام المحاسبي فنجد أن القصد

---

[1] - الجريدة الرسمية العدد 19 في 25 مارس 2009 ، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 ، يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مؤونة الحسابات وقواعد سيرها ، الفقرة 134-2، ص 18 .

[2] - محمد أمين بربري وعبد القادر بكيحل ، مرجع سبق ذكره ، ص9 .

[3] - Samir Merouani , Op-Cit, P 117 .

والجوهر من العقد تطغى على طبيعته القانونية ، و بالتالي فإن قواعد و أحكام النظام المحاسبي المالي تنص [1] على أن المستأجر يسجل الملك المؤجر ضمن الأصول بقيمته العادلة أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا ، و تتم عملية إهتلاك هذا الأصل بنفس الطريقة المستخدمة لإهتلاك باقي الأصول المشابهة المملوكة ، و في حالة عدم وجود تأكد لدى المستأجر بإهتلاك الأصل في نهاية مدة عقد التأجير فيتم إهتلاك الأصل على مدار مدة منفعته أو مدة العقد أيهما أقل ، ويقابل ذلك جعل ديون إيجار التمويل كدين على المؤسسة ويسجل ضمن الخصوم وهذه الطريقة غير معمول بها في القواعد الجبائية، فهذه الأخيرة لا تعترف [2] إلا بملكية الأصل ، و هذا ما أدى إلى وجود أثر واضح على الوعاء الخاضع للضريبة حيث أدى إلى تخفيضه.

## المطلب الرابع : تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي

تعتمد [3] معظم دول العالم في تحديدها للنتائج الجبائية المتعلقة باحتساب الضريبة على النتائج المحاسبية، وبالتالي فبعض هذه الدول التي طبقت معايير المحاسبة الدولية وجدت بعض العراقيل في تكييفها مع أنظمتها الجبائية، التي تتميز بخصوصيات القوانين المطبقة في كل بلد وهذا ما دفع بعض المتخصصين في هذا المجال إلى اقتراح وضع لجنة خاصة تتكفل بوضع قوانين وقواعد جبائية في شكل معايير موحدة تطبق عبر العالم، باعتبار أن بعض المفاهيم التي أتت بها هذه المعايير خاصة ما يتعلق بمعالجة صنف الاستثمارات عقدت من حجم المعالجات المبنية على أساس قوانين تشريعية ضريبة للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، و في هذا الصدد قامت هذه الدول بدراسة بعض قوانينها الضريبية الحالية بهدف تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية مثل فرنسا، ألمانيا ...الخ ، و الجزائر وكغيرها من دول العالم ليست في منأى عن هذه التغيرات والتحولات الاقتصادية ، فقد شهدت إصلاحات محاسبية هامة مست طبيعة الممارسة المحاسبية من خلال تبني نظام محاسبي مالي يقوم على المعايير الدولية (IAS/IFRS) بدلا عن النظام السابق الذي يعتمد أساسا على المقاربة الضريبية .

---

[1] – الجريدة الرسمية العدد 19 في 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، القسم الخامس 135-2، ص 19.

[2] – محمد أمين بربري وعبد القادر بكيحل ، مرجع سبق ذكره ، ص 8 .

[3] – رضا جاوحدو وجليلة إيمان حمدي ، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه ، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، 06/05 ماي 2013 ، جامعة الوادي ، الجزائر ، ص 3 .

**1*- النظـــام المحاســـبي وعلاقتـــه بالنظـــام الجبـــائي فـــي الجزائـــر :** بمـا أن النظـام المحاسـبي الجديـد المسـتمد مـن المعـايير المحاسـبية الدوليـة ، يختلـف تمامـا عـن النظـام المحاسـبي القـديم ، ذلـك أن المبـادئ والقواعـد التـي يحتـوي عليهـا معـدة وفـق نظـرة اقتصـادية بحتـة ولـيس نظـرة قانونيـة و جبائيـة بشـكل يبـرز بوضـوح اسـتقلالية القواعـد المحاسـبية عـن القواعـد الجبائيـة ، بمعنـى أن قواعـد المحاسـبة يـتم إعـدادها دون تحقيـق أهـداف القواعـد الجبائيـة ، فمـثلا إذا تحصـلت المؤسسـة علـى عتـاد بواسـطة عقـد إيجـار التمويـل وفقـا للنظـام المحاسـبي المـالي يعتبـر أصـل وتسـجله لـديها فـي الميزانيـة وتسـجل إهتلاكـه وخسـائر قيمتـه لـديها ، لأن المؤسسـة تسـتفيد مـن المنـافع الاقتصـادية المسـتقبلية لـه وتتحمـل المخـاطر المرتبطـة بـه ، وهـو الواقـع الاقتصـادي للعملية .

و عليـه فإنـه يـتم اسـتخلاص النتيجـة الجبائيـة مـن النتيجـة المحاسـبية للحسـابات المحصـل عليهـا بعـد إعـادة معالجـة خاصـة حسـب قواعـد النظـام الجبـائي الجزائـري ، و انطلاقـا مـن النتيجـة الجبائيـة يـتم احتسـاب الضـريبة ، و عليـه فـأي تعـديل فـي النتيجـة المحاسـبية سـيؤدي بالضـرورة إلـى التـأثير علـى النتيجـة الجبائيـة التـي تخضـع معالجتهـا للقـوانين الجبائيـة ، لهـذا ألـزم القـانون التجـاري ، و القـانون الضـريبي كـل المؤسسـات مسـك الـدفاتر المحاسـبية وتسـجيل مختلـف العمليـات والتحـويلات التـي تقـوم بهـا أو تطـرأ عليهـا وفقـا لشـروط و كيفيـات النظـام المحاسـبي المـالي، وذلـك حتـى تـتمكن الإدارة الجبائيـة مـن تحصـيل الضـريبة المفروضـة عليهـا ، مـع العلـم أن المؤسسـة تعمـل كـل مـا فـي وسـعها مـن اجـل تخفـيض الـربح الخاضـع للضـريبة بـالطرق الشـرعية وغيـر الشـرعية ، و عليـه فـإن الهـدف الرئيسـي مـن حسـاب النتيجـة الجبائيـة هـو تعـديل النتيجـة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون الضريبي حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية .

**2*- آثـار تطبيـق النظـام المحاسـبي المـالي علـى النظـام الجبـائي :** إن تطبيـق النظـام المحاسـبي المـالي أدى بالضـرورة إلـى ظهـور عناصـر إضـافية عنـد التعـديل الضـريبي لوجـود بُعـد بـين معـايير المحاسـبة الدوليـة (IAS/IFRS) والنظـام الضـريبي الجزائـري، فكمـا تتطلـب عمليـة تحديـد الوعـاء الضـريبي تعـديلات للنتيجـة المحاسـبية ، فـإن التعـديلات التـي جـاء بهـا النظـام المحاسـبي المـالي سـواء علـى مسـتوى المفـاهيم والتقيـيم أو المحاسـبة سـتكون لهـا أثـر جبـائي، لـذلك فـإن التطبيقـات التـي أتـت بهـا المعـايير المحاسـبية الدوليـة و النظـام المحاسـبي المـالي أوجبـت علـى المؤسسـة أن تـوفر فـي قوائمهـا الماليـة وبالضـبط الملاحـق معلومـات تخـص المقاربـة بـين كـل مـن النتيجـة

المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة ، و هذا يستلزم [1] من المؤسسة إعداد جداول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ، يعني النتيجة التي تكون قاعدة لحساب الضريبة على الأرباح ، و هذا ما شكل عائقا أمام المؤسسات وإدارة الضرائب بسبب الاختلاف في تقييم بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، وتُمثل العناصر التي تشكل الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الضريبي الصعوبات [2] الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام الجديد للمحاسبة .

**3*- تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي :** يمكن أن يؤدي تكييف القواعد الجبائية مع المفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي إلى إلغاء تعديل أو إتمام للقواعد الجبائية ، و هذا ما من شأنه أن يؤثر على الخزينة العمومية للدولة من خلال تخفيض الأوعية الضريبية الناتجة عن مسايرة القواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي ، ولهذا يجب أن يكون التكييف مقبولا جبائيا حتى لا يُقلل من الوعاء الضريبي.

وتجدر الإشارة إلى أن النظام الضريبي الجزائري عرف [3] بعض التعديلات في النصوص الضريبية حتى تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية الجديدة ، لا سيما تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فيما يتعلق بالإهتلاكات والمؤونات، خصم المصاريف الإعدادية ، التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي ، إعادة تقييم الأصول ومتابعة العقود طويلة الأجل ، وقد تمثل ذلك في القوانين المعدلة والجديدة والتي تهدف إلى تقليل الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي ، وذلك من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، قانون المالية لسنة 2010 وقانون المالية التكميلي لسنة 2010 وبهذه القوانين والتي تدخل في إطار تكييف النظام الضريبي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي ، يمكن القول بأن هذه النصوص التنظيمية تعتبر دليلا على رغبة الدولة ووعيها بضرورة تكييف قواعد النظام الضريبي مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية وتبقى هناك بعض القواعد الجبائية الأخرى واجبة التعديل والتوضيح أو طرح قواعد جديدة بالأساس، و من بين أهم نقاط الاختلاف التي لا زالت قائمة بين النظام الضريبي

---

[1] – محمد جخدم ، تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي ، مقال مقدم إلى اليوم الدراسي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية 13 ماي 2010، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عمار ثليجي بالأغواط ، الجزائر ، ص 04 .

* – أنظر الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي ، ص64.

[3] – صالح حميداتو وعلاء بوقفة ، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي ، الملتقى الوطني واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، 06/05 ماي 2013 ، جامعة الوادي ، الجزائر ، ص 10.

والنظـام المحاسـبي المـالي هـو مـا تعلـق بالعناصـر التاليـة : تقيـيم عناصـر الأصـول والخصـوم بالقيمـة العادلـة ، مصـاريف البحـث والتطـوير ، الضـرائب المؤجلـة ، تكـاليف الاقتـراض ، تحويـل الحقوق والديون بالعملة الاجنبية .

بالإضـافة إلـى الإشـكالية الناتجـة عـن المـادة (06) مـن قـانون الماليـة التكميلـي لسـنة 2009 والتـي بموجبهـا تـم انشـأ ضـمن قـانون الضـرائب المباشـرة المـادة (141) مكـرر 2 و التـي جـاء فيهـا [1] "يجـب علـى المؤسسـات احتـرام التعـاريف المنصـوص عليهـا فـي النظـام المحاسـبي المـالي مـع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة" .

وهـذا مـا يعنـي ضـرورة تعـديل النصـوص الجبائيـة حتـى تتوافـق مـع قواعـد النظـام المحاسـبي المـالي الجديد ، وكذا تعديل قواعد المحاسبة المستعملة في إطار جبائي .

[1] – الجريدة الرسمية العدد 44 في 26 جويلية 2009 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 6 ، ص 5.

**خلاصة الفصل الأول :**

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أن الإصلاحات التي شهدتها الجزائر نابعة من الضرورة التي تُمليها عملية الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، و كذا الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و المالية للدولة.

كما تبين لنا كذالك أن هاته الإصلاحات أدت إلى ظهور اختلاف القوانين المحددة للقواعد الجبائية الجزائرية عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبني للمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية (IAS/IFRS) من حيث الأهداف، حيث توجد بعض القواعد الجبائية التي تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية لأنها غالبا ما تخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية بالإضافة إلى أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية، فهي تعتبر وسيلة للاقتصاد السياسي و الاجتماعي للدولة (كتحفيز الاستثمار ، تحسين الشروط الاجتماعية للعمال ...الخ) ما يجعل القواعد الجبائية تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية للدولة ، في حين أن النظام المحاسبي المالي (SCF) يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة، و بقيام الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية 2010 حمل هذا الأخير انعكاسات ناتجة عن تغير الممارسات والتطبيقات المحاسبية تبعا لتغير مفاهيم، مبادئ، قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم و هو ما انعكس تأثيره على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، و التي من أهمها النظام الضريبي المرتبط ارتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي و هو ما يجعل من الضروري تكييف القواعد الجبائية بالتركيز على التأثيرات و الانعكاسات التي تطرأ على القواعد الجبائية المطبقة ، على اعتبار أن النظام المحاسبي الجديد من خصائصه عدم ترابط المحاسبة مع الجباية .

# الفصل الثاني

## وضعية التهرب الضريبي في الجزائر و العوامل المسؤولة عنه

**تمهيد :**

في اطار العولمة و التطور التكنولوجي الهائل الذي يعرفه عالمنا اليوم برزت للوجود العديد من القضايا الجبائية التي أثرت سلبا على الإيرادات الجبائية، حيث أصبحت النظم الجبائية لمختلف الدول عاجزة عن مسايرتها، و في مقدمتها التحديات التي تفرضها كل من التجارة الإلكترونية، أنشطة الشركات المتعددة الجنسيات و كذا الأنشطة المستفيدة من التحفيزات الجبائية، فجل هاته الأنشطة خلقت تحدي كبير أمام الإدارة الضريبية خاصة فيما يتعلق بالتهرب الضريبي المتعلق بها، فهذا الأخير تعاني منه العديد من الأنظمة الضريبية، سواء في الدول المتقدمة أو في الدول المتخلفة، و هذا راجع إلى عدة أسباب ، منها ما هو متعلق بالنظام الضريبي في حد ذاته و منها ما هو متعلق بالأفراد المكلفين بدفع الضريبية.

فبينما اعترفت الكثير من الدول و من بينها الجزائر بصعوبات حصر القاعدة الضريبية لهاته الأنشطة ، إلا أنها ألقت باللوم نحو ما سمته بفشل القواعد الدولية الضريبية بمسايرة التغيرات في بيئة العمل العالمية، و هو ما يشكل خطورة ملحوظة على النظام الضريبي الجزائري.

لهذه الأسباب و غيرها قمنا بتقسيم هذا الفصل على النحو التالي :

المبحث الأول : التهرب الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري ؛

المبحث الثاني : التهرب الضريبي الإلكتروني و الدولي في الجزائر ؛

المبحث الثالث : التهرب الضريبي للتحفيزات الضريبية في الجزائر .

## المبحث الأول : التهرب الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري

إن من أهم أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر [1] توفير نظام ضريبي واضح وعادل وشفاف ، غير معقد ومستقر، ويكون قادرا على كسب ثقة المكلفين ، مما يخفف من آثار التهرب الضريبي ويزيد حصيلة وإرادات الضرائب .

ولما كانت ظاهرة التهرب الضريبي [2] ظاهرة عالمية توجد حيث الضرائب ويترتب عليها إختلالات هيكلية تؤثر على الاقتصاديات الجزئية والكلية مما قد يترتب عليه استخدام السياسات الاقتصادية بطريقة غير سليمة، فإن مكافحة هاته الظاهرة كان الشغل الشاغل للإدارة من خلال إقامة العديد من الهياكل وسن التشريعات والنصوص المختلفة قصد التحكم والمراقبة والتفعيل للوصول إلى تحقيق الأهداف المتمثلة في شفافية التعامل مع المكلفين ومرونة القوانين الجبائية إضافة إلي مكافحة التهرب الضريبي .

### المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي ، أسبابه وآثاره

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات المشرع ، حيث أنها تقلص من أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده ، كما أنها ظاهرة عالمية إذ نجدها في جميع الدول مع اختلاف مستوياتها [3] ، وهي في تزايد مستمر نظرا لكون الضريبة تمثل عبئا إضافيا على أي مكلف بها وخاصة في ظل غياب الوعي الضريبي الكافي ، دون أن يحصل على منفعة خاصة وفورية مقابل أدائها [4] .

**أولا: مفهوم التهرب الضريبي**

التهرب الضريبي هو عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف المفروضة عليه كليا أو جزئيا، حيث يتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل غير مشروعة والتهرب الضريبي قد ينظمه القانون كما قد ينتج دعن إهمال المشرع نفسه وبالتالي يستفيد المكلف من ثغراته ، دون أن يقع مسلكه في دائرة العقاب ، ولا سبيل بطبيعة الحال لتدارك هذين الأمرين إلا أن يصحح المشرع موقفه في الحالة الأولى ، وأن يقوم بسد ما يعتري القانون من ثغرات في الحالة الثانية ، ويتفرع التهرب الضريبي إلى نوعين هما :

---

[1] – كمال رزيق وسمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 5، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف ، الجزائر، جانفي 2008، ص 326 .

[2] – عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص9

[3] – ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 151.

[4] – سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2008، ص1 .

**أ*- التهرب المشروع أو التجنب الضريبي :** وهو الذي [1] يقوم به المكلف وذلك باستغلاله لبعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم التزام بدفع الضريبة المترتبة عليه ، كما يقصد به أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاثة حالات لهذا التهرب هي : [2]

*- تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف؛

*- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي؛

*- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي.

والتهرب المشروع يأخذ مجموعة من الأشكال أهمها :

- القيام بعمليات [3] تأدية الخدمات أو البيع الموجه للتصدير حيث تستفيد هذه الشركات من إعفاء دائم على اعتبار أنها عمليات مدرة للعملة الصعبة؛

- القيام بالأنشطة السياحية من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب بشرط أن لا تكون في شكل وكالات سياحية وأسفار أو شركات الاقتصاد المختلط الكاشفة في القطاع السياحي؛

**ب*- التهرب غير المشروع أو الغش الضريبي :** يقصد به التخلص [4] من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة لنصوص القوانين الضريبة ، والغش الضريبي ظاهرة عالمية و قديمة له تأثيرات خطيرة على الاقتصاد الوطني وله عدة تعاريف لعل من أهمها :

- الغش الجبائي [5] هو عدم دفع ما هو مطلوب من قبل القانون الضريبي .

- الغش الجبائي يقصد به محاولة المكلف [6] عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا عن طريق إتباع طرق و أساليب مخالفة القانون .

ويتخذ الغش الضريبي صورا وأشكالا مختلفة ومتنوعة من الصعب تحديدها ، فقد يتم ذلك بكتم المكلف عمله التجاري و الامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه ، أو بتقديم تصريحات ناقصة أو كاذبة ، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة أو عدم دفع الأقساط الضريبية

---

[1] - ملاك قارة ، إشكالية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة منتوري بقسنطينة ، 2010 ، ص 33 .

[2] - ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 152 .

[3] DGI, Code Des Impôts Directs Et Taxes Assimilées, Op-Cit , art n°138–5 , P 56 .

[4] - عناية غازي ، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ، مصر 2003 ، ص 342 .

[5] - Robert E.Hall et Alvin RabushKa , La Flat Tax , La Révolution Fiscale , 2éme Edition , Les Editions Du Cri , Paris , 2009 , P 38 .

[6] - نصيرة بوعون يحياوي ، الضرائب الوطنية والدولية، مرجع سبق ذكره، ص 169 .

بعد التصريح بالأرباح والتصريح الكاذب [1] أو اللجوء [2] إلى الإخفاء العمدي لجزء من المبالغ الخاضعة للضريبة.....الخ، وحتى يعتبر أي سلوك كغش ضريبي يجب توفر عنصري أساسيين هما : العنصر المادي المتمثل في تخفيض الاقتطاع الضريبي بطرق غير مشروعة بالإضافة إلى توفر النية السيئة لذلك السلوك .

و المشرع الجزائري حدد الأعمال التدليسية [3] المصنفة ضمن أعمال الغش أهمها :

– إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فوتره ؛

– تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها ؛

– القيام عمدا ينسبان تقييد أو جزء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية، ودفتر الجرد أو في الوثائق التي تحل محلها ؛

– قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به ؛

– كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة ؛

– ممارسة نشاط غير قانوني ، يعتبر كذلك كل نشاط و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة ، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي .

ورغم أن كل من التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير مشروع يهدفان [4] للوصول إلى نفس الغاية وهي عدم التزام بأداء الضريبة ، إلا أن الغش الضريبي يؤثر سلبا على فعالية النظام الضريبي ، دون أي مقابل إيجابي ، بينما التجنب الضريبي قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق أهداف معينة، لذلك يجب مكافحة الغش الضريبي بمختلف الوسائل المتاحة .

---

[1] – علي بقشيش، الفساد مشكلة القرن، مجلة دراسات، جامعة عمار ثليجي الأغواط – العدد 15 – 2011 ص 258 .

[2] - Michel Fourriques , Quand La Fraude Fiscale Devient Un Délit Pénal , Revue Française De Comptabilité n° 437 , 2010 , P 05 .

[3] – المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة 2013، مرجع سبق ذكره، المادة 193– 2 ، ص 98.

[4] – ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 154 .

**ثانيا : أسباب التهرب الضريبي**

إن أسباب التهرب الضريبي كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها وذلك لأنها [1] تختلف باختلاف التشريعات و الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية ومستوى الوعي العام وكفاءة الأجهزة وفعاليات الإجراءات ، وبالتالي يختلف [2] نطاقها من بلد لآخر بصورة واضحة وإذا كان السبب الظاهر للتهرب هو رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، إلا أن دوافع المكلف في تصرفاته بهذا الشكل وقدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته تتوقف على مجموعة من الأسباب الأخلاقية والسياسية والتشريعية والإدارية و الاقتصادية .

**1*- الأسباب الأخلاقية :** ويتمثل في ضعف مستوى الوعي الضريبي، أي مدى إحساس الممول [3] بأهمية وقداسة الضرائب ، و لا شك أن عدم توفر هذا الإحساس لدى الممول يؤدي به إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب والعكس صحيح .

**2*- الأسباب السياسية :** إن النظام الجبائي يعكس الطبيعة الاقتصادية والسياسية و الاجتماعية للمجتمع ، وتكمن أهميته في حاجة الدولة إلى موارد مالية تواجه بها سياسة الإنفاق العام ، فزيادة الاقتطاعات لتجسيد سياسة اقتصادية و اجتماعية ما تنافي رغبات وطموحات المجتمع وتجعل المكلفين يحاولون بشكل من الأشكال محاولة التملص من هذه الاقتطاعات رغبة منهم في عدم التجسيد لاعتقادهم بعدم رشاد هذه السياسة ،وبالتالي تزداد مقاومتهم أكثر كلما فقدوا ثقتهم في سلطة متخذي القرار [4] .

**3*- الأسباب التشريعية :** إن التشريعات الضريبية في الفكر المالي الحديث تتميز بأنها عبارة عن قوانين عامة وغير دائمة أو ثابتة، الأمر الذي من شأنه أن لا يحقق عملية التوازن ما بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي كلما [5] تعقدت التشريعات الضريبية وتعددت أسعار الضريبة زادت مشاكل الإدارة الضريبية مع الممولين وزادت احتمالات

---

[1] – محمد خالد المهايني، خالد الخطيب، المالية العامة والتشريع الضريبي منشورات جامعة دمشق؛ 2006، ص 245 .

[2] – خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2 ، دمشق ، 2000 ، ص 165 .

[3] – أحمد بساس ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة عمار ثليجي بالأغواط ، 2006 ، ص 52 .

[4] – فوزت فرحات، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، لحسون للنشر والتوزيع، بيروت، ط1، 1997، ص ص 8-9.

[5] – مقدم عبيرات ، التهرب الضريبي ، أسبابه ، آثاره وطرق مكافحته ، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، العدد 18، جامعة الجزائر ، 2009، ص 199 .

التهرب الضريبي ، كما أن انعدام العدالة الضريبية بين المكلفين والتوسع في تفسير ثغرات التشريع الضريبي دون نص قانوني

ينتج عنه ردود فعل نفسيه لدى المكلف تتناسب عكسيا مع الوعي الضريبي والأخلاق المالية[1].

**4*- الأسباب الإدارية :** من الواضح [2] أن وجود إدارة ضريبة قوية يعني بكل بساطة الحد والتحكم الجيد في التهرب الضريبي ويعود سبب عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية ، إضافة إلى عدم وجود الإطار الفني المؤهل وكذا انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين ، مما أثر على الجانب الخلقي للموظفين وأدى إلى انتشار الرشوة كتكلفة إضافية وسهل عملية التهرب الضريبي ، كما أن احتواء قوانين الضرائب على الإعفاءات و التخفيضات وإضافات في سعر الضريبة أدت إلى تعقيد النظام الضريبي مما خلق عدة مشاكل للإدارة وزاد من احتمالات التهرب .

**5*- الأسباب الاقتصادية :** إن مستوى المعيشة والوضع الاقتصادي العام يفرض دورا في الالتزام بالضريبة ، فالوضع الاقتصادي الجيد و وفرة رؤوس الأموال تؤدي إلى عدم التهرب و العكس صحيح [3] ، فحينما تكون الحالة الاقتصادية [4] ، للبلاد في حالة رفاهية فتكون معدلات الضريبة منخفضة ، أما حينما تكون الحالة الاقتصادية في حالة أزمة فإنها تحاول رفع معدلات الضريبة إلى مستوى الاقتطاع التي تقوم به الدولة يمثل عامل مهم في التحريض على التهرب من الضريبة، بحيث كلما زاد مستوى الاقتطاع زاد مستوى التهرب[5].

**ثالثا : آثار التهرب الضريبي**

يمكن للنظام الجبائي أن يتعايش مع حد معين من الغش الجبائي ، و هو حال كل الأنظمة الجبائية في باقي دول العالم لكن لا يجب تجاوز هذا الحد و إلا كان له من الآثار ما يهدّد وجود الدولة ، فأهمية التهرب الضريبي و الآثار الناتجة عنها هي في الحقيقة مؤشرات

---

[1] – ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة ، ط1 ، 2004 ، ص 10.

[2] – بوعلام ولهي و عجلان العياشي ، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 08 ، جامعة سطيف ، 2008 ، ص 152.

[3] – محمد سليم هبة ، التهرب الضريبي واقع وتوصيات ، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد ، صنعاء ، 26 و27 جويلية 2010 ، ص8 .

[4] – عبد الباسط جراد ، الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي ، المؤتمر الضريبي الرابع ، أثر الاستثمار في مصر والدول العربية ، مركز المشروعات الدولية الخاصة ، مصر 25 و 26 سبتمبر 2004 ، ص 4 .

[5] - Abdelhamide Hassoune , L'évasion Fiscale En Afrique , Séminaire Sur La Reforme Des Politiques Fiscales , CAFRAD , Maroc , 2010 , P 5 .

يجب الأخذ بها لإصلاح الأوضاع على جميع المستويات[1] وتتمثل آثار التهرب الضريبي في:

**1*- الآثار الاجتماعية :** يظهر أثر التهرب الضريبي بشكل جلي في إضعاف أخلاق الجماعة وإضعاف علاقة التضامن بين أفراد المجتمع الواحد ، ويُخل بقاعدة توزيع الدخل والثروة وتكتل الثروات بأيدي القلة من أفراد المجتمع وكذلك يعمل على إضعاف قدرة الدولة على تطوير المجتمع من خلال دعم بعض القطاعات ، و معالجة آفات المجتمع وغيرها من الواجبات التي لا يحي أي مجتمع بدونها ويُخل بقاعدة عدالة الضريبة ومساواة الجميع أمامها مما يترك أسوأ الأثر في نفوس المكلفين [2] .

**2*- الآثار المالية :** تعتبر الضريبة إحدى أدوات التمويل الأساسية لتغطية نفقات الميزانية بشقيها التسييري والتجهيزي [3] ، فهي أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بها بحيث يفوت عليها جزءا هاما من الموارد المالية ، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل؛

**3*- الآثار الاقتصادية :** يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني إذ أنه يقلل من الإيرادات و بالتالي من الإنفاق العام ، وهذا بدوره يؤدي إلى الإقلال من الاستثمار وزيادة الإنتاج ثم إلى كساد اقتصادي [4] ، كما يعمل التهرب الضريبي على الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية.

## المطلب الثاني : طرق ووسائل مكافحة التهرب الضريبي

### أولا : طرق التهرب الضريبي

أهم طرق التهرب الضريبي تتمثل في :

1*- استخدام إحدى الأعمال التدليسية المصنفة ضمن أعمال الغش والمحددة بالمادة 193 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [5] ؛

---

[1] – محمد فلاح ، السياسة الجبائية – الأهداف والأدوات ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص 83 .

[2] – سليمان اللوزي وعلي خليل ، المالية العامة ، دار زهران للنشر ، عمان ، 1999 ، ص 178.

[3] – أحمد حضراني ، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، العدد 22 ، المغرب 2001 ، ص 407 .

[4] – محمد عبدالله محمود جمعة ، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة حسين– أسبابه وطرق معالجته مذكرة ماجستير، غير منشورة كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين ، 2005 ، ص 91 .

* – أنظر الأعمال التدليسية المصنفة ضمن أعمال الغش حسب المشرع الجزائري ، ص 79.

2*- الاحتفاظ بمجموعة من الدفاتر المحاسبية والفواتير ، أحدها للأعمال العادية وتظهر الأخرى للسلطات الضريبية، وبعض المتهربين من الضرائب يستخدمون أكثر من آلية لتحصيل ثمن المبيعات [1] ؛

3*- التخفيض من قاعدة الاقتطاع من مبالغ الأرباح ومن رقم الأعمال أو في الزيادة والتضخيم من تكاليف ونفقات الخصم [2] ؛

4*- إعداد فواتير مزورة أو فواتير المجاملة [3] ؛

5*- كتمان النشاط كليا[4] ، بحيث لا يصل عنه أي معلومات موثقة للإدارة الضريبية وبالتالي لا يدفع أية ضريبة على الإطلاق.

**ثانيا : وسائل مكافحة التهرب الضريبي**

يتم مكافحة التهرب الضريبي بعدة تدابير نذكر منها على الخصوص الآتي :

**1*- المراجعة المستمرة وجمع المعلومات** [5]**:** وفي هذا الإطار يُعتبر تعزيز وسائل الرقابة الجبائية واحدة من بين عدة أنشطة تستعملها الإدارة الجبائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ؛

**2*- إنشاء الشرطة الجبائية** [6]**:** والذي يمثل إحدى الابتكارات الهامة في التشريعات الجبائية، الجبائية، وهذا من أجل زيادة الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي المعقد؛

**3*- الإعفاء الضريبي** [7] **:** و هذا من خلال التنازل عن الملاحقات القضائية وإلغاء العقوبات لكل مكلف يتقرب من الإدارة الجبائية لتسوية وضعية الجبائية ؛

**4*- جدول الديون الجبائية** [1] **:** حيث يُسمح للمؤسسات غير القادرة على التسديد من جدولة ديونها الضريبية، وهذا ما يؤدي من جهة إلى تحفيز هاته المؤسسات على تسديد المستحقات

---

[1] – المرسي السيد حجازي ، مبادئ الاقتصاد العام ، الضرائب والموازنة العامة ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، بيروت 2000 ، ص 99 .

[2] - J.C Martinez , La Fraude Fiscale , PUF , France , 1984 , P 71 .

[3] - KPMG Algérie, La Loi De Finances Complémentaire Pour 2010 , Principales Mesures Actualités n° 4 , Septembre 2010, P3 .

[4] – محمد عكروش وعلاء الدين محسن، دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية و أثره على التنمية ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، المجلد 27 ، العدد 1 ، سوريا ، 2005 ، ص 164.

[5] – صلاح زين الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 137.

[6] - Valérie Presse , La Lutte Contre La Fraude Fiscale , Conférence De Presse De Ministre Du Budget , 24/11/2011, Paris, P8.

[7] - Fakiri Said , Les Paradis Fiscaux Et La Fraude Fiscale , Mémoire En Vue De L'obtention Du Graduat En Comptabilité , EPFC, Université Libre De Bruxelles , Belgique , 2009 , P 36 .

الضريبية و تجنيبها التفكير في التهرب الضريبي، ومن جهة أخرى ضمان دخول الأموال للخزينة العمومية وفي هذا الإطار صرح المدير العام للضرائب [2] على أن أكثر من 15500 مؤسسة استفادت من هاته العملية، و أن ديونها الجبائية تقدر بـــ 92 مليار دينار تم تحصيل ما قيمته 2 مليار دينار كدفعة أولى .

**5*- تحسين الجهاز الإداري الضريبي :** إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب بل يجب توفر إدارة ضريبة تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم ، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع ، كما أن الجهاز الضريبي الكفء لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة إلا أن الجهاز غير الكفء باستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوء منها، مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبة وهذا من خلال توفير مجموعة من العناصر نذكر منها على الخصوص[3] :

- تزويد الإدارة الضريبية بعناصر فنية ذات خبرة وكفاءة ومستوى عال من التأهيل؛

- تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف الممولين ، و تحديد ما يستحق عليهم من ضرائب .

**6*- إلزام [4] الأعوان الاقتصاديين بتقديم المعلومة الإحصائية للهيئات المعنية :** بحيث تكون طريقة التنفيذ عن طريق التنظيم ؛

**7*- إتباع طريقة الحجز من المنبع :** [5] أي تحصيل الضريبة عند توزيع الدخل على الممول من شخص معين ، وهذه الطريقة تمكن من الحد من التهرب لأن دافع الضريبة الذي هو رب العمل لا مصلحة له في إخفاء وعاء الضريبة وعدم تحميلها للمكلف ؛

---

[1] -DGI, Instruction n°034/MF/DGI, 2012, Amélioration De L'environnement Fiscal De L'entreprise, Traitement De L'endettement Fiscale Des Entreprises En Difficulté, 15 Janvier 2012.

[2] - Le Financier Quotidien De L'économie Et De L'information , Plus De 15500 Entreprises Ont Bénéficie Du Rééchelonnement Des Dettes , 28/02/2012 .

[3] – زياد أحمد علي عرباس ، العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية ، رسالة ماجستير، غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين 2008 ، ص 40 .

[4] - Wassila Mouzai , Présentation De La Loi De Finances Complémentaire 2010, Conférence De Bat , 31/10/2010 , Belgique , 2010 , P 10 .

[5] – محمد شريف ، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2010 ، ص 66 .

**8*- تقديم إقرار مؤيد باليمين :** في بعض القوانين كالقانون الفرنسي يلزم المكلف بتقديم إقرار مؤيد باليمين ، فإذا كان التصريح غير صحيح تطبق أحكام قانون العقوبات الخاصة باليمين الكاذبة بشرط أن يكون المكلف سيئ النية عند تقديمه التصريح ؛

**9*- إدراج في مقررات التربية والتعليم الممارسات التي تضر بالاقتصاد الوطني [1]:** خاصة التهرب الضريبي والنشاط الاقتصادي غير الرسمي.

## المطلب الثالث : مناهج قياس التهرب الضريبي

يشكل التهرب الضريبي أحد التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة الاقتصادية والمالية ، نظرا لآثاره السلبية المتعددة ،وهذا ما يستدعي من السلطات المختصة ضرورة مجابهته ،ولكن هذه الأخيرة لا بد أن تكون لديها صورة مستوفية عن حجم الظاهرة لاتخاذ الحلول المناسبة ، لأن المشكل الرئيسي بالنسبة لواضعي السياسة الضريبية لا يكمن في ظاهرة التهرب الضريبي نفسها ،ولكن في المدى الذي تبلغه ، خاصة ما أتاحته التطورات الاقتصادية و التكنولوجية في زيادة تفشي الظاهرة بمستويات مذهلة ، لكن طريقة تقديره تتميز بالصعوبة لاتسامه بالطابع السري رغم محاولات الكثير من الخبراء الاقتصاديين، فلا توجد هناك طرق ضبط وقياس دقيقة تحدده ، غير أنه يمكن تقديم أهم الطرق الممكن الاستعانة بها لمعرفة حجم التهرب .

**1*- الطرق المباشرة لقياس التهرب الضريبي [2] :** يطلق عليها الطريقة المباشرة لأن تحديد التهرب الضريبي يتم بالاعتماد على المعلومات التي تتضمنها تصريحات المكلفين أنفسهم أو بمقارنة هاته المعلومات بالمعلومات المتحصل عليها عند القيام بعملية التحقيق، والطرق المباشرة تحسب بطريقة مستقلة من طرف الإدارة الجبائية .

**أ*- التحقيق المكثف لعينة من المكلفين :** هذا المنهج يعتمد على مدى مجهودات الإدارة الضريبة في الحصول على المعلومات من عينة عشوائية لمكلفين بالضريبة الذين قدموا تصريحاتهم الجبائية خاصة بالنسبة للأصناف المهنية وأنواع المداخيل المعنية أكثر بظاهرة التهرب الضريبي ، ويتم قياس حجم التهرب بالفرق بين الضريبة المفروض فعلا تسديدها من طرف العينة العشوائية لو التزمت حقيقة بالتشريع الضريبي و الضريبة المسددة من خلال تصريحاتهم الجبائية ، وتعتبر النسبة بين هاتين الضريبتين بدرجة المواطنة.

---

[1] – مقدم عبيرات و أحمد بساس ، الاقتصاد غير الرسمي كشكل من أشكال التهرب الضريبي ، مجلة البحوث والدراسات العدد 4 ، المركز الجامعي بالوادي، 2007 ، ص 185 .

[2] - Cécile Bazart, La Fraude Fiscale, Modélisation Du Face A Face Etat Contribuables, Thèse Pour Le Doctorat, Faculté Des Sciences Economiques, Université Montpellier 1, France, N.D, P 48 .

هذا النوع من القياس يعاب عليه أن العينة المأخوذة لمكلفين قدموا تصريحاتهم الجبائية و لا تشمل من لم يقدموا تصريحاتهم لدى المصالح الضريبة، مما يُضعف تقدير مستوى التهرب كما أنه إذا لم يقم المحققون بتحديد بدقة كل حالات التهرب، أو إذا استطاعت بعض أنواع التهرب من الإفلات يكون حجم التهرب خاطئ .

**ب*- استخدام الدراسة الاستقصائية :** هذه الطريقة المباشرة تعتمد على اختيار الأنشطة الاقتصادية وسلوك الأفراد، بحيث يتم حساب المداخيل الحقيقية لدافعي الضريبة عن طريق الاستقصاء ومقارنتها مع الدخول المصرح بها، حيث يتم الحصول على المعلومات من دخول دافعي الضرائب عن طريق الاستبيانات[1] وهو مصدر مختلف عن التصريحات الضريبية و بعد ذلك تُجري مقارنة لنتائج المسح (الاستبيانات) بالدخل المعلن في التصريحات، هاته المقارنة تسمح بتقييم الضريبة غير المدفوعة .

وتكمن صعوبة هاته الطريقة في كيفية اختيار العينة الإحصائية و مدى مصداقية معلومات الاستقصاء المقدمة من طرف دافعي الضرائب ، غير أنه يمكن تحقيق نتائج جيد بهاته الطريقة إذا ما تم تركيز الاستبيان على أنشطة قانونية أخرى .

**ت*- طريقة الإعفاءات الجبائية :** يقدر حجم التهرب الضريبي على أساس المعلومات الواردة في تصاريح المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي ومقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء والفرق بينهما يمثل حجم التهرب، ويعاب على هاته الطريقة أنها لا تعطي أي ضمان لدقة العملية لأنه يقلل من الدخل غير المبلغ عنه، حيث أن بعض المكلفين لا يغريهم الإعفاء الجبائي لإنقاص المبلغ المصرح به في هذه الفترة لأنهم يعتقدون بأن مداخلهم الحقيقية أصبحت معروفة لدى المصالح الضريبة .

**2*- الطرق غير المباشرة لقياس التهرب الضريبي :** سميت بهذه الطريقة لسببين هما :

- **السبب الأول :** أن هاته الطريقة لا يمك إجراءها بشكل مستقل من طرف الإدارة الجبائية لأنها ستعتمد على معطيات المحاسبة الوطنية ؛

- **السبب الثاني :** أنها تأخذ بعين الاعتبار الحيز الذي يأخذه الاقتصاد الخفي والأثر الذي يتركه خاصة في إنتاج السلع والخدمات وزيادة الطلب على السيولة، ولتحديد حجم التهرب الضريبي يجب تقدير وضبط حجم الاقتصاد غير الرسمي باعتبار أن كل التعاملات في ذلك تجري بعيدة عن جاذبية القوانين الجبائية، ويتضح لنا ذلك من خلال تعريف فيتوتانزي

[1] - أحمد راجح الخضور ، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في الأردن أسبابها وحجمها ، رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الأردنية ، 1990 ، ص 40 .

للاقتصاد غير الرسمي على أنه "كافة المداخيل التي لم يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية [1] وبالتالي نكون أمام الأنشطة والمبادلات غير القانونية التي تتم و لا تسجل [2]، وبهذا تكون كل المداخيل التي لا يصرح بها للإدارة الجبائية لا يُعتد بها في إطار الحسابات القومية، وهناك علاقة وثيقة بين الاقتصاد غير الرسمي وظاهرة التهرب الضريبي ، حيث أن حدوث أحدهما يؤدي بالضرورة إلى حدوث الأخرى، وعليه فإن قياس حجم أي أحد منهما يُمكن من حساب حجم الأخر من خلال العلاقة التالية :

**حجم التهرب الضريبي = حجم الاقتصاد غير الرسمي × المعدل الضريبي المتوسط المفروض**

وأهم الطرق غير المباشرة لقياس التهرب الضريبي تتمثل في :

**أ*- طريقة الفرق بين المداخيل و الإستهلاكات** : و يعتمد هذا الأسلوب إلى تحليل الفروق الظاهرة بين الدخل المعلن ومجموع الإستهلاكات ، فإذ زادت هذه الأخيرة عن حجم الدخل المعلن، فهو أكبر دليل على تواجد مداخيل مولدة من الاقتصاد غير الرسمي، والتي لا يتم الإفصاح عنها أو على الأقل إخفاء جانبا منها ، إلا أن هذه الدخول المخفية سوف تتحول إلى إنفاق آجلا أم عاجلا ، ومنه هاته الطريقة تُقدم على أساس أن معاملات الاقتصاد الخفي لن تظهر في صورة دخل ولكنها ستظهر في صورة إنفاق.

**ب*- طريقة المدخلات (إستهلاك الكهرباء)** [3] : إذ يتم تقدير النمو في الاقتصاد غير الرسمي بناءا على استهلاك الكهرباء و هذا على افتراض أن استهلاكه هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل ، حيث يتم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي وإرجاع الفرق بينهما إلى نمو الاقتصاد السري مع الأخذ بعين الاعتبار أنه ليس بالضرورة أن زيادة نمو استهلاك الكهرباء ناجمة عن نمو الاقتصاد السري ، فقد ترجع لعدة عوامل أخرى كالتبذير.

**ت*- طريقة المؤشر النقدي :** بما أن أغلب معاملات الاقتصاد غير الرسمي تتم نقدا و أن زيادة الطلب على السيولة هو نتيجة أنشطة الاقتصاد الخفي، فإن هاته الطريقة تقوم على نماذج نقدية مختلفة لقياس حجم الاقتصاد غير الرسمي من أهمها :

---

[1] – فريدريك شنايدر و دومينيك أنس ، الاختباء وراء الظلال ، نمو الاقتصاد الخفي ، سلسلة قضايا اقتصادية صندوق النقد الدولي ، مارس 2002 ، ص1 .

[2] – محمد إبراهيم طه السقا ، الاقتصاد الخفي في مصر ، مكتبة النهضة ، مصر ، 1996 ، ص 10 .

[3] – محمد شريف ، مرجع سبق ذكره ، ص 62 .

**ت*-1*- طريقة متغير المعدل والثابت**[1] : تعتمد هاته الطريقة على فرضية وجود معدل نقدي ثابت في ظل عدم وجود الاقتصاد غير الرسمي ، مع تحديد سنة مرجعية لمقارنة المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة ، فعندما يكون المعدل النقدي للسنة المدروسة أكبر من السنة المرجعية فهو دليل على وجود نشاط موازي ،ويحدد حجم التهرب من خلال المعادلة التالية :

$$\mathbf{VFF=}\left[\frac{(M2-M1)\times PNB}{M2}\right]\times Tm$$

حيث : $M_1$ تمثل الكلفة النقدية للسنة المرجعية

$M_2$ تمثل الكلفة النقدية للسنة المدروسة

$PNB/m_2$ تمثل سرعة دوران النقود خلال السنة المدروسة

VFF تمثل حجم التهرب الضريبي

Tm تمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض

و يُعاب على هاته الطريقة ضعف الفرضيات التي تقوم عليها، فواقعيا لا يُمكن ثبات الكلفة النقدية لفترة طويلة ، كما أنه ليس بالضرورة أن تتساوى سرعة دوران النقود في الاقتصاد الرسمي و الاقتصاد غير رسمي ، فيمكن أن يكون سرعة دوران النقود في الاقتصاد الخفي أقل من تلك الخاصة بالاقتصاد المشروع، بالإضافة إلى أن البعض يرى أن زيادة السيولة قد ترجع أساسا إلى التغيرات الحادثة في دخل الاستهلاك وليس إلى نمو الاقتصاد غير رسمي .

**ت*-2*- طريقة متغير المعادلة النقدية :** ويُعتمد من خلاله لقياس حجم التهرب الجبائي استخدام معادلة طلب العملة التي تُراعي المتغير الضريبي، فيتم تحديد حجم الاقتصاد السري بعد حساب سرعة دوران العملة القانونية ومن ثم حجم التهرب الضريبي، وهذا ما توضحه المعادلة التالية :

$$\mathrm{VFF} = \frac{(M3-M2)\times PNB}{Mo} \times Tm$$

حيث :

$(M_3 - M_2)$ تمثل العملة غير شرعية

$(M_o)$ تمثل العملة الشرعية

$T_m$ تمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض

$PNB/M_o$ تمثل سرعة دوران العملة الشرعية

[1] – ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره ، ص21 .

ويُعاب على هاته الطريقة افتراضها سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفسها العملة الشرعية وهذا ليس دوما صحيح ،بالإضافة إن هاته الطريقة تُخفض من قيمة التهرب الضريبي، لأنها لا تأخذ بعين الاعتبار إلا التهرب المرتبط بتوظيف العملة و الاقتصاد غير الرسمي، و تُهمل الطرق الأخرى للتهرب مثل الاستفادة من إعفاءات غير مبررة .

**ث*- طريقة الوحدات النقدية ذات القيم المرتفعة** [1] **:** حيث يقوم هذا الأسلوب على أساس افتراض أنه عندما يتزايد حجم الاقتصاد غير الرسمي فإن الحاجة إلى النقود السائلة تزداد وبالتالي من المتوقع زيادة نسبة الأوراق ذات الفئات النقدية المرتفعة لتسهيل عملية تسوية المعاملات في الاقتصاد الخفي ، وتقوم هاته الطريقة على أساس اشتقاق حجم الاقتصاد الخفي من خلال نسبة الوحدات النقدية ذات الفئات المرتفعة.

ويُعاب على هاته الطريقة صعوبة إرجاع ارتفاع معدل وحدات النقد المرتفعة إلى وجود الاقتصاد الخفي، فقد تعود إلى عدة عوامل أخرى مثل التضخم ، التدهور المستمر في القوة الشرائية للعملة إلى الدرجة التي تجعل عملية إبرام المعاملات باستخدام الوحدات النقدية ذات القيم الصغيرة مشكلة كبيرة بالنسبة للمتعاملين .

**ج*- طريقة المتغير الكامن :** [2] يتم تقدير حجم الاقتصاد الخفي كدالة للمتغيرات المشاهدة التي يفترض تأثيرها كالعبء الضريبي ، عبء القواعد التنظيمية الحكومية والمتغيرات التي تتأثر بأنشطة الاقتصاد غير الرسمي كالسيولة ، ساعات العمل الرسمية والبطالة وما إلى ذلك وتتميز هذه الطريقة عن غيرها لكونها تنظر في العديد من الأسباب والآثار في آن واحد .

**ح*- طريقة تقدير عدم الالتزام الضريبي :**

وتتفرع إلى :

**ح*-1- طريقة الضريبة القانونية المحتملة :** تعتمد هاته الطريقة على أن قيمة الدخل الوطني الرسمي هي أساس الدراسة ، و بالتالي تحديد قيمة ضريبة للدخل ليتم مقارنتها بقيمة الضريبة المحصلة فعلا ، بحيث يكون الفارق الإيجابي بينهما هو حجم التهرب الضريبي ويمكن توضيح ذلك بالعلاقة التالية :

| حجم التهرب الضريبي = الضريبة المقدرة – الضريبة المحققة |
|---|

ويُعاب على هاته الطريقة عدم قياس قيمة الدخل الذي أُغفل في تقدير الدخل الوطني الرسمي كما يقيس حجم الالتزام الضريبي أكثر مما يقيس حجم التهرب .

---

[1] - Cecile Bazart , Op Cit , P 59 .

[2] – أحمد بساس ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 73 .

**ح*-2*- طريقة نسبة الضريبة الثابتة :** ويرتكز مضمون هاته الطريقة على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة المحققة لسنة معينة، كما يتم تحديد سنة تمثيلية أين يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، هذا التحديد يُمكن من حساب الضريبة التقديرية، ثم نقوم بتحديد نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخام للسنة التمثيلية ومنه :

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

ويُعاب على هاته الطريقة أنها تقدر حجم التهرب الضريبي الإضافي وليس التهرب الضريبي ككل ، إضافة إلى أنها مؤسسة على فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة و الناتج المحلي الخام وهذه الفرضية لا يمكن اعتمادها إلا إذا كانت مرونة الضريبة تساوي الواحد ، أي أن التغير الحاصل في إجمالي الناتج المحلي يساوي التغير النسبي في الضريبة [1] ، أو إذا لم يكن هناك أي تغير على هيكل معدلات الضرائب أو على مكونات الناتج المحلي الخام

**خ*- طريقة سوق العمل :** [2] في هذا المنهج يلاحظ انخفاض شديد لمشاركة القوى العاملة في السوق في الوقت الذي تكون فيه التقديرات لمشاركة هذه القوى الفعلية أعلى بكثير، ويوحي هذا الفارق في التقديرات والمشاركة الفعلية للعمال بأن جزءا من العمال يعمل في النشاطات الاقتصادية غير المعلن عنها .

في الأخير نؤكد مرة أخرى على صعوبة قياس حجم التهرب الضريبي لأن كل طريقة لها الأثر الإيجابي في تحديد حجم التهرب الضريبي من ناحية معينة إلا أنها تكون محدودة الفعالية من ناحية أخرى ، وبالتالي لا يوجد منهج متكامل يقيس لنا حجم الظاهرة ، خاصة لما تعرفه هاته الأخيرة من تنوع في أساليبها .

## المطلب الرابع: أهم الإجراءات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي من 2008 إلى 2013

إن دفع الضريبة هو التزام وطني له علاقة بالانتماء والإخلاص للوطن قبل كل شيء ، ولكن هذا الوازع قد لا يكون كافيا عند الكثير من المكلفين مما حدا بالمشرع إلى وضع العقوبات على عدم دفع الضرائب من خلال إصدار الكثير من الإجراءات الجبائية الخاصة بمكافحة الغش والتهرب الضريبي مع تحديثها من سنة لأخرى مسايرة في ذلك لطرق

[1] – ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب ، مرجع سبق ذكره ، ص303 .

[2] – إيهاب خضر أحمد منصور ، العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، 2004 ، ص 77 .

وأساليب الاحتيال المتخذة من طرف المكلفين، وقد اكتفينا بسرد أهم هذه الإجراءات للسنوات 2008، 2009،2010 2011 ، 2012، 2013 أي ستة (6) السنوات الأخير مراعاة لأحكام المادة 106 -1 ، المادة 106 -2 ، المادة 107-1 والمادة 107-2 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 ،والتي تشير في مجملها على أن أجل التقادم المحدد بأربع (4) سوات يمدد بسنتين (2)، إذا ما تأكدت الإدارة الجبائية من أن المكلف عمد إلى طرق تدليسية [1].

**1*- أهم الإجراءات الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي في سنة 2008 .**

يتعرض كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا [2] ، عن طريق استعمال طرق تدليسية ، من وعاء أو تصفية أو تحصيل أية ضريبة أو حق أو رسم ، لعقوبات جزائية؛

**2*- أهم الإجراءات الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي في سنة 2009 .**

أ*- لا تمنح التخفيضات (30%،50% و 75%) لرقم الأعمال المحقق نقدا ؛

ب*- في حالة استعمال طرق تدليسية ، تطبق زيادة بنسبة 100% على مجمل الحقوق؛

ت*- إنشاء على مستوى المديرية العامة للضرائب مصلحة التحريات الجبائية تُكلف ، على المستوى الوطني بالقيام بتحقيقات قصد تحديد مصادر التهرب والغش الجبائيين.

ث*- تؤسس لدى المديرية العامة للضرائب بطاقة وطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والبنكية والمالية والتجارية، وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة .

ج*- تحفيز المتعاملين الاقتصاديين على استعمال الصك كوسيلة للتسديد من خلال [3] :

- اقتصار الاستفادة من التخفيضات فيما يخص (LaTAP) على العمليات المنجزة بواسطة طرق أخرى غير الدفع النقدي ؛

- عدم قابلية خصم (LaTVA) للفواتير المسددة نقدا عندما يتجاوز مبلغها 100.000 دج.

**3*- أهم الإجراءات الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي في سنة 2010 .**

أ*- استحداث نوع جديد للرقابة الجبائية يطلق عليه التلبس الجبائي[4] يتضمن أكبر الإجراءات الردعية، كما تنعدم فيه حقوق المكلف، مما يسمح للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة؛

---

[1] - المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 ، المادة 106-1 ، ص 43 .

[2] - الجريدة الرسمية رقم 82 ، قانون المالية لسنة 2008 ، المادة 35 ، ص 11 .

[3] -DGI, Bulletin D'information De La Direction Général Des Impôts n° 37, Janvier 2009 .

[*] أنظر التلبس الجبائي ، ص ص 180-181.

ب*- يترتب على إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة إعادة تسديد مبالغ الرسم المستحقة الدفع

**4*- أهم الإجراءات الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي في سنة 2011 :**

أ*- تُلزم المؤسسات الأجنبية [1] باكتتاب تصريح و إرساله للإدارة الجبائية؛

ب*- فيما يخص الخصم لـ(TVA) ، يُدعم كشف رقم الأعمال بجدول يتضمن كل المعلومات الخاصة بالمورد.

**5*- أهم الإجراءات الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي في سنة 2012 :**

أ*- عند القيام بأعمال تدليسية [2] ، تُطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة ؛

ب*- فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة ، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له ، أو تصفيته ، كليا أو جزئيا بالعقوبات المنصوص عليها في أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة؛

ت*- لا يمكن الإدارة الجبائية أن تمنح للمكلفين في حالة الغش تخفيض أو تخفيف الضرائب والغرامات والعقوبات الجبائية التي يتعرضون لها في المجال الجبائي .

**6*- أهم الإجراءات الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي في سنة 2013 :**

أ-*- تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%، وتخفض هذه الزيادة إلى 10% في حالة التأخير بشهر أو 20% في حالة التأخير بشهرين .

ب*- يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة ، أو عدم إثبات تصريحه بالمعلومات الضرورية ، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج ، وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها ، وفي حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة من طرف الإدارة في أجل قدره ثلاثين 30) يوما اعتبارا من تاريخ الإنذار الموجه للمعني تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25% ؛

ت*- عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة ، أو يُبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح يُزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها بنسبة [3] :

*- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛

---

[1] - الجريدة الرسمية العدد 80 في 30 ديسمبر 2010 ، قانون المالية لسنة 2011 ، المادة 13 ، ص 6 .

[2] - الجريدة الرسمية العدد 72 في 29 ديسمبر 2011 ، قانون المالية لسنة 2012 ، المادة 8 ، ص 5 .

[3] - المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013، مرجع سبق ذكره ، المادة 193، ص 97 .

*- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج ؛

*- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق 200.000 دج .

وعند القيام بأعمال تدليسية ، تُطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة، بحيث توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، و لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% ، وعندما لا يدفع أي حق ، تحدد النسبة بـ 100% ؛

ث*- يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء "والتصريحات التي تكتتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة ، تطبيق الغرامات الآتية :

2.500 دج ، عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا؛

5.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين؛

10.000 دج ، عندما يتجاوز التأخر شهرين.

ورغم كل هذه الإجراءات الردعية يبقى تعزيز وسائل الرقابة الجبائية واحدة من بين عدة أنشطة تستعملها الإدارة الجبائية لمكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي .

## المبحث الثاني : التهرب الضريبي الإلكتروني و الدولي في الجزائر

لقد أثرت الثورة العلمية والتكنولوجية الهائلة في مختلف أساليب مزاولة النشاط الاقتصادي وظهرت إلى الوجود قواعد اقتصادية غير مرئية تتجلى في كائنات الكترونية افتراضية لا تتحيز زمانا أو مكانا تغيرت معها المفاهيم الاقتصادية التقليدية و أنماط مزاولة الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والتجارية ...الخ، وتطورت تبعا لذلك وسائل الدفع وتسوية المعاملات والصفقات عبر الحدود ، التي اتخذت شكلا الكترونيا ، مما أدى إلى ظهور تحديات جديدة أمام السلطات الضريبية في دول العالم المختلفة من خلال تحديد الاختصاص الضريبي للدولة على هاته المعاملات، الازدواج الضريبي، تحديد نوعية الدخل، الحصر الضريبي ، المراقبة الجبائية وكذا التهرب الضريبي للتجارة الإلكترونية .

هذا من جهة ، و من جهة أخرى كانت وما تزال الدول النامية في حاجة [1] مستمرة إلى رؤوس الأموال الأجنبية ، للإسراع بمعدلات التنمية الاقتصادية واللحاق بالدول الصناعية المتقدمة، فقد تنافست فيما بينها من أجل جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة إلى أقاليمها بتقرير العديد من المزايا ، و أخطر تلك المزايا وأهمها على الإطلاق هي المزايا الضريبية التي تتمثل في ذلك الكم الهائل من الإعفاءات والضمانات و الامتيازات الضريبية .

ولم تشُذ الجزائر ، باعتبارها من الدول النامية ، عن هذه القاعدة ، إذ يكفي تصفح التشريعات الضريبية المختلفة ، و بصورة خاصة تشريعات الاستثمار التي صدرت في الآونة الأخيرة أهمها الأمر 08/06 المؤرخ في 15 جويلية 2006 [2] ، عقب انتهاج سياسة الانفتاح الاقتصادي ، لكي يتضح لنا بجلاء المحاولات المستمرة والمتزايدة من جانب المشرع الجزائري لمنح رؤوس الأموال الأجنبية أكبر قدر من الضمانات والمزايا لتشجيعها على الدخول إلى الجزائر وتحقيق أكبر ربح ممكن و بأقل تكلفة ممكنة .

---

[1] – سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية ، مرجع سبق ذكره ، ص2.

[2] – الجريدة الرسمية العدد 47 في 19 جويلية 2006 ، الأمر 08/06 المؤرخ في 15 جويلية 2006 يعدل و يتمم الأمر 03/01 المؤرخ في 20 أوت 2001 و المتعلق بتطوير الاستثمار، ص17.

## المطلب الأول: واقع التجارة الإلكترونية و الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر

### أولا : واقع التجارة الإلكترونية في الجزائر

إن بداية [1] استعمال الإنترنت في الجزائر كان في شهر مارس 1994، وهذا عند بداية استعمال مركز البحث والإعلام العلمي والتقني (CERIST) ، و يرجع إنشاء هذا الأخير التابع إلى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بالجزائر إلى سنة 1986، حيث أوكلت له عدة مهام منها إنشاء شبكة معلوماتية وطنية وربطها بشبكات إقليمية ودولية ، وكانت البداية بربط الجزائر بالإنترنت عن طريق إيطاليا في مشروع ساهمت فيه منظمة اليونسكو يسمى بريناف (Rinaf).

إن المشرع الجزائري ولأول مرة نظم الإنترنت كنشاط اقتصادي مقنن بموجب المرسوم التنفيذي 257/98 المؤرخ في 25 أوت 1998، الذي يضبط شروط و كيفيات إقامة خدمات الإنترنت و استغلالها المعدل بموجب مرسوم تنفيذي رقم 307/2000 المؤرخ في 14 أكتوبر2000، حيث نصت المادة 4 من هذا المرسوم على أنه [2] " لا يُرخص بإقامة خدمات الإنترنت و استغلالها لأغراض تجارية ضمن الشروط المحددة أدناه ، إلا للأشخاص المعنويين الخاضعين للقانون الجزائري الذين يدعون أدناه بمقدمي خدمات الإنترنت "، كما تطرق المشرع الجزائري في المادة 323– 1 من القانون المدني على أنه [3] " يعتبر الإثبات بالكتابة في الشكل الإلكتروني كالإثبات بالكتابة على الورق ، بشرط إمكانية التأكد من هوية الشخص الذي أصدرها، و أن تكون معدة ومحفوظة في ظروف تضمن سلامتها " .

---

[1] – عاشور كتوش وحاج قويدر قورين ، أثر تأخر المشروع الأورو – متوسطي على فرص بناء نظام التجارة الإلكترونية في الجزائر ، الملتقى الدولي حول آثار و انعكاسات إتقان الشراكة على الاقتصاد الجزائري وعلى منظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، 13 و14 نوفمبر 2006 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس ، سطيف 2006 ، ص 9 .

[2] – الجريدة الرسمية العدد 60 في 15 أكتوبر 2000، مرسوم تنفيذي رقم 307/2000 مؤرخ في 14 أكتوبر 2000 المادة 4 ص 15 .

[3] – الجريدة الرسمية العدد 44 في 26 جويلية 2005 ، قانون رقم 05 /10 المؤرخ في 20 جويلية 2005 ، يعدل ويتمم الأمر رقم 75/ 58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون المدني ، المادة 44 ، 2005 ، ص 24 .

كما تجدر الإشارة إلى أنه في النصف الثاني من تسعينات القرن العشرين بدأت[1] مشاريع إنشاء الحكومة الإلكترونية في العديد من الدول المتقدمة وسرعان ما اقتنعت الدول العربية بمميزات وفوائد هذا المشروع، مما دفعها إلى تبني الفكرة ، والجزائر واحدة من هذه الدول التي تحاول تنفيذ هذا المشروع على أرض الواقع حتى تتمكن من الاستفادة من الإيجابيات التي يدرها هذا المشروع سواء على الحكومة أو على المتعامل .

وقد بدأت الجزائر [2] جهودها الرامية لتجسيد مجتمع معلوماتي منذ مطلع سنة 2000 ، مركزة على مجال البريد و الاتصالات ، إلا أنها لم تضع خطة وطنية شاملة ذات رؤية متعلقة بالتكنولوجيات الحديثة حتى ديسمبر 2008 ، وتتضمن إستراتيجية الجزائر الإلكترونية 13 محورا رئيسيا يُتوقع انجازها سنة 2013 ، من أهم هذه المحاور نذكر : تسريع استعمال تكنولوجيا للإعلام و الاتصال في الإدارة العمومية ، تسريع استعمال تكنولوجيا الإعلام و الاتصال في الشركات ؛ تطوير آليات وحوافز للمواطنين و دفع تطوير الاقتصاد الرقمي المُتمحور حول برمجيات الخدمات و التجهيز.

و بالتالي فإن تجسيد برنامج الجزائر الإلكترونية يتطلب رصد أغلفة مالية معتبرة لإقناع وتشجيع الأفراد والمؤسسات على تملك تكنولوجيا الإعلام و الاتصال و الاستفادة من خدماتها ، وبالتالي التحول إلى الاقتصاد الرقمي ، و من أجل تحقيق هذا المشروع فقد تم وضع جدول زمني لتنفيذ مختلف عمليات هذه الإستراتيجية يكون مرفقا بصك متواصل للتمويل في كل سنة وقف الميزانية العامة للسنوات (2009-2013) ، كما قامت الحكومة[3] بتنصيب لجنة تضم ممثلين عن جميع الوزارات بالإضافة لخبراء في تقنية الإعلام و الاتصال سميت باللجنة الإلكترونية وهي تحت إشراف رئيس الحكومة ،و يمكن توضيح ايجابيات و سلبيات مشروع الجزائر حكومة الكترونية في 2013 وكذا التحديات من خلال الشكل التالي :

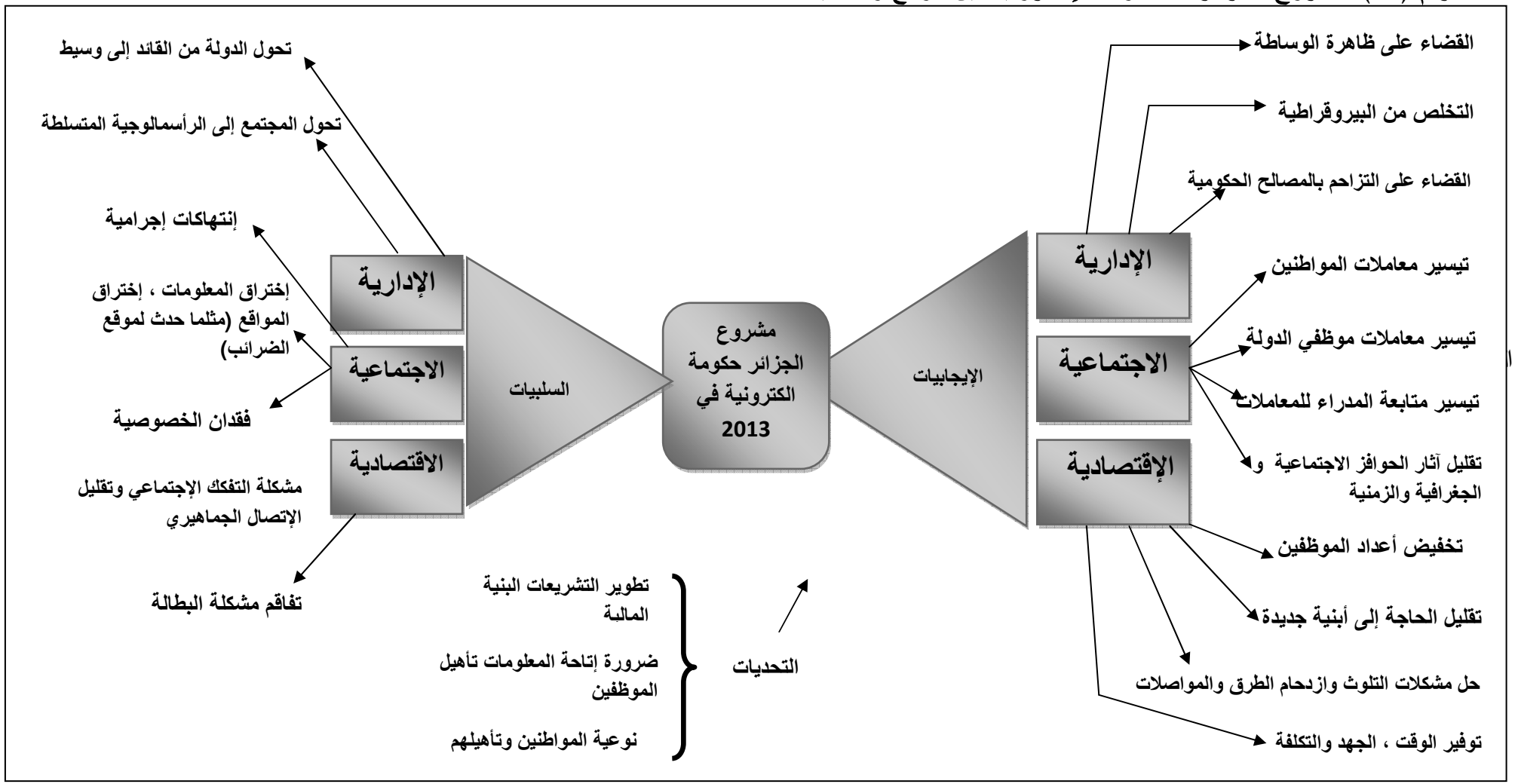
---

[1] – عبد القادر بلعربي وآخرون ، تحديات التحول إلى الحكومة الإلكترونية في الجزائر ، الملتقى العلمي الدولي الخامس حول الاقتصادي الافتراضي و انعكاساته على الاقتصاديات الدولية ، 13 و14 مارس 2012 المركز الجامعي خميس مليانة ، ص 7 .

[2] – سمية ديمش ، التجارة الإلكترونية حتميتها وواقعها في الجزائر ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة منتوري، قسنطينة ، 2011 .ص 248 .

[3] – عبد القادر بلعربي و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 12.

الشكل رقم (03): مشروع الجزائر– الحكومة الإلكترونية بين الواقع والتحديات–




المصدر:عبد القادر بلعربي وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 13 .

## ثانيا : واقع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر

ضمن التوجه [1] الرامي إلى تشجيع الاستثمار المحلي و استقطاب المزيد من رأس المال الأجنبي ، اعتمدت الجهات الوصية في الجزائر، منذ مطلع التسعينات سلسلة من التدابير والإجراءات مستهدفة الحد من التشوهات الهيكلية ، و تحقيق التوازن للمتغيرات النقدية والمالية وتحرير أوجه النشاط الاقتصادي ، و تأهيل المؤسسات الاقتصادية وتحديث الإطار التشريعي الناظم للاستثمار ، إلى جانب نصوص تشريعية وتنظيمية أخرى، كل ذلك سمح بزيادة ملحوظة في حجم الاستثمارات الوطنية ، بالإضافة إلى تنامي حجم الاستثمارات الأجنبية المباشرة حيث ارتفعت من 40 مليون دولار عام 1990 إلى 2.900 مليون دولار عام 2012.

والجدول التالي يوضح تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر للجزائر في الفترة الممتدة من سنة 1990 إلى سنة 2012 ، حيث نلاحظ أنها غير مستقرة طيلة هاته الفترة لتبلغ أعظم قيمة لها سنة 2012 بـ 2.900 مليون دولار.

**الجدول رقم(05): تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر للجزائر في الفترة من 1990 إلى 2012**

الوحدة مليون دولار أمريكي

| السنوات | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| القيمة | 40 | 80 | 30 | 00 | 00 | 25 | 270 | 260 |
| السنوات | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 |
| القيمة | 606,6 | 291,7 | 280,1 | 1107,9 | 1065 | 633,7 | 881,9 | 1081,1 |
| السنوات | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | / |
| القيمة | 1795,4 | 1661,8 | 2593,6 | 2746,4 | 2264 | 2571 | 2900 | / |

**المصدر:** المؤسسة العربية لضمان الاستثمار و ائتمان الصادرات، تقرير عن مناخ الاستثمار في الدول العربية، مؤشر ضمان لجاذبية الاستثمار (2012-2013)، 2013 ، ص99.

### 1*- مزايا وحوافز الاستثمار الأجنبي في الجزائر

تسعى الجزائر إلى تهيئة اقتصادها الوطني للمرحلة القادمة وذلك بتطوير البنية الأساسية ورفع مستوى ونوعية الخدمات التي تقدمها للمستثمرين، و هي في سعيها هذا تهدف إلى

[1] – محمد قويدري و وصاف سعيدي ، واقع مناخ الاستثمار الأجنبي في الجزائر ، بين الحوافز والعوائق ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08 ، جامعة سطيف ، 2008 ، ص 40 .

توفير مناخ استثماري مناسب لاستقطاب الاستثمارات المحلية والدولية التي من شأنها أن تحقق استمرارية معدلات نمو مجزية وتوفير فرص عمل جديدة ورفع المستوى المعيشي للمواطن، لهذا تم إصدار الأمر 08/06 المؤرخ في 15 جويلية 2006 [1] بوصفه أحدث تشريع ناظم للاستثمار إذ يعدل ويتمم الأمر 03/01 المؤرخ في 20 أوت 2001 [2] ، حيث تضمن أربعة مبادئ أساسية هي : مبدأ حرية الاستثمار ، مبدأ تثبيت النظام القانوني الخاص بالاستثمارات ، مبدأ ضمان التحويل الحر لرأس المال و عائداته و مبدأ منح المزايا والحوافز المشجعة على الاستثمار.

**2*- عوائق الاستثمار في الجزائر :** رغم التحسن الذي شهده مناخ الاستثمار في الجزائر للسنوات الأخيرة ، إلا أن هناك عوائق ما زال يؤكد عليها المستثمرون من أهمها : الفساد الإداري ، الطابع المركزي والبيروقراطي ، السوق الموازي و مشكلة العقار .

**3*- أجهزة الاستثمار الأجنبي في الجزائر:** تتمثل أجهزة الاستثمار الأجنبي في المجلس الوطني للاستثمار ، الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) ، الشباك الوحيد و صندوق دعم الاستثمار .

## المطلب الثاني : المعاملة الضريبية للنشاط الإلكتروني و الدولي في الجزائر

### أولا : المعاملة الضريبية للنشاط الإلكتروني في الجزائر

تعتبر التجارة الإلكترونية من أهم التحديات الضريبية في ظل العولمة نظرا لطبيعتها الهلامية أو الزئبقية المتحركة وعلى الرغم من النمو المذهل لهذا النوع من التجارة ، إلا أن معاملاتها ضريبيا ما زالت تمثل مشكلة لم يتم حسمها إلى الآن في العالم قاطبة ، وهذا لأن الاقتصاد الافتراضي على أسواق ومنشآت افتراضية تلغي قيود الزمان والمكان من خلال التجارة الإلكترونية ، وعليه فإنه من الصعوبة بمكان في اقتصاد المعرفة تطبيق القوانين والقيود المألوفة في الاقتصاد الحقيقي ، و تعتبر جباية الضرائب[3] من أهم الجوانب القانونية التي تُترجم تدخل الدولة وهيمنتها على المؤسسات الاقتصادية ، باعتبار أن جباية الضرائب تشكل موردا هاما من الموارد المالية للدولة، و إن التجارة الإلكترونية تتميز بسيطرتها على التجارة الحقيقية، فإنه يبدو أن اقتران التجارة الإلكترونية بجباية الضرائب سيشكل موردا هاما من موارد الدولة ، يتميز بالزيادة المستمرة، التي تتناسب وحجم التبادل التجاري

[1] – الجريدة الرسمية العدد 47 في 19جويلية 2006، قانون المالية التكميلي لسنة 2006، المادة 3، ص 17 .

[2] – الجريدة الرسمية العدد 47 في 22 أوت 2001، الأمر 01 /03 المؤرخ في 20 أوت 2001 يتعلق بتطوير الاستثمار ص 14 .

[3] – عبد الوهاب دادن ، الجباية الافتراضية والتجارة الإلكترونية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف 1 ، العدد 03 ، 2004 ، ص 153 .

الإلكتروني ، حيث يستدعي ذلك وضع سياسة جبائية تتلاءم مع طبيعة النشاط التجاري الإلكتروني.

**1*- إمكانية فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية في الجزائر :** فبالرغم من وجود أكثر من رأي حول المعاملة الضريبة لهذا النوع من التجارة إلا أننا نرى بأن هناك مؤيدات فرض الضريبة نوجزها في الآتي : استخدام الضريبة في دعم البطالة الناتجة عن التجارة الإلكترونية ، الحد من النمو المتوقع للاقتصاد الخفي ، توسيع الأوعية الضريبية [1] بالإضافة إلى عدم اعتبار الضريبة على التجارة الإلكترونية أمرا مستحدثا أو مستحيلا ، كما أننا نرى بأنه يجب فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية مثلما تخضع له التجارة التقليدية، وأنه بالإمكان وضع نظام قانوني يتلاءم مع هذه التجارة وفق أسس وقواعد ضريبية متوازنة ما بين المكلف والدولة .

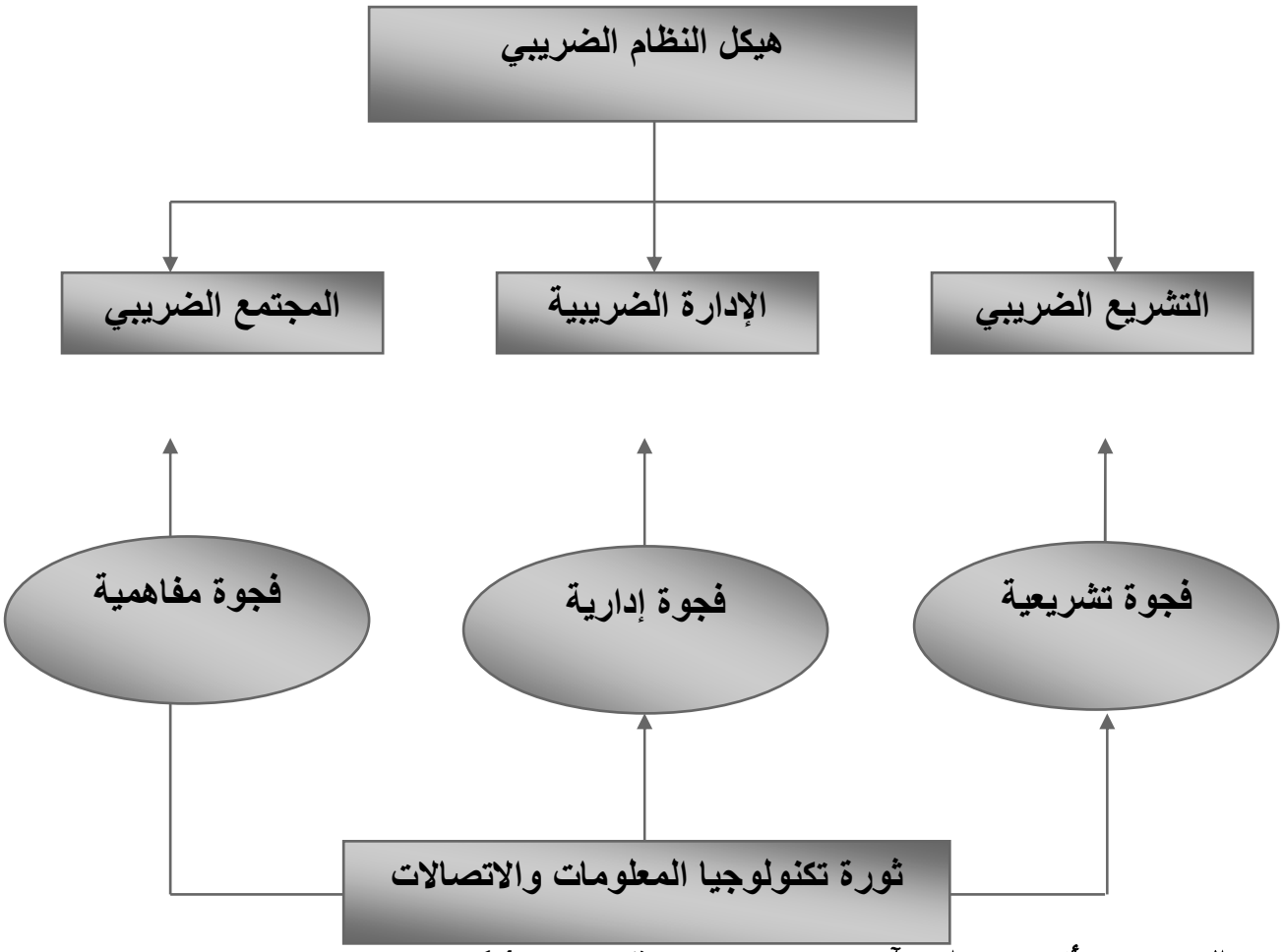
**2*- التحديات التي تثيرها التجارة الإلكترونية اتجاه النظام الضريبي في الجزائر:** تختلف[2] أهداف النظام الضريبي الاقتصادية و الاجتماعية من دولة إلى أخرى حسب فلسفة كل دولة، والتي من خلالهما يعمل النظام الضريبي كأداة فعالة لتحقيق ما تصبو إليه الدولة من أهداف مختلفة ولتوضيح التحديات التي تثيرها التجارة الإلكترونية اتجاه النظام الضريبي في الجزائر نستعين بالجدول التالي[3] :

[1] – رمضان صديق ، الضرائب على التجارة الإلكترونية (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية ، ط1 القاهرة 2001 .ص 51 .

[2] - محمود جمام ، مرجع سبق ذكره ، ص 75 .

[3] - رأفت رضوان وآخرون ، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية ، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية ، المجلد 02 العدد 02 ، الكويت جويلية 2000 ، ص 14 .

**الشكل رقم (04) : العلاقة بين هيكل النظام الضريبي وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات**




**المصدر : رأفت رضوان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 14 .**

من خلال الشكل أعلاه يتضح لنا أن التشريع الضريبي الذي نمت صياغته وفقا لطبيعة التعاملات التجارية التقليدية ، يواجه قصورا في معالجة التعاملات التجارية الإلكترونية، أي أن هناك " فجوة تشريعية " ، وعليه يتطلب من الدولة صياغة تشريعات جديدة تتوافق وطبيعة التعاملات الإلكترونية، كما يلاحظ كذلك أن الإدارة الضريبية لا زالت تعاني قصورا في أداء مهامها ، من حصر وفحص وتحصيل للضرائب بكافة أنواعها ، فلم تشهد الإدارة الضريبية تطويرا في أساليب ونظم العمل المستخدمة للقيام بمهامها ، أي أن هناك " فجوة إدارية " بالإضافة إلى أن المجتمع الضريبي يعاني من فجوة مفاهمية ، فعلى الرغم من تطور حجم المعاملات التجارية الإلكترونية، إلا أنه لا يزال هناك قصور في فهم بعض مصطلحاتها .

وبالتالي فإن هاته الفجوات الثلاثة تفرض عدد من التحديات في مواجهة النظام الضريبي، حيث تؤثر على كل من الإيرادات الضريبية من جهة، ونمو حجم التعاملات الإلكترونية من جهة أخرى، مما يكون له تأثير سلبي على كفاءة الأداء الجبائي .

**ثانيا : المعاملة الضريبية للنشاط الدولي في الجزائر**

تتبع الجزائر في معاملتها الضريبية لهاته الشركات شكل أسعار التحويل ( Les prix de transfert) ، و حسب هذا الشكل فإنه تقوم بين الشركات المرتبطة ، سواء كانت مجموعة دولية أو شركات دولية النشاط ، علاقات اقتصادية ينتج حصول كل طرف من الآخر على إيرادات معينة ، أرباحا كانت أو فوائد أو مرتبات ....الخ ، أو تحمل نفقات خاصة و يأخذ شكلين ، شكل قانوني منظم وهو ما يسمى بالتحويل المباشر ، وشكل غير قانوني ليس له تنظيم محدد وهو ما يعرف بالتحويل غير المباشر، ويعرف التشريع الضريبي الجزائري أسعار التحويل على أنه [1] جميع التدفقات الداخلة للمجموعة والحدود والمتعلقة بالمشتريات والبيع للسلع تقديم الخدمات ، الإتاوات ، الفوائد بالضمانات الأتعاب ، تحويل أو امتياز للأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية ، براءات الاختراع، ....الخ .

وأهم القوانين التي تتطرق للمعاملة الضريبة للشركات متعددة الجنسيات في الجزائر هي المواد : 138 مكرر، 141 مكرر، 182 ، 189 ، 192 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، والمواد 20 –الفقرة 3 ، 161 و 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى المادة التاسعة (09) من اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، والخاصة بالدخل والثروة ، ونميز في هاته المعاملة الجبائية حالتين : حالة عدم وجود اتفاقية جبائية دولية وتطبق الجزائر في هاته الحالة الحقوق الداخلية ، وحالة وجود اتفاقية جبائية دولية .

**1*- الحقوق الداخلية :** في حالة غياب اتفاقية جبائية دولية تربط بين الجزائر وبلد أجنبي تخضع أسعار التحويل لقواعد المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على أنه [2] عندما تشارك مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر ، حسب الحالة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر ، أو شارك نفس الأشخاص بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر وأن هاتين المؤسستين تكونان في كلتا الحالتين ، مقيدتين في علاقتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة ، فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة بالجزائر ولكن لم يتم تحقيقها بسبب

[1] - DGI, Traitement Fiscale Relatif Aux Prix De Transfert , Bulletin D'information Fiscal n° 5/DGIPC/2010, P3.

[2] – المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013، مرجع سبق ذكره، المادة 141 مكرر، ص ص 71– 72.

هذه الشروط المختلفة ، يتم إدراجها ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة، وتطبق أيضا هذه القواعد على المؤسسات المرتبطة بها والمستغلة في الجزائر ، و تعد النواتج التي يتم إدراجها في الوعاء الضريبي هي تلك المحولة بصفة غير مباشرة إلى المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر .

كما يمكن للإدارة [1] الجبائية القيام بتسوية أسعار التحويل من خلال القيام بعملية التحقيق المحاسبي ، تحقيق مصوب أو تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي وهذا حسب المادة [2] 20 مكرر الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 ، كما نصت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه [3] يمكن لتجمعات الشركات الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية ، حيث يعني بالتوحيد جمع مجموع حسابات الميزانية و الاختيار يكون من طرف الشركة الأم ويكون مقبول من طرف مجموع الشركات الأعضاء وهو لا يقبل التراجع لمدة أربع (4) سنوات وفي حالة ما إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء التجمع خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات ، يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19% في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق ، وفي الحالة العكسية يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الأعمال وتطبيق هاته الأحكام فإن تجمع الشركات الذي يعني به كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونا ، تُدعى الواحدة منها "الشركة الأم " تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـــ : 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي والذي لا يكون رأس المال ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم ، ويجب أن تكون العلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع في المفهوم الجبائي مسيرة أساسا بأحكام القانون التجاري ، كما يتم الإقصاء التلقائي من محيط تجمع الشركات بالمفهوم الجبائي لكل شركة تتوقف عن استيفاء الشروط المبينة أعلاه "

[1] - DGI, Traitement Fiscal Relatif Aux Prix De Transfert , Op.Cit, P7 .

[2] – المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره، المادة 20 مكرر –3 ، ص3 .

[3]- DGI , Code Des Impôts Directs Et Taxes Assimilées 2013, Op.Cit, art n° 138 Bis, PP 56 – 57 .

**1*- حالة وجود اتفاقية جبائية دولية :**

نصت كل من المادة 12 و12 مكرر من قانون الاستثمار لسنة 2007 [1] على أنه " يترتب على الاستثمارات ذات الأهمية بالسبة للاقتصاد الوطني إبرام اتفاقية متفاوض عليها ، وتُبرم هاته الاتفاقية الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)، التي تتصرف باسم الدولة بعد موافقة المجلس الوطني للاستثمار ، حيث تنشر هاته الاتفاقية في الجريدة الرسمية ، كما تستفيد الاستثمارات المذكورة أعلاه من مزايا تُعد عن طريق التفاوض بين المستثمر والوكالة " وتهدف [2] هذه الاتفاقية بشكل أساسي إلى وضع قواعد تحتكم إليها دولة الإقامة ودولة المصدر لتحديد حق كل مهما في فرض الضريبة على عناصر الدخل أو رأس المال المختلفة التي يحققها مقيم في إحدى الدولتين من مصادر موجودة في الدولة الأخرى ، وذلك من أجل تجنب حالات الازدواج الضريبي قدر الإمكان ، سواء من خلال إعفاء الدخل من الضريبة في دولة الإقامة كليا أو جزئيا أو منح هذه الأخيرة خصما مقابل الضريبة التي دفعت في دولة المصدر كما تهدف الاتفاقات الجبائية الدولية إلى محاربة التهرب الجبائي الدولي، وعليه تسعى الجزائر في ظل الانفتاح الاقتصادي العالمي وتطوير التبادل التجاري بين الدول و ازدياد حجم المعاملات والصفقات العابرة للحدود إلى تمكين الأشخاص والجهات الخاضعة للضريبة من مواجهة العبء الناتج عن فرض الضريبة على دخل المستثمر بصفة مزدوجة في الدولة التي يقيم فيها (دولة الإقامة) من جهة والدولة التي يمارس فيها النشاط (دولة المصدر) من جهة أخرى من خلال التوقيع على اتفاقيات يجنب الازدواج الضريبي مع الدول الأخرى.

وقد اعتمدت [3] الجزائر من خلال المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية أثناء مفاوضات إبرام الاتفاقيات نموذجا خاصا يمزج بين نموذج منظمة التعاون و التنمية في المجال الاقتصادي (OCDE).

و تجدر الإشارة إلى أن المديرية العامة للضرائب قد كثفت نشاطها عبر التنسيق مع وزارة الخارجية ومع الأمانة العامة للحكومة وخلال مراحل إعداد الاتفاقيات والتي تشمل التفاوض ثم التوقيع بالأحرف الأولى ثم التوقيع النهائي وبعدها المصادقة ثم تبادل وثائق التصديق فصدور المرسوم الرئيسي ودخول الاتفاقية حيز التنفيذ الأمر الذي مكن من زيادة عدد الاتفاقيات التي دخلت حيز التنفيذ وفي إطار هذا السعي بلغ عدد اتفاقيات تجنب الازدواج

[1] – رئاسة الجمهورية ، قانون الاستثمار لسنة 2007 ، ص ص 5-6 .

[2] – محمد طارق ملال ، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي ، وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات ، جامعة عمار ثليجي ، الأغواط ، العدد 19 أ ، 2013، ص 133 .

[3] – نفس المرجع ، ص 133 .

الضريبي وتجنب التهرب الضريبي الدولي التي ترتبط بها الجزائر مع الدول الأخرى حوالي ثلاثين (30) اتفاقية مصادق عليها ومنشورة في الجريدة الرسمية إلى غاية عام 2010.
وتواصل الجزائر سعيها إلى زيادة عدد الاتفاقيات كما ستواصل مراجعة النموذج الجزائري لمواءمته حتى يتماشى مع التطورات الاقتصادية والتشريعية التي تشهدها الدولة .

**المطلب الثالث : آليات التهرب الإلكتروني و الدولي في الجزائر**

**أولا : آليات التهرب الإلكتروني في الجزائر**

غالبا ما تتمثل آليات التهرب الإلكتروني في الجزائر في تعمد المكلف بالضريبة عدم تعامله بنظام الوفاء الإلكتروني لأي نشاط إلكتروني، مع العلم أن هذا الأخير يعتبر نشاط مقنن بموجب الأمر رقم 06/05 المؤرخ في 23 أوت 2005 المتعلق بمكافحة التهريب، حيث نصت المادة 3 على أنه[1] " لغرض مكافحة التهريب يمكن اتخاذ تدابير وإجراءات وقائية ، و في هذا الشأن يمكن على الخصوص ..... تعميم استعمال وسائل الدفع الإلكتروني ....الخ ".

**ثانيا : آليات التهرب الدولي في الجزائر**

قبل أن نتعرض لآليات التهرب الضريبي وطرق مكافحتها يجدر بنا التطرق أولا لمفهوم التهرب الضريبي الدولي.

**1*- مفهوم التهرب الضريبي الدولي :** إن التهرب الضريبي الدولي عموما شكل من أشكال التهرب الضريبي ، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة ، والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية ولكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته ، لهذا فالمكلف يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرائق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعة أو إقامة إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة ، و في هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد، أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له من الدول المضيفة.

ويمكن تعريف التهرب الضريبي الدولي على أنه [2] استغلال التغيرات والنقائص والتسهيلات في التشريعات الداخلية وفي الاتفاقيات الجبائية من أجل تفادي الضرائب أو الإنقاص من عبئها كما أنه كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها ، يستوي في ذلك أن يسلك المشروع دولي النشاط طرقا مشروعة

[1] – الجريدة الرسمية العدد 59 في 28 أوت 2005 ، الأمر رقم 05 /06 المؤرخ في 23 أوت 2005 ، يتعلق بمكافحة التهريب المادة 03 ، ص 4 .

[2] - Yahia Amanache , Aspects Théorique De La Fraude Fiscal , Revue D'institut D'Economie Douanière Et Fiscale , Koléa , Alger , 2001 , P 75 .

أو غير مشروعة أو تتوفر لديه إرادة التهرب أم لا ، و أيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبة للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي أو إسقاطه تماما .

**2*- آليات التهرب الضريبي الدولي :** تهدف الشركات متعددة الجنسيات إلى تحقيق أقصى ربح ممكن بأقل تكاليف وعبء ضريبي ممكن وتسعى إلى فرض سيطرتها على السوق العالمي وغزوه بمنتجاتها ، و في سبيل ذلك ترصد رأس مال ضخم وتحاول أن تتحلل من كافة القيود وتزيل كافة العوائق التي قد تقف أمامها ، و لهذا فهي تستخدم آليات وسبل معينة غير واضحة للمنظمات الدولية التي من المفروض أن تحكمها وتنظمها .

و من أهم السبل التي تستخدمها هذه الشركات هي التهرب الضريبي أو تحقيق العبء الضريبي لأقل حد ممكن كإنشاء [1] أو تحويل مادي للمؤسسات من حالة ضغط ضريبي (معدل إخضاع مرتفع) إلى حالة نظام ضريبي أكثر تحفيز، باعتبار أن نشاط هذه الشركات ذو صفة دولية ، ومن ثم يُعد التهرب الضريبي في هذا المقام تهربا ضريبيا ذا صفة دولية .

و لما كان الهدف [2] الأساسي لهذه الشركات تحقيق أقصى ربح وبأقل التكاليف وعبء ضريبي ممكن ، فهي تلجأ إلى التهرب الضريبي للتقليل من هذا العبء بصفة جزئية أو التخلص منه كلية عن طريق آليات وهي :

آلية الملاجئ الضريبية ، آلية الأسعار القابلة للنقل والتحويل وآلية المنشأة الثابتة .

**أ*- آلية الملاجئ الضريبية :** تُعرف الملاجئ الضريبية أو الجنة الضريبية بأنها [3] دول أو أقاليم تمنح المستثمرين سواء كانوا شركات أو أفراد عدة مزايا ، بالإضافة طبعا إلى أنها لا تفرض ضرائب أو تفرضها بمعدلات منخفضة جدا ، كما تم تعريفها كذلك بأنها إقليم وطني [4] تكون فيه الاقتطاعات الضريبية في مجموعها أقل من غيرها في أي مكان آخر ، و حيث يصل الأمر من الناحية العملية إلى عدم وجود ضريبة على الإطلاق، وعليه توجد الملاجئ الضريبية في ظل ظروف سياسية و اقتصادية ومالية وإدارية معينة بحيث توفر جوا من الثقة الضريبية للمشروعات الأجنبية وتشكل مناخا مناسبا لها .

---

[1] - Najib Gharbi, Le Contrôle Fiscal Des Prix De Transfert, L'harmattan, Paris, 2005,P 19.

[2] – زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، دمشق ، المجلد 27 ، العدد 1 2011 ، ص 424 .

[3] – جميل عبد الرحمان صابوني ، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، 2005، ص 324 .

[4] – سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص 84 .

ويتم التهرب الضريبي باستخدام الجنات الضريبية [1] إما قبل توزيع الأرباح ، أو بعد توزيعها.

– **فقبل توزيع الأرباح :** يتم التهرب عن طريق زيادة أو نقصان النفقات والتكاليف بطريقة صورية ، بحيث تقلل من العبء الضريبي إلى أقل حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع ، و تزيد منه في دول الجنات الضريبية .

– **بعد توزيع الأرباح :** فإن الشركات الوليدة الكائنة في الجنة الضريبية لا تقوم بتحويل تلك الأرباح إلى الشركة الأم لكي لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة، بل تقوم إما بإعادة استثمار هذه الأرباح في الجنة الضريبية ، و إما بتحويلها إلى دولة أخرى تقرر نظاما مخففا بالنسبة للاستثمارات الأجنبية ، أو تحويلها إلى الشركة الأم تحت مسميات غير حقيقية كنفقات معفاة من الضريبة، وبالتالي فالتهرب الضريبي باستخدام الملاجئ الضريبية يتم على أساس الاستفادة من اختلاف العبء أو الضغط الضريبي بين الدول.

**ب*– آلية الأسعار القابلة للنقل والتحول :** يُعرف السعر القابل للنقل و التحول " التسعير التحويلي " بأنه [2] التسعير الذي يتحدد بسلع وخدمات يتم تبادلها فيما بين مشروعات مرتبطة بعضها ببعض لكنها مقيمة في بلدان مختلفة ، كما يُعرف على أنه عبارة عن السعر المحدد [3] لتحويل أوسع للسلع بين الشركات المرتبطة ببعضها البعض أو بين الشركة الأم وفروعها في الأسواق الدولية ، وبناء عليه نستخلص أن أسعار التحويل تُستخدم لتحويل الأرباح بين الشركات متعددة الجنسيات وفروعها في الخارج أو بين فروع هذه الشركات ، و لهذا يمكن لهذه الشركات أن تتلاعب بتحديد الأسعار بما يناسب حاجتها ، و هذا بتخفيض نفقاتها وأعبائها خصوصا العبء الضريبي وزيادة أرباحها.

ويتم التلاعب بأسعار التحويل قصد تخفيض الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح خصوصا في الدول النامية التي تمنعها من إرسال الأرباح إلى بلد الموطن ، أو أن البلد المضيف يفرض ضريبة مرتفعة على الأرباح وتمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة إلى الشركات دولية النشاط، فقيمة الأرباح تتحدد مقدما وفقا لأسعار التحويل التي يتم بناءا عليها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات ، و من ثم فإنه يُسهل تخفيض العبء الضريبي وفقا لهذه الآلية، و بهذا يمكن أن يتم [4] التهرب الضريبي

---

[1] – نفس المرجع ، ص ص ، 91–92 .

[2] – جميل عبد الرحمان صابوني ، مرجع سبق ذكره ، ص 361 .

[3] – عبد السلام أبو قحف ، إدارة الأعمال الدولية ، الدار الجامعية ، بيروت ، 2001 ، ص166.

[4] – محمد طارق ملال ، مرجع سبق ذكره ،ص 131 .

باستخدام أسعار التحويل في صورتين قبل توزيع الأرباح وعند توزيع الأرباح وهذا على النحو التالي :

– **التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح :** يتم أساسا عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة سواء بالزيادة أو بالنقصان في النفقات من شركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة ، و الاستفادة من النظام الضريبي الأكثر ملائمة لها ولتحقيق مصالحها .

– **التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح :** تتم عن طريق إنشاء شركات وسيطة تابعة للشركة دولية النشاط، فهي شركات مالية يقتصر نشاطها على الاحتفاظ للأرباح المحققة بالفعل من شركة أخرى ، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظل ظروف أفضل، وبالتالي تكون قد استطاعت الشركة دولية النشاط أن تتهرب من الضريبة ذات السعر المرتفع في البلد الأم عن طريق تحويل هذه الأرباح على الشركة الوسيطة ليُعاد استثمارها في الخارج في ظل ظروف أخف.

**ج*– آلية المنشأة الثابتة :** تُعرف المنشاة الثابتة [1] على أنها تلك المنشأة التي تمارس نشاطا تساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح، هذا التعريف من وجهة النظر الضيقة، أما من وجهة النظر الواسعة فتعرف المنشأة الثابتة على أنها أية منشأة تزاول أنشطة حيوية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة المضيفة ، سواء ساهمت من خلال أنشطتها بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق الدخل للمشرع الأجنبي .

ويتم التهرب الضريبي عند ما تقرر الشركة متعددة الجنسيات، أن توزع نشاطها الإنتاجي والتسويقي على عدة دول وذلك بقصد التخلص من أكبر عبء ضريبي ممكن و الاستفادة من التباين في الأنظمة الضريبية بين التشريعات المختلفة .

## المطلب الرابع: طرق مكافحة التهرب الإلكتروني و الدولي في الجزائر

### أولا : طرق مكافحة التهرب الإلكتروني في الجزائر

نعتقد أنه في ضوء عدم ملائمة القواعد الضريبية التقليدية للطبيعة الخاصة للتجارة الإلكترونية، فلا مناص من البحث عن ضريبة بديلة خاصة بهذا النوع من التجارة ، و لقد ظهرت فكرة هذه الضريبة البديلة لأول مرة في نوفمبر من عام 1994 ، و ذلك في التقرير الذي تقدم به كل من آرثر كورديل وتوماس وايد إلى نادي روما ، في إطار السعي لوقف نزيف الإيرادات الضريبية الناجم عن تآكل الأوعية الضريبية نتيجة التحول عن التجارة التقليدية إلى التجارة الإلكترونية التي يتعذر متابعتها ضريبيا ، وقد عرفت هذه الضريبة فيما

[1] – جميل عبد الرحمن صابوني ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ، 222 و223 .

بعد بضريبة الوحدات الرقمية BITS أو ضريبة البايت Byte tax ، كما تم اقتراح فرض ضريبة على الاستهلاك بدلا من فرضها على الوحدات الإنتاجية ، بالإضافة إلى ضريبة البريد الإلكتروني التي ظهرت سنة 1999 .

**1*- ضريبة البيت أو ضريبة الوحدات الرقمية :** هي عبارة عن ضريبة إلكترونية تفرض على التجارة الإلكترونية على أساس كمية المعلومات الرقمية أو الزمن الذي يستغرقه نقلها إلكترونيا عبر شبكة الإنترنت، أي على أساس قياس كثافة المعلومات المحولة أو الاتصال الإلكتروني ، حيث أنه من الناحية النظرية يمكن تقييم وحساب عدد البيتات (LesBites ) المستعملة من طرف جهاز الإعلام الآلي عند استعمال شبكة الإنترنت، أي أن استهلاك البيتات يعتبر بالنسبة لفارض الضريبة الوسيلة الوحيدة القادرة على قياس أهمية وحجم تحويل المعطيات [1] ، ومن ثم فإن وعاء هذه الضريبة يتمثل في نقل المعلومات بالطرق الإلكترونية عبر الإنترنت ، بحيث يختلف ضيقا واتساعا تبعا لكثافة النقل الذي يدل عليه كم عدد الوحدات الرقمية التي تم نقلها إلكترونيا، في هاته لا بد من الاستعانة في تقدير وعاء هذه الضريبة بآلة قياس (عداد) إلكترونية ، كما قُدر معدل الضريبة بـــ 1% ميقابايت ، ويمكن ربطها [2] على أساس تناسبي أو تصاعدي، وذلك وفقا لمدى الاتصال ونوع الخط المستخدم ، ومن المتوقع أن تكون هناك إيرادات ضريبية كبيرة، و ذلك بالنظر إلى كثافة المعلومات التي يتم نقلها كل لحظة إلكترونيا .

أما فيما يخص تحصيل ضريبة البيتة فيمكن أن يكون مباشرة من طرف الخاضع لها، أو عن طريق حسابه المصرفي ، كما يمكن لموردي خدمات الإنترنت أن يساهموا في تحصيل هاته الضريبة، وذلك بتقييم المادة الخاضعة مع إمكانية دفعها مسبقا من طرف المشتركين، وهذا بالنسبة للمتعاملين بالإنترنت .

وبالتالي تعتبر هذه الضريبة الإلكترونية المقترحة أفضل وسيلة للتغلب على التحديات الضريبية في مجال التجارة الإلكترونية ، و ذلك باعتبارها مفروضة على العنصر الوحيد الذي يمكن تتبعه وقياسه وربط الضريبي على أساسه .

ومع ذلك فإن فكرة هذه الضريبة لم تسلم من النقد ، فقد عارض بعض الدول فرض هذه الضريبة لحجة عدم جواز فرض ضريبة تمييزية أو جديدة على الإنترنت، كما أنها ضريبة تطبق بشكل عام ودون تمييز، إذ تفرض على كافة الاتصالات دون تمييز بين نوع الاتصال

[1] - Jean Louis Biloun , La Fiscalité Du Numérique , Lites France , 1998 , P 8

[2] – رمضان صديق ، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية والحلول الممكنة ، مجلة الحقوق ، جامعة الكويت المجلد 26 ، العدد 3 ، 2002 ، ص 333.

أو الغرض منه ، وما إذا كانت تجاريا أم مدنيا أم مختلطا، مما ينتج عنه اختلاف في المعالجة الجبائية.

**2*- فرض الضريبة على الاستهلاك :** تعرف الضريبة على الاستهلاك على أنها تلك الضريبة التي تفرض على أنواع معينة من السلع المستهلكة أو على كافة السلع المستهلكة بغرض تحقيق أهداف اقتصادية ، اجتماعية ومالية وهي تتميز بمرونتها وصعبة الإخفاء، مما تساعد في جمع الضرائب من المتهربين من دفعها حتى أولائك الذين يحققون دخولا مرتفعة من التعاملات غير الملموسة عبر شبكة الإنترنت حيث يقومون بإنفاق دخولهم بأي حال من الأحوال [1]، كما أن هناك إمكانية فرضها من خلال الشركات التي تقدم خدمة الإنترنت، أي تقوم هاته الأخيرة بتقييم تعاملاتها من عملائها ثم اقتطاع الضريبة عليهم (اقتطاع من المصدر) يتم تحويلها إلى الدولة .

**3*- إعفاء المعاملة الجمركية للتجارة الإلكترونية :** هناك دعوة عالمية على فرض الضريبة الجمركية بمعدل صفر على كافة معاملات التجارة الإلكترونية عبر الحدود والتي تتخذ شكلا رقميا، أو اعتبار الإنترنت منطقة تجارية حرة ، بحيث تُعفي كافة المنتجات الرقمية التي يتم التعامل بها إلكترونيا من كافة الرسوم والضرائب الجمركية ويعود أهم أسباب إعفاء المعاملة الجمركية للتجارة الإلكترونية إلى انه :

1*- لم يتم بعد التمييز بين المعاملات الرقمية البسيطة ذات الطبيعة المدنية كالبريد الإلكتروني وبين المعاملات الرقمية المركبة ذات الطبيعة التجارية كالبرامج الجاهزة ؛

2*- لم يتم بعد حسم الخلاف المتعلق بتصنيف المنتجات الرقمية التي يتم نقلها إلكترونيا في بنود التعريفة الجمركية، وما إذا كانت مصنفة على أساس أنها خدمات، سلع أومنتجات معينة؛

3*- لم تقم إلى حد الآن أية دولة بمعاملة صفقات التجارة الإلكترونية على أنها واردات لأغراض فرض الضريبة الجمركية عليها ، ومن ثم فإن كافة المنتجات الرقمية التي يتم نقلها إلكترونيا تتمتع حاليا بالإعفاء الجمركي .

**ثانيا : طرق مكافحة التهرب الدولي في الجزائر**

في إطار التهرب الضريبي الدولي [2] ، تعد الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف أهم سبل العلاج، إلا أن الدولة يمكنها استعمال طرائق وقائية أو جزائية داخلية للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي ، و هناك إجراءين لمكافحة هاته الظاهرة هما :

[1] – رأفت رضوان وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 24 .

[2] – زهرة حبو ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ، 430 و431 .

**1*- الإجراء الداخلي :** تستطيع الدولة لما لها من سلطة وسيادة على أراضيها السن في نصوصها التشريعية إجراءات صارمة وفرضها لعقوبات ردعية (غرامات التأخير، عقوبات جبائية وجنائية) بهدف التزام أكثر على المكلفين بأداء الضريبة ومن بين هذه الإجراءات نذكر:

- إعادة إدماج الأرباح المحولة [1] زائد غرامة قدرها 25% من تلك الأرباح المحولة في حالة عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المبررة لسياسة تحويل الأموال خلال ثلاثون(30) يوما.

- تطبيق [2]غرامة بمبلغ 500.000 دج في حالة عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة من طرف الإدارة الجبائية خلال أجل قدره ثلاثون (30) يوما ، و إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الإرباح المحولة بطريقة غير مباشرة .

- عندما يتبين أن الاستثمارات [3] الواردة في قرارات منح الامتيازات الجبائية لم تنفذ، أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات لم تُستوف، فإن عدم التنفيذ هذا يؤدي إلى سحب الاعتماد وتجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين من حق الاستفادة من هذه الامتيازات، وتصبح الحقوق التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور، بالإضافة إلى تطبيق عقوبات التأخير.

- إلزام المؤسسات الأجنبية [4] باكتتاب تصريح وإرساله للإدارة الجبائية .

**2*- الإجراء الخارجي :** وتتمثل خاصة في اللجوء إلى التعاون الدولي لمكافحة هاته الظاهرة من خلال تبادل المعلومات في شكل اتفاقيات ومعاهدات ثائية، ولهذا الصدد قامت [5] الجزائر بعقد ثلاثون (30) اتفاقية إلى غاية 2010 .

---

[1] – أحمد بساس، مكافحة التهرب و الغش الضريبي في الجزائر: حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية الممتدة من 2008 إلى 2013، مجلة دراسات، العدد 20–أ، جامعة عمار ثليجي، الأغواط ، 2013، ص 216 .

[2] – قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، لسنة 2013، مرجع سبق ذكره، المادة 192، الفقرة2، ص 97.

[3] – نفس المرجع ، المادة 194 مكرر، ص 99 .

[4] – الجريدة الرسمية العدد 80 في 30 ديسمبر 2010، مرجع سبق ذكره ، المادة 12 ، ص 6 .

[5] –محمد طارق ملال، مرجع سبق ذكره، ص 134.

## المبحث الثالث: التهرب الضريبي للتحفيزات الضريبية في الجزائر

ليس ثمة خلاف [1] على أن العدالة الضريبية تشكل أحد المقومات الأساسية للنظام الضريبي وتتطلب هذه العدالة أن تكون الضريبة عامة، أي تُفرض على كل الممولين وتصيب كل الدخول والثروات دون استثناء ، و مع ذلك فإن هناك من الأسباب الاجتماعية و الاقتصادية ما يدفع المشرع إلى الاستثناء من هذا المبدأ العام، ويأخذ هذا الاستثناء شكل التحفيزات الضريبية غير أن هاته التحفيزات قد تتحول إلى وسيلة قانونية قصد ضمان التهرب من الضرائب لفترة الإعفاء الضريبي التي تستفيد منها بعض المؤسسات.

### المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول التحفيزات الضريبية

إن سياسة التحريض الضريبي (التحفيز الضريبي ) عبارة عن مجموعة من الإجراءات و الإمتيازات ذات صبغة ضريبية تتخذها الدولة لصالح فئة معينة من الأعوان الاقتصاديين قصد ترقية الاستثمار الخاص وتوجيهه نحو المناطق والقطاعات الاقتصادية المراد ترقيتها وتنميتها وذلك وفق السياسة العامة للدولة.

و تُعرف التحفيزات الضريبية [2] على أنها تخفيض في معدل الضرائب، القاعدة الضريبية أو الالتزامات الضريبية التي تُمنح للمستفيد بشرط تقييده بجملة من المقاييس، كما تُعرف على أنها إجراءات خاصة غير إجبارية[3] لسياسة اقتصادية تستهدف الحصول من الأعوان الاقتصاديين على سلوك معين يوجه اهتمامهم إلى الاستثمار في ميادين أو مناطق لم يفكروا في إقامة استثماراتهم فيها من قبل مقابل الاستفادة من امتياز أو عدة امتيازات، وعليه فسياسة التحريض الضريبي تُعتبر أسلوبا من أساليب الإغراء التي تلجأ إليها الدولة من خلال الحوافز و المزايا الضريبية التي تُمنح للمتعاملين الاقتصاديين الذين يلتزمون بشروط معينة تحددها قوانين الاستثمار، كما أن حجم الامتيازات الضريبية تختلف من قطاع إلى آخر ومن نشاط إلى آخر ومن منطقة إلى أخرى حسب أهمية الاستثمار وأولويته ضمن برامج الحكومة المسطر .

---

[1] – أحمد بساس ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 77 .

[2] – حليم بوجادي ، دور الضريبة في ترقية الاستثمار الخاص الوطني في الجزائر ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2003 ، ص 53 .

[3] أحمد وشان ، دور الجباية في تشجيع الاستثمار الخاص من خلال سياسة التحفيز الجبائي ، رسالة ماجستير، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص 71 .

**أولا : خصائص التحفيزات الضريبية**

أهم خصائص التحفيزات الضريبية تتمثل في[1] :

**1*-إجراء اختياري :** حيث يترك الحرية للمؤسسات و الأعوان الاقتصاديين حرية الاختيار بين الخضوع أو عدم الخضوع للشروط والمقاييس المحددة من قبل الدولة وهذا مقابل الاستفادة من هذه الحوافز.

**2*- إجراء هادف :** إن هدف أي دولة من خلال منح هذا التحفيز الضريبي للأعوان الاقتصاديين و المستثمرين يكون في إطار سياسة اقتصادية لتنمية وتطوير وإنعاش مناطق معزولة أو قطاعات محددة لأهميتها في مخطط التنمية .

**3*- إجراء له مقاييس** : باعتبار التحفيز موجه إلى فئة معينة من المكلفين بالضريبة والتي عليهم احترام بعض المقاييس التي يحددها المشرع كتحديد نوعية النشاط، مكان إقامته، الإطار القانوني والتنظيمي للمستفيد ويعتبر شرط ضروري للاستفادة من التحفيزات .

**4*- وجود الثنائية (فائدة – مقابل) :** إن الأعوان الاقتصاديين يحصلون على التحفيز الجبائي من طرف الدولة وذلك مقابل توجيههم إلى الاستثمار في القطاعات الاقتصادية التي تتماشى مع الأهداف التنموية المسطرة من طرف الدولة .

**5*- الوسيلة :** أي الوسيلة التي تستخدمها سياسة التحفيز الجبائي لتشجيع وتوجيه المستثمرين حيث تكون في شكل تسهيلات و تحفيزات جبائية مختلفة .

**ثانيا : أشكال التحفيز الضريبي**

يأخذ التحفيز الضريبي عدة أشكال نذكر من أهمها :

**1*- الإعفاء الضريبي** : ويُقصد به [2] إسقاط دفع الضرائب على المكلف سواء تم ذلك بشكل كلي أو جزئي ، وتتبني السلطات العمومية أسلوب الإعفاء الضريبي بالرغم من انه يقلل إيرادات الخزينة العامة لتشجيع قرار الاستثمار ، وتختلف فترة الإعفاءات الضريبية من نظام ضريبي إلى آخر ، بل ومن نشاط إلى آخر داخل نفس النظام ، ويعود ذلك لاختلاف الظروف الاقتصادية ، السياسية و الاجتماعية لكل دولة ، ففي الجزائر تتراوح مثلا مدة الإعفاء [3] فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS) من ثلاثة (03) سنوات بالنسبة للأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم

[1] – عبد الحق بوقفة ، دور التحفيز الجبائي في تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المدية ، 2009 ، ص 19 .

[2] – محمد حمو و منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات ، مرجع سبق ذكره ، ص 223 .

[3] – المديرية العامة للضرائب ، النظام الجبائي الجزائري ، طبعة 2011 ، ص ص 11 و 12 .

تشغيل الشباب (ANSEJ) ، إلى إعفاء دائم بالنسبة للعمليات المدرة للعملة الصعبة و لا سيما عمليات البيع الموجهة للتصدير .

**2*- التخفيف الضريبي :** يُقصد به إخضاع المتعامل الاقتصادي لمعدلات ضريبية أقل أو تقليص من الوعاء الضريبي مقابل التزامه ببعض الشروط والمقاييس المحددة سواء عن طريق التشريعات الضريبية المنظمة في قوانين المالية، أو في إطار قوانين الاستثمار ، ويعتبر [1] التخفيف الضريبي الأسلوب الأكثر انتشارا في الدول المتخلفة لتشجيع الاستثمار الخاص .

**3*- الاعتماد الضريبي (الشراء بالإعفاء) :** يعُتبر نظام [2] الشراء بالإعفاء ، النظام الذي يمنح للخاضعين بالضريبة الذين ليس بإمكانهم إدراج الرسم المدفوع على الشراء ، الحق في الاقتناء بإعفاء من الرسم على القيمة المضافة (TVA) ، كل الأملاك، السلع والخدمات المخصصة إما للتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانونا وبصفة قطعية .

**4*- نظام الإهتلاك :** يعرف الإهتلاك على أنه [3] استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بملك ما ، وبمفهوم آخر الإهتلاك هو تسجيل التقادم العادي لملك بسبب استخدامه ، حيث يتم احتسابه كعبء من أعباء الدورة ، كما يُعرف على أنه التسجيل [4] المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستثمارات التي تتدهور قيمتها مع الزمن بهدف إظهارها بالميزانية بقيمتها الصافية ، فالتشريع الجبائي يعتبر الإهتلاك تكلفة يجب أن تخصم ، وعليه فقسط الإهتلاك [5] قابل للخصم عند تحديد الربح الخاضع، وطبقا لنص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013 أنه يطبق [6] بقوة القانون نظام الإهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات ، كما يمكن تطبيق الإهتلاك المالي التنازلي و الإهتلاك المالي التصاعدي في حالة خاصة وبموجب طلب محرر للإدارة الجبائية من طرف المكلف .

**5*- إمكانية نقل الخسائر :** إن التشريع الضريبي يتضمن نصوصا تسمح للمؤسسة بالخصم الكامل للخسائر المحققة من الأرباح التي تحققها في السنوات اللاحقة، باعتبار أن هته

---

[1] – سعيد عبد العزيز عثمان ، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2000 ص 255 .

[2] – المديرية العامة للضرائب ، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ، طبعة 2011، ص 28.

[3] – لخضر علاوي ، نظام المحاسبة المالية ( سير الحسابات وتطبيقها )، متيجة للطباعة ، الجزائر ، 2011 ، ص 34.

[4] – فرحات أحميدة ، كيفية تحديد النتيجة المحاسبة و النتيجة الجبائية ، الملتقى الجهوي لرؤساء مفتشيات الضرائب ، من 14/11 أفريل 2009 ، ورقلة، 2009 ، ص 91 .

[5] Patrik Serlooten , Fiscalité De Financement Des Entreprises Edition Economica , Paris , 1994 P 29.

[6] - DGI, Code Des Impôts Directs Et Taxes Assimilées Edition 2013, Op-Cit , art n° 174 , P 75.

الخسارة تدخل ضمن تكاليف المؤسسة عن السنوات السابقة أو اللاحقة ، و قد نصت المادة 10 من قانون المالية لسنة 2010 ، أنه " في حالة تسجيل عجز[1] في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يُدرج في السنة المالية الموالية و يُخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد يُنقل بالترتيب إلى السنوات المالية التالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز"، وبالتالي فإن نقل الخسائر يُعتبر حافزا ضريبيا لقرار الاستثمار الخاص، وذلك من خلال تخفيض العبء الضريبي على المؤسسات، و لا شك أنه في زيادة هذه المدة مصلحة الممول على حساب الخزينة العامة.

**6*- إعادة استثمار الأرباح :** نصت المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013 على أنه "يتعين على المكلفين بالضريبة [2] الذين يستفيدون من الإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، في إطار نظام دعم الاستثمار ، إعادة استثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع (4) سنوات ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية والتي تخضع نتائجها لنظام تفضيلي، ويجب أن يُنجز إعادة الاستثمار بعنوان كل سنة مالية أو بعنوان عدة سنوات مالية متتالية، وفي حالة تراكما للسنوات المالية ، يحسب الأجل المذكور أعلاه ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية الأولى" .

أما فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) فقد نصت المادة 21 الفقرة 3 من نفس القانون المذكور أعلاه على أنه يُطبق[3] على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض نسبته 30% فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لشروط خاصة، وعليه فإن خضوع المستثمر لمعدلات مخفضة أو معدومة للضريبة على الأرباح المعاد استثمارها تسمح [4] بتكوين رأس مال من شأنه تحفيز وتشجيع وزيادة قدرة المستثمر على إنشاء طاقات إنتاجية جديدة أو التوسع في حجم الطاقات القائمة أو المحافظة عليها .

**7*- إعادة استثمار فائض القيمة :** تتحصل المؤسسة [5] على فائض القيمة عندما تتنازل عن عنصر من عناصر أصولها الثابتة بسعر أعلى من سعره المحاسبي، و قد نصت المادة 173

---

[1] – الجريدة الرسمية العدد 78 في 31 ديسمبر 2009، قانون المالية لسنة 2010، مرجع سبق ذكره المادة 10، ص 6 .

[2] –المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 142 ، ص 72 .

[3] – نفس المرجع ، المادة 21 ، الفقرة 3 ، ص 22 .

[4] – سعيد عبد العزيز عثمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 79 .

[5] – حليم بوحادي ، مرجع سبق ذكره ، ص 62 .

من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013 على أنه "يحدد مبلغ فوائض القيم الناتجة عن التنازل الجزئي أو الكلي عن عناصر أصول مثبتة في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو في إطار ممارسة نشاط مهني يُربط بالربح الخاضع للضريبة حسب طبيعة فوائض القيم ، حيث إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأجل، يُحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع، أما إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأجل فيُحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة ، و لا تدخل فوائض القيم الناتجة عن التنازل أثناء استغلال عناصر الأصول المثبتة ضمن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها.

إن التزم المكلف بالضريبة بأن يُعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تثبيتات في مؤسسة قبل انقضاء ثلاث (3) سنوات ، ابتداء من اختتام هذه السنة المالية .

**ثالثا: أهداف التحفير الجبائي**[1]

تسعى الدولة من خلال تطبيق سياسة التحفيز الجبائي إلى تحقيق العديد من الأهداف المختلفة نذكر منها على الخصوص الآتي :

**1*- الأهداف الاقتصادية :** يهدف التحفيز الضريبي من هاته الناحية إلى :

- تنمية الاستثمار من خلال تخفيض العبء الضريبي أو إلغائه كليا ؛
- دعم الواردات من السلع الرأسمالية اللازمة لقيام بعملية التنمية ؛
- تشجيع المشاريع التي تحقق تكاملا اقتصاديا؛
- توجيه الاستثمارات نحو الأنشطة ذات الأولوية في المخطط الوطني للتنمية .

**2*- الأهداف الاجتماعية:** إن من أهم ما يهدف إليه التحفيز الضريبي من الناحية الاجتماعية نذكر ما يلي :

- امتصاص البطالة من خلال توفير مناصب شغل جديدة ؛
- تحقيق التوازن الجهوي و هذا من خلال الحوافز الضريبية الموجهة لتشجيع الاستثمار في المناطق المحرومة.
- توزيع عادل للدخل و هذا من خلال الاقتطاع الضريبي الذي يقتطعه من المكلفين بالضريبة ويوزع على أفراد المجتمع في شكل نفقات عمومية.

[1] – عبد الحق بوقفة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ، 20 و21 .

## المطلب الثاني :واقع التحفيزات الضريبية في الجزائر

تشكل التحفيزات في الضريبة إحدى الأساليب[1] المستعملة من طرف الدولة الجزائرية من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية ، و ذلك من خلال المزايا الضريبية والتسهيلات والضمانات ذات الطابع التحفيزي، التي تؤثر على المؤسسة وتوجه نشاطها وفق الأهداف المسطرة ضمن السياسة التنموية المنتهجة، وتتمثل غالبا هذه التحفيزات الضريبية في مساعدات مالية غير مباشرة تُمنح إلى بعض الأعوان الاقتصاديين، والذين يلتزمون بمعايير وشروط معينة يحددها المشرع وهي عادة تتمحور في طبيعة النشاط، مكان إقامته والإطار القانوني للمستفيد.

### أولا: شروط الاستفادة من الامتيازات الضريبية

يحدد الأمر الرئاسي رقم 03/01 المؤرخ في 20 أوت 2001 النظام الذي يطبق على الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في إطار النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات وكذا الاستثمارات التي تنجز في إطار منح الامتياز أو الرخصة .

ويقصد بالاستثمار في مفهوم هذا الأمر في الأتي[2] :

– اقتناء أصول تندرج في إطار استحداث نشاطات جديدة أو توسيع قدرات الإنتاج أو إعادة التأهيل أو إعادة الهيكلة ؛

– المساهمة في رأسمال المؤسسة في شكل مساهمات نقدية أو عينية ؛

– استعادة النشاطات في إطار خوصصة جزئية أو كلية .

ومن أجل الاستفادة من الامتيازات الضريبية وعملا بالتشريع التجاري (القانون التجاري) يجب [3] على المؤسسات الاقتصادية أن تكتسي الشخصية المعنوية وأن تكون منظمة في شكل مؤسسات فردية ، شركات أموال ، شركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات أشخاص ، كما يجب [4] تقديم طلب الاستفادة من هذه التحفيزات في نفس وقت التصريح بالاستثمار إلى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) ، التصريح بالوجود و طلب الحصول على رقم التعريف الجبائي لدى المصالح الجبائية، هاته الشروط وغيرها التي تضمنها الأمر السابق تخص بالأساس الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) ، غير أن هناك شروط أخرى للاستفادة من الامتيازات الضريبية تخص أجهزة استثمار أخرى مثل الوكالة الوطنية لدعم

[1] – ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره ، ص 116.

[2] – الجريدة الرسمية العدد 47 في 22 أوت 2001 ، مرجع سبق ذكره، المادة 2 ، ص5 .

[3] - DGI, Guide Fiscal Du Jeune Promoteur D'investissement , Edition 2013 . Algérie , 2013,P5.

[4] - DGI ,Guide Fiscal De L'investisseur , Edition 2013 , Algérie , 2013, P 4.

تشغيل الشباب (ANSEJ)، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC) والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANJEM) نوجزها في الآتي :

**1*- شروط الاستفادة من الامتيازات الضريبية لدى (ANSEJ) :**

تتمثل على الخصوص في :

- أن يكون المستفيد من جنسية جزائرية ويكون بطالا ولا يتجاوز سنه 40 سنة ؛
- أن يكون لدى المستفيد مؤهلات مهنية ذات علاقة بالنشاط المرتقب ؛
- تصريح بالوجود لدى المصالح الجبائية لإثبات ثلاث (3) سنوات ؛
- استغلال في المناطق العادية ولستة (06) سنوات في المناطق الخاصة .

**2*- شروط الاستفادة من الامتيازات الضريبية لدى (CNAC)** [1] **:**

- أن يكون المستفيد من جنسية جزائرية ، وسنه يتراوح ما بين 35 و 50 سنة ؛
- ألا يكون شاغلا لأي منصب عمل مأجور أو ممارسا لنشاط لحسابه الخاص عند إيداعه طلب الإعانة؛
- أن يتمتع بمؤهل مهني أو يمتلك ملكات معرفية ذات صلة بالنشاط المراد القيام به ؛
- أن يكون قادرا على توفير إمكانيات مالية كافية للمساهمة في تمويل مشروعه .

**3*- شروط الاستفادة من الامتيازات الضريبية لدى (ANJEM)** [2] **:**

- أن يبلغ عمر المستفيد 18 سنة فما فوق؛
- أن يكون المستفيد بدون دخل أو ذوي دخل ضعيف غير مستقر وغير منتظم؛
- أن يقدم مساهمة نقدية نسبتها 5% من الكلفة الإجمالية للنشاط .

**ثانيا : أجهزة منح التحفيزات الضريبية**

وتتمثل على الخصوص في :

**1*- الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)** *[3]

**2*- الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ)** : تم إنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب بموجب [4] المرسوم الرئاسي رقم 234/96 المؤرخ في 2 جويلية 1996،

---

[1] – الجريدة الرسمية العدد 03 في 11 جانفي 2004 ، مرسوم تنفيذي رقم 02/04 مؤرخ في 3 جانفي 2004 ، يحدد شروط الإعانات الممنوحة للبطالة ذوي المشاريع البالغين ما بين 35 و50 سنة ، المادة 2 ، ص 6 .

[2] – الجريدة الرسمية العدد 06 في 25 جانفي 2004، مرسوم تنفيذي رقم 04 /15 في 22 جانفي 2004 ، يحدد شروط الإعانة المقدمة للمستفيدين من القرض المصغر ومستواها ، المادة 2 ، ص 13 .

* – أنظر مزايا و حوافز الإستثمار الأجنبي في الجزائر ، ص ص 98–99.

[4] – الجريدة الرسمية العدد 41 في 03 جويلية 1996، مرسوم رئاسي رقم 96 / 234 المؤرخ في 2 جويلية 1996 يتعلق بدعم تشغيل الشباب ، ص 11 .

وهي مؤسسة عمومية مكلفة بتشجيع وتدعيم ومرافقة الشباب البطال الذين لديهم فكرة مشروع إنشاء مؤسسة، وهي هيئة ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي خاضعة لسلطة رئيس الحكومة ، تابعة لوزارة العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي.

تهدف الوكالة [1] لدعم إنشاء مؤسسات مصغرة من طرف الشباب الذين تتراوح أعمارهم ما بين 19 و 35 سنة، ويمكن أن يصل سن مسير المؤسسة 40 سنة تمنح الوكالة الدعم لإنجاز المشاريع الاستثمارية من خلال تقديم قروض بدون فائدة قد تصل إلى 72% من قيمة كلفة المشروع عندما يتجاوز هذا الأخير مبلغ 500.000 دج.

أما بالنسبة للامتيازات الضريبية الممنوحة فتتمثل في :

**أ*- مرحلة الإنجاز [2] :** يستفيد الشباب المستثمر خاصة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لاقتناء التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع ، بالإضافة إلى الإعفاء من حقوق التسجيل على عقود تأسيس المشروع.

**ب*- مرحلة الاستغلال (النشاط) [3]:** يستفيد الشباب المستثمر خاصة من الإعفاء الكلي من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني لمدة ثلاثة سنوات، و عندما تتم ممارسة الأنشطة في منطقة يجب ترقيتها ، تُمدد فترة الإعفاء إلى ستة (06) سنوات ، اعتبارا من تاريخ انطلاق الاستغلال ، كما تُمدد هاتين الفترتين بسنتين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محدودة .

بالإضافة إلى ما سبق ذكره من التحفيزات الضريبية للأنشطة الممارسة لدى الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) ، فهناك استفادة أخرى تتمثل في تخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به وذلك خلال الثلاث (3) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي ، ويكون هذا التخفيض كما يأتي :

- السنة أولى من الإخضاع تخفيض قدره 70% ؛
- السنة ثانية من الإخضاع تخفيض قدره 50% ؛
- السنة ثالثة من الإخضاع تخفيض قدره 25% .

[1] – مديرية الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، دليل المستمر لسنة 2013، الجزائر،ص11.

[2] - DGI , Guide Fiscal De L'investisseur , Edition 2013, Op- Cit , P 48 .

[3] - DGI , Le Système Fiscal Algérien , Edition 2013, P 8 .

**3*- الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC) :** بموجب المرسوم التنفيذي [1] رقم 01/04 المؤرخ في 03 جانفي 2001 المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 94/ 188 المؤرخ في 06 جويلية 1994 [2] المتضمن القانون الأساسي للصندوق الوطني للتأمين على البطالة، أنشئ الصندوق الوطني للتأمين على البطالة لمساعدة الفئة التي فقدت مناصب عملها لأسباب اقتصادية أو بشكل لا إرادي لتسهيل إعادة الإدماج ، و ذلك عبر طرق البحث الفعلي عن مناصب عمل ، والمساعدة على إنشاء مؤسسة ، مما يجعل الصندوق كجهاز حكومي لدعم الاستثمار والتقليص من حجم البطالة .

أما بالنسبة للتحفيزات الجبائية *[3] المقدمة من طرف الصندوق فهي نفسها التي تمنحها الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ) .

**4*- الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANJEM):** أنشئت بموجب مرسوم تنفيذي [4] رقم 04/ 14 المؤرخ في 22 جانفي 2004 ، وهي تحت سلطة رئيس الحكومة وتتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي ، تضطلع الوكالة بالاتصال مع المؤسسات والهيئات المعنية بالمهام الآتية :

- تسيير جهاز القرض المصغر وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما؛
- تدعم المستفيدين وتقدم لهم الاستشارة وترافقهم في تنفيذ أنشطتهم ؛
- تمنح قروض بدون مكافأة؛
- تبلغ المستفيدين أصحاب المشاريع المؤهلة للجهاز بمختلف الإعانات التي تمنح لهم ؛
- تضمن متابعة الأنشطة التي ينجزها المستفيدين .

وفيما يخص التحفيزات الضريبية الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر [5]* فهي نفسها التي تمنحها الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب**(ANSEJ)** .

بالإضافة إلى ما سبق ذكره فيما يخص التحفيزات ضريبية الممنوحة من طرف مختلف الأجهزة (ANGEM،CNAC، ANSEJ و ANDI) هناك إعفاءات دائمة توجه بشكل

---

1 – الجريدة الرسمية العدد 03 في 15 جانفي 2004، مرسوم تنفيذي رقم 04/ 02 ، مرجع سبق ذكره ، ص 5 .

2 – الجريدة الرسمية العدد 44 في 07 جويلية 1994، مرسوم تنفيذي رقم 188/94 مؤرخ في 06 جويلية 1994، يتضمن القانون الأساسي للصندوق الوطني للتأمين على البطالة، المادة 1 ، ص 6 .

*- أنظر الوكالة لدعم و تشغيل الشباب (ANSEJ) ، ص ص 118- 119.

4 – الجريدة الرسمية العدد 6 في 25 جانفي 2004، مرسوم تنفيذي رقم 14/04 ، يتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر وتحديد قانونها الأساسي ، المادة 1 ، ص 8 .

• – أنظر الوكالة لدعم و تشغيل الشباب (ANSEJ) ، ص ص 118-119.

خاص إلى بعض النشاطات والقطاعات التي تهدف إلى تحقيق الإنعاش الاقتصادي على المدى البعيد وهذه الإعفاءات إما أن تكون ذات طابع اجتماعي أو ثقافي .

**أ*- الإعفاءات ذات الطابع الاجتماعي :** الهدف منها مساعدة بعض الفئات الاجتماعية أكثر حرمانا لتحسين ظروفهم الاجتماعية كالمعوقين ...الخ

**ب*- الإعفاءات ذات الطابع الثقافي :** الهدف منها هو تشجيع ممارسة أنشطة الصناعات التقليدية والفنية حفاظا على التراث الثقافي الوطني .

وفي مقال بجريدة الخبر ليوم 20 جويلية 2013 أعلن وزير العمل الطيب لوح بأنه تقرر رسميا تمديد أجال الإعفاء الضريبي لصالح المؤسسات الصغيرة التي تنشط في إطار آليات تشغيل الشباب ، بعشر سنوات في ولايات الجنوب ، موازاة مع إلغاء الفوائد على القروض البنكية الموجهة لتمويل هذه المؤسسات ، حيث ستتكفل الدولة بدفعها لمدة خمس سنوات بالنسبة لتلك التي تستحدث أكثر من مائة منصب شغل عند انطلاق المشروع ، و قد تم تأكيد هذا القرار على هامش زيارته للملحقات الجوارية التابعة لوكالات التشغيل ومراكز الدفع للصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية لولاية الجزائر .

و أقرت الحكومة ، يضيف الطيب لوح من جهة أخرى إجراءات جديدة لتشجيع الاستثمار والنشاط المصغر ، حيث تم " تخفيف إجراءات منح الاعتماد لصالح المشاريع الاستثمارية بإلغاء التدابير الخاصة " ، وتم في هذا الإطار تمديد آجال الإعفاء لصالح المؤسسات الصغيرة في إطار الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب والصندوق الوطني للتأمين على البطالة في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على فائدة المؤسسات والرسم على النشاط المهني والعقار ، بست (06) سنوات بولايات الهضاب العليا و بـ (10) سنوات بالنسبة لولايات الجنوب، كما تقرر رسميا إلغاء الفوائد على القروض البنكية الموجهة لتمويل هذه المؤسسات من خلال تكفل الدولة بنسبة 100% بها ، إضافة إلى الإعفاء من الضريبة على فوائد المؤسسات والرسم على النشاط المهني ، و هو إعفاء يخص المؤسسات لمدة ثلاث(03) سنوات بالنسبة للاستثمارات التي تستحدث إلى غاية 100 منصب شغل لدى انطلاق النشاط بحسب الوزير ، و لمدة خمس سنوات بالنسبة للاستثمارات المولدة لأكثر من 100 منصب شغل لدى انطلاق النشاط.[1]

[1] – خيرة لعروسي جريدة الخبر اليومي ليوم 20 جويلية 2013 ، الدولة تتكفل بدفع الفوائد على القروض لمؤسسات " أونساج " و" كناك " تمديد آجال الإعفاء الضريبي لعشر سنوات لشباب الجنوب ، 2013 .

## المطلب الثالث : المعاملة الضريبية للتحفيزات الجبائية

ألزم المشرع كل من يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا بأن يقدم [1] إلى مصلحة الضرائب مجموعة من التصريحات منها ما يلزم بتقديمه مرة واحدة سواء عند بدء مزاولة نشاطه أو توقفه ومنها ما يقدم بصفة دورية ومنتظمة سنويا ، كما أن المشرع لا يعفي المستفيدين من التحفيزات الضريبية الممنوحة من طرف مختلف أجهزة الدعم والمتمثلة خاصة في الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) ، الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) ، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC) والصندوق الوطني لدعم القرض المصغر (ANGEM) ، من هذا الالتزام ، كما يحق للمصالح الجبائية القيام بعملية التسوية في حالة الإخلال لأي التزام جبائي وبالتالي إعفاء الممول من الجزاءات التي قد يتعرض لها إذا لم يقدم التصريح ، أو إذا ما قدمه بعد الميعاد المحدد.

**أولا : أهم التصريحات الجبائية للمستفيدين من التحفيزات الضريبية**

**1*- التصريح بالوجود (Série GN°8 ) [2] :** يجب على المكلف (طبيعي أو معنوي) أن يقدم في الأيام الثلاثين**(30)** الأولى من بداية نشاطه إلى إدارة الضرائب تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه بحيث يجب أن يحتوي هذا التصريح على الأسماء والألقاب، العنوان التجاري ، العنوان بالجزائر وخارج الجزائر إذا تعلق الأمر بأشخاص معنويين يحملون الجنسية الأجنبية.

تعاقب المؤسسة التي لم تقدم تصريحها بالوجود بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000

**2*- التصريح (Série GN°50)[3] :** تصريح يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد للضرائب والرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر يودع في المفتشية خلال العشرين (20) يوما الأولى من كل شهر أو ثلاثي.

**3*- التصريح على أرباح الشركات (Série GN°4) :** يتعين على المؤسسة أن تكتتب وترسل إلى الإدارة الجبائية تصريحا قبل الفاتح من شهر ماي من كل سنة ، يتضمن رقم الأعمال رقم التسجيل التجاري ، اسم وعناوين المحاسبين المكلفين بمسك محاسبتهم ....الخ مرفقا بالميزانية الجبائية .

**4*- تصريح الرسم على النشاط المهني (Série GN°11) :** يُسلم هذا التصريح إلى الإدارة الجبائية يوم 30 أفريل كآخر آجل من كل سنة ، من طرف المكلفين الذين يحققون

---

[1] – أحمد بساس ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 40 .

[2] - DGI , Calendrier Fiscal , Edition 2013 , Alger , 2013 , P 05 .

[3] – رئاسة الجمهورية، دليل المستثمر لسنة 2013، مرجع سبق ذكره ، ص 28 .

أرباحا صناعية وتجارية الخاضعون للنظام الحقيقي والنظام المبسط ، ويكون مرفوقا بجدول الزبائن.

**5*- التصريح بجدول الزبائن (Série GN°3) :** يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم على النشاط المهني (TAP) ، أن يكتتب كل سنة قبل الفاتح من شهر ماي من كل سنة لدى الإدارة الجبائية تصريحا برقم الأعمال ، بحيث يجب أن يُبرر بوضوح [1] جزء رقم الأعمال الذي قد يستفيد من التخفيض وفيما يخص العمليات المنجزة حسب شروط البيع بالجملة، يجب دعم التصريح بجدول بما في ذلك سند الإعلام الآلي المتضمن المعلومات التالية عن كل زبون [2] (رقم التعريف الجبائي ، رقم المادة الخاضعة الاسم واللقب أو العنوان التجاري ، العنوان ، مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المالية ، رقم التسجيل في السجل التجاري ومبلغ الرسم على القيمة المضافة ).

**ثانيا : المعاملة الضريبية خلال فترة الإعفاء**

إن عدم التزام المكلفين المستفيدين من التحفيزات الضريبية للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها أو عند ما تكون الاستثمارات [3] المحددة في مقررات الاستفادة من التحفيزات لم تنفذ أو عندما تكون الشروط التي من خلالها تم قبول التحفيزات الجبائية لم تُحترم، فإنه في هاته الحالة يتم سحب الاعتماد، كما يتم استرداد الإدارة الجبائية لكل تحفيز كان قد استفاد منه المكلف المستفيد من التحفيزات الجبائية مع تطبيق الغرامات والعقوبات المنصوص عليها في القوانين الضريبية ، ويمكن إيجاز هاته الحالات على النحو التالي :

1*- إن عدم قيام المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات (IBS) في إطار نظام دعم الاستثمار ، من إعادة استثمار [4] حصة من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع (04) سنوات ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام تحفيزي ، يترتب على عدم احترام هذه الأحكام إعادة استرداد والتحفيز الجبائي مع تطبيق عقوبة جبائية نسبتها 30% ، يخص هذا الإجراء النتائج المحققة خلال السنوات المالية 2008 وما يليها ، كما لا يطبق هذا الإلزام إذ أصدر المجلس الوطني للاستثمار قرارا يرخص بإعفاء المستثمرين من الالتزام بإعادة الاستثمار .

---

[1] – المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2012 ، المادة 224، الفقرة 1، ص 116.

[2] - DGI, Recueil Des Circulaires Fiscales De La Loi De Finances Pour 2002 Et De La Loi De Finances Complémentaire Pour 2002, P11.

[3] - DGI, Le Guide Fiscal Du Jeune Promoteur D'investissement , Edition 2013 , Op- Cit , P 18.

[4] – المديرية العامة للضرائب ، النظام الجبائي الجزائري ، طبعة 2011 ، مرجع سبق ذكره ، ص 13.

2*- يترتب [1] على الإبداع المتأخر للتصريحات الدورية التي تحمل عبارة " لاشيء" والمكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات التالية :

- 2.500 دج، عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا ؛
- 5.000 دج، عدما يتجاوز التأخير شهرا واحدا ويقل عن شهرين ؛
- 10.000 دج، عندما يتجاوز التأخير شهرين.

3*- عندما يتبين أن الاستثمارات الواردة في قرارات منح الامتيازات الجبائية لم تُنفذ أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات لم تُستوفى ، فإن عدم التنفيذ هذا يؤدي إلى سحب الاعتماد [2] وتجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين مُنحت لهم هذه الامتيازات الجبائية بموجب الاعتماد من حق الاستفادة من هذه الامتيازات وتُصبح الحقوق والرسوم و الأتاوى التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور، بغض النظر عن كل الأحكام المخالفة ، مع تطبيق عقوبات التأخير[3] التي قد تصل إلى 25% والتي تُحسب ابتداء من التاريخ الذي كان يستوجب فيه دفعها ، كما تطبق الأحكام السابقة ، عندما يكون المستفيد من التحفيزات الضريبية قد استعمل بعد تاريخ القرار طرقا تدليسية ، بالإضافة إلى أن هاته المخالفة يعاقب عليها بقرار قضائي له قوة الشيء المقضي فيه .

4*- يترتب على التسجيل في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش [4] ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية والجمركية والتجارية (بما فيهم المستفيدين من التحفيزات الضريبية) ، و كذا عدم القيام للإيداع القانوني لحسابات الشركة ، التدابير التالية :

- الاستبعاد من الاستفادة من الامتيازات الجبائية والجمركية المرتبطة بترقية الاستثمار؛
- الاستبعاد من المناقصات في الصفقات العمومية؛
- الاستبعاد من التجارة الخارجية .

---

[1] – أحمد بساس ، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008 إلى 2013 ، مرجع سبق ذكره ، ص 217 .

[2] – الجريدة الرسمية العدد 74 في 31 ديسمبر 2008 ، قانون المالية لسنة 2009 ، المادة 15 ، ص 6 .

[3] – المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013، مرجع سبق ذكره، المادة 402 الفقرة 2 ، ص 177.

[4] – الجريدة الرسمية العدد 44 في 26 جويلية 2009 ، قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، مرجع سبق ذكره المادة 29 ، ص9 .

كما انه وحسب المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن للإدارة الجبائية أن تمنح [1] في حالة الغش تخفيض أو تخفيف الضرائب والغرامات والعقوبات الجبائية التي يتعرضون لها المكلفون بالضريبة بما فيهم المستفيدون من التحفيزات الضريبية الذين ثبُت عليهم التلبس الجبائي الذي تنص على إجراءاته (المادة 38 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية .

**ثالثا : المعاملة الضريبية بعد فترة الإعفاءات**

وتتمثل خاصة في :

**1*-** تستفيد الأنشطة المستفيدة من التحفيزات الضريبية من تخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) حسب الحالة ، بالإضافة إلى الرسم على النشاط المهني (TAP) عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به وذلك خلال ثلاث (03) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي.

ويكون هذا التخفيض كما يلي :

- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي : تخفيض قدره 70%؛
- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي : تخفيض قدره 50%؛
- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي : تخفيض قدره 25%.

**2*-** الخضوع بعد فترة ثلاث (03) سنوات الموالية لفترة نهاية الإعفاءات من الضرائب والرسوم التي يتضمنها القانون الضريبي وهي كالتالي :

- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) [2] فيما يخص المؤسسات الفردية ومؤسسات الأشخاص يُستخدم الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي عندما يتجاوز قسط الدخل الخاضع للضريبة 120.000 دج .
- الضريبة الوحيدة الجزافية (IFU) [3] للأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاط البيع للسلع والمواد ، و كذا أنشطة الخدمات عندما لا يتجاوز رقم الأعمال السوي 10.000.000 دج ويكون معدل الضريبة المطبق على هاته الأنشطة هو 5% لأنشطة البيع والشراء و 12% لأنشطة تقديم الخدمات.

[1] – المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره، المادة 93– الفقرة 1 ، ص 39 .

[2] - DGI, Le Guide Fiscal Du Jeune Promoteur D'investissements , Edition 2013 , Op, Cit , P15 .

[3] - DGI, Le Guide Fiscal Du Jeune Promoteur D'investissement , Edition 2011 , Alger 2011 , PP 19-20.

– الضريبة على أرباح الشركات (IBS) فيما يخص شركات الأموال ويكون معدل الإخضاع هو 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية و 25% بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات.

– الرسم على النشاط المهني (TAP)[1] يُفرض على كل مؤسسة تحقق رقم أعمال معدل 2% ويُرفع هذا المعدل إلى 3% فيما يتعلق برقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب .

– الرسم على القيمة المضافة و يفرض على رقم الأعمال الخاص الذي يتضمن كل ما تم قبضه أو استلامه مقابل العمليات الخاضعة باستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسه ، ونُميز معدلين ، معدل عادي 17 ومعدل مخفض 7% .

– الرسم العقاري للملكيات المبنية وغير المبنية [2] حيث يفرض معدل 3% بالنسبة للملكيات المبنية على الأساس الخاضع للضريبة، والذي ينتج من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية المعبر عنها بالمتر المربع في المساحة الخاضعة للضريبة مع تطبيق تخفيض نسبته 2% سنويا على أن لا يتجاوز هذا التخفيض 40% ، أما بالنسبة للملكيات غير المبنية فيطبق معدل 5% على الملكيات المبنية المتواجدة في مناطق غير عمرانية ، و بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة بالمناطق العمرانية فتخضع للمعدل 5% إذا كانت المساحة الملكية أقل من 500 م$^2$ وللمعدل 7% عندما تتجاوز مساحة الملكية 500م$^2$ أو تساويها وتقل عن 1000 م$^2$ ، وللمعدل 10% عندما تفوق مساحة الملكية 1000م$^2$ .

– رسم التطهير [3] ويتراوح مبلغ الرسم ما بين 1000 دج و 10.000 دج عن كل محل مخصص للاستعمال المهني ، تجاري او حرفي .

[1] - DGI , Le Système Fiscal Algérien Edition 2013 , Alger , 2013 , P 17 .
[2] - DGI, Le Guide Fiscal Du Jeune Promoteur D'investissements , Edition 2013 , Op, Cit , P20.
[3] - DGI, Le Guide Fiscal Du Jeune Promoteur D'investissements , Edition 2011 , Op, Ci t, P31.

**المطلب الرابع : آليات التهرب الضريبي للتحفيزات الضريبية وطرق مكافحتها**

من خلال التحفيزات الضريبية وطرق مكافحتها عموما [1] تقضي التجربة أن الحوافز ربما تؤدي إلى التهرب الضريبي كنتيجة مرافقة للتعقيد الإداري الذي يصاحب سياسة الحوافز نتيجة لاستخداماتها ، و هذا الأمر يختلف مداه من حافز لآخر ، كما أنه في الوقت الذي يشيع فيه منح الحوافز الضريبية في جميع بلدان العالم لتشجيع الاستثمار تُشير الأدلة إلى أن فعالية هذه في جذب استثمارات إضافية أعلى من المستوى الممكن تحقيقه في حال عدم منح هذه الحوافز كثيرا ما تكون موقع شك ، و لما كانت الحوافز الضريبة معرضة للاستعمال من جانب بعض المستفيدين منها الذين يتخفون تحت ستار شركات جديدة بإجراء عملية إعادة تنظيم صورية كتغيير الشكل القانوني للمشروع من شركة أشخاص مثلا إلى شركة أموال و الاستفادة من إعفاء يرتبط بالشكل الجديد، مما يُعد تحايل من طرف المستفيدين من هذه الحوافز من خلال الالتفاف على فترة الإعفاء الضريبي المؤقت وتمديدها، ونفس الحالة عند إغلاق المشروع وإعادة تشغيله تحت اسم مختلف مع ثبات مالكيه .

كما أن الإعفاءات الضريبية المؤقتة توجد حافزا قويا للتهرب الضريبي ، حيث تستطيع المشاريع الخاضعة للضرائب الدخول في علاقات اقتصادية مع المشاريع المعفاة لتحويل أرباحها من خلال التسعير القائم على التحويلات المتبادلة (كدفع سعر مُبالغ فيه مقابل السلع المشتراة من الشركة الأخرى ثم استرداده في صورة مدفوعات مستترة ) .

وعلى العموم تتمثل أهم آليات التهرب الضريبي للتحفيزات الضريبية وطرق مكافحتها في :

1*- القبض للمكلف بالضريبة بصفة مباشرة أو غير مباشرة [2] لمداخيل خارج الجزائر ولم يُشر إليها على انفصال في تصريحه الضريبي ، الذي من المفروض أن يُبين من خلاله [3] بصفة متميزة مبلغ المداخيل مهما كانت طبيعتها المقبوضة في الجزائر من جهة، وفي الخارج من جهة أخرى ، ففي هاته الحالة يتعين عليه دفع تكملة الضريبة المطابقة ، و كذا الزيادة المضافة إلى الضريبة.

2*- إخفاء المداخيل أو التقديم المتعمد لتصريحات غير صحيحة بشأنها ، و كذلك في حالة العود ، و على عدم تقديم التصريح بهذه المداخيل ، وكذا إغفال أو نقص في التصريح بها مما يُعد تملص باستعمال أعمال تدليسية في إقرار وعاء ضريبي، وعليه يتم تطبيق المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013 والتي تنص على أنه " فضلا عن العقوبات

[1] – منى محمد إدلبي ، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 2006 ، ص 516 .

[2] – المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013، مرجع سبق ذكره ، المادة 134 ص 62 .

[3] – المرجع السابق ، المادة 93 – الفقرة 3 ، ص 47 .

الجبائية المطبقة ، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا ، بما يأتي :

– غرامة مالية من 50.00 دج إلى 100.000 دج ، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص مها 100.000 دج ؛

– الحبس من شهرين (2) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص 100.000 ولا يتجاوز 1000.000 دج

– الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج ، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ، و لا يتجاوز 5.000.000 دج .

– الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص مها 5.000.000 دج و لا يتجاوز 10.000.000 دج

– الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج ، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج .

3*– عدم التزام المستفيدين من التحفيزات الجبائية من إعادة استثمار[1] حصة من الأرباح الموافقة للإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في إطار نظام دعم الاستثمار مما يُعد تحايل يؤدي إلى التهرب الضريبي، وبالتالي عدم الالتزام بإعادة استثمار للإعفاء أو التخفيض يؤدي إلى استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق عقوبة جبائية نسبتها 30% مع العلم أن تطبيق هذا الحكم يخص النتائج المحققة خلال السنوات المالية 2008 وما يليها ، كما يمكن الإشارة إلى أن هذا الإلزام لا يطبق إذا أصدر المجلس الوطني للاستثمار قرار يرخص بإعفاء المستثمرين من الإلزام بإعادة الاستثمار .

4*– عدم احترام متعهدات المستفيدين من التحفيزات الضريبة بتوفير مناصب عمل غير محدودة مع الاستفادة من تمديد فترة التحفيز من 3 سنوات إلى 5 سنوات أو 7 سنوات حسب المنطقة التي يمارس فيها المستفيد نشاطه مما يُعد تحايل ولهذا يترتب [2] على عدم احترام

[1] – المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري ، طبعة 2011 ، مرجع سبق ذكره ، ص13 .

[2] – المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013، مرجع سبق ذكره ، المادة 138 – الفقرة 1 ، ص4 .

التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة ، سحب اعتماد التحفيز مع تسديد الحقوق والرسوم المستحقة.

5*- إخفاء أو محاولة إخفاء لمبالغ أو منتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة وخاصة المبيعات بما في ذلك فئة المستفيدين من التحفيزات الضريبية ، على اعتبار أن هاته الفئة تتحجج بتصرفها هذا على أن الامتياز الضريبي يمس كذلك الرسم على القيمة المضافة مما يُعد تحايل ويُصنف هذا الفعل من الأعمال التدليسية يستوجب مكافحته بتطبيق [1] زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة .

6*- تجنب أو تأخير دفع الرسم على القيمة المضافة، فغالبا ما تُستعمل هاته الفئة على تجنب دفع الرسم على القيمة المضافة من خلال التصريح بالأساس الخاضع لهذا الرسم في نهاية السنة (شهر ديسمبر) أو التصريح خلال السنوات اللاحقة، مع العلم أنه من المفروض التصريح بالمبالغ الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بمجرد القبض أي التصريح في الشهر الذي تم فيه القبض و لا يحق لهاته الفئة تأخير الدفع مما يُعد عمل تدليسيا يستوجب مكافحته بتطبيق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة

7*- عدم تنفيذ الاستثمارات الواردة في قرارات [2] منح الامتيازات الضريبية أو عدم استفاء الشروط التي مُنحت على أساسها هذه القرارات ، و عليه عدم التنفيذ وعدم الاستيفاء للشروط يُعد تحايل يؤدي إلى التهرب الضريبي، وبالتالي يحق للإدارة الجبائية مكافحته من خلال سحب الاعتماد وتجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين مُنحت لهم هذه الامتيازات الجبائية بموجب الاعتماد من حق الاستفادة من هذه الامتيازات، و تصبح الحقوق والرسوم و الأتاوى التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور مع تطبيق زيادة قدرها 10% بالإضافة إلى تطبيق غرامة تهديديه قدرها 3% عن كل شهر أو جزء من شهر التأخير .

8*- استعمال [3] المستفيد من الامتيازات الجبائية لطرق تدليسية ، ففي هاته الحالة تُطبق نفس العقوبات المذكورة في الفقرة السابقة ( الفقرة 6 ) ، كما يعاقب على هذه المخالفة بقرار قضائي له قوة الشيء المقضي فيه .

9*- تصفية النشاط بعد انتهاء مدة الإعفاء ، قد يقوم المستثمر (المستفيد التحفيز) فور انتهاء مدة الإعفاء الضريبي بتصفية منشآته لأحد الأسباب التالية :

- الخسارة لمشروعه أو لعدم تحقيقه الأرباح التي خطط لها؛

[1] - نفس المرجع ، المادة 193 – الفقرة 2 ، ص 19 .

[2] - DGI , Code Des Impôts Directs Et Taxes Assimilées , 2013 ,OP-Cit, art n° 194 bis , P 85.

[3] - الجريدة الرسمية العدد 74 في 31 ديسمبر 2008 ، مرجع سبق ذكره، المادة 15 ، ص 6 .

– اكتفاء المستثمر بالأرباح الطائلة التي جناها في مشروعه جراء استفادته من التحفيزات الضريبية وتصفية مشروعة نهائيا، وهنا ينطوي تحت مظلة التهرب الضريبي وفي هاته الحالة تقوم الإدارة الضريبية بالتحقيق المعمق لنشاط المستفيد من بداية النشاط إلى نهايته مع التركيز على مراقبة دقيقة للتصريح السنوي للفترة أي متابعة المخزونات و الاستثمارات الباقية .

10*– تصفية المستثمر لمشروعه بعد انتهاء مدة الإعفاء ليفتح مشروعا آخر وهذا السلوك إما ينطوي تحت صبغة التهرب الضريبي في حال ما إذا كان المشروع الثاني يمارس نفس النشاط الأول تحت تسمية أخرى ، أو أن يكون نشاط آخر ففي هاته الحالة تتمثل طريق المكافحة في رفض الإدارة الجبائية استفادة المشروع في الحالة الأولى من مدة إعفاء أخرى ، بينما يستفيد في الحالة الثانية من ذلك ، على أن تقوم الإدارة الجبائية بتكثيف المراقبة الجبائية على هذا المشروع من بدايته[1] .

[1] - منى محمد إدلبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 535.

**خلاصة الفصل الثاني :**

من خلال ما تقدم نخلص إلى أنه يمكن للنظام الجبائي أن يتعايش مع حد معين من الغش الجبائي ، و هو حال كل الأنظمة الجبائية في باقي دول العالم لكن لا يجب تجاوز هذا الحد و إلا كان له من الآثار ما يهدّد وجود الدولة ، فأهمية التهرب الضريبي و الآثار الناتجة عنه هي في الحقيقة مؤشرات يجب الأخذ بها لإصلاح الأوضاع على جميع المستويات، الاقتصادية الاجتماعية، السياسية،..الخ.

و بالتالي فإن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بشتى أشكاله ليس بالأمر الهين، نظرا للتقنيات المختلفة المتبعة من طرف المكلفين بالضريبية في استعمال الطرق الاحتيالية، إلا أنه يجب لمجابهة هاته الظاهرة معرفة كل الدوافع التي تحمل الفئات المتهربة للجوء إليها، بالرغم من كون العولمة و التطور التكنولوجي الهائل الذي عرفته الجزائر نتج عنهما العديد من القضايا الجبائية التي أثرت سلبا على الإيرادات الجبائية، و هذا ما فتح الباب على مصراعيه أمام هاته الفئات للتخلص من الضريبية ، و لذا قد تكون الرقابة الجبائية من أنجع الأساليب المستحدثة بعد الإصلاح الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي ، و هذا ما سنتناوله في الفصل الثالث.

# الفصل الثالث

## آليات المراقبة الجبائية المعتمدة في الجزائر

**تمهيد**

منذ بداية هذه العشرية ، كل نشاط تقوم به الإدارة الجبائية يجد تبريره في التوجه نحو العصرنة فضمن المحيط الخارجي الحالي المتميز بتعدد وتنوع وتعقد النسيج الجبائي ، تتوسع أهداف الإدارة الجبائية في مجال المراقبة الجبائية، و أهمها الأهداف المالية قصد الحفاظ على مصالح الخزينة إلى نوعية الخدمة المقدمة وآجال معالجة الملفات والمساواة الجبائية، وكذا تشجيع التحضر الجبائي ، و عليه فالإشراف الإداري الذي كان يتم من قبل على المستوى العملياتي تم إثراءه وأصبح يعمل على عدة متغيرات ، انطلاقا من المستوى الإستراتيجي إلى المستوى العملياتي فضمن هذه الظروف تعددت المتغيرات الواجب استعمالها كأدوات أساسية لإدارة نجاعة المراقبة الجبائية ، مما ترتب عنها آثار هامة على الإدارة الضريبية .

لهذا تشكل عصرنة الهياكل الجبائية عنصرا مهما بل مصيري من اجل إنجاح الإصلاحات الأخرى للإدارة الجبائية، فمن الناحية التنظيمية، أصبح بمقدور الإدارة الجبائية أن تتطور تدريجا ومن هذا المنظور يعتبر تحسين تسيير الضريبة وخدمة المكلف بالضريبة الغاية الرئيسية لجميع أنشطة الإدارة الجبائية حيث تساهم هذه الأنشطة في زيادة مردودية الضريبة وكذا تحقيق عدالة أكثر، وبالتالي فان المراقبة الجبائية تمثل الوسيلة التي تحقق مبدأ المساواة أمام الضريبة، كما أنها ترمي إلى ضمان التوازن في ظروف ممارسة المنافسة والحرص على استقرار المالية العامة.

و من أجل الوقوف أكثر على أهمية المراقبة الجبائية في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، قمنا بتقسيم هذا الفصل على النحو التالي :

المبحث الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للمراقبة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ؛

المبحث الثاني : أهم الإجراءات المستحدثة لتفعيل آليات المراقبة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ؛

المبحث الثالث : وسائل المراقبة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ؛

## المبحث الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للمراقبة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري.

حظيت المراقبة الجبائية باهتمام السلطات المعنية خاصة في نهاية التسعينات ، محاولة منها لتدارك النقص الحادث في الموارد المالية للدولة ، نتيجة لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع ، و لذلك حرمت الخزينة العمومية من إيرادات هائلة منها ، وهذا ما استوجب ضرورة التكثيف من عمليات المراقبة الجبائية كونها الوسيلة الردعية الأكثر ملائمة لتحصيل أو لإعادة استرجاع الأموال محل التهرب، و بالنظر إلى كون النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي أي أنه بمنح الحرية بالنسبة للمكلف بالضريبة بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه ، تكون المراقبة الجبائية على هذه التصريحات المكتتبة لازمة لأنها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة نظرا للأخطاء المرتكبة ، سواء كانت بحسن نية أو عن قصد للتملص من دفع الضريبة ، و لهذا فإن أساليب المراقبة الجبائية ومهما كانت[1] تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى تبقى في أمس الحاجة إلى إيجاد المبادئ والأطر الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان .

### المطلب الأول : ماهية المراقبة الجبائية

تباشر إدارة الضرائب عمليات المراقبة الجبائية ضمن إطار واضح طبقا لمواد ونصوص قانونية يتم من خلالها تحديد مفهوم المراقبة الجبائية حيث تُعرف على أنها[2] تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة ، كما تُعرف المراقبة الجبائية على أنها عبارة عن مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة ، بالإضافة إلى أنها تعتبر[3] الوسيلة بامتياز التي تحقق مبدأ المساواة أمام الضريبة اتجاه الأشخاص الذين لا يوفون بالتزاماتهم الجبائية أو أقل مما يجب .

---

[1] – عيسى بولخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، الجزائر ، 2004 ، ص 61 .

[2] – Allel HAMINI ,L'audite Comptable Et Financier , Edition Berti , Algérie , 2001 , P 172.

[3] – DGI , Le Contrôle Fiscal Une Action Constante De L'administration Fiscale , La Lettre De La DGI , n° 58 , 2012 , P 8 .

**أولا : أهداف المراقبة الجبائية**

من خلال التعريفات السابقة يمكن استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المراقبة الجبائية والمتمثلة في :

**1*- الهدف القانوني** : ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالضريبة، القوانين والأنظمة ، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تُركز المراقبة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية .

**2*- الهدف الإداري** : حيث تؤدي المراقبة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية، وهذا من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي من شأنها أن تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، مثل المساعدة على إعداد الإحصائيات الخاصة بمبالغ التهرب الضريبي ، و كذا إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

**3*- الهدف المالي و الاقتصادي** : حيث تهدف المراقبة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال .

**4*- الهدف الاجتماعي:** و تتمثل في منع ومحاربة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل السرقة ، الإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع ، كما تعمل المراقبة الجبائية على تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

**ثانيا : أسباب وجود المراقبة الجبائية**

اشتدت الحاجة إلى المراقبة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية و ما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي، خاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية، و التي تسعى لترقية المراقبة الجبائية على نحو يخدم مصالح المكلفين بالضريبية و الإدارة الجبائية، من خلال تطبيق المبادئ الأساسية للضريبية و تحقيق العدالة الضريبية.

وعليه فمن بين أهم الأسباب التي دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية نذكر[1] :

**1*- حرية المكلف بالضريبة في التصريح لمداخيله** : بما أن النظام الضريبي الجزائري وكغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء

[1] – عبد الغني بوشري ، فعالية الرقابة الجبائية ، و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999–2009)، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ،جامعة تلمسان، 2011،ص91.

نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه و مداخيله على شكل تصريحات للإدارة الضريبية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ، و التي يفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس و للتأكد من هذا وجدت المراقبة الجبائية.

**2*- محاربة التهرب الضريبي** : نظرا لتفشى هاته الظاهرة في المجتمع الجبائي الجزائري خاصة في الآونة الأخيرة ، لذا وجدت المراقبة الجبائية من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

## ثالثا : مبادئ المراقبة الجبائية

تهدف المراقبة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله وخاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة ولكي تؤدي المراقبة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة على الخصوص في إقامة نظام جبائي محكم يتميز ببساطة تشريعاته وعدالتها والعمل على ترقية وتطوير الإدارة الجبائية ، إضافة إلى إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة وتحسين علاقته بالإدارة الجبائية .

## رابعا : أهم الأنظمة الخاضعة للمراقبة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري

أهم الأنظمة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري والخاضعة للمراقبة الجبائية هي: الضريبة الجزافية الوحيدة، ، النظام الحقيقي، النظام المبسط، النظام المراقب، نظام الاقتطاع من المصدر ونظام الأقساط الوقتية .

**1*- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU):** تطرقت المواد من (282 مكرر) إلى (282 مكرر6) من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013 للأحكام العامة لهذا النظام، حيث نصت المادة (282 مكرر) على أنه[1] " تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة، و كذا الرسم على النشاط المهني "، كما نصت المادة (282مكرر 1) من نفس القانون على أنه يخص هذا النظام الأشخاص الطبيعيون اللذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء ، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار (10.000,000) دج ، و كذا الأشخاص الطبيعيون اللذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية ) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي كذلك عشرة ملايين دينار

[1] – المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013، مرجع سبق ذكره ، المادتان 282 مكرر و 282 مكرر 1 ، ص 136.

(10.000,000) دج ، و يتم تحديد الوعاء الضريبي[1] لهاته الفئة بناءا على تصريحاتها لرقم الأعمال والمكتتب قبل فاتح من شهر فيفري من كل سنة ، بحيث يجب أن يُبين التصريح رقم الأعمال المحقق خلال السنة المنقضية، غير أن المعلومات التي هي في حوزة الإدارة الضريبية والتي تحصلت عليها نتيجة عمليات المراقبة الجبائية التي مست المكلفين بالضريبة الممارسين لأنشطة مماثلة يترتب عنها تحرير محضر معاينة، يتم اعتمادها عند إجراء عمليات التقدير الضريبي ، كما نصت المادة (282 مكرر 4 )على أنه " يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة بـ 5% بالنسبة لأنشطة بيع البضائع والأشياء، و معدل 12% بالنسبة لأنشطته تأدية الخدمات".

وعليه فالمكلفون الخاضعون لهذا النظام يتعرضون للمراقبة الجبائية سنويا من خلال مقارنة ما بحوزة الإدارة الضريبية مع ما جاء بعقد النظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وكذا التصريحات السنوية لهاته الفئة .

**2*- النظام الحقيقي :** نصت المادة (17) من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013 على أنه[2] " يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة ، فيما يخص المكلفين بالضريبة الذين لا يخضعون للنظام المبسط حسب نظام الربح الحقيقي وجوبا ، أي الأشخاص الذين يكون رقم أعمالهم يساوي أو أكبر من ثلاثين مليون دينار (30.000,00) دج سنويا "، و يلزم القانون الضريبي على هاته الفئة مسك محاسبة معتمدة طبقا للقوانين المعمول بها و استظهارها عند الحاجة أو عند الطلب من طرف إدارة الضرائب وفي هذا النظام يصرح المكلف بنفسه شهريا عن أرقام أعماله ، كما يسدد من خلال هذا التصريح الضرائب والرسوم المستحقة ، بالإضافة إلى إيداع تصريح سنوي قبل فاتح ماي من كل سنة عن مبلغ الربح الصافي للسنة المالية السابقة .

ويتم استخدام المراقبة الجبائية للأشخاص الخاضعين لهذا النظام من أجل التأكد مما جاء في كل من التصريح الشهري والتصريح السنوي وكذا باقي التصريحات الأخرى مثل التصريح بجدول الزبائن ، التصريح بجدول الموردين ، التصريح بالمستخدمين .....الخ .

**3*- النظام المبسط :** يخضع[3] المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين لا تتجاوز رقم أعمالهم ثلاثين مليون دينار (30.000,00) دج للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة ، و يتعين عليهم اكتتاب تصريح على الأكثر يوم 30 أفريل من كل

[1] –DGI , Impôts Forfaitaire Unique , La Procédure De Détermination De Votre Contribution, Edition 2013 , P3.

[2]– DGI , Code Des Impôts Directs Et Taxes Assimilées 2013 , Op – Cit ,article N°17 , P16.

[3]– Journal Officiel n° 40 du 20 Juillet 2011, Loi De Finances Complémentaire Pour 2011, art n°2 P4

سنة (التصريح السنوي) يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة المالية السابقة ، كما يتعين عليهم (المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذا النظام) أن يقدموا بدلا وعوضا عن الوثائق المنصوص عليها في المادة (152) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الوثائق التالية[1]:

- ميزانية ملخصة ؛
- حساب مبسط للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء ؛
- جدول الإهتلاكات ، كشف المؤونات وجدول تغيرات المخزون.

و يمكن للمكلفين الخاضعين لهذا النظام أن يطلبوا الخضوع للنظام الحقيقي، و هذا بشرط مسك محاسبة منتظمة وفقا لقواعد المواد (09) و (10) من القانون التجاري ، كما يكونوا ملزمين بتقديم تصريحات دورية (كل ثلاثة أشهر) .

تتم المراقبة الجبائية لهاته الفئة دوريا من خلال التأكد من تسليم التصريحات الدورية في آجالها المحددة قانونا ، و المقارنة مما جاء فيها مع المعلومات المتوفرة لدى الإدارة الجبائية، كما يتم مقارنة كل التصاريح المفروضة على المكلفين الخاضعين للنظام المبسط فيما بينها ، بالإضافة إلى مقارنتها بما ورد في الدفاتر المحاسبية وبالمعلومات التي هي بحوزة إدارة الضرائب .

**4*- النظام المراقب** : يخضع[2] المكلفون بالضريبة الذين يمارسون أنشطة غير تجارية لنظام التصريح المراقب ، بحيث يكونوا ملزمين بمسك محاسبة بسيطة تتمثل في دفتر اليومية مؤشر ومختوم من طرف إدارة الضرائب مدعم بوثائق ثبوتية قانونية ، كما يكونوا ملزمين بتقديم تصريح سنوي يُسلم كآخر أجل يوم 30 أفريل من كل سنة بالإضافة إلى التصريحات الدورية (كل ثلاثة أشهر) ، كما يخضعون للضريبة على الدخل بنسبة 20% محررة من الضريبة على أن لا تقل عن 5.000 دج عن كل نشاط.

تخضع هاته الفئة من المكلفين بالضريبة للمراقبة الجبائية في حالة عدم تقديم التصريحات، أو عند وجود نقص فيها، أو في حالة حصول الإدارة الضريبية على معلومات يتجاوز فيها رقم الأعمال المتوفر لديها رقم الأعمال المصرح به.

[1] – DGI, Guide Des Contribuables Relevant Des CDI, 2011 , P4 .

[2] – DGI, Notice Comment Remplir La Déclaration Des Bénéfices Non Commerciaux ( BNC) (GN°13) , Régime De La Déclaration Contrôlée , 2013 , P2.

**5*- نظام الاقتطاع من المصدر**[1] : تخضع المداخيل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي لبست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر والتي تقوم مؤقتا ، في إطار صفقات بنشاط للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات.

وتحدد نسبة الاقتطاع من المصدر بـ : (10% ، 20% و 24%) حسب طبيعة كل نشاط و هنا كذلك تُستخدم المراقبة الجبائية في حالة عدم القيام بعملية الاقتطاع من المصدر، أو القيام بها من دون مراعاة للقوانين و النصوص التي تضبط عمليات الاقتطاع من المصدر.

## المطلب الثاني : حق الإدارة الضريبية في المراقبة الجبائية

إن الرقابة الجبائية تُعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لها من التأكد من صدق التصريحات لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة، و هذا بالإطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية، وعليه نصت المادة (18) الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 على أن " الإدارة الجبائية[2] تراقب التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها" ، لهذا يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها ، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها ، بحيث تتم ممارسة المراقبة الجبائية على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية ، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها .

تتم المراقبة من طرف عون الضرائب الذي له رتبة مفتش ، بحيث يراقب التصريحات[3] ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا ، كما يمكنه أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة ، مع الإشارة إلى أن عون الضرائب الذي يقوم بعملية المراقبة الجبائية له الحق في استدعاء المكلف بالضريبة إذ ما رأى أن استدعاءه ضروري ، أو عندما يطلب من هذا الأخير، أي المكلف بالضريبة تقديم توضيحات شفوية ، و في هذا الإطار وعندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة[4] على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها ، يتعين على عون الضريبة أن يُعيد طلبه كتابيا على أن يكون هذا الطلب يبين

---

[1] – المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013، مرجع سبق ذكره ، المادة 156، ص ص 79- 80.

[2] – المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 18 الفقرة 1 ، ص10.

[3]– DGI, Code Des Procédures Fiscales 2013 , art n° 19 , P11 .

[4] – المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 19 ، ص 10 .

بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات مع تكليف المكلف بالضريبة تقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما .

كما يحق للإدارة الضريبية خلال المراقبة الجبائية أن تصحح تصريحات المكلفين لكن عليها قبل ذلك ، و تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي أن ترسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن تبين له بكل وضوح ، بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك ، و كذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة ، كما تقوم في نفس الوقت ، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان[1] عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما ، و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

وتجدر الإشارة إلى أنه بعد القيام بعملية المراقبة الجبائية وتحديد أسس الإخضاع الناتجة عن إعادة التقويم للمكلف، ترسل لهذا الأخير في شكل إشعار في رسالة موص عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام ، على أن يتم تثبيت أو إعادة النظر في التقويم الأول حسب رد المكلف و اقتناع الإدارة الضريبية به، ليتم تثبيت أسس الإخضاع بشكل نهائي وإعداد جدول التسوية مع إبلاغ المكلف بحقه في الاعتراض، و بالإضافة إلى ما تم ذكره يمكن كذلك لإدارة الضرائب وفي إطار حق هاته الأخيرة في المراقبة الجبائية أن تستخدم طريقة التصحيح التلقائي عندما تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير مدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة (152) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، غير أنه إذا قدم المكلف بالضريبة بناءا على طلب من عون الضرائب ، محاسبة قانونية من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها ، فإنه لا يمكن تصحيحها إلا تبعا للإجراء التناقضي ، و عليه يمكن القول أن المراقبة الجبائية تستخدم إجراءين لإعادة التقييم هما[2]: الإجراء التناقضي لإعادة التقييم وإجراء فرض الضريبة تلقائيا .

**1*- الإجراء التناقضي لإعادة التقييم** : يعني القيام بعملية المراقبة الجبائية على الوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والتي تم قبولها و الاعتماد عليها من دون رفضها وقد تؤدي عملية المراقبة الجبائية لعدم إجراء إعادة التقييم ، فقد نصت المادة (42) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " إذا حدد[3] عون الضرائب أسس فرض الضريبة على إثر

[1] – DGI , Code Des Procédures Fiscales 2010 , op– cit , art n°19, P 12.

[2] – DGI ,Centre Des Impôts, Procédures De Vérifications Fiscales, Edition 2013, P4.

[3] – المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 42 ، ص 22 .

التحقيق في المحاسبة ، فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة ، و ذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقييم " .

**2*- إجراء فرض الضريبة تلقائيا :** يمكن[1] أن تلجأ الإدارة في بعض الحالات إلى التحديد التلقائي للضريبة ،ويتم ذلك على وجه الخصوص[2] :

- عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة ، بسبب فعله أو فعل الغير؛
- في حالة عدم مسك محاسبة قانونية أو سجل ذي صفحات مرقمة وموقع عليه من قبل مصلحة الضرائب الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به؛
- في حالة عدم اكتتابه كشوف رقم الأعمال (GN°50) بعد شهر واحد على الأقل من إعذار المصلحة للمكلف عن طريق رسالة موص عليها مع إشعار بالاستلام ، بتسوية وضعيته؛
- على كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي عن المجموع المعفى؛
- على كل مكلف بالضريبة يمتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها في حالة رفض المحاسبة؛
- كل شركة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر ، وتكون خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات ، امتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تطلب منها فيه تعيين ممثل لها في الجزائر .
- على كل مكلف بالضريبة تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة و المعروفة و مداخيله العينية على المجموع المعفى ، و لم يقدم تصريحا بذلك ، أو يكون دخله المصرح به بعد خصم مختلف الأعباء يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو العائدات العينية.

وفيما يخص هؤلاء المكلفين بالضريبة[3] يحدد أساس فرض الضريبة عند غياب عناصر أكيدة تسمح تخصيصهم بدخل أعلى بمبلغ يساوي مبلغ النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة أو المداخيل العينية ، منقوص من مبلغ المداخيل المعفاة من الضريبة .

وتجدر الإشارة على أنه في حالة الاختلاف مع عون إدارة الضرائب ، لا يمكن للمكلف[4] بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائيا أن يحصل عن طريق المنازعة على الإعفاء من المساهمة التي حددت له أو تخفيضها، دون أن يثبت أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها .

---

[1] – المديرية العامة للضرائب ، مركز الضرائب ، إجراءات المراقبة الجبائية ، نشرة 2013 ، الجزائر ، ص8 .

[2] – المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 44 ، ص 23 .

[3] – أحمد بساس ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره ، ص 10 .

[4] – DGI , Code Des Procédures Fiscales 2011 , art n° 44 , P 34 .

## المطلب الثالث : الإطار القانوني للمراقبة الجبائية

نص المشرع الضريبي الجزائري على قوانين وتشريعات تنظم الضريبة وكيفية فرضها وطرق تحصيلها ، كما منح الإدارة الضريبية الحق في المراقبة الجبائية من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة من الضياع ، و سعيا لتنظيم عملية المراقبة الجبائية وضمان السير الحسن لها خول لها المشرع إطارا قانونيا يستند من خلاله كل من المراقب الجبائي والمكلف بالضريبة لقواعد وأحكام تبين الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبية وإجراءاتها وتمنع كل تعسف يمكن أن يُستعمل من طرف القائمين بها من جهة ، وتحدد الحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة وواجباتهم والعقوبات التي تفرض عليهم جراء مخالفتهم للقانون الضريبي من جهة أخرى .

### أولا : حقوق الإدارة الضريبية

تحتاج الإدارة الضريبية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها المراقبين أثناء تأدية واجباتهم ، و من أجل التطبيق الجيد وتسهيل عملية مراقبة التصريحات الضريبية خول المشرع الجزائري للإدارة الضريبية مجموعة من الحقوق نذكر منها:

**1*- حق الإطلاع** : نصت المادة (45) من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 على أنه " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ، بتصفح الوثائق والمعلومات لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات ، لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين و لدى الغير ".

**2*- حق الرقابة**[1] : إن من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية هو حق الرقابة للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبة ، فالرقابة تسمح للإدارة الضريبية بأن تتأكد من أن جميع المكلفين قد سددوا ما عليهم ، و هذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي ، فحق الرقابة هو عبارة عن مجموع العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الضريبة المتضمن صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق نصت عليه المادة (18) من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 وخولت لمصالح[2] الإدارة الضريبية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية، سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة

[1] – لزرق لابد ، مرجع سبق ذكره ، ص 118 .

[2] – مصطفى عوادي ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة مزوار ، ط1 ، الوادي الجزائر ، 2009 ، ص 19 .

أو رسم ، و مراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر، وهذا الحق ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل .

وتتم الرقابة عبر ثلاث مراحل متتابعة ومتكاملة و هي :

**أ*- الرقابة الشكلية :** يقوم عون الإدارة بفحص شكلي فقط للتصريحات المكتتبة ، و تهدف تدخلاته إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة في غالب الأحيان عند كتابة المكلفين للتصريحات والتحقق من هوية وعنوان المكلف ، و كذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي .

**ب*- الرقابة على الوثائق (الرقابة المكتبية ) :** الرقابة على الوثائق تتمثل في مجموع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب، حيث تقوم الإدارة الضريبية بالتحقق من خلال إجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبة ، وهذا بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة .

**ت*- الرقابة الخارجية[1] :** تتمثل هاته المراقبة في التدخلات المباشرة لأعوان الإدارة الضريبية للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات، وهذا من خلال المراقبة الميدانية للدفاتر والوثائق المحاسبية في محاولة لكشف التهرب الضريبي .

**ث*- حق الاسترداد :** يتمثل في حق استدراك الأخطاء من خلال الإمكانية الممنوحة للإدارة الضريبية لإعادة النظر في فرض الضريبة ، و ذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة في حالة تقديم المكلف لمعلومات ناقصة أو خاطئة ، و قد نصت المادة (39) من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 على أنه[2] " يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة ، بأربعة (4) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية ، و هذا بالنسبة لتأسيس الضرائب والرسوم و تحصيلها القيام بأعمال الرقابة وكذا قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي " .

كما نصت المادة (40) من نفس القانون على أن" كل إغفال أو خطأ أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إثر تحقيق، يمكن دون المساس بالأجل المحدد بأربع (4) سنوات ، التسوية قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الدفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقادمة".

[1] – لزرق لابد ، مرجع مسبق ذكره ، ص 120 .

[2] – المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 39 ، ص 22 .

و بالإضافة إلى نصوص المواد السابقة جاءت المادة (41)من نفس القانون لتُشير[1] على أنه " يمكن أن تكون العمليات والبيانات و الأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقادمة ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقادمة ، محل مراقبة وتسوية بعنوان السنوات غير المتقادمة فقط ".

**جـ*- حق إجراء التحقيق للرسوم على رقم الأعمال**[2] : نصت المادة (33) من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 على أنه " يُلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها ، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر، وكذا إلى أعوان المصالح المالية الأخرى المعنيين بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة ، كما يمكن لأعوان الإدارة الضريبية المذكورين أعلاه ، أن يقوموا بحضور أو تحت قيادة أحدهم له رتبة مراقب على الأقل ، لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة ولدى الغير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع أو إنتاج أو تحويل، وكذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها ، بكل التحقيقات والتحريات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ، و لهذا الغرض يمكنهم طلب تسليم الفاتورات والمحاسبة المادية والدفاتر ، و كذا كل دعامة والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن أن تُسفر عن وضع فاتورة و الشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة ، و يتم على إثر كل تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت والتفاصيل للمخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.

**حـ*- حق المعاينة والحجز** : عندما تكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط إلى أعوان الإدارة الضريبية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث ، و جمع وحجز كل الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي .

## ثانيا : حقوق المكلف الخاضع للمراقبة الجبائية

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة[3] للإدارة الجبائية بخصوص عمليات المراقبة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات أعطاها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته المراقبة والتي تتمثل على الخصوص في الآتي :

**1*- حق الطعن** : يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة و التي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أُخضع جورا لإعادة التقييم أو تم التعسف

[1] – DGI , Code Des Procédures Fiscales 2013 , Op– Cit , art n° 41, P 32 .

[2] – المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 33 ، ص 16 .

[3] – مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكره ، ص 22 .

في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي، و قد نصت المادة (70) من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 على أنه " تدخل[1] الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب ، في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

**2*- حق الإشعار بالتقييم**[2] : يجب على الإدارة الضريبية بعد انتهائها من عملية المراقبة الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج ، و هذا بإرسال إشعار بالتقييم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا ومعللا بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة ، و مُبينا فيه أسباب وطرق التقييم المتبعة مع السماح للمكلف بإبداء ملاحظاته، و ذلك في أجل (30) يوما و يمدد الأجل إلى (40) يوما في حالة التحقيق في المحاسبة.

**3*- الاستعانة بمستشار**[3] : يُعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة عمليات المراقبة الجبائية ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب ، و هذا بعد إرسال الإشعار بالتقييم .

**4*- عدم تجديد المراقبة الجبائية** : إذا انتهت المراقبة الجبائية المتعلقة بفترة معينة خاصة بضريبة أو مجموعة ضرائب أو رسم أو مجموعة رسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء المراقبة الجبائية، فإن الإدارة الضريبة لا يحق لها القيام بمراقبة جديدة لنفس الفترة بخصوص نفس الضرائب والرسوم .

**5*- السر المهني** : نصت المادة (41) من قانون المالية التكميلي لسنة 2007 على أنه[4] " يُلزم بالسر المهني ، بمقتضى أحكام المادة (301) من قانون العقوبات، و يتعرض للعقوبات المقررة 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

[1] – المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 70 ، ص 10 .

[2] – نجاة نوي ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر ، 2004 ، ص 58 .

[3] – المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، 2004 ، ص 18 .

[4] – الجريدة الرسمية العدد 85 في 27 ديسمبر 2006 ، قانون المالية لسنة 2007 ، الجزائر ، المادة 41 ، ص 12 .

الجبائي المعمول به" وبالتالي فالسر المهني هو إلزام[1] لعون الضرائب من عدم إفشاء أية معلومات لديه حول ملف المكلف بالضريبة لأي كان ما لم يُرخص له بذلك قانونا .

**6*- حق التقادم :** إن فترة التقادم والمحددة بأربعة (4) سنوات في النظام الضريبي الجزائري هي من بين الحقوق[2] الأساسية المرخص بها للمكلفين وهي تُعتبر بمثابة إعفاء ضريبي ، و في هذا الإطار نصت المادة (106) الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2011 على أنه[3] " يحدد الأجل الممنوح للإدارة ، بأربع (4) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية " .

## ثالثا : التزامات المكلف الخاضع للمراقبة الجبائية

من أجل الاستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون يجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل للالتزامات ذات الطابع المحاسبي من خلال مسك الدفاتر المحاسبية حسب ما تنص عليه قواعد القانون التجاري والقانون الجبائي ، بالإضافة إلى أداء الالتزامات الجبائية المتمثلة على الخصوص في[4] تقديم التصريحات في آجالها المحددة ، تسديد الضرائب ، تقديم المعلومات المطلوبة من طرف إدارة الضرائب ....الخ.

## المطلب الرابع : الإطار التنظيمي للمراقبة الجبائية

تعد عملية مكافحة التهرب الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الضريبية و هذه المهمة ليست سهلة، لذلك عليها أن تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة و القيام بعمليات الإحصاء المتتابعة ، و كذلك عمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاتصال مع المصالح الأخرى ، و لا يمكن لها أن تقوم بكل هذه المهام إذا لم تكن مهيكلة بشكل جيد. وتجدر الإشارة إلى أن الإدارة الضريبية تقوم بالمهام المتعلقة بالرقابة الجبائية عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء والتحقيق والتحصيل لمختلف الضرائب والرسوم ، و بهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الضريبية بتوقيع قواعد سير متجانسة وحديثة سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي.

---

[1] – DGI , La Déontologie , Respect De L'éthique Professionnelle , La Lettre De La DGI n° 49 2011 , P 4 .

[2] – Jacques Duhem et Michel Jammes, Audite Et Gestion Fiscale De L'entreprise, Paris, Edition EFE , Mai 1996 , P 151 .

[3] – DGI, Le Code Des Procédures Fiscales 2011, Op-Cit, art n°106 -1, P 63.

[4] – DGI , La Charte Du Contribuable , Edition 2009 , Algérie , P16 .

وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الضريبية الذي انتهجته المديرية العامة للضرائب ، و من أجل الوصول إلى وضع نظام ضريبي فعال ومتكيف مع المحيط الاقتصادي و الاجتماعي قامت هذه الأخيرة بوضع عدد من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق الإصلاح الضريبي ، و وضع مشاريع إنشاء هياكل جديدة ابتدأت منذ سنة 2002 ، حيث أن أساس النموذج التنظيمي الجديد تمثل في إنشاء[1] مديرية المؤسسات الكبرى ، مراكز الضرائب ، المراكز الجوارية ومصلحة التحريات الضريبية تدعيما للهياكل القائمة والمخول لها قانونا القيام بالمراقبة الجبائية والمتمثلة على الخصوص في المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات بالمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات على مستوى المديريات الجهوية للضرائب، وكذا المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية بالمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية على مستوى المديريات الولائية للضرائب.

**1*- مديرية كبريات المؤسسات(DGE)** : أُنشأت[2] بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303 / 2002 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 ولها صلاحيات على المستوى الوطني ، ومكلفة بتسيير كل المهام معا والمتمثلة في الوعاء ، التحصيل ، الرقابة والمنازعات ، و تتكون من خمسة (5) مديريات فرعية هي[3] : جباية المحروقات، التسيير، الرقابة و البطاقيات، المنازعات والوسائل. حيث نصت المادة(60) من قانون المالية لسنة 2003 على أنه[4] " تعين الهيئة المكلفة بتسيير كبريات الشركات كمحل لدفع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم بالنسبة إلى :

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا ، العاملة في ميدان المحروقات و كذا الشركات التابعة لها ؛

- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار ( 100.000,000) دج ؛

---

[1]- DGI , Conférence National Des Cadres De L'administration Fiscale, Modernisation De L'administration Fiscale, Les Prochaines Etapes, La Lettre De La DGI, Numéro Spécial 2009, P16.

[2] - الجريدة الرسمية العدد 64 في 9 سبتمبر 2002 ، مرسوم تنفيذي رقم 02 /303 المؤرخ في 2002/09/28، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، المادة 02 ، ص13.

[3] - الجريدة الرسمية العدد 59 في 24 سبتمبر 2006 ، مرسوم تنفيذي رقم 06 / 327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، المادة 4 ، ص 8 .

[4] - الجريدة الرسمية العدد 86 في 25 ديسمبر 2002 ، قانون المالية لسنة 2003 ، المادة 60 ، ص 19 .

– تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار ( 100.000,000) دج ؛

– الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية، وكذلك الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر " .

وتتكفل مديريات كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة والمنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا ، أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني ومهما يكن محل مؤسساتها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها حيث من بين مهام المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات نذكر ما يلي[1] : تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها، اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة و البحث عن المعلومة الجبائية و استغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات.

**2*– مراكز الضرائب (CDI)** : هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ، حيث يهتم رئيس المركز بمهام التسيير والتحصيل والمراقبة و المنازعات للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم : المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي والنظام المبسط، المهن الحرة **و** المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات

**3*– المراكز الجوارية للضرائب** : تقوم[2] المراكز الجوارية للضرائب (CDPI) بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة وتجميع مهام الإدارة الجبائية بين الوعاء المنازعات والتحصيل، وكذا تبسيط وتسهيل الإجراءات الجبائية ، بالإضافة إلى التحكم الجيد في المادة الضريبية الخاضعة للنظام الجزافي و مداخيل الأشخاص وتحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في تسيير الجباية العقارية ، المعادن النفيسة، الجباية المحلية و الفلاحة ، و ينظم[3] المركز الجواري للضرائب ثلاث (3) مصالح رئيسية و قباضة ومصلحتين(مصلحة الاستقبال و الإعلام و مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل)، أما المصالح الرئيسية فتتمثل في المصلحة الرئيسية للتسيير، المصلحة الرئيسية للمنازعات و المصلحة الرئيسية للمراقبة ، هاته الأخيرة تتكفل بتشكيل ومسك فهارس المصادر

[1] – الجريدة الرسمية العدد 20 في 29 مارس 2009 ، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، المادة 11 ، ص 13 .

[2] – إلياس كتشاوي ، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2009 ، ص 182 .

[3] – الجريدة الرسمية العدد 20 في 29 مارس 2009 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 102 ص 22.

المحلية للمعلومات و بطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجواري للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه، بالإضافة إلى متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية .

**4*- مصلحة التحريات الضريبية (SIF)** : نصت المادة (45) من قانون المالية لسنة 2009 على أنه[1] : " تنشأ على مستوى المديرية العامة للضرائب مصلحة التحريات الجبائية تكلف على المستوى الوطني ، بالقيام بتحقيقات قصد تحديد مصادر التهرب و الغش الجبائيين ، و تتوفر على خمس (5) فروع جهوية في كل من الجزائر العاصمة، قسنطينة، وهران، ورقلة و بشار وهذا قصد توسيع مجال أجهزة الرقابة الجبائية ، حيث تقوم هذه المصلحة بإعداد تقارير دورية عن الغش والتهرب الضريبي بعد تلقيها للتقارير الدورية في مختلف مكاتبها المتواجدة عبر مختلف المديريات الولائية.

و بالتالي يمكن القول أن الهدف الأساسي من إنشاء مصلحة التحريات الضريبية هو تدعيم أجهزة الرقابة الجبائية الموجودة حاليا على مستوى كل من المديريات الجهوية والمديريات الولائية ، و كذا مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بكل أنواعه خاصة التهرب الدولي، وهذا من خلال مراقبة تحويل الأموال إلى الخارج ، و الذي تمارسه الشركات متعددة الجنسيات المتواجدة بالجزائر .

**5*- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات** : نصت المادة (6) من المرسوم التنفيذي رقم 02/ 303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 على أنه[2] " تكلف المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات على الخصوص بما يأتي :

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات و المداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وإعداد الإحصائيات المتعلقة بها ؛
- ضمان تحسين وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
- دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي؛
- الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة ".

كما نصت المادة (7) من نفس المرسوم على أن " المصالح الجهوية للبحث والمراجعات تنظم في كل من مدينة الجزائر ، وهران و قسنطينة " .

[1] – الجريدة الرسمية العدد 74 في 31 ديسمبر 2008 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 45 ، ص 14 .

[2] – الجريدة الرسمية العدد 64 في 29 سبتمبر 2002 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 6 ص 14.

**6*- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية**[1] : وتضم المديرية للبرمجة ، المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات و المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، ومن بين أهم المهام الموكلة لهاته المديرية نذكر ما يأتي[2] :

- تحديد العمليات الدائمة لإنجازها من قبل المصالح الجبائية من أجل جمع و استعمال وحفظ و الرقابة على المعلومات الجبائية ؛

- برمجة وإجراء في أي نقطة على مستوى القطر الوطني كل عمليات التحقيق والبحث المرتبطة بالمراقبات الجبائية ؛

- إعداد الوسائل التي تسمح بضمان أفضل اختيار للمراقبات الجبائية، سواء فيما يخص مراقبة المحاسبة والتقديرات العقارية أو المراقبات المعمقة للوضعية الجبائية ؛

- السهر على احترام القواعد والإجراءات التي تمخضت من عملية الرقابة الجبائية؛

- إعداد المعايير والإجراءات التي يجب أن تُستعمل عند تنفيذ عمليات التحقيق في المحاسبة ومراقبة الأسعار والتقديرات والمراقبة الجبائية الشخصية ؛

- العمل على مجانسة الإجراءات المتخذة في مختلف عمليات الرقابة الممارسة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومصالح الأبحاث والمراجعات ؛

- تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي و الممارسات التدليسية مع الإدارات الأخرى والمؤسسات المكلفة بهذه المهام.

**7*- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات بالمديريات الجهوية للضرائب :** وتكلف[3] بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة اليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات .

**8*- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية على مستوى المديريات الولائية للضرائب**[4]: وتكلف لا سيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها ، و تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (4) مكاتب من ضمنها مكتب المراجعات الجبائية الذي يعمل في شكل فرق و يكلف خاصة بضمان متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة، تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة الجبائية ، إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية .

---

[1] – الجريدة الرسمية العدد 51 في 15 جويلية 1998 ، المرسوم التنفيذي رقم 98 / 228 المؤرخ في 13 جويلية 1998 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 55/95 المؤرخ في 15 فيفري 1995 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، المادة 1 ص 12 .

[2] – مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكره ، ص 37 .

[3] – الجريدة الرسمية العدد 20 في مارس 2009 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 38، ص 15 .

[4] – نفس المرجع ، المادة 74 ، ص 19 .

## المبحث الثاني : أهم الإجراءات المستحدثة لتفعيل آليات المراقبة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي[1] أهمية بالغة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، وفي إطار تدعيم الرقابة الجبائية تسعى الدولة الجزائرية إلى اتخاذ عدة إجراءات تشريعية وتنظيمية ، إضافة إلى بعض التدابير التي تهدف إلى تطوير وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى .

### المطلب الأول : أهم إجراءات تحسين نظام المراقبة الجبائية

تتعلق هذه الإجراءات بتحسين فعالية النظام الضريبي وتقوية نظام الرقابة الجبائية، و التي تتمثل على الخصوص في الآتي :

**أولا : تبسيط وتخفيف النظام الضريبي**

مع بداية سنوات التسعينات عرف التشريع الجزائري[2] تغيرا جذريا مس عدة مجالات تتعلق بالجوانب الاقتصادية و الاجتماعية ، و حيث أنها جاءت في إطار العولمة فإن هذه الإصلاحات قد تم الشروع فيها بغية إنجاح عملية إدماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال إنعاش الاستثمارات، و هذا ما تطلب تغيير النظام الضريبي تغييرا جذريا من خلال تبسيطه وتوجيهه نحو الأنظمة العصرية لفرض الضريبة في العالم، لهذا وجب على النظام الضريبي أن يتسم[3] بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة وفي تقييم رقم الأعمال لمختلف الأنشطة ، كما أن استقرار النظام الضريبي يساهم في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، مما يساعد بشكل كبير على تبسيط إجراءات الرقابة الجبائية ومن ثم تحسين نظامها ، و من أجل هذا تضمن التشريع الضريبي الجزائري ، خاصة سنة 2009 على إجراءات مهمة أدت إلى تبسيطه وتخفيفه نذكر منها على الخصوص[4] :

– تسهيل الإجراءات الجبائية من خلال تأسيس الملف الجبائي الوحيد والذي تُصنف وتُتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلفين بالضريبة ؛

---

[1] – لزرق لابد ، مرجع سبق ذكره ، ص 115 .

[2] – DGI , La Fiscalité Un Levier Pour La Promotion De L'emploi, La Lettre De La DGI n° 33, Juillet 2008 , Algérie , P7 .

[3] – ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 162 .

[4] – DGI, Loi De Finances 2009 , Poursuite De La Réalisation Du Programme De Relance Economique , La Lettre De La DGI , n° 37 , Janvier 2009 , P5 .

– تبسيط إجراءات تسديد الضريبة على أرباح الشركات، بحيث يقوم المكلفون بالضريبة المعنيين بأنفسهم بعملية التصريح والدفع التلقائي للتسبيقات الوقتية الثلاثة عن طريق التصريح الدوري و كذا تسديد رصيد التصفية ؛

– إلغاء الضريبة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن الأملاك المبنية وغير المبنية؛

– تأسيس تخفيض جزافي في حدود 10% بالنسبة للنفقات المصرح بها غير المبررة لفائدة الخاضعين للضريبة التابعين لنظام التصريح المراقب ؛

– التصريح مسبقا لدى المصالح الجبائية المختصة إقليميا بتحويلات الأموال مهما كانت طبيعتها التي تتم لفائدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين في الجزائر؛

– إلغاء إلزامية تقديم مستخرج من الجداول المصفى بالنسبة لطلبات شطب السجل التجاري و استبداله بشهادة الوضعية الجبائية ؛

– تطبيق إجراءات جديدة خاصة[1] باسترداد الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل هدفه الأساسي في تقليص آجال عملية الاسترداد بصفة محسوسة .

**ثانيا : إنشاء التحقيق المصوب**

في إطار تدعيم مكافحة التهرب الضريبي من جهة، وتحسين وتفعيل نظام المراقبة الجبائية من جهة أخرى ، تم إنشاء آلية رقابية جديدة تتمثل في التحقيق المصوب لمحاسبة المكلفين بالضريبة لفترة لا تتعدى السنة ، كما لا يتطلب من الخاضعين لهذا التحقيق سوي تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير ووصول الطلبات أو التسليم ....الخ .

ويهدف هذا التحقيق الظرفي إلى زيادة فعالية المراقبة الجبائية عن طريق هذا النوع من التحقيق الذي يعتبر أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل تعمقا من التحقيق المحاسبي إذ أن خاصيته الانتظام والتصويب، بهذا التحقيق تمكن المراقبة الجبائية من اكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه .

**ثالثا : عصرنة الإدارة الضريبية**

تشكل[2] إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي، و التحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة ، و حقوق الممولين من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي ، و قد خضعت

[1] – DGI ,Remboursement De La TVA Vers Plus De Souplesse Et D'efficacité, La Lettre De La DGI n° 57 , 2012 , P8 .

[2] – محمد حمو و منور أوسرير ، مرجع سبق ذكره ، ص 77 .

الإدارة الضريبة في الجزائر لعدة إصلاحات تهدف في مجملها إلى تطوير هياكلها، حيث شهدت بداية القرن الحالي (21) الشروع في تنظيمها قصد عصرنتها، مما سمح لها بالانتقال من الإدارة الضريبية ذات الطابع الأفقي من حيث المهام، التسجيل، التحصيل ، المنازعات، المراقبة، ..الخ ) إلى الإدارة ذات الطابع العمومي (الرأسي) من حيث فئات المكلفين ، و قد تميز التنظيم الجديد لهياكل الإدارة الضريبية على الخصوص في الآتي :

– إنشاء مديرية العلاقات العمومية و الاتصال ومديرية الإعلام والتوثيق من أجل تحسين العلاقات بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة ؛

– إنشاء مديرية كبريات المؤسسات ، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية ، و هذا من أجل تحقيق إدارة ضريبة مركزة على المكلفين؛

– إنشاء مصلحة التحريات الجبائية[1] تدعيما لأجهزة الرقابة الأخرى ، و كذا مكافحة التهرب الدولي من خلال مراقبة تحويل الأموال إلى الخارج ؛

– إحداث نظام معلومات جبائي يعتمد على قاعدة وطنية من المعطيات والبيانات الخاصة بجميع المكلفين بالضريبة ، و يُسير وفق التكنولوجيا الحديثة للإعلام و الاتصال للربط بين مختلف هياكل الإدارة الضريبية ؛

– تطوير و تأهيل أعوان الإدارة الضريبية ، حيث يُعتبرون العنصر الأساسي في مقومات نجاح المنظومة الجبائية، لذلك تم تطوير أساليب التعيين والتأهيل، بحيث أصبح الانتقاء قائما على أساس علمي وموضوعي ؛

– الالتزام بأفضل الممارسات الدولية الناجحة من خلال تحقيق الهدف المعلن من طرف الإدارة الضريبية و هو" إدارة في خدمة المواطن حقيقة واقعية ".

**رابعا : دعم و مواصلة التوأمة بين المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية**

تمس عملية التوأمة المؤسساتية بين المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية المحددة مدتها بثمانية عشر (18) شهرا أربعة (04) جوانب هي[2] :

[1] – Journal Officiel n°74 Du 31 Décembre 2008, Loi De Finances 2009 , art n° 45, P 15.

[2] – DGI , Le Jumelage DGI – DEFIP– Dix Huit Mois Denses D'activités Et De Réalisations , La Lettre De La DGI n° 59, 2012, P7 .

**1*- تنظيم المصالح وتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة :** حيث تسعى من خلاله الإدارة الضريبية تحقيق الآتي :

- إنشاء تدابير جديدة لاستقبال المكلفين بالضريبة تحت اسم " مرجع نوعية الخدمات " والمتضمن الالتزامات النوعية المستمدة من أفضل الممارسات الدولية الرائدة في هذا المجال؛
- إعداد تعليمة عامة ودليل منهجي حول مرجع نوعية الخدمات ؛
- تحديد خمس (05) مؤشرات هي : شروط الدخول والتكفل ، نوعية الخدمة المقدمة ، احترام الآجال والإصغاء للمكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى مؤشر إجمالي لنوعية الخدمة ، وهذا من أجل تقييم وتصنيف نوعية الخدمة المقدمة على مستوى كل مصلحة محلية ؛
- تنظيم دورة تكوينية للمكونين في مجال الاستقبال؛
- إنشاء " المحرر الجبائي " كحماية قانونية ممنوحة للمكلفين بالضريبة.

**2*- تحسين وتنظيم الإجراءات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة :** وهذا من خلال التركيز على الآتي :

- إجراء معاينة وتحليل الواقع الموجود، بالمقارنة بأنظمة التسيير والمراقبة المتبعة من قبل إدارتي الجمارك الفرنسية والإسبانية ؛
- إعادة النظر في التشريع الخاص بالضرائب غير المباشرة و الصادر بموجب الأمر رقم (104) المؤرخ في 12 /1976/09، وهذا بإدراج مصطلحات و تعاريف جديدة ، تسهيل وتطوير الإجراءات المتعلقة بالوعاء ، التحصيل والمراقبة الميدانية للضرائب غير المباشرة من خلال إعداد "سندات حركة " جديدة، وتكليف المتعاملين المعتمدين بتسيير هذه السندات مع احتمال إلغائها نهائيا وتعويضها بسندات إلكترونية ، و في مرحلة لاحقة تسطير برنامج تكوين ينتهي بإنشاء وتنصيب هياكل متخصصة .

**3*- تحسين إجراءات الرقابة الجبائية :** كانت المهام الأساسية للخبرة[1] التي قام بها الخبراء الفرنسيون والجزائريون في إطار التوأمة هو الفحص و البحث عن أفضل التطبيقات فيما يخص التنظيم وعمل المصالح المكلفة بالمراقبة الجبائية من خلال الوقوف على :

- تنظيم الإدارة الضريبية للرقابة الجبائية ؛
- كيفية البحث عن الوسائل القانونية لتطوير الرقابة الجبائية ؛
- طرق اختيار المكلفين بالضريبة للخضوع للرقابة الجبائية ؛

[1] - DGI , Premier Jumelage Institutionnel En Algérie (DGI- DGFIP ), Poursuite Du Processus D'amélioration Des Relations Avec Les Contribuables , La Lettre De La DGI n° 50 , 2011 , P6 .

– طـرق الرقابـة الجبائيـة فـي الميـدان للمهـن الحـرة والخـواص، الإخضـاع التناقضـى والتلقـائي، حقوق و التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية.

وبعد ثمانية عشر (18) شهرا من عمل هاته اللجنة تخللتها زيارة دراسية لفرنسا خلصت على[1]:

– إنشـاء شـبكة لتحليـل المخـاطر بهـدف وضـع برمجـة عقلانيـة للرقابـة الجبائيـة تقـوم علـى أسـاس معـايير وثوابـت مـن البيانـات التقنيـة أو الواقعيـة التـي مـن الممكـن أن تُسـلط الضـوء علـى التناقضـات والتصـرفات غيـر المعقولـة المؤديـة لاختيـار موضـوعي وعقلانـي للمكلفـين بالضـريبة الخاضعين للمراقبة الجبائية ؛

– إعـادة تـأطير حـالات الـرفض المحاسـبي مـن خـلال تعريـف قـانوني أكثـر وضـوحا لحـالات ومعـايير الـرفض المحاسـبي ، إعـداد عتبـات الأهميـة فيمـا يتعلـق بالآثـار الجبائيـة الناتجـة عـن الفروقـات الملاحظـة التـي تسـمح باتخـاذ القـرار بشـأن خطـورة الأخطـاء الملاحظـة ، و إجبـار المحقـق علـى إثبـات الطبيعـة غيـر الحاسـمة للمحاسـبة المقدمـة، وبالتـالي فـإن إشـكالية عـبء الإثبات تقع على مسؤولية الإدارة الضريبية .

**4*– تخفيـف الإجـراءات النزاعيـة وتقلـيص آجـال دراسـة الملفـات** : خلصـت الخبـرة التـي تمـت على مستوى مصالح المنازعات إلى ضرورة تحقيق الإجراءات الآتية :

– إعـداد أداة معلوماتيـة تحـت اسـم وسـيير (OUASIR) لمتابعـة النشـاط النزاعـي علـى المستويين المركزي و المحلي؛

– وضـع إجـراء جديـد لاسـترداد قـروض الرسـم علـى القيمـة المضـافة بهـدف تخفـيض آجـال الاسترداد؛

– تبسيط نظام الشراء بالإعفاء ؛

– إدراج مبـدأ لا مركزيـة القـرارات النزاعيـة و وضـع حيـز التنفيـذ إجـراء تفـويض الإمضـاء و إعـادة النظـر وتنظـيم مسـار معالجـة الشـكاوي ابتـداء مـن تـاريخ إيـداع الشـكوى إلـى غايـة إمضـاء القـرار النزاعي وتبليغه للشاكي ، و ذلك لجعله أكثر مرونة ؛

– تحسـين تسـيير لجـان الطعـن، وفـي هـذا الإطـار وبمناسـبة عـرض المـدير العـام للضـرائب لتقريـر التوأمـة[2] صـرح بـأن الإدارة الضـريبية بصـدد التخفـيض الآلـي للتسـويات الجبائيـة الناتجـة عـن الفـرض التلقـائي، وهـذا بهـدف تقلـيص الشـكاوى الناتجـة عـن تطبيـق هاتـه الطريقـة أثنـاء المراقبـة الجبائية .

[1] – DGI , La Lettre De La DGI n° 59, 2012 , Op – Cit , P7 .

[2] – www– algerie360.com /Algérie/La–dji–va–bientôt–réduire–Les redressement –fiscaux – automatique, Page Consultée 25/08/2013.

## المطلب الثاني : أهم إجراءات دعم مكافحة التهرب الضريبي

فضلا عن الإجراءات التشريعية والتنظيمية التي اعتمدتها الإدارة الجبائية في سبيل التقليل من حدة الغش والتهرب الضريبي، فهي كذلك تعتمد على الإجراءات العملية ويقصد بها مجموع العمليات الميدانية التي من شأنها حصر الممارسات التدليسية ، هذا من جهة ، و من جهة أخرى استهداف قطاع معين من النشاط الاقتصادي الذي ينتشر فيه الغش والتهرب الضريبي بشكل مستفحل ، و في هذا الإطار اتخذت الدولة عدة إجراءات ردعية من شأنها تدعيم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي و من أهمها :

**1*- تقوية نظام الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي :** مكنت مختلف قوانين المالية من تطوير وتقوية نظام الرقابة الجبائية من خلال إجراءات عديدة نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر الآتي :

- نصت المادة (22) من قانون المالية لسنة 2007 على أنه " تطبق أحكام المادة (402) على المكلفين بالضريبة[1] الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة ، حيث يترتب قانونا عن التأخير في دفع الضرائب والرسوم تطبيق عقوبة 10% عندما يتم الدفع بعد أجل خمسة عشر( 15) يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق ، و في حالة عدم التسديد في أجل ثلاثين (30) يوما الموالية للأجل المحدد أعلاه تطبق غرامة تهديدية قدرها 3% عن كل شهر تأخير أو جزء منه ؛

- إلزام صناع التبغ المعتمدون قانونا صيغة المودع وجوبا[2] و الخضوع لالتزامات مختلفة تتمثل في مسك المحاسبة حسب المواد والخضوع لقواعد الرقابة الجبائية ؛

- إلزام الأشخاص الطبيعيين والجمعيات والشركات[3] المتواجدة مقراتها أو المقيمة في الجزائر و الخاضعة للتصريح الجبائي، التصريح بحساباتهم التي تم فتحها أو استعمالها في إطار نشاط تجاري في أجل شهرين(2) من تاريخ فتح أو استعمال الحساب أو إقفاله من طرفهم في الخارج كما يجب أن يكون كل حساب موضوع تصريح مستقل، و يعاقب على عدم التصريح بالحسابات تطبيق غرامة جبائية تقدر بخمسة مائة ألف دينار(500.000)دج عن كل حساب غير مصرح به؛

- ممارسة[4] مختلف حقوق الإطلاع على الوثائق المنصوص عليها لصالح الإدارات الضريبية من أجل مراقبة تطبيق التنظيم الخاص بالصرف، كما تلزم المؤسسات المعنية إرسال كشف

---

[1] – الجريدة الرسمية العدد 85 في 27 ديسمبر 2006 ، قانون المالية لسنة 2007، مرجع سبق ذكره، المادة 22، ص9.

[2] – المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2013 ، المادة 299 ، ص 261 .

[3] – الجريدة الرسمية العدد 85 في 31 ديسمبر 2005 ، قانون المالية لسنة 2006 ، المادة 9 ، ص5 .

[4] – المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 60 ، ص 28 .

شهري عن عمليات تحويل الأموال إلى الخارج التي تقوم بها لحساب زبائنها خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي عملية التحويل؛

– كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة[1] المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم تطبيق غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1.000 و10.000 دج وتكون هذه الغرامة خارجة عن تطبيق العقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول ، كلما كان تقدير التدليس ممكنا .

**2*– إنشاء الملف الوطني للمدانين بالغش :** في إطار مكافحة الإدارة الضريبية للغش والتهرب الضريبي، وكذا الطرق التدليسية التي يتم استعمالها من طرف المكلفين بالضريبة الذين يفتقدون للحس الضريبي، تم إنشاء ملف وطني للمدلسين تشترك فيه كل من الإدارة الضريبية إدارة الجمارك وإدارة التجارة ، حيث أنشئ بموجب المادة (13) من قانون المالية التكميلي لسنة 2006، والتي نصت على أنه[2] "يؤسس لدى المديرية العامة للضرائب بطاقة وطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات الجبائية، التجارية والجمركية ".

و يتم من خلال هذا الملف جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الخاصة بهاته الفئة سواء الممتنعين عن أداء واجباتهم الجبائية أو المدانين بالتهرب الضريبي ، وتم إعداد هذا الملف بواسطة الإعلام الآلي، حيث يسمح بتحديد الأشخاص الذين ارتكبوا مخالفات جبائية أو جمركية من أجل حصر الممارسات التدليسية وتنظيم عمليات المراقبة الجبائية حسب كل حالة، و الهدف من إنشاء هذا الملف هو دفع المدلسين إلى تغيير سلوكاتهم و إتمام[3] التزاماتهم الجبائية وبأخذ بعين الاعتبار لأهمية هذا الملف ومجال استعماله فالمكلفون الذين يسجلون في هذا الملف هم على الخصوص[4] :

– المكلفون الذين أودع في حقهم شكاوي بممارسة غش ضريبي ؛

– المكلفون الذين لا يتعلقون بقطاع عمومي، و المدينين بالضريبة ذوي المساهمة الجبائية الكبيرة والذين يكونون محل إجراءات ردعية والذين يتجاوز دينهم الجبائي عشرة ملايين( 5.000.000 ) دج ، وكذلك المكلفين الذين يحتمل ارتكابهم للغش ويتجاوز دينهم الجبائي لسنة واحدة خمسة ملايين ( 5.000.000 ) دج ؛

---

[1] – المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2013 ، المادة 122، ص 434.

[2] – الجريدة الرسمية العدد 47 في 19 جويلية 2006 ، قانون المالية التكميلي لسنة 2006 ، مرجع سبق ذكره، المادة 13 ، ص5 .

[3] – DGI , La Lettre De La DGI n°12 , Numéro Spécial 2003 , Algérie , P12 .

[4]– إلياس كتشاوى ، مرجع سبق ذكره ، ص 188 .

– المكلفون غير المقيمين بالجزائر والذين صرحوا بعناوين غير صحيحة أو غير كاملة أو وهمية من أجل التملص من التزاماتهم الجبائية ؛

وتجدر الإشارة إلى أنه يترتب على التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والتجارية، وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة إجراءات ردعية[1] عديدة نصت عليها المادة (29) من القانون التكميلي لسنة 2009 .

وقد صرح[2] المدير العام للضرائب يوم 04 أوت 2013 على أن العدد الفعلي للمسجلين في هاته البطاقية هو 99.111 غشاش ما بين أشخاص طبيعيين أو معنويين ، و من بين هؤلاء الغشاشين 65.327 غشاش أي ما نسبته 65% هم مؤسسات لم تودع بعد بصفة قانونية حساباتها الاجتماعية خلال السنوات من 2008 إلى 2011 ، كما صرح وزير التجارة[3] السيد مصطفى بن بادة يوم الاثنين 29 جويلية 2013 في الندوة الصحفية التي خصصت لعرض حصيلة نشاط المراقبة الاقتصادية وقمع عمليات الغش أنه تم خلال السداسي الأول لسنة 2013 تسجيل 7.010 متعامل وفي سنة 2012 بلغ العدد الإجمالي للمسجلين في البطاقية الوطنية للغشاشين 10.895 واعتبر أن هاته البطاقية تمثل وسيلة فعالة لقمع مرتكبي المخالفات الخطيرة ، كما أضاف إلى أن الإدارة أو الهيئة التي سجلت شخصا معنويا أو طبيعيا في البطاقية ملزمة بالقيام بإجراء السحب الفوري بعد تسوية وضعيته تجاه مختلف المصالح المعنية بما فيها الإدارة الضريبية.

**3*– تفعيل العقوبات المفروضة على التهرب الضريبي :** مع كل الإجراءات المتخذة لمنع التهرب الضريبي لم تنجح أي دولة من الدول في منعه كليا، ولذلك تضطر الدول من بينهم الجزائر توقيع عقوبات على المتهربين المخالفين للقانون ، و الواقع أن تقرير الجزاءات والعقوبات قد يُفيد أيضا في منع التهرب الضريبي، ذلك أن التهديد بتطبيقها قد يؤدي إلى امتناع بعضهم عن هاته الظاهرة ، أو على الأقل يجعل بعضهم يتردد في الإقدام عليه و العقوبات هي طريقة فعالة لمنع التهرب بشرط أن تُفعل ، و قد تكون هذه العقوبات مالية و جزائية، و العقوبات المالية هي الأكثر شيوعا ، وقد اتخذت الجزائر عدة إجراءات[4] جبائية

---

* – أنظر أهم الإجراءات الجبائية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي في سنة 2009، ص ص 90–91.

2 – www.algerie1.com/actualité/Les-impots et Les douanes déclarent La guerre aux importateurs fraudeurs, Page Consulté Le25/08/2013.

3 – أحمد أوعمر ، بن بادة : أزيد من 7000 تاجر في البطاقية الوطنية للغشاشين، جريدة الخبر اليومي، 30 جويلية 2013 العدد 7148 ، الجزائر ، 2013 .

* – أنظر أهم الإجراءات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي من 2008 إلى 2013، ص ص 90–92.

خاصة بمكافحة الغش والتهرب الضريبي يبقى فقط الحرص على تفعيلها في مختلف المصالح المعنية بهاته الظاهرة .

**4*- إنشاء رقم التعريف الجبائي (NIF)** : نصت المادة (41) من قانون المالية لسنة 2006 على أنه[1] " تحدد المديرية العامة للضرائب رقم التعريف الجبائي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين وكذا الهيئات الإدارية".

ورقم التعريف الجبائي هو رقم وحيد يعرف به المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا يهدف إلى عقلنة وتبسط و عصرنة وتسهيل عمل الإدارة الضريبة ، كما يساعدها على إنشاء نظام تسيير قاعدة البيانات الجبائية "، كما أنه يعتبر وسيلة لا مفر منها للتسيير الحديث للضريبة[2].

وتجدر الإشارة إلى أن رقم التعريف الجبائي يساعد الإدارة الضريبية على الإلمام بكل أنواع أنشطة المكلفين و أماكن ممارستها ، لذا يجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المداولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا ، أن يشيروا إلى رقم التعريف الجبائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم، و عدم تقديم رقم التعريف الجبائي يؤدي على الخصوص إلى :

- تعليق تسليم مختلف الشهادات بما فيها شهادة الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ؛
- تعليق التخفيضات المنصوص عليها في المادتين (219) الفقرة 1 و (219) مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ؛
- تعليق إتمام[3] إجراءات التوطين البنكي و الجمركي المتصلة بعمليات التجارية الخارجية.

**5*- الإجراءات الخاصة بالمستوردين** : يعرف هذا النشاط الكثير من أعمال الغش والتهرب الضريبي إذ أن الدولة تتكبد خسائر كبيرة جراء الممارسات غير الشرعية التي يقوم بها المستوردون منها ما قد أُكتشف وتم اتخاذ الإجراءات اللازمة للحد منها، ومنها ما لم يزل مستترا ولم يُكتشف بعد ، ومن أجل التقليل من هذه الممارسات تم اتخاذ التدابير التالية[4] :

- ضرورة الانطواء تحت غطاء شركة أو مؤسسة ذات رأسمال محدد، حيث نصت المادة (13) من قانون المالية التكميلي لسنة 2005 على أنه " لا يمكن أن تمارس نشاطات استيراد المواد الأولية و المنتوجات و البضائع الموجهة لإعادة البيع على حالتها ، إلا من قبل الشركات التي

---

[1] – Journal Officiel n° 85 Du 31 Décembre 2005, Loi De Finances 2006 , art n° 41 , P 14 .

[2] – DGI, Conférence National Des Cadres De L'administration Fiscale , Modernisation De L'administration Fiscale, La Prochaines Etapes, La Lettre De La DGI, n° Spécial, 2010, P16.

[3] – DGI, Loi de finances complémentaires pour 2009, La Lettre de La DGI, n° spécial, Aout 2009, P8.

[4] – الجريدة الرسمية العدد 52 في 26 جويلية 2005 ، قانون المالية التكميلي 2005 ، المادة 13 ، ص 5 .

يساوي أو يفوق رأسمالها عشرين مليون (20.000.000) دج ، محررا كليا ، كما يمكن تحديد شروط أخرى ترتبط لا سيما بخصوصيات المحلات الموجهة لإيواء النشاطات، و تمنح فترة انتقالية مدتها خمسة (5) أشهر للسماح للمتعاملين الاقتصاديين للامتثال للأحكام الجديدة ؛

- الاستعانة بمحافظ الحسابات ، حيث نصت المادة (12) من القانون السالف الذكر على أنه " يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين ، ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث (3) سنوات مالية محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات وفي حالة عدم تعيينه من قبل الجمعية العامة، أو في حالة وجود مانع أو رفض أحد أو عدد من المحافظين المعنيين ، يتم تعيينهم أو تعويضهم بأمر من رئيس المحكمة المختص في مقر الشركة ذات المسؤولية المحدودة و يعاقب المسيرون الذين لم يقوموا بتنصيب محافظ أو محافظي الحسابات في وظيفته أو في وظيفتهم بغرامة من 100.000 دج إلى 1.000.000 دج ؛

- إنشاء رسم التوطين البنكي ، حيث نصت المادة (02) من نفس القانون على أنه " يؤسس رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد يقدر بـ 10.000 دج عند كل طلب يتعلق بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد " .

وكان الهدف من هذه الإجراءات هو تتبع عمليات الاستيراد التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، مما يساعد على مراقبتهم، ومنه الحد من عمليات الغش والتهرب الضريبي، حيث لا يمكن منح هذا الرسم للمستوردين الغشاشين، و بالتالي إقصائهم من ممارسة نشاط الاستيراد و الذي يعد أكبر ميدان للغش والتهرب الضريبي .

## المطلب الثالث : تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة

تسعى الإصلاحات الضريبية[1] دوما إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل من حالات التهرب ، و ذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة ، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة والحساسيات موجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية ، ففي الوقت الذي يعرف فيه الاقتصاد الوطني تحولات عميقة كانت وما زالت الإدارة الضريبية تُكيف هياكلها وطريقة تسييرها مع متطلبات السوق ، وعليه أصبح تطوير الوعي الجبائي تحديا ينبغي على الإدارة الضريبية رفعه .

و لقد مضى وقت طويل منذ شروع الإدارة الضريبية في إصلاح هياكلها ، حيث تم إحداث هياكل جديدة فيما عرفت هياكل أخرى تغييرات جذرية ، غير أن هذه الإصلاحات[2] لن يكون لها أي أثر إذا لم ترافق بمجموعة من الأنشطة التكميلية الهادفة أساسا إلى الإعلام و الاتصال إلى جانب مجالات أخرى للضرائب، كالتشريع الذي يجب أن يكون أكثر تبسيط و وضوح وفي متناول الجمهور، والمنازعات التي يجب أن تكون معالجة في آجال معقولة ، و الرقابة الجبائية التي يجب أن تكون أكثر مرونة وأحسن استهدافا .

و من أجل الوصول إلى تنمية الوعي الجبائي لمختلف فئات المكلفين و ضمان مصداقية الإدارة الضريبية اتجاههم قامت هاته الأخيرة بعدة إجراءات نذكر منها على الخصوص :

**1*- تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة :** في سبيل تحقيق مبادئ الرقابة الجبائية وتحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية ومستعمليها مكنت قوانين المالية المختلفة من تعزيز الضمانات الممنوحة لفائدة المكلفين بالضريبة ، و ذلك سواء فيما يخص الرقابة الجبائية أو المنازعات، و هذا بهدف كسب ثقة مستعمليها في عدالة ونزاهة الرقابة وجعلهم يتعاملون بأكثر ليونة مع أعوان الإدارة الضريبية ، و من بين هاته الضمانات نذكر الآتي[3] :

- التشريعات الجبائية ( القوانين المالية والقوانين الضريبية)، هي بمثابة حدود لأي تصرف تقوم به الإدارة الضريبية ؛
- الالتزام من خلال عقيدة الإدارة الضريبية التي تعتمد على ما لديها من تعليمات ومناشير مفسرة للتشريعات الجبائية ؛
- عدم القيام بأية تسوية دون إشعار المكلف عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام في أجل لا يقل عن 30 يوما ؛

---

[1] - ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 167 .

[2] - DGI , Les Relations De L'administration Fiscale à L'usager , Une Nouvelle Approche , La Lettre De La DGI n°38 Février 2009 , P6 .

[3] - DGI , La Charte Du Contribuable , Edition 2009 , Op-Cit , P7

– الأخذ بعين الاعتبار للإجابات المستلمة من طرف المكلفين بالضريبة ؛

– حق المكلف في الاعتراض على قرار الإدارة الضريبية .

**2*– إنشاء مديرية العلاقات العمومية و الاتصال**[1] : يتمثل دورها الأساسي في دراسة و اتخاذ التدابير المناسبة من اجل تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والخاضعين للضريبة والسهر على التطبيق الفعلي لهذه التدابير من طرف المصالح.

**3*– إنشاء الهيئات المكلفة بالاتصال على المستوى المحلي** : و هذا من خلال استحداث و تدعيم المصالح التالية:

**أ*– خلايا الاستقبال على مستوى المديريات الجهوية و الولائية للضرائب** : هدفها الرئيسي التكفل باستقبال الخاضعين للضريبة على المستويين الجهوي و الولائي ؛

**ب*– مصلحة الاستقبال على مستوى مديرية كبريات المؤسسات** : تتولى هذه المصلحة استقبال و إعلام الخاضعين للضريبة، و كذا التعاون والتنسيق مع الهيئات المتواجدة على المستوى المركزي على إعداد إستراتيجية الاتصال ؛

**ت*– مصلحة الاستقبال على مستوى مراكز الضرائب** : تقوم هذه المصلحة باستقبال وتوجيه الخاضعين للضريبة التابعين إقليميا لهذه المراكز وكذا التكفل بالمكلفين بالضريبة الجدد ؛

**ث*– مصلحة الاستقبال على مستوى المراكز الجوارية** : تتولى هذه المصلحة منح كل المعلومات الضرورية للمكلفين بالضريبة التابعين إقليميا لهذه المراكز وتوزيع الوثائق الجبائية وتنظيم المواعيد ....الخ .

**4*– تعزيز اللقاءات بالجمعيات و الاتحادات المهنية** : تسعى المديرية العامة للضرائب من خلال تعزيز مثل هذه العلاقات إلى تحسين مستوى الإعلام الجبائي لدى الجمعيات و الاتحادات المهنية[2] التي تشكل أكبر فئة من الخاضعين للضريبة، خاصة عندما يتعلق الأمر بإعداد نصوص تشريعية أو طرح سياسة جبائية جديدة تخص هذه الفئات ، و من أهم اللقاءات التي قامت بها الإدارة الضريبية نذكر على الخصوص الآتي :

– لقاء مع الإتحاد العام للتجار والحرفيين يوم 07 جويلية 2008 ؛

– لقاء مع المنظمة الوطنية للناقلين الجزائريين 13 جويلية 2008 ؛

– لقاء مع الغرفة الوطنية للموثقين يوم 12 أكتوبر 2008 .

---

[1] – DGI, La Lettre De La DGI n° 38 , Op–Cit , P5 .

[2] – المديرية العامة للضرائب ، الندوة الوطنية لإطارات الإدارة الجبائية " عصرنة الإدارة الجبائية – المراحل القادمة – " رسالة المديرية العامة للضرائب ، رقم خاص ، 2009 ، ص 16 .

**5*- العلاقات مع وسائل الإعلام التي تعتبر وسيطا أساسيا بين الإدارة الضريبية والجمهور** : هذه الوسائل عبارة عن أداة أساسية لنشر المعلومة الجبائية، خاصة ما يتعلق بالقوانين المالية أو أية تعديلات تشريعية، و ضمن نشاط اتصالها بوسائل الإعلام ، أجرت مديرية العلاقات العمومية و الاتصال عدة حوارات مع مختلف الوسائل المكتوبة ، السمعية والبصرية .

**6*- ترقية وسائل الاتصال الحديثة كموقع واب الخاص بالمديرية العامة للضرائب** : أضحى الإعلام عن طريق الإنترنت شائع الاستعمال، لهذا أولت المديرية العامة للضرائب موقعها الإلكتروني اهتماما كبيرا ، و هذا من خلال إثرائه بمعلومات جبائية و تحيينه بعد كل تعديل يمس التشريع الجبائي، و بهدف ترقية هذه الوسيلة الإعلامية الحديثة طورت المديرية العامة للضرائب برنامجا جديدا لموقعها من خلال إثراء[1] محتواه بمزيد من المعلومات المتعلقة بالمزايا الجبائية الممنوحة قانونا، بالإضافة إلى وثائق جبائية معينة كالقوانين الضريبية، المطويات ..الخ.

## المطلب الرابع : التوجهات الإستراتيجية للمراقبة الجبائية

بالرغم من أن الإدارة الضريبية تتمتع بكل من الوسائل القانونية و الصلاحيات أثناء أدائها لمهامها الرقابية، إلا أنها استحدثت عدة وسائل أخرى تمثلت في التوجهات الإستراتيجية للمراقبة الجبائية نذكر منها على الخصوص الآتي :

**1*- الأبحاث الجبائية الخارجية** : يتم استغلال المعلومة الجبائية من طرف مصالح الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء ، في التحصيل وأيضا في مراقبة تصريحات المكلفين ، و هذه المعلومات تُستغل على المستوى الوطني وعلى المستوى الدولي، لهذا فالبحث عن المعلومات الجبائية هو في صلب الرقابة الجبائية ، حيث يعود لمصالح الرقابة تطويره و وضعه بين أيدي المصالح العملياتية من أجل تسخيره في البرمجة وتنفيذ كل أشكال الرقابة الجبائية ، و هذا ما يتطلب أن يكون البحث عن المعلومات الخارجية عملية دائمة بالتركيز على وسائل قانونية لممارسة الرقابة الجبائية، والتي تتمثل خاصة في حق الإطلاع (المواد من 45 إلى 64 من قانون الإجراءات الجبائية ) ، حق إجراء التحقيق (المواد من 18 إلى 21 من نفس القانون السالف الذكر )، بالإضافة إلى حق المعاينة (المادة 74 من قانون المالية لسنة 2002 )؛

[1] - عبد الغني بوشري ، مرجع سبق ذكره ، ص 210 .

**2*- عقلنـــة برمجـــة الرقابـــة الجبائيـــة :** بمـا أن المعلومـة الجبائيـة هـي عبـارة عـن مجموعـة مـن المعلومـات التـي باسـتطاعتها التـأثير علـى وعـاء الضـريبة سـواء بطـرق مباشـرة أو بطـرق غيـر مباشـرة ونظـرا للأهميـة التـي تكتسـبها المعلومـات الجبائيـة فـي اكتشـاف التهـرب والغـش الجبـائي ، لهـذا تخضـع هاتـه الأخيـرة التـي ترسـلها المصـالح العمالياتيـة ، بمديريـة الأبحـاث والتـدقيقات ، إلـى تحليـل المخـاطر لتحقيـق برمجـة منتقـاة وهادفـة ، بنـاءا علـى الملاحظـات والسـلوكيات الاحتياليـة ، و عليـه يرتكـز إسـهام البرمجـة فـي فعاليـة الرقابـة الجبائيـة علـى الأدوات ذات مصـداقية، التـي تتمثـل فـي قاعـدة المعطيـات التقنيـة وتحليـل المخـاطر، و بالإضـافة إلـى هـذه الأدوات ، تسـتند الإدارة الضـريبية علـى إحصـاء النسـيج الجبـائي ونتـائج مراقبـة الوثـائق والمسـتندات مـن أجـل عقلنـة برمجة الرقابة الجبائية ؛

**3*-تحسـين مرونـة إجـراءات عمليـة التحقيـق :** تعتمـد الإدارة الضـريبية علـى عـدة وسـائل[1] فـي مجـال الرقابـة ومكافحـة مختلـف أشـكال الغـش الجبـائي ، و يتعلـق الأمـر بـالتحقيق فـي المحاسـبة والتحقيـق المعمـق فـي الوضـعية الجبائيـة الشـاملة وكـذا التحقيـق المصـوب فـي المحاسـبة ، وعليـه فـإن وضـع إسـتراتيجية الرقابـة الجبائيـة يتطلـب تغييـر فـي اختيـار نوعيـة الرقابـة المتبعـة ، حسـب الرهانـات الجبائيـة ، و بالتـالي فالتسـيير الجيـد لسلسـلة الرقابـة الجبائيـة يتطلـب أن تخـص عمليـات المراقبـة المختلفـة للمحاسـبة رهانـات ماليـة كبيـرة بالإضـافة إلـى حـالات التهـرب الجبـائي ، فمـثلا التحقيـق المصـوب فـي المحاسـبة فيصـلح أكثـر لحـالات طلبـات اسـترداد الرسـم علـى القيمـة المضـافة ، فـي حـين التحقيـق المعمـق فـي الوضـعية الجبائيـة الشـاملة فيصـلح لحـالات عـدم التوافـق فـي نتـائج المقارنـة بـين مـن جهـة ، المـداخيل المصـرح بهـا مـن قبـل الأفـراد ومـن جهـة أخـرى لممتلكاتهم ووضعيتهم المالية وعناصر طريقة المعيشة .

**4*- تحسـين الإشـراف علـى الرقابـة الجبائيـة :** تعتمـد عمليـة الرقابـة الجبائيـة[2] علـى مجموعـة مـن الهياكـل والأجهـزة المخـول لهـا قانونيـا للقيـام بـذلك ، حتـى تمـارس بطريقـة منظمـة وجيـدة و ناجعـة وتعزيـزا لـذلك فقـد خـول المشـرع الجزائـري لأعـوان هـذه الأجهـزة مجموعـة مـن الصـلاحيات والحقـوق التـي لابـد مـن الاسـتناد عليهـا لأداء مهمـتهم الرقابيـة ، ممـا يتعـين علـى مديريـة الأبحـاث والتـدقيقات التـي يمتـد اختصاصـها علـى مسـتوى التـراب الـوطني متابعـة وتقيـيم الرقابـة الجبائيـة علـى مسـتوى كـل هاتـه الهياكـل والأجهـزة بحيـث تسـاعد عمليـة المتابعـة والتقيـيم علـى الـتحكم فـي نجاعـة صـيرورة الرقابـة الجبائيـة، ممـا أدى إلـى وضـع مؤشـرات تطوريـة لقيـاس هـذه النجاعـة ، كمـا تـم إعـداد أداة

[1] – المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية، رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 58، 2012 ص7 .

[2] – محمد حمو و منور أوسرير ، مرجع سبق ذكره ، ص 206 .

لمتابعة الرقابة الجبائية الخارجية من مرحلة البرمجة إلى غاية مرحلة النزاعات في حالة عدم رضي المكلف على قرارات الإدارة الضريبية .

**5*- إنجاح عملية تطوير تعداد المحققين كما ونوعا :** إن مسألة الاعتماد على العنصر البشري باتت[1] في حكم المؤكد ، و لا مجال للحديث اليوم عن مدى أهمية الموارد البشرية في تجسيد الخطط والبرامج والقيام بالأفعال ومن ثمة تحقيق التنمية الشاملة والمستدامة ، إن من جانب الدول والحكومات أو من جانب المؤسسات، سواء كانت خاصة أو عمومية، و على هذا الأساس أُعتبر العنصر البشري المحرك المحوري لأي مشروع مهما كانت طبيعته، و كما هو معروف في أدبيات إدارة الأعمال " بأن الإنسان قبل المشروع " وما دام الأمر كذلك ، فإنه يتعين مد المزيد من الدعاية و الاهتمام بالموارد البشرية وتطويرها والرفع من أدائها باستمرار ، و لن يتأتى هذا إلا بفضل ممارسة التكوين ممارسة علمية موجهة لتلبية احتياجات المؤسسة و الاستجابة لخصوصياتها في ظل محيط يتسم بالتقلب والمفاجآت ، و هذا المحور يمثل مركز اهتمام الإدارة الضريبية ، إذ تهدف هذه الأخيرة إلى تعزيز تعداد الموظفين المعنيين في مصالح الرقابة الجبائية من جهة، وتحسين مردوديتهم من جهة أخرى، و ذلك من خلال تأطير أنسب وتنظيم دورات تكوينية أنجع ، و يهدف[2] هذا التأطير إلى شغل الفارق بين القدرات الحالية والقدرات الضرورية لتطوير أداء المراقبة الجبائية لأعوان الإدارة الضريبية المكلفين بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، لهذا تم تحديد هدفين أساسيين لهذا المحور ، الأول يتمثل في دعم المراقبين الجبائيين من جهة وتحسين أداء جودة المراقبة الجبائية من ناحية أخرى .

وفي هذا الإطار قررت المديرية العامة للضرائب دعم مصالحها بتوظيف ستة مائة (600) مفتش رئيسي من خلال التدريب الأولي لمدة سنة لدى المدرسة الوطنية للضرائب، أما فيما يخص التدريب والتطوير لمواردها البشرية ، و بعد التأكد من أهمية هاته العملية بالنسبة للإدارة الضريبية لهذا قررت هاته الأخيرة القيام بتكوين مستمر مع مراقبة دقيقة لهذا التكوين اللامركزي من ناحية المادة ونوعية التكوين، حيث تم تحديد ثلاثة (3) مراكز للإشراف على هاته العملية الهامة وهي[3] :

- المدرسة الوطنية للضرائب و تتكفل بالتكوين الوطني ؛

---

[1] - عبد الله إبراهيمي والمختار حميدة، دور التكوين في تثمين وتنمية الموارد البشرية ، مجلة العلوم الإنسانية العدد 7 ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2005 ، ص 101 .

[2] - DGI , Le Contrôle Fiscal – Points Détapes Et Orientations Stratégiques , La Lettre De La DGI , n° 64 , 2012, P5 .

[3] - DGI , numéro spécial 2009 , Op-Cit, P11.

– المعاهد الوطنية للتكوين المتخصص المهني، وتتكفل بالتكوين الجهوي لكافة أعوان الضرائب الآخرين، حيث خص التكوين المحاور التالية: النظام المحاسبي المالي و إتقان أدوات الإعلام الآلي.

– المصالح التشغيلية (التكوين بمكان العمل بمبادرة المسؤولين المحليين) وتتكفل بتكوين كافة أعوان الضرائب بالمديريات الولائية، حيث يتضمن التكوين على الخصوص النظام المحاسبي المالي و إتقان أدوات الإعلام الآلي، بالإضافة إلى شرح أهم ما جاء من تشريعات وقوانين، حيث خص التكوين المحاور التالية : النظام المحاسبي المالي الجديد بالنسبة لأعوان الوعاء والمراقبة الجبائية ، إدارة السلوك بالنسبة للإطارات العليا و تكوين المكونين .

## المبحث الثالث : وسائل المراقبة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري

أن أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية هو حق الرقابة للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبة ، فالرقابة تسمح للإدارة الضريبية بأن تتأكد من أن جميع المكلفين قد سددوا ما عليهم ، و هذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة القانون الضريبي ، و لهذا تُعتبر الرقابة الجبائية إجراءا ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة ، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة ، لهذا ومن اجل تحسين مستوى التحضر الجبائي الذي هو هدف إستراتيجي للإدارة الضريبية ، تسهر المديرية العامة للضرائب على ممارسة[1] مهامها في مجال الرقابة مع السعي إلى تحسين نوعية هذه الرقابة، و عليه تم وضع عدة وسائل في مجال الرقابة ومكافحة مختلف أشكال الغش والتهرب الضريبي ويتعلق الأمر على الخصوص في الرقابة المختصرة ، التحقيق في المحاسبة ، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، التحقيق المصوب والتلبس الجبائي .

### المطلب الأول : الرقابة المختصرة

هذا النمط من الرقابة[2] يعبر عن الفحص للوثائق التي هي بحوزة المصالح الضريبية، إذن تمثل الرقابة على الوثائق التي تمارس بمجرد تقديمها من طرف المكلف بالضريبة، و سميت بالرقابة المختصرة[3] لأنها تشكل مرحلة تمهيدية للرقابة الجبائية وتنقسم إلى نوعين :

**1*- الرقابة الشكلية :** تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح[4] الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين ، كما أن لها مهمة مراقبة هوية و عنوان المكلفين بالضريبة و العناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي، فالغرض من هذه المراقبة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كُتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بما تحتويه من معلومات وتلك التي بحوزة الإدارة الضريبية وتهدف الرقابة الشكلية إلى :

---

[1] - DGI , La Lettre De La DGI , n° 58, 2012 , Op-Cit , P7.

[2] - Jean Paul Trant Thiet Et Autres , Quand Le Fisc Vous Contrôle, Les Editions D'organisation Deuxième Tirage , Paris , 1996 , P 26 .

[3] - عبد الغني بوشري ، مرجع سبق ذكره ، ص 117 .

[4] - Jean Pierre Casimir , Contrôle Fiscal Droit, Garanties Et Procédure , Groupe Revue Fiduciaire Paris , 2002 , P 26 .

– اكتشاف المعلومات الناقصة والمهملة ومحاولة تصحيحها ؛

– تصحيح الأخطاء المادية والكتابية المثبتة في التصريحات، مثل أخطاء الجمع والترحيل المحاسبي ؛

– مراقبة شكل وكيفية التصريحات ؛

– التأكد من عنوان وهوية المكلف بالضريبة ؛

– التأكد من وجود التأشير والختم للمكلف بالضريبة ، بالإضافة إلى ختم مصلحة الضرائب (التحصيل) في حالة التصريحات الدورية .

**2*– الرقابة على الوثائق :** تعتبر كتكملة للمراقبة الشكلية، بحيث تسمح للمصالح الجبائية بالقيام بفحص ناقد للتصريحات المكتتبة وهذا بالاستعانة أساسا بالبيانات والمعطيات التي يتضمنها الملف الجبائي للمعني، و بالتالي فهي عملية عادية تتمثل في مقارنة عناصر الدخل المصرح به مع المعلومات والوثائق الموجودة داخل الإدارة الضريبية[1]، حيث يقوم المراقب الجبائي بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمعلومات والوثائق الخاصة بالمكلف والموجودة مسبقا لدى الإدارة، إضافة إلى ما تحصلت عليه هذه الأخيرة من معلومات من طرف هيئات أخرى تعامل معها هذا المكلف ، وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة يحق للمراقب الجبائي أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة ومن أجل القيام بهذه المراقبة تستعمل الإدارة الأدوات القانونية التالية[2] :

**أ*– طلب معلومات :** بموجب السلطات المخولة للمراقب الجبائي يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة أن يمده ببعض المعلومات حول الغموض أو اللبس الذي يحتوي عليه التصريح المقدم من طرفه، و في حالة عدم الرد تقوم الإدارة بإرسال آخر تطلب فيه التوضيحات المراد الحصول عليها لتبرير ما جاء في تصريحه، وهذا في أجل لا يقل عن ثلاثين (30) يوما، و في حالة الرفض تقوم الإدارة بعملية التسوية بالاعتماد على ما تتوفر لديها من معلومات أو مبررات ؛

**ب*– طلب التبريرات :** قد يطلب المراقب الجبائي وثائق تبريرية لبعض العناصر التي يتضمنها تصريح المكلف وهذا لهدفين ، فالهدف الأول التأكد مما جاء في تصريحه ، و الهدف الثاني استغلال الوثائق التبريرية لتحرير[3] بطاقة معلومات قد تساعد في إجراء تسويات إما لهذا المكلف أو لمكلفين آخرين يتضمن

---

[1] – Jacques Duhen Et Michel Jammes , Audit Et Gestion Fiscale De L'entreprise , Edition EFE Paris , 1996 , P 145.

[2] – Jean Paul TranThiet Et Autres , Op–Cit , P 26 .

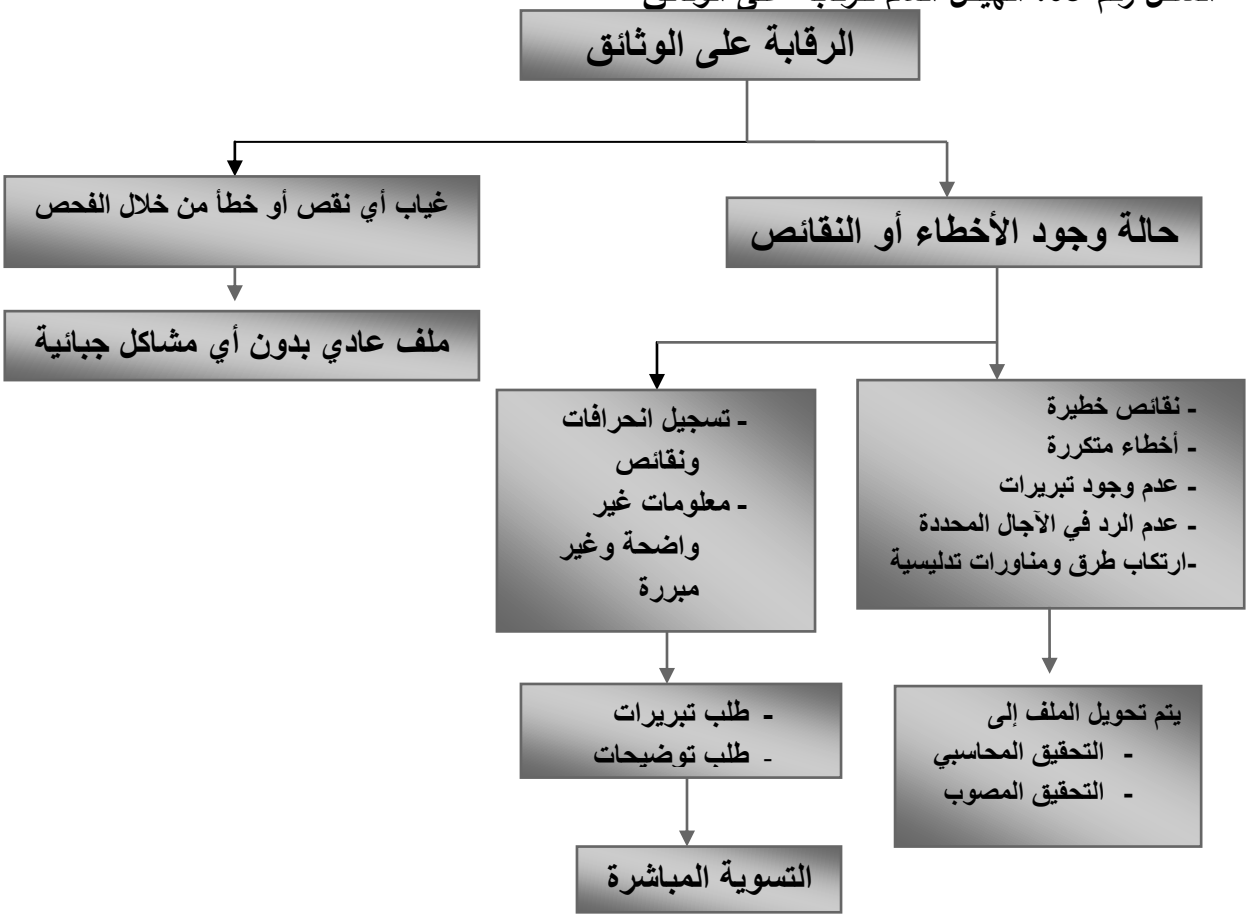
[3] – Jean – Claude Drie , Procédures De Contrôle Fiscal , La Voie De L'équilibre, L'harmattan Paris , 2005 , P 49 .

تصريحاهم إغفالات، نقائص أو عدم الصحة ، و في حالة عدم الرد على هذا الطلب في الآجال المحددة قانونا، يقوم المراقب الجبائي بعملية التسوية الضرورية .

**ت*- القيام بعملية التسوية :** تضطر الإدارة الضريبية للقيام بعملية التسوية في حالة عدم الرد عن طلب المعلومات أو طلب التبريرات أو في حالة رفضها لما جاء في رد المكلف من معلومات أو تبريرات، ففي هاته الحالات تقوم الإدارة الضريبية بإعلام المكلف بالتسوية المزمع[1] القيام بها من خلال رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام .

إذن الرقابة على الوثائق هي رقابة لاحقة[2] تسمح للإدارة بالقيام بفحص ناقد لتصريحات المكلفين ومنه الكشف و التصحيح للنقائص المكتشفة، و من خلال هذه المراقبة يمكن اقتراح الملفات الجبائية لأنواع أخرى من المراقبة الجبائية كالتحقيق الجبائي عندما تكون هاته النقائص المكتشفة تتضمن غشا وتهربا ضريبيا هاما لا يمكن ضبطه بمراقبة الوثائق فقط ، وهذا ما يوضحه المخطط العام للرقابة على الوثائق .

**الشكل رقم 05: الهيكل العام للرقابة على الوثائق**




**Sources** : DGI, Guide Du Contrôle Sur Pièce , Edition 2004 , P7 .

[1] – DGI, Guide Pratique Du Contribuable, Edition 2011, Algérie , P 86.

[2] – أحمد بساس ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 91 .

وتتميز[1] الرقابة على الوثائق بـ :

– مدة الرقابة الجبائية للملف الجبائي جد قصيرة ؛

– محدودية السنوات والضرائب والرسوم المعنية بالمراقبة ؛

– تحديد دقيق للعناصر المستهدفة للمراقبة.

## المطلب الثاني : التحقيق في المحاسبة

يتمثل هذا النمط من الرقابة الجبائية في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يُزاول فيها المكلفون نشاطهم، و هذا من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع، و ذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة، بالإضافة إلى التأكد من وجود الأصول المادية التي تضمنتها المحاسبة والتصريحات الجبائية.

و يُعرف التحقيق في المحاسبة على أنه مجموعة العمليات[2] التي يُستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، بحيث يجب أن يتم التحقيق[3] في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة، ويعتبر من أهم الطرق المستعملة في الرقابة الجبائية ، إذ تتم وفق قواعد جبائية تضبط الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الضريبية من أجل توضيح كيفية سيرها و واجبات و حقوق المكلفين بالضريبة .

و تجدر الإشارة أنه يتم فحص محاسبة المكلف بالضريبة مهما كانت طريقة حفظها، حتى و لو كانت الدفاتر المحاسبية الواجبة قانونا ممسوكة بطريقة معلوماتية ، والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها[4]

**1*– حقوق و التزامات المكلف أثناء التحقيق في المحاسبة :** إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الضريبية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و التزامات منحها النظام الضريبي للمكلفين بالضريبة لهذه الرقابة خاصة عند التحقيق في المحاسبة .

---

[1] – DGI, Guide Du Contrôle Sur Pièce, Edition 2003 , Algérie , P6 .

[2] – المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، نشرة 2006 ، ص 13 .

[3] – المديرية العامة للضرائب ، رسالة المديرية العدد 58، 2012 ، مرجع سبق ذكره ، ص 7 .

[4] – Ben Amara Mansour Et Bouznade Hocine , Le Droit Fiscal Des Affaires En Algérie , Edition Homa , Alger, 2012, P 49.

أ*- **حقـوق و ضـمانات المكلـف** : لضـمان السـير الحسـن لعمليـة التحقيـق ، و تفاديـا لـبطلان الإجـراء مـنح المشـرع للمكلـف المحقـق معـه حقوقـا وضـمانات قبـل وخـلال وبعـد التحقيـق المحاسـبي و هـذا مـا نصـت[1] عليـه المـادة (20) مـن قـانون الإجـراءات الجبائيـة لسـنة 2013 ، حيث جاء فيها على الخصوص:

- لا يمكـن الشـروع فـي إجـراء أي تحقيـق فـي المحاسـبة دون إعـلام المكلـف بالضـريبة مسـبقا ، عـن طريـق إرسـال أو تسـليم إشـعار بـالتحقيق مقابـل إشـعار بالوصـول مرفقـا بميثـاق حقـوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته[2] ؛

- فـي حالـة حـدوث مراقبـة مفاجئـة ترمـي إلـى المعاينـة الماديـة للعناصـر الطبيعيـة للاسـتغلال أو التأكـد مـن وجـود الوثـائق المحاسـبية وحالتهـا، يسـلم الإشـعار بـالتحقيق فـي المحاسـبة عنـد بدايـة عملية المراقبة؛

- الاستفادة من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار ؛

- المكلف يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة [3] ؛

- لا يمكـن تحـت طائلـة بطـلان الإجـراء، أن تسـتغرق مـدة التحقيـق فـي عـين المكـان فيمـا يخـص الـدفاتر والوثـائق المحاسـبية أكثـر مـن ثلاثـة (3) أشـهر فيمـا يخـص مؤسسـات تأديـة الخـدمات ، إذا كـان رقـم أعمالهـا السـنوي لا يتجـاوز المليـون (1.000.000 ) دينـار بالنسـبة لكـل سـنة ماليـة محقـق فيهـا، أمـا بالنسـبة لبـاقي المؤسسـات الأخـرى ، عنـدما لا يتجـاوز رقـم أعمالهـا اثنـين مليـون (2.000.000) دج لكـل سـنة ماليـة محقـق فيهـا، يمـدد هـذا الأجـل إلـى سـتة أشـهر (6) بالنسـبة للمؤسسـات المـذكورة أعـلاه، إذا كـان رقـم أعمالهـا السـنوي لا يفـوق علـى التـوالي خمسـة ملايـين (5.000.000 ) دج و (10.000.000 ) دج ، بالنسـبة لكـل سـنة ماليـة محقـق فيهـا ، مـع الإشـارة إلـى أنـه يجـب ألا تتجـاوز مـدة التحقيـق بعـين المكـان فـي جميـع الحـالات الأخـرى ، تسـعة (9) أشـهر إلا أن المحقـق غيـر ملـزم بتطبيـق مـدة الرقابـة فـي حالـة اسـتعمال منـاورات تدليسـية مثبتـة قانونـا، أو إذا قـدم المكلـف معلومـات غيـر كاملـة أو غيـر صـحيحة أثنـاء التحقيـق ، أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير؛

- ترسل نتائج التحقيق للمكلف في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ؛

---

[1] - DGI, Code Des Procédures Fiscales 2013 , Op- Cit , P 12.

[2] - Jean Louis Guepp, La Gestion Du Risque Fiscal, Paris, Edition Gualino, 2001, P 53 .

[3] - Elisabeth Vicol Et Alain Semanedsch , Fiscalité Manuel Pratique , 2eme Edition, Edition D'organisation Paris , 2000, P 264 .

– يجب أن يكون إشعار نتائج التحقيق مفصلا بقدر كاف ومعللا بطريقة تسمح له بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله بها ؛

– للمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله ، و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني ؛

– عند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة ، ينبغي عليه أن يعلمه بذلك ، من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة ، و إذا أظهرت هذه الأخيرة سببا آخر لإعادة التقويم أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقا عبر الإشعار الأصلي، يُمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوما ، ليرسل ملاحظاته ؛

– لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية ، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، و بالنسبة لنفس الفترة باستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد أستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق ؛

– إن فترة التقادم هي من بين الحقوق الأساسية المرخص بها للمكلفين، بحيث تعتبر كإعفاء ضريبي[1] ؛

**ب*– التزامات المكلف بالضريبة المحقق معه :** يجب على المكلف الذي يتم التحقيق معه، أن يساعد المحققين في المحاسبة حتى تُجري العملية على أحسن الظروف ، من خلال تقديم كل الدفاتر والوثائق المحاسبية المرفقة وكل المستندات التي بحوزته والتي يمكن أن تساعد على تبرير النتائج المصرح بها ، كما يجب عليه الإجابة عن كل الأسئلة والتوضيحات التي يطلبها المحقق سواء شفويا أو كتابيا، بالإضافة إلى أنه يتطلب الأمر عند عملية التحقيق أن يكون المكلف بالضريبة المحقق معه متعاونا حتى يتم تسهيل الرقابة الجبائية وهذا من خلال[2] :

– الاعتراف بصلاحية الرقابة الجبائية؛

– التصرف بكل مسؤولية مع المحققين؛

– المساهمة في حسن سير عملية التحقيق؛

– تحمل مسؤوليته اتجاه عملية التحقيق، من خلال قبول تسوية الإدارة الضريبية في حالة عدم الالتزام بواجباته الجبائية .

---

[1] – Jacques Duhen Et Michel Jammes , Op– Cit , P 151 .

[2] – DGI, La Charte Du Contribuable, Vos Droits Et Vos Obligations, Edition 2013, Algérie, P 13 .

**2*- أسلوب التحقيق المحاسبي للتصريحات الجبائية ومرفقاتها :** يُقصد بالتحقيق المحاسبي التحقق من تنفيذ أحكام قانون الضرائب ، سواء فيما يتعلق بالإيرادات أو التكاليف أو الإعفاءات بعد اعتماد الدفاتر والمرفقات المكملة لها، و لا يعني اعتماد الدفاتر[1] الأخذ بكل ما جاء بالتصريح وذلك لأن قبول الدفاتر غير ملزم للأخذ بكل ما جاء بالتصريح، و العكس صحيح، و لا خلاف على أنه كلما كان التحقيق المحاسبي تابعا بصورة مباشرة للسنة محل التحقيق كلما كان ذلك أفضل بل هو المقياس الأساسي لكفاءة جهاز الضرائب، و لكي يتأكد المحقق من صحة البيانات والمعلومات الواردة بالتصريح المقدم من المكلف بالضريبة ، منحه المشرع الضريبي حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات، بالإضافة إلى حق طلب ما يراه من إيضاحات شفوية أو كتابية لما يظهر أمامه من أمور تستوجب ذلك، وبما أن عملية التحقيق في المحاسبة محددة (3أشهر، 6 أشهر و9 أشهر كحد أقصى ) حسب طبيعة النشاط (خدمي أو غير خدمي)، و رقم الأعمال المحقق كل سنة من طرف المكلف بالضريبة المحقق معه[2] ، فإن المحقق مُطالب في أقرب وقت ممكن بجمع أكبر عدد ممكن من الأدلة والإثباتات المهمة ، لهذا يتم اختياره من بين المفتشين الأكثر كفاءة وجدارة لدى الإدارة الضريبية[3].

**3*- معايير انتقاء المكلفين :** إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية المراقبة المحاسبية يتم وفقا لمعايير محددة ، نذكر منها على الخصوص[4] :

- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة و/أو فرص غش مرتفعة مثل المهن الحرة ، مقدموا الخدمات ، نشاطات الاستيراد ، البيع بالجملة ....الخ ؛
- الأنشطة المحتكرة و غير تنافسية مع السلع المستوردة ؛
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء متكررة و حالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة على الوثائق تتطلب إجراء مراقبة في عين المكان .

وتجدر الإشارة على أن إعداد برامج الرقابة الجبائية[5] يتم عموما في عدة مستويات إدارية وفقا لمعايير مختلفة تختلف من سنة لأخرى (الإمكانيات البشرية المتواجدة على مستوى المصلحة المختصة بعملية الرقابة ، وجود ملفات مبرمجة سابقا و لم يتم بعد التحقيق فيها ، ظهور نشاط أو أنشطة ظهرت عليها نتائج غير عادية، ....الخ ).

---

[1] - أحمد بساس ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 94 .

[*] - أنظر حقوق و التزامات المكلف أثناء التحقيق في المحاسبة ، ص 169-171.

[3] - DGI , Recueil Des Circulaires D'application Des Dispositions Fiscales De La Loi De Finances 1999 , Printed In Aléria , Alger , 1999, P100.

[4] - DGI , Circulaire n°135 MF/DGI du 15 Février 2000.

[*] - أنظر معايير انتقاء المكلفين ، ص ص 176-177.

## المطلب الثالث : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يعد[1] التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أحد الطرق الأساسية للمراقبة الجبائية ، حيث تم إنشاؤه سنة 1992 تدعيما للتحقيق في المحاسبة، كما يمكن اعتباره امتدادا له رغم كونه منفصلا عنه ، و يختص بالأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ويهدف إلى التأكد من صحة التصريحات من خلال مقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة .

**1*- إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :** نصت المادة (21) الفقرة الأولى على أنه[2] " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ، عندما يكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة ، و في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، و الذمة أو الحالة المالية والعناصر المكوّنة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين (6 و 98)من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " .

ويمكن[3] القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

كما يُعرف هذا النمط من التحقيق، على أنه يشمل جميع عمليات التحقيق المعمق التي تهدف إلى العمل على البحث في مدى التطابق و الانسجام بين ما صرح به المكلف بالضريبة من جهة وبين ما هو موجود في أرض الواقع من جهة أخرى ، و ذلك بالتأكد من الوضعية المالية للمكلف بالضريبة ونمط معيشته، ويعتمد في ذلك على المقارنة بين جميع هذه العناصر بجمع كل المعلومات التي تخص المكلف عن طريق الأبحاث الخارجية المعمقة [4] .

وبالتالي فإن التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة الذي لا يمكن القيام به إلا من طرف أعوان من الإدارة الضريبية لهم رتبة مفتش على الأقل[5] ، و يتم اللجوء إليه عند ثبوت الحالات التالية :

- عدم الانسجام بين المداخيل المصرح بها والمصاريف المعلن عنها من طرف المكلف ؛

---

[1] – عبد الغني بوشري ، مرجع سبق ذكره ، ص 141 .

[2] – DGI , Code Des Procédures Fiscales , Edition 2013 , Op – Cit – art n°21-1 , P 14 .

[3] – المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب ، إجراءات المراقبة الجبائية ، نشرة 2013 ، مرجع سبق ذكره، ص 7 .

[4] – فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار همة، الجزائر، 2010، ص 199 .

[5] – المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره المادة 21 الفقرة 2 ، ص 14 .

– قرائن قوية تدل على وجود غش وتهرب ضريبي بعد أن أدت مراقبة النشاط إلى تسوية ضعيفة أو غير معتبرة ؛

– غياب التصريح عن المداخيل من قبل المواطنين التي أثبتت عناصر معيشتهم على وجود مداخيل هامة غير خاضعة للضرائب ؛

– اقتناء عقارات ومنقولات مهمة.

أما الأشخاص المعنيين بهذا التحقيق فهم على الخصوص[1] : أصحاب المهن الحرة ، الشركاء ومسيري الشركات والأشخاص الذين يحوزون على مداخيل غير معروفة (تبييض الأموال ) .

كما يمكن لهذا التحقيق في حالة وجود مؤشرات تدل على حدوث غش وتهرب ضريبي أن يشمل البحث و التقصى كلا من الوضعية الشخصية للمستغل أو الشريك ووضعية المؤسسة ككل[2].

**2*– حقوق و التزامات المكلف أثناء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :** في إطار ما يعرف بالوعي الضريبي سعت الإدارة الضريبية إلى نشر القوانين الضريبية و جعلها في متناول الجميع بما في ذلك القرارات و التعليمات الخاصة بتنفيذ نصوص وأحكام هذه القوانين و الهادفة في مجملها إلى تعريف دافعي الضرائب بالحقوق و الالتزامات القانونية المناطة بهم .

**أ*– حقوق و ضمانات المكلف :** تتمثل أهم حقوق وضمانات المكلف المحقق معه في إطار التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة في الآتي[3] :

– لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي ، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام ، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ الاستلام [4] ؛

– يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشر صراحة ، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو؛

---

[1] – DGI , La Lettre De La DGI n° 16 aout 2004 , P5 .

[2] – DGI , Guide Du Vérificateur De Comptabilité , Edition 2001 , Algérie , 2001 , P15.

[3] – DGI , Code Des Procédures Fiscales 2013 , Op–Cit , art n° 21 , PP 14 – 15 .

[4] – DGI, Centre Des Impôts, Procédures De Vérification Fiscales ,Edition 2013,Op–Cit, P3.

– تحت طالة بطلان فرض الضريبة ، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة ، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقييم؛

– تمديد فترة التحقيق المعمق بأجل يُمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة وبناءا على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة و مداخيل الأرصدة بالخارج ؛

– تمديد فترة الثلاثين (30) يوما بآجال ضرورية[1] أخرى، بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ طلب الإدارة ، أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج ؛

– إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المعمق وذلك حتى في غياب إعادة تقويم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام؛

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

– يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله ، و يكون عدم الرد خلال هذا الآجال بمثابة قبول ضمني ؛

– مد المكلف بالضريبة قبل انقضاء الرد بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك؛

– يمكن للمحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا كان سماعة مجديا أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية؛

– يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره؛

– عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز[2] للإدارة الضريبية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة ، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية .

**ب*– التزامات المكلف بالضريبة المحقق معه :** لم تقتصر قوانين الضرائب الجزائرية النص على حقوق وضمانات المكلف باعتباره أحد أطراف العلاقة الضريبية فقط، بل فُرض على

[1] – المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 21 الفقرة 4 ، ص 14.

[2] – المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2010 ، المادة 21 الفقرة 6 ، ص 22.

المكلف التزامات قانونية يتوجب عليه القيام بها، وذلك لتوضيح حدود العلاقة التي تربطه بالإدارة الضريبية وهذه الالتزامات هي نفسها في حالة التحقيق في المحاسبة[1] والمتمثلة على العموم في الالتزام بتقديم التصريحات الجبائية ، الالتزام بدفع الضريبة بالإضافة إلى الالتزامات المحاسبية.

**3*- معايير انتقاء المكلفين :** يخضع اختيار الملفات لجملة من المعايير الموضوعية ونوجزها في الآتي[2] :

- الأشخاص الذين اكتشفت مصلحة الضرائب (المفتشية) عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا، والنفقات المستعملة أو الخاصة بمعيشة المكلف وأفراد أسرته بصفة مبالغ فيها ؛

- الأشخاص الذين يشك في استعمالهم لطرق ومناورات تدليسية ، أو أن التحقيق المحاسبي لهم لم يؤدي إلى تعديلات رغم ظهور ملامح التهرب والغش عليهم ؛

- اكتشاف مصلحة الضرائب (المفتشية) لوجود تلاعب في التصريحات المقدمة، فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي أو التوصل إلى مؤشرات تثبت عدم صدق هذه التصريحات ؛

- وجود فارق معتبر بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية و المداخيل المحققة بعد مراقبة المحاسبة ؛

- الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة أو غير مبررة من خلال استغلال الثغرات القانونية، مثل المكلفون الذين يقومون بتبييض الأموال في نشاطات قانونية بهدف إخفاء نشاطاتهم غير الرسمية للتهرب من دفع الضريبة ؛

- الأشخاص[3] الذين ليس لهم ملف جبائي أو لم يتم إحصائهم من طرف المصالح الجبائية وتظهر على نمط حياتهم المعيشية، وكذا الأمر بالنسبة لأفراد عائلتهم مؤشرات تؤكد وجود مداخيل هامة مخفية .

أما مراحل برمجة الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة فيمكن توضيحها من خلال الشكل التالي :

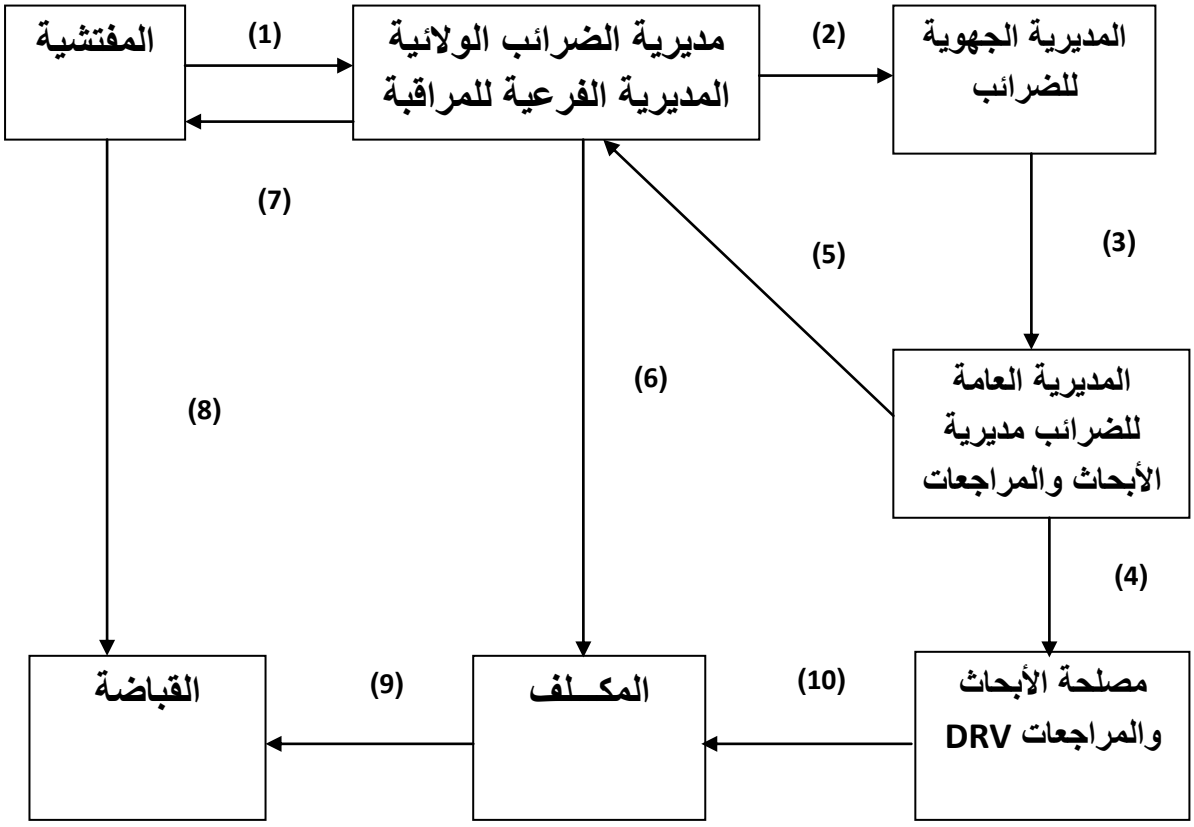
---

* - أنظر التزامات المكلف بالضريبة المحقق معه ، ص 171.

[2] - DGI , circulaire n° 135 , op-cit .

[3] - DGI , Loi de finances 2009 , Poursuite de la réalisation du programme de relance économique , La Lettre de la DGI n° 37 janvier , Op-Cit, P5 .

**الشكل رقم (06) : إجراءات البرمجة في المديرية العامة للضرائب**




**المصدر : عوادي مصطفى ، مرجع سبق ذكره ، ص 82 .**

و تُعبـر الأرقـام مـن 01 إلـى 10 عـن مراحـل برمجـة الملفـات الخاضـعة للتحقيـق المحاسـبي والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، و يمكن توضيحها على النحو التالي :

01- اقتراح ملفات المكلفين للمراقبة في المفتشية، ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب؛

02- إرسال قائمة برامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب؛

03- إرسال قائمة برامج المراقبة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات من أجل الموافقة؛

04- تنفيذ برامج المراقبة عن طريق مصلحة الأبحاث والمراجعات؛

05- تنفيـذ بـرامج المراقبـة عـن طريـق المديريـة الولائيـة علـى مسـتوى المديريـة الفرعيـة للرقابـة الجبائية؛

06- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية؛

07- إعداد الجداول ( Les roles) بعد اعتماد نتائج التحقيق؛

08- إرسال الجداول إلى القباضة للتحصيل؛

09- تسديد الحقوق والغرامات من طرف المكلف؛

10- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين إذا ما رأت أن هذا الملف هو من اختصاصها.

## المطلب الرابع : التحقيق المصوب والتلبس الجبائي

تضمن النظام الضريبي الجزائري تقنيات جديدة للرقابة الجبائية من اجل تقوية وسائل مكافحة كل أشكال[1] الإضرار بثروات الوطن، ففضلا عن المراقبة المختصرة (الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق ) ، التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ، أسست الإدارة الضريبية نوعان آخران للرقابة الجبائية هما : التحقيق المصوب و التلبس الجبائي .

**أولا : التحقيق المصوب**

أُنشئ هذا النوع من الرقابة الجبائية سنة 2008 بموجب المادة (22) من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، حيث جاء في هاته المادة على أنه " تنشأ ضمن قانون الإجراءات الجبائية المادة (20 مكرر) وتحرر كما يلي : يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية " .

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

**1*- التزامات المكلف أثناء التحقيق المصوب :** يخضع المكلف بالضريبة المحقق معه في إطار التحقيق المصوب لنفس الالتزامات الخاصة بأنواع الرقابة الجبائية المذكورة سابقا (التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالإضافة إلى المراقبة المختصرة) والمتمثلة خاصة في الالتزامات الجبائية و الالتزامات المحاسبية .

**2*- حقوق المكلف أثناء التحقيق المصوب :** فيما يخص حقوق المكلف أثناء التحقيق المصوب فتتمثل خاصة في[2] :

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ؛

[1] – المديرية العامة للضرائب ، رسالة المديرية رقم 58 / 2012 ، مرجع سبق ذكره ، ص 8 .

[2] – المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 20 مكرر الفقرات 3 -5 ص ص، 12 و13 .

– يستفيد المكلف من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة(10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛

– توضيح طابع التصويب في التحقيق؛

– إعلام المكلف بطبيعة العمليات المحقق فيها؛

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

– يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم ؛

– الحق في رفض قرارات الإدارة، وهذا من خلال حق المكلف[1] في تقديم طعن إداري أو طعن قضائي، بالإضافة إلى الحق في الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع ؛

– الحق في سرية المعلومات الخاصة بالمكلف وفي المعاملة المحترمة؛

– الحق في تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر خلال عملية الرقابة عن العون المكلف بإجراء التحقيق عند كل تجاوز للمبادئ والقواعد التي تحكم عملية التحقيق .

وتجدر الإشارة على أنه يجب[2] معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان ، عن طريق محضر يُستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيره مع وضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع المكلف ، كما تمدد مهلة التحقيق في عين المكان بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة (20مكرر 1) من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح بمفهوم المادة (141) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بالإضافة إلى أن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الضريبية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، و لكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب .

كما نُشير إلى أن المشرع الجبائي أعطى صلاحيات إضافة لهذا النوع من الرقابة الجبائية، حيث نصت المادة (11) من قانون المالية 2013 على تعديل وإتمام المادة (22 مكرر2 ) من قانون الإجراءات الجبائية لتحرر كما يلي[3] " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية خلال التحقيق المصوب والتحقيق في المحاسبة و بوجود عناصر تفترض وجود عمليات تحويل غير مباشرة

[1] – DGI , La Charte Du Contribuable , Edition 2013 , op– cit , P 13 .

[2] – الجريدة الرسمية العدد 72 في 29 ديسمبر 2011، قانون المالية لسنة 2012، مرجع سبق ذكره المادة 32 ، ص11.

[3] – الجريدة الرسمية العدد 72 في 30 ديسمبر 2012، قانون المالية لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره ،المادة 11 ،ص6.

للأربـاح بمفهـوم المـادة (141 مكـرر) مـن قـانون الضـرائب المباشـرة والرسـوم المماثلـة ، أن يطلبـوا مـن المؤسسـة تقـديم وثـائق تسـمح لهـا بتبريـر سياسـة أسـعار التحويـل المطبقـة ، و يجـب أن[1] يبـين الطلبـات المكتوبـة صـراحة النقـاط التـي يراهـا المحقـق ضـرورية للحصـول علـى معلومـات و وثـائق، وذلـك بتحديـد المؤسسـة الأجنبيـة المعنيـة و المنتـوج محـل المعاملـة أو النشـاط المعنـي بـالتحقيق، وكـذا البلـد أو الإقلـيم المعنـي، علـى أن يـتم الـرد خـلال ثلاثـين (30) يومـا ، ابتـداء مـن تـاريخ الإرسال .

وعليـه يمكـن القـول أن هـذا التحقيـق الظرفـي يهـدف إلـى زيـادة فعاليـة المراقبـة الجبائيـة عـن طريـق هـذا النـوع مـن التحقيـق، الـذي يُعتبـر أقـل شـمولية و أكثـر سـرعة و أقـل تعمقـا مـن التحقيـق المحاسـبي، إذ أن خاصـية الانتظـام والتصـويب لهـذا التحقيـق تمكـن مراقبـي الإدارة الضـريبية مـن اكتشـاف التهـرب الضـريبي فـور وقوعـه أو بمجـرد التصـريح لـدى الإدارة الضـريبية، ممـا يسـمح لهاتـه الأخيـرة بالتصـحيحات المخولـة لهـا قانونـا فـي أقـرب وقـت ممكـن، كمـا يُمكـن هـذا النـوع مـن الرقابـة مـن زيـادة عـدد الملفـات الخاضـعة للرقابـة مـن طـرف مراقبـي الإدارة الضـريبية ، و ذلـك لتخفـيض عـدد الزيـارات الميدانيـة لعـدم الحاجـة إليهـا فـي هـذا النـوع مـن الرقابـة، بالإضـافة إلـى بسـاطتها وعـدم تعقـدها، وهـذا لإمكانيـة المراقبـة لنـوع واحـد فقـط مـن الضـرائب ولجـزء مـن الفتـرة غيـر المتقادمة، وكذا لتقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير فقط .

**ثانيا : التلبس الجبائي**

تـم إنشـاء هـذا النـوع مـن الرقابـة الجبائيـة سـنة 2010 مـن خـلال المـادة (18) مـن قـانون الماليـة التكميلـي، حيـث نصـت علـى أنـه " تنشـأ ضـمن قـانون الإجـراءات الجبائيـة المـادة (20مكـرر3 )و تحـرر كمـا يـأتي : بغـض النظـر عـن كـل الأحكـام المتعلقـة بالمراقبـة وبـالتحقيق الجبـائي، يمكـن لأعـوان الإدارة الجبائيـة الـذين لـديهم رتبـة مفـتش علـى الأقـل و المحلفـين قانونـا و فـي ظـروف يمكـن أن تشـكل تهديـدا لعمليـة تحصـيل الـديون الجبائيـة المسـتقبلية، تحريـر محضـر التلـبس الجبـائي ضـد المكلفـين بالضـريبة الـذين يمارسـون أنشـطة خاضـعة لنظـام القـانون العـام والأنظمـة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي ".

ويعتبـر[2] التلـبس الجبـائي عمليـة مراقبـة تضـطلع بهـا الإدارة الجبائيـة قبـل أي منـاورة ينظمهـا المكلـف بالضـريبة بهـدف ترتيـب عمليـة الإعسـار علـى الخصـوص، و بهـذا يسـمح هـذا الإجـراء لـلإدارة الجبائيـة بالتـدخل لوقـف الغـش الممـارس عنـدما تجتمـع مؤشـرات مقبولـة، كمـا يسـمح لـلإدارة بالحصـول علـى الاسـتعمال المباشـر للوثـائق المحاسـبية والماليـة و الاجتماعيـة للأشـخاص

[1] – الجريدة الرسمية العدد 49 في 29 أوت 2010، قانون المالية التكميلي 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 17،ص9.

[2] – المديرية العامة للضرائب ، مركز الضرائب ، نشرة 2013 ، مرجع سبق ذكره ، ص 7 .

المعنيين في الوقت المناسب، وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي .

كما يشترط[1] لتطبيق إجراء التلبس الجبائي ، و تحت طائلة بطلان الإجراء الموافقة المسبقة من الإدارة المركزية، كما يوقع محضر التلبس الجبائي وفق النموذج الذي تعدّه الإدارة ، من قبل عون الإدارة الجبائية و يصادق على التوقيع المكلف بالضريبة صاحب المخالفة، و في حالة رفض التوقيع، يذكر ذلك في المحضر وتحتفظ إدارة الضرائب بالمحضر الأصلي و تسلم نسخة منه إلى المكلف بالضريبة المعني الذي حُرر بشأنه المحضر .

و يترتب[2] على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد لا سيما :

- إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة ؛
- استثناء حق الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية؛
- إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان؛
- تمديد في أجل التقادم بسنتين؛
- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر بـ 20% وجدول الدفع بالتقسيط ؛
- تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة (194 مكرر 1 )من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ؛
- التسجيل في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

ومن خلال هاته الإجراءات الجبائية الردعية المسلطة على المكلف المحقق معه في إطار التلبس الجبائي، يمكن القول بأن هذا النمط من الرقابة الجبائية هو الوحيد من بين باقي أنواع هاته الأخيرة الذي يتضمن أكبر الإجراءات الردعية هذا من جهة، و تنعدم فيه حقوق المكلف من جهة أخرى، فيما عدا إمكانية هذا الأخير الذي كان موضوع التلبس الجبائي اللجوء[3] إلى الهيئة القضائية الإدارية المختصة عند استلام محضر التلبس طبقا للإجراءات المعمول به .

---

[1] – DGI, Code Des Procédures Fiscales 2011 , Art n° 20 Quater– 2, Op–C–t , P18 .

[2] – الجريدة الرسمية العدد 72 في 30 ديسمبر 2012 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 12 ، ص ص 6–7 .

[3] – DGI , Code Des Procédures Fiscales 2012 , art n° 20 Quarter – 4 , P 18.

**خلاصة الفصل الثالث :**

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أن الرقابة الجبائية حظيت باهتمام كبير من السلطات المعنية، و هذا محاولة منها لاسترجاع أ كبر قدر ممكن من الموارد المالية المهربة، نتيجة استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، لهذا منح لها المشرع إطارا قانونيا يتجسد في الحقوق الممنوحة لها و المتمثل على الخصوص في حق الإطلاع، حق المعاينة و حق الرقابة ، كما سُخرت لها العديد من الهياكل التنظيمية و الأجهزة تسهر على تطبيق و تنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات، المركزية، الجهوية و الولائية.

و هذا ما جعل الرقابة الجبائية تُعتبر إجراءا ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة ، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة ، لهذا ومن اجل تحسين مستوى التحضر الجبائي الذي هو هدف إستراتيجي للإدارة الضريبية ، تسهر المديرية العامة للضرائب على ممارسة مهامها في مجال الرقابة مع السعي إلى تحسين نوعية هذه الرقابة، و عليه تم وضع عدة وسائل في مجال الرقابة ومكافحة مختلف أشكال الغش والتهرب الضريبي، ويتعلق الأمر على الخصوص في الرقابة المختصرة ، التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة التحقيق المصوب والتلبس الجبائي، أما فيما يخص قدرة هاته الوسائل في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي فهذا ما سنتناوله في الفصل الرابع.

# الفصل الرابع

## فعالية آليات المراقبة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

**تمهيد**

فبعد استنفاذ مختلف الوسائل والطرق للوقاية من ظاهرة التهرب الضريبي وهي إجراءات قبلية تحول دون إقدام المكلفين بالضريبة على هاته الظاهرة ، تأتي الإجراءات البعدية والمتمثلة في عمليات المكافحة ، حيث يتم تحديد مكامن الغش وردع مرتكبيه، ولعل الأساليب المستحدثة بعد الإصلاح الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثلة في آلية الرقابة الجبائية تظل هي الآلية الأكثر اعتمادا من طرف الإدارة الضريبية لدرء هذا الخطر ، لهذا وسعيا من طرف القانون لتنظيم هاته الآلية ، وممارستها بكفاءة أكثر ، سخر لها المشرع الجزائري أدوات قانونية تتمثل في مجموعة الإجراءات والوسائل المتطورة والمرادفة للإصلاحات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر والتي يمكن الاعتماد عليها من طرف الأعوان والمراقبون في تنفيذ مهامهم الرقابية .

وعليه و من أجل الوقوف على قدرة المراقبة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي قمنا بتقسيم هذا الفصل على النحو التالي :

المبحث الأول: قدرة التحقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ؛

المبحث الثاني: قدرة الأشكال الأخرى للمراقبة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ؛

المبحث الثالث: تقييم فعالية المراقبة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

## المبحث الأول : قدرة التحقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

يعتبر التحقيق الجبائي (المحاسبي) إجراءا ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي ، كما أنه يكتسي أهمية بالغة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والتي قد لا تعكس الحقيقة ، لذلك تقوم الإدارة الضريبة بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، ومن أهم هاته الأشكال التحقيق الجبائي ، بحيث يتأكد المحقق الضريبي من تنفيذ أحكام مختلف القوانين الضريبية التي يتضمنها التشريع الجبائي الجزائري ، سواء فيما يتعلق بالإيرادات أو التكاليف أو الإعفاءات بعد اعتماد الدفاتر المحاسبية و المرفقات المكملة له ، كما لا يعني [1] اعتماد الدفاتر المحاسبة الأخذ بكل ما جاء بالتصريح، و ذلك لأن قبول الدفاتر غير ملزم للأخذ بكل ما جاء بالتصريح و لا خلاف على أنه كلما كان التحقيق الجبائي تابعا بصورة مباشرة للسنة محل التحقيق، كلما كان ذلك أفضل بل هو المقياس الأساسي لكفاءة جهاز الضرائب ، و لكي يتحقق المحقق الضريبي من صحة البيانات والمعلومات الواردة بالتصريح المقدم من المكلف بالضريبة ، منحه المشرع الضريبي حق الإطلاع على دفاتر ومستندات الممول، بالإضافة إلى حق طلب ما يراه من إيضاحات شفهية أو كتابية لما يظهر أمامه من أمور تستوجب ذلك، على أن يلتزم المكلف بتمكين موظفي مصلحة الضرائب من الإطلاع على ما لديه من دفاتر أو مستندات ومحررات وذلك في الميعاد الذي تحدده الإدارة الضريبية .

### المطلب الأول : التحضير للتحقيق الجبائي

يُعد التحقيق الجبائي (المحاسبي) [2] أحد وسائل الرقابة الجبائية ، و يقوم المحقق من خلاله بفحص مختلف الدفاتر والوظائف المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة ، حيث يستخدم مجموعة من العمليات التي لها غرض التحقق في عين المكان لمحاسبة المكلف بالضريبة و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية، بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبة ، و عند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة [3] لهذا أعطى المشرع الجبائي أهمية كبيرة لإجراءات التحقيق ، على اعتبار أن هاته الإجراءات يمكن أن تكون باطلة بقوة القانون، إذا ما شابها أي عيب لذا طُلب من المحقق الالتزام بالخطوات التالية :

---

[1] – أحمد بساس ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره ، ص 89 .

[*] – أنظر التحقيق في المحاسبة ، ص ص169–172.

[3] - Daniel Richer , Les Procédures Fiscales , PUF , France , 1990 , P 25 .

**أولا : سحب ودراسة الملف الجبائي**

يُعد ملفا جبائيا مجموعة الوثائق الضرورية و الخاصة بالمكلف بالضريبة، حيث يشمل[1] التصريحات ، الإشعارات ، المراسلات بين المكلف والإدارة، بالإضافة إلى بطاقات المعلومات وجداول التحصيل، وعلى اعتبار أن عملية التحقيق المحاسبي لا تتم على مستوى المصلحة المسؤولة عن تسيير الملفات الجبائية ، فإنه يتم سحب هاته الأخيرة المعنية بعملية التحقيق من طرف المحقق في المحاسبة مقابل وصل باستلام.

يقوم المحقق بعد سحب الملف الجبائي بفحص الوثائق ومختلف التصريحات التي يتضمنها الملف، مع التركيز على مواعيد الاكتتاب والمقارنة فيما بين التصريحات ومدى ترابطها والوقوف على مدى نزاهة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلف ، كما يجب استخراج كشوف المعلومات من الملف الجبائي حتى يتم استغلالها من خلال مقارنتها بمعطيات التصريح والدفاتر المحاسبية ، بالإضافة إلى التأكد من أن المكلف لم يتعرض لإجراءات التحقيق الجبائي لنفس الفترة الذي يُحقق فيها ، وما إذا كان هناك أحكام قضائية سابقة للمعني بالتحقيق أو قد سبق لهذا المكلف القيام بمحاولات التهرب.

كما قد يطلب المحقق لاحقا من بعض الجهات أو من المكلف نفسه إمداده بالمزيد من المعلومات التي يراها ضرورية [2].

و تجدر الإشارة إلى أن المحقق ملزم بأن يقوم [3] بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للرقابة قبل البدء في أعمال المراقبة، كمعرفة كيفية تصنيع المنتوج، الآلات المستخدمة في التصنيع ، نسبة الربح الخام والربح الصافي ....الخ .

**ثانيا : إعداد الوثائق التحضيرية**

إن مختلف الوثائق التي يدرسها المحقق خلال المرحلة التمهيدية لا تسمح له بالحكم النهائي على مدى مصداقية محاسبة المكلف ، و بالتالي عليه أن يفحص و بشكل مفصل هاته المحاسبة وذلك بالاعتماد على مجموعة من الوثائق من أهمها [4] :

**1*- إعداد كشف مقارنة بين الميزانيات :** هذه الوثيقة تحتوي على مجمل الكتابات المحاسبية المتعلقة بحسابات الميزانية للسنوات الأربعة التي لم يمسها التقادم، بالإضافة إلى السنة الأخيرة المتقادمة (ميزانية الانطلاق لفترة التحقيق ) التي يجب أن تنقل معلوماتها للاستفادة من أرصدتها؛

---

[1] - T . Lambert , Le Contrôle Fiscal , Droit Et Pratique, Edition PUF, Paris , 1991 ; P 47 .

[2] – حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 1999 ، ص 201 .

[3] – مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .

[4] - DGI , Guide Du Vérificateur De Comptabilité , Op-Cit , P 32.

**2*- إعداد كشف مقارنة حسابات النتائج** : وهي وثيقة أو قائمة تتضمن جدول حسابات النتائج لكل السنوات الخاضعة للمراقبة الجبائية ، حيث تسمح هاته القائمة للمحقق من تقييم تطور رقم الأعمال والتكاليف ونسبة الهامش الإجمالي....الخ ، كما تسمح له باكتشاف التغييرات غير العادية لبعض بنود التكاليف والمصاريف، والتي قد تكون دليل استخدام طرق تدليسية من أجل التهرب الضريبي ؛

**3*- إعداد الكشف المفصل للمصاريف العامة** : هذا الكشف يحدد بنفس الطريقة للكشفين السابقين حيث يسمح بمتابعة التطور السنوي للتكاليف بحسب طبيعتها والتدقيق في تلك التكاليف المبالغ فيها ؛

**4*- إعداد كشف تجميعي** : هذا الكشف يحدد تفاصيل الأسس الخاضعة للضريبة، بما فيها النتيجة المحاسبة.

وبعد قيام المحقق بإعداد الكشوف الأربعة السابقة ، يشرع في دراستها ومقارنتها فيما بينها مع الحرص على تسجيل [1] النقاط الغامضة والمشكوك فيها، والتي ستكون محل استفسار وتوضيح أثناء التحقيق في عين المكان .

**ثالثا : الشروع في التحقيق**

بعد إتمام المحقق العمليات التحضيرية ، يباشر عملية التحقيق بإعلام المكلف بالضريبة من خلال إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف المحقق في محاسبة [2] كما يمكن القيام بزيارة مفاجئة إذا استدعى الأمر ذلك ، حيث تجري هاته الأخيرة من دون [3] إعلام مسبق للمكلف ، و بالتالي بإمكان المحقق أن يقوم بها إذا ما توفرت له دلائل قوية جمعها أثناء دراسته للملف الجبائي ، و هي أكثر من ضرورية في حالة التهرب الضريبي. وعليه فالمراقبة المفاجئة تهدف إلى الإثبات المادي لعناصر الاستغلال و إلى وجود الوثائق المحاسبية وحالتها من دون الخوض في قانونية ومصداقية المحاسبة ، ليحرر محضر لما تم إثباته في نهاية المراقبة .

وتجدر الإشارة إلى أنه وحسب نص المادة (20) الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية أنه " لا يمكن الشروع في أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة،

[1] – عبد الغني بوشري ، مرجع سبق ذكره ، ص 126 .

[2] - Jean Louis Geopp , Op – Cit , P 53.

[3] - Allel Hamini, Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable, OPU , Alger, 2003 P 54.

على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار [1] ".

**رابعا : إجراءات إقفال التحقيق المحاسبي**

من بين مهام المحقق في المحاسبة إبلاغ المكلف المحقق معه بكافة الأخطاء و التجاوزات التي تم اكتشافها، سواء من حيث الشكل و/أو من حيث المضمون، و على هذا الأخير الرد على العناصر والنقاط التي أُشعر بها مع تسجيل ملاحظاته و ذلك خلال الفترة المحدد بأربعين (40) يوما، ليتم بعدها القيام بإجراءات إقفال التحقيق المحاسبي التي تشتمل على المراحل التالية :

**1*- تبليغ نتائج التحقيق :** إن نتائج التحقيق يجب أن تُبلغ للمكلف حتى في حالة غياب التعديل، وعدم التبليغ أو عدم صحته يؤدي إلى عدم صحة إجراءات التحقيق؛

**2*- رد المكلف على التبليغ :** يجب أن لا تتجاوز فترة الرد الأربعين (40) يوما، والتي تبدأ من تاريخ الاستلام الفعلي للإشعار؛

**3*- التبليغ النهائي لنتائج التحقيق :** بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد أو بعده يبدأ المحقق في دراستها ثم تحرير التبليغ النهائي.

**4*- إقفال عملية التحقيق :** تشمل هاته المرحلة التدوين بالملف الجبائي كل عناصر وأسس الإخضاع، مع إصدار جداول فردية تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربعة التي يشملها التحقيق المحاسبي .

## المطلب الثاني : تقنيات التحقيق في الدفاتر والسجلات المحاسبية

يعتبر التحقيق المحاسبي [2] من أهم وسائل التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية لاكتشاف التهرب الضريبي ، و يتمثل في مجموعة العمليات اللازمة للتحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة والتأكد من تطابقها مع المعطيات المادية، لهذا يقوم المحقق بفحص جميع القيود [3] والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، و الذي قد ينتج عنه اكتشاف بعض الأخطاء [4]، الإغفالات وعدم الصحة بالدفاتر ، و هاته الأخيرة غالبا ما تكون دالة على وجود أفعال احتيالية يتعين إجراء تصحيح لها ، ومن ثم تحديد أسس الإخضاع مضافا لها عقوبات مختلفة

---

*- أنظر حقوق و ضمانات المكلف ، ص ص 170-171.

[2] - عبد الغني بوشرى ، مرجع سبق ذكره ، ص 125 .

[3] - محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 ، ص 32.

[4] - عبد الله جلال ومحمد سمير الصبان ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 1998 ، ص 184 .

بما فيها العقوبات الجنائية[1] ، و هذا ما قد يحقق الفعالية للتحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي.

**أولا : التحقيق المحاسبي من حيث الشكل**

إن الرقابة [2] الشكلية للمحاسبة تتمثل على الخصوص في المعاينة المادية للوثائق، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإجبارية ، حيث أنه قبل القيام بفحص المحاسبة من حيث الشكل يجب على المحقق أولا مراقبة الحالة العامة لها، مثل فحص الدفاتر للتأكد من أنها ممسوكة بشكل قانوني، وهناك ثلاثة مؤشرات مبينة لصحة المحاسبة من حيث الشكل هي [3]:

– التأكد من تاريخ التأشيرة القانونية للدفاتر ومقارنتها بتاريخ التسجيل للقيود المحاسبية ؛

– التأكد من تاريخ شراء الدفاتر الممسوكة ومقارنتها بفواتير الشراء ؛

– التأكد من حالة الدفاتر الممسوكة ، هل حالتها جيدة جدا بالنسبة لنشاط قديم ؟ قيود المحاسبة تدل على أنها مضافة حديثا .....الخ .

كما يجب التحقق من توفر الشروط الثلاثة التالية حتى تكون المحاسبة قانونية من حيث الشكل:

**1*– يجب أن تكون المحاسبة تامة ومنتظمة وفق قواعد النظام المحاسبي المعتمد** : حيث لا تكون المحاسبة تامة ومنتظمة، إلا إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة المنصوص عليها في المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري وممسوكة وفق النظام المالي المحاسبي ؛

**2*– يجب أن تكون المحاسبة دقيقة الحسابات :** هذا الفحص يستلزم تأشيرا حسابيا لمجاميع الأرصدة، و كذلك مراقبة عمليات الترحيل ، و التأشير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية عن طريق وضع مقارنة مع بيانات دفتر الأستاذ وبيانات الدفاتر المساعدة، أي أن المحقق لا يتعرض فيما إذا كانت المحاسبة صادقة ونزيهة ، إنما يكتفي بالتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع ؛

**3*– يجب أن تكون المحاسبة مثبتة** : قد تكون المحاسبة منظمة ودقيقة الحسابات لكنها غير مثبتة، لهذا لا تكون المحاسبة مثبتة أو مقنعة إلا إذا كانت[4] مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية .

**ثانيا : التحقيق المحاسبي من حيث المضمون**

---

* – أنظر أهم الإجراءات الجبائية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي في سنة2013، ص ص 92–93.

[2] – نجاة نوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 69 .

[3] - DGI, Le Guide Du Vérificateur De Comptabilité , Op- Cit , P51 .

4 – مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكر ، ص 63 .

يقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون، قيام [1] المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير والنتائج ، و هذا من خلال مراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المكلف المحقق معه، من أجل البحث و اكتشاف العمليات المسجلة التي تتضمن على سهو كلي أو جزئي متعمد أو غير متعمد ...الخ، حيث يتم التركيز على المشتريات ، المبيعات ، التكاليف و المخزونات، وذلك لأنها تعتبر من أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض وعائه الضريبي والتهرب من دفع الضريبة ، ويتم ذلك من خلال استخدام العديد من الأساليب نذكر منها على الخصوص الآتي :

**1*- مراقبة المشتريات :** إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر للمحقق عند مراقبة حسابات المشتريات نوعين من المخالفات والمتمثلة في تضخيم أو تخفيض المشتريات .

**أ*- تضخيم المشتريات :** إن هدف تضخيم المشتريات يعني زيادة الإستهلاكات، مما يؤدي إلى التصريح بربح وهمي[2]، أي تخفيض الربح الخام ومنه الربح الصافي، و عليه هذا الفعل يصنف من قبيل الأعمال الاحتيالية في حالة التعمد ، و تتمثل أساليب تضخيم المشتريات فيما يلي :

- التسجيل لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين ، أو التسجيل المتكرر لكل من الفاتورة الأصلية والفاتورة الشكلية؛
- التسجيل الوهمي للمشتريات من دون وجود أي إثبات (الفاتورة)؛
- التسجيل لنفس الفاتورة في دفترين مساعدين مختلفين (دفتر المشتريات ودفتر العمليات المختلفة) ؛

وعليه يقوم المحقق عند إثبات تضخيمات للمشتريات من خلال زيادة الإستهلاكات، التحري والبحث في هذه الزيادة فيما إذا كانت ناتجة عن سهو أو متعمدة (حالة التهرب الضريبي )، مع القيام بعملية التسوية الممكنة المتمثلة في رفع الربح الخام ، ومن ثم زيادة الربح الصافي الخاضع بالإضافة إلى العقوبات المعمول بها في مثل هاته الحالات .

**ب*- تخفيض المشتريات :** عادة ما يقوم المكلف بتخفيض قيمة المشتريات مع تخفيض في الإيرادات الناتجة عن المبيعات لكي لا يتم اكتشافها بسهولة من طرف المحقق، و يتم ذلك من خلال استعمال أساليب عديدة نذكر منها على الخصوص الآتي [3] :

- إغفال تسجيل فواتير شراء محررة قانونا من طرف المورد ؛
- إخفاء مشتريات بضمها للمصاريف المختلفة ؛

---

[1] - عبد الغني بوشري ، مرجع سبق ذكره ، ص 127 .

[2] - DGI , Le Guide Du Vérificateur De Comptabilité , Op- Cit , P 57 .

[3] - DGI , Le Guide Du Vérificateur De Comptabilité , Op- Cit , P 58 .

– أخطاء مادية متعمدة (خطأ في التسجيل أخطاء في الجمع .....الخ)؛
– مشتريات محققة تتضمن خطأ في التعريف ؛
– مشتريات بدون فوترة ؛
– مشتريات محققة بالتجزئة (تستخدم هاته العملية خاصة من طرف المؤسسات المنتجة) .

إن التهرب الضريبي وفق الحالات السابقة فيما عدا الشراء بدون فوترة ، يمكن اكتشافها عن طريق الفحص الدقيق للفواتير ، وصول الطلبيات ، المراسلات وخاصة المعلومات الواردة في حساب الموردين .

أما فيما يخص الشراء بدون فوترة فهي صعبة الإكتشاف عن طريق الفحص المحاسبي، إلا أن المحقق يمكن له أن يراقب البضائع المتواجدة بالمستودع ، و هذا بطلب الفواتير ووصول الطلبات والتسليم، و بالتالي فإن اكتشاف المشتريات بدون فوترة تُدين المورد بالتواطؤ مع المكلف ، و هذا لتمويته بطرق غير قانونية ، و على هذا لا يجب أن يتردد المحقق في اتخاذ الإجراءات الردعية في حالة إثبات شراء أو بيع بدون فاتورة ، على اعتبار أنها تصنف ضمن الأعمال الاحتيالية التي يؤكد المشرع الجبائي على مكافحتها .

**2*– مراقبة المخزونات :** إن مراقبة المخزونات [1] تُعد مرحلة أساسية في عملية المراقبة المحاسبية، و لذلك ينبغي للمحقق أن يراقب بدقة دفتر الجرد الخاص بالمؤسسة ومدى تطابقه مع مدخلات ومخرجات المخزن، و كذا كشوف المبيعات والمشتريات المنجزة ، بالإضافة إلى مقارنتها مع كمية المخزونات الموجودة فعلا بالمخازن ، إذ أن وجود فروقات لهذا العنصر قد يؤكد استخدام المكلف للأعمال الاحتيالية من أجل التهرب الضريبي ، و لكشفه يقوم المحقق على الخصوص بالعمليات التالية :

– التأكد من أن المبيعات المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير ؛
– التقييم الصحيح للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن؛
– مراقبة مدى تطابق التسجيلات المحاسبية للموردين مع دفاتر المؤسسة؛
– مراقبة حركة المخزونات من خلال التأكد من أن مخزون أول المدة + المشتريات – مخزون آخر المدة = الإستهلاكات .

لهذا يعتبر المخزون السلعي أحد منافذ التهرب الضريبي ، و من هنا تُمكّن المراقبة الجبائية لهذا العنصر من اكتشاف طريقتين غالبا ما يلجأ إليهما المكلفون من أجل تخفيض أسس الإخضاع وهما [2] :

[1] - عبد الغني بوشري ، مرجع سبق ذكره ، ص 129 .
[2] - Marie Hilene Pinard Fabro , Audit Fiscal , Edition Francis Le fbvre , Paris , 2008 , P 233 .

**أ*- تخفيض قيمة المخزون :** حيث يُظهر الجرد الكمية الحقيقية للمخزون ، غير أنه تم تقييمه بقيمة منخفضة عوض تقيمه بقيمة مرتفعة كان من المفروض تطبيقها، مما يدل على استخدام طرق احتيالية تثبت نية التهرب الضريبي .

**ب*- التخفيض في الكمية :** بحيث لا يظهر الجرد إلا جزء من المخزون الحقيقي.

وفي بعض الحالات يتم استعمال الطريقتين معا أي التخفيض في القيمة والكمية ، و عليه يجب على المحقق أن يقوم بمراقبتين في نفس الوقت ، من جهة على القيمة التي كانت من المفروض تطبيقها من أجل تقييم المخزون ، ومن جهة أخرى على الكمية الحقيقية للمخزون عند الجرد .

ومهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيم المخزونات، فهي تهدف عموما إلى تخفيض الربح الخام و الربح الصافي [1] ، و لذلك يجب على المحقق مراقبتها بدقة للتأكد من صحتها.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك ثلاثة فرضيات يمكن أن يصادفها المحقق عند مراقبته للمخزونات وهي [2] :

– قيمة المخزونات الناتجة عن عملية الجرد يوم التحقيق أكبر من مبلغ المخزونات المصرح بها، في هذه الحالة يمكن للمحقق أن يستنتج بأن المخزونات قد قُلصت كميا عند إقفال آخر نشاط من أجل تخفيض الربح الخاضع ، أو أن هناك مشتريات تمت بدون فوترة منذ بداية النشاط ؛

– قيمة المخزونات الناتجة عن عملية الجرد يوم التحقيق أقل من مبلغ المخزونات المصرح بها وهذا يدل على أن هناك تستر على المبيعات منذ بداية النشاط التجاري أو أن مخزونات آخر السنة المحقق فيها ضخمت لغرض إخفاء مبيعات بدون فوترة للفترة المحقق فيها .

– قيمة المخزونات الناتجة عن عملية الجرد يوم التحقيق هي نفسها المخزونات المصرح بها فهذا يدل ظاهريا عن عدم وجود مخالفة ، إلا أنها ليست بالضرورة صحيحة ، و بالتالي على المحقق أن يتبع طريقة أخرى لان المكلف يستطيع بالتحضير الجيد أن يتستر على الإيرادات المشتريات ، المبيعات و المخزونات بحيث تصبح منسجمة يوم المراقبة ، و بالتالي عدم إمكانية إثبات عمليات الشراء بدون فوترة .

وعليه نجد بأن هناك عدة أساليب ومنافذ للتحايل و التهرب، و لا يمكن الحد منها إلا بالتحقيق المحاسبي الدقيق .

**3*- مراقبة المبيعات :** إن أكثر أساليب التحايل المحاسبية [1] التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات نذكر منها على الخصوص الآتي :

[1] - Philipe Colin Et Autres , Fiscalité Et Entreprise Librairie Vibert , Paris , 1994 , P 41 .

[2] - DGI , Le Guide Du vérificateur De Comptabilité , Op-Cit , PP 62- 63 .

- إغفال المبيعات التي تتم نقدا وكذا المبيعات بدون فوترة ؛
- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات ؛
- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع بحساب المبيعات ؛
- عدم التسجيل في المحاسبة للسلع و/أو الخدمات المتعلقة بحاجات المكلف الشخصية .

ويهدف محقق الضرائب من فحص المبيعات إلى التحقق من أن الشركة لم تُخف جزءا من مبيعاتها ، إذ أن تقليل المبيعات يؤدي إلى تخفيض مجمل الربح ، و بالتالي صافي الربح الذي هو وعاء هذه الضريبة ، لذلك يبذل المحقق عنايته في التحقيق لا سيما و أن المستند المؤيد للمبيعات هي الفواتير .

كما تجدر الإشارة إلى أنه إذا ما تم فعلا إثبات إحدى أو بعض من هذه المخالفات فإن على المحقق في المحاسبة تدوينها في سجله الخاص بالملاحظات التي يصادفها أثناء قيامه بعملية التحقيق، وهذا لتوظيفها عند تحرير تبليغ النتائج، على اعتبار أن هذه المخالفات قد تصنف كغش ضريبي .

## المطلب الثالث : تقنيات التحقيق في حسابات الميزانية

تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول و الخصوم و حقوق الملكية في نقطة زمنية محددة ، وتعكس الميزانية الوضع المالي للمؤسسة لما يتفق مع مبادئ المحاسبة التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها [2].

### أولا: فحص أصول الميزانية

تتشكل حسابات الأصول من الأصول غير الجارية و الأصول الجارية

**1*- الأصول غير الجارية :** هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاطات الكيان ، مثل التثبيتات العينية والمعنوية، أو تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا ينوي الكيان إنجازها في غضون الأشهر الإثني عشر (12) التي تلي تاريخ قفل سنته المالية [3] .

**أ*- حساب التثبيتات العينية :** و هي عبارة عن الأصول التي يحوزها الكيان من أجل إنتاج ومن أجل تقديم السلع والخدمات ، التأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية والتي تستعمل

[1] - مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكره ، ص 66 .

[2] – طارق عبد العال حمادة ، موسوعة المعايير الدولية ، دار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2004 ، ص 111 .

[3] – الجريدة الرسمية العدد 19 في 25 مارس 2009 ، مرجع سبق ذكره ، ص 81 .

لأكثر من سنة مالية واحدة، فبالنسبة لهذا العنصر يجب على المحقق أن يقوم على الخصوص بما يلي :

– التأكد من الوجود الفعلي للتثبيتات، إذ يمكن الإثبات الوهمي لبعض التثبيتات التي قد أعيدت إلى الموردين ، و ذلك بغرض الزيادة في الإهتلاكات، و منه تضخيم الأعباء بهدف تخفيض النتيجة ؛

– التأكد من صحة التسجيلات والمبالغ، فقد يقوم المكلف بالضريبة بتضخيم أو تخفيض قيمة التثبيتات بغرض إظهار الميزانية ومركز مالي مخالف للواقع بغرض دفع ضرائب أقل ؛

– تسجيل لفوائض القيمة الخاصة بالتنازل عن التثبيتات بمبالغ مخفضة أو إهمال التسجيل كليا لغرض تخفيض الأساس الخاضع لضريبة الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات .

و بالإضافة إلى المخالفات الشائعة نذكر منها على الخصوص ما يلي :

– عدم التمييز بين التثبيتات والأعباء حيث أنه من أجل القيام بالتحميل المحاسبي الصحيح [1] يجب التمييز بين مفهوم التجهيز و العبء لكل عنصر ؛

وعليه فقد تُسجل التثبيتات خطأ كأعباء أي إهتلاكها في دورة واحدة ، مما يزيد في الأعباء و يؤثر بذلك على الأرباح الخاضعة للضريبة ، و العكس في حالة اعتبار العبء عن خطأ كتثبيت، فهذا يجعل العبء يُغطي بدلا من الدورة التي تعود له خلال دورات ، مما يؤثر على الأرباح الخاضعة للضريبة كذلك ، و يمس بمبدأ استقلالية الدورات ؛

– إغفال تسجيل التثبيتات العينية المنتجة من طرف المؤسسة لنفسها ، و بهذا عدم إهتلاكها خلال السنوات ، مما يطرح مشكلا في حالة التنازل عليها لاحقا ، و ما قد ينتج عنه من فائض قيمة التنازل غير المصرح به ؛

– التأكد من عدم التنازل عن التثبيتات التي لها الحق في الخصم للرسم على القيمة المضافة خلال [2] فترة الخمسة (5) سنوات ، لأن التنازل عنها خلال هاته الفترة يتطلب القيام بعملية التسوية ، و التي تُعطي الحق في إعادة تسديد الرسم الموافق مع تطبيق عقوبة النقص في التصريح في حالة ثبوت عدم التعمد ، أما الحالة المعاكسة فتعتبر العملية من بين الأعمال التدليسية التي تؤدي إلى تصنيف هاته العملية إلى غش ضريبي ؛

[1] – هوام جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبة الدولية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010 ، ص 40 .

[2] – DGI , Le Guide De La TVA , Edition 2013 , Algérie , P 13 .

– التأكد عند وجود المباني من وجود الأراضي ، لأن [1] هاذين العنصرين يجب اعتبارهما كأصول منفصلة حتى ولو تم اقتناؤهم مع بعضهم البعض، حيث أنه عندما يلاحظ وجود مباني بأصول المنشأة وعدم وجود أراضي، ففي هذه الحالة يقوم [2] المحقق بتحديد وفصل قيمة الأراضي عن قيمة المباني، ثم حساب الإهتلاك للأراضي وإضافته للربح الخاضع على اعتبار أنها لا تهتلك، غير أن المكلف بحسابه للإهتلاك الإجمالي (إهتلاك المباني بما فيها الأراضي) يكون قد قلص من الوعاء الضريبي الخاضع إما لضريبة الدخل و/ أو الضريبة على أرباح الشركات ؛

– التأكد من عدم تسجيل العناصر ذات القيمة الضعيفة [3] ضمن التثبيتات على اعتبار أنها وحدات مستهلكة خلال الفترة التي بدأت فيها الخدمة؛

– التأكد من أن قطع الغيار ومعدات الصيانة النوعية مسجلة ضمن الاستثمارات إذا كان استعمالا مرتبط ببعض الاستثمارات والتي تطمح المؤسسة لاستعمالها لأكثر من مرة ؛

– التأكد من عدم رهن التثبيتات العينية وهذا بطلب شهادة سلبية من الجهات المختصة ؛

– التأكد من أن مكونات الأصل تعالج كعناصر منفصلة إذا كانت لديهم مدد استعمال مختلفة أو التي تدر منافع اقتصادية حسب نسق مختلف ، مثل مكونات معدات النقل .

ب*– **حساب التثبيتات المعنوية** : هي أصول غير نقدية ، قابلة للتعريف و لا معنى مادي لها يحوزها كيان ما من أجل الإنتاج ومن أجل تقديم السلع أو الخدمات ، و التأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية [4] ، ومن بين أهم المخالفات التي يمكن للمحقق إثباتها نذكر على الخصوص الآتي :

– التأكد من أن حذف أي تثبيت عيني من الميزانية كان نتيجة خروجه من الكيان أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة ، ولم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا ؛

– التأكد من أن نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي والمسجلة كأعباء هي مستحقة فعلا وأنها لا يمكن تثبيتها .

---

[1] – عبد الكريم شناي ، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص 79 .

[2] – أحمد بساس ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 120 .

[3] – الجريدة الرسمية العدد 19 في 25 مارس 2009 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 2 ، 121 – 4 ، ص 8 .

[4] - Journal Officiel n° 19 Du 25 mars 2009, Arrêté Du 26 Juillet 2008 , Fixant Les Règles D'évaluations Et De Comptabilisation, Le Contenu Et La Présentation Des Etats Financiers Ainsi Que La Nomenclature Et Les Règles De Fonctionnement Des Comptes , P 72

**2*- الأصول الجارية :** هي أصول يرتقب الكيان إمكانية إنجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي ، أو تتم حيازتها أساسا لغايات إجراء المعاملات أو لمدة قصيرة يرتقب الكيان إنجازها في غضون الأشهر الإثني عشر التي تلي تاريخ إقفال سنته المالية ، أو تمثل أموال الخزينة التي لا يخضع استعمالها للقيود .

وأهم الحسابات التي يجب على المحقق أن يتطرق إليها نذكر منها على الخصوص الآتي :

**أ*- حساب المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ :** تمثل المخزونات أصولا [1] يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري ، هي قيد الإنتاج بقصد مماثل ، هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات ، فعملية مراقبة وجود المخزون وتقييمه يعتبر كذلك عنصر حساس بالنسبة لمهمة المحقق ، حيث يتطلب من هذا الأخير التأكد على الخصوص من النقاط التالية [2] :

- التأكد من صحة تقييم المخزون مع استمرارية ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛

- التحقق من التقدير السليم لمؤونات تدني قيمة عناصر المخزون بشكل عقلاني يوافق طبيعة السلعة وظروف تخزينها ، مع المتابعة المستمرة لتلك المؤونات ؛

- التأكد من تطابق مخزون أول مدة للدورة (ن) مع مخزون آخر مدة للدورة (ن- 1).

**ب*- حساب المدينون :** يشير اصطلاح المدينين بصفة عامة إلى مجموعة من حقوق الكيان لدى الغير ، والتي ستترتب عنها تدفقات نقدية داخلة في المستقبل القريب ، وينقسم هذا الحساب إلى المدينون (العملاء)، وهم عبارة عن الديون الواجب تحصيلها من العملاء التجاريون للكيان ، و تمثل الجزء الأكبر من حساب المدينين ، وتنتج عن عمليات البيع الآجل للسلع والخدمات ، و إلى المدينين (غير العملاء)، وهم عبارة عن الديون الواجب تحصيلها من العملاء غير التجاريون ، و تنتج عن مصادر أخرى مثل سلف لمنسوبي الكيان ، أرباح مستحقة ، تعويضات مستحقة على شركات التأمين ....الخ .

والرقابة الجبائية لهذا الحساب تبدأ بمقارنة الحسابات الفردية برصيد المدينون (العملاء ) الإجمالي ، ومن ثم التأكد من صحة تسجيل الفواتير في يومية المبيعات .

---

[1] – حنيفة بن الربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية (IAS / IFRS) ، الجزء الأول ، منشورات كليك الجزائر ، 2010 ، ص 126 .

*–أنظر مراقبة المخزونات ، ص ص 191–192.

وقد يمكن التحقيق المحاسبي لعينة بسيطة ، إثبات المخالفة على حساب العملاء ، كأن يتحقق مثلا من أن تسويات العملاء لشهر مارس من نشاط معين ، ليس أكبر من المبيعات لنفس الشهر مضافا إليها رصيد العملاء للميزانية السابقة [1] .

وهناك مخالفة أخرى يمكن أن تظهر ، تتمثل في الفوترة لعملاء وهميين ، أو لعملاء لا يريدون أن تحرر لهم الفاتورة ، مما تعد هاته المخالفة من قبيل أعمال الغش والتهرب الضريبي ، وحتى يتمكن المحقق من التعرف عليهم يقوم هذا الأخير باختيار بعض العملاء ، خاصة الذين يسددون حقوقهم نقدا بمراسلتهم وهذا بإرسال طلبات المصادقة على أرصدتهم [2] كتابيا ، ثم التحقق منها ، و بالتالي يستطيع المحقق أن يتعرف على الزبائن الوهميين في حالة إرجاع طلباته من طرف مصالح البريد ، و عليها عبارة " غير معروف على هذا العنوان "، لتتم التسوية وفق ما ينص عليه القانون الضريبي في مثل هاته الحالات ، كما تعتبر المبيعات المعنية كمبيعات بدون فاتورة ، قد تؤدي إلى رفض المحاسبة إذا ما جمعت مع بعض المخالفات الأخرى .

ويمكن للمكلف تبرير هاته المخالفة إما بتظهير نسخة من السجل التجاري والبطاقة الجبائية للعميل ، أو تقديم نسخة من الشيك البنكي أو الحساب الجاري البريدي حسب طريقة الدفع، كما يجب التنبيه إلى أن حسابات العملاء الدائنة قد تعطي مؤشرات مقنعة على وجود مبيعات غير مسجلة .

**ت*- حساب الخزينة :** يتضمن الأموال الموجودة في الصندوق أو الودائع عند الإطلاع [3] و يعتبر من بين الحسابات الأساسية التي يتم التركيز عليها عند عملية التحقيق ، حيث يجب على المحقق أن يتأكد من الآتي [4] :

- التوافق بين الرصيد النهائي لحساب الصندوق والمبلغ الموجود فعلا في الصندوق؛

- التساوي بين الرصيد النهائي لحساب البنك و الرصيد الموجود في الكشف البنكي عند تاريخ قفل السنة المالية مصححا عند الاقتضاء من عمليات التقريب .

وتجدر الإشارة إلى أن حساب الصندوق يعتبر من النقديات المتاحة داخل المؤسسة، ولا يكون رصيده دائنا أبدا ، وهذا الحساب غالبا ما يتضمن مخالفات و إغفالات يمكن اختصارها في تخفيض الإيرادات أو تضخيم الأعباء .

**ثانيا : فحص خصوم الميزانية**

---

[1] - DGI , Guide Du Vérificateur De Comptabilité , Op- Cit , P 76 .

[2] - Robert Obert , Raison Et Certification Des Comptes , Dunod , Paris , 1995 , P 119 .

[3] – الجريدة الرسمية العدد 19 في 25 مارس 2009 ، مرجع سبق ذكره ، ص 90 .

[4] – نفس المرجع ، ص ص 79- 80 .

الخصوم هي التزامات تُستحق على المؤسسة [1] ، وحسب النظام المحاسبي المالي يحتوي قسم الخصوم على ثلاثة مجموعات هي رؤوس الأموال الخاصة ، الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية .

**1*- حساب رؤوس الأموال الخاصة :** يتمثل في الفائدة [2] الباقية من المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة للكيان في أصوله بعد حسمها من خصومها (الخارجية) .

أما رأس المال فيتمثل في الحصة المقدمة (الخارجية) من المساهمات في رؤوس الأموال الخاصة للكيان ، و يتم إنجازها نقدا أو عينا ، و عليه يهتم المحقق بالتغيرات الحادثة في هذا الحساب من زيادة أو انخفاض ، إذ أن هذا التغير يمكن أن يؤدي إلى زيادة في حقوق التسجيل يتطلب التأكد من تسديدها ، حيث أنه يتطلب تحرير عقد جديد عند كل تغيير يحدث ، كما يجب التأكد من أن التنازل عن الأسهم قد أخضعت لضريبة الدخل في حالة تحقيقها لفائض قيمة .

**2*- الخصوم غير الجارية :** تشمل جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوما جارية ومن أهم الحسابات التي يتطلب التركيز عليها، المؤونات التي يتم تشكيلها في نهاية الدورة نظير توقع حدوث خسائر مستقبلية ، حيث يتطلب قبول المؤونة توفر هاته الأخيرة على الشروط الشكلية والضمنية المنصوص عليها في التشريع الجبائي لهذا يقوم المحقق بطلب كل التبريرات اللازمة ، لأن عدم وجود التبرير يعني رفضها ليتم زيادة الأساس الخاضع للضريبة بمبالغ المؤونة غير المبررة .

**3*- الخصوم الجارية :** هي خصوم ينتظر الكيان انقضائها في إطار دائرة استغلاله العادي وأن تتم تسويتها في غضون الأشهر الإثني عشر التي تلي تاريخ إقفال سنته المالية .

و من أهم الحسابات التي يجب التحقيق فيها نذكر على الخصوص حساب الموردون ، و هو الحساب المعد لتسجيل المصروفات التي على الكيان ، و لكنها لم تدفع بعد [3] ، و ينحصر التحقيق في التأكد على عدم وجود تكرار في تسجيل الفواتير، وهذا من خلال مراقبة البطاقات الفردية للموردين ، كما أن مراقبة هذا الحساب تتم بطريقة مماثلة لحساب العملاء .

---

[1] – يورك برس ، أصول المحاسبة ، الشركة المصرية العالمية للنشر ، لونحمان ، مصر ، 2003 ، ص 10 .

[2] - Journal Officiel n° 19 Du 25 Mars 2009 , Op –Cit , P 69 .

[3] – يورك برس ، مرجع مسبق ذكره ، ص 295 .

## المطلب الرابع : تقنيات التحقيق في حسابات النتائج

بعد قيام المحقق بعملية التحقيق المحاسبي لأهم حسابات الميزانية التي يكثر وينتشر فيها التلاعب من أجل التهرب الضريبي ، ينتقل المحقق إلى فحص أهم حسابات النتائج التي قد تتعرض هي الأخرى لنفس المصير .

**أولا: التحقيق في حسابات الأعباء**

يقوم المحقق بالتأكد من توفر الشروط العامة لقابلية تخفيض الأعباء ، و لكي تكون الأعباء قابلة للخصم جبائيا من نتيجة الدورة يجب تحقق الشروط التالية [1] :

– يجب أن ينجر عنها تخفيض في أصول الميزانية الصافية أو ارتفاع في ديون المؤسسة دون أن تحدث أي تغير في مستوى الميزانية ؛

– يجب أن تكون مسجلة محاسبيا ومبررة بوثائق إثبات، هذا الشرط يسمح بالتأكد من حقيقة هذه النفقات ومبلغها ، كما يسمح بتقرير ضمها أو عدمه إلى نفقات الدورة ؛

– يجب أن تكون ضرورية لضمان السير العادي لوظائف المؤسسة.

وحسابات الأعباء تلعب [2] دورا مهما في تحديد الربح الجبائي ، لأن الكيان يستخدم هاته الحسابات في تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة ، و بالتالي يكثر ارتكاب الأخطاء والتلاعب في هذه الحسابات لذا يعطي المحقق لها كل العناية المطلوبة من أجل كشف مختلف التكاليف الوهمية أو غير القابلة للخصم والتي من شأنها تخفيض الربح الخاضع .

ومن أهم هذه الأعباء نذكر على الخصوص الآتي :

**1*– حساب المشتريات المستهلكة** [3] **:** يختلف تسيير هذا الحساب باختلاف نظام الجرد المعمول به في الكيان ، سواء أكان جردا متناوبا أو جردا دائما .

ونظرا لأهمية هذا الحساب في تحديد كل من هامش الربح الخام وهامش الربح الصافي ، لهذا يقوم المحقق بمقارنة فواتير الشراء مع التسجيلات المحاسبية في الدفاتر المساعدة أو في اليومية من أجل التأكد [4] من عدم وجود أية مخالفة أثناء التسجيلات والمتمثلة خاصة في السهو المتعمد بغرض التهرب (كتخفيض مبلغ المواد واللوازم للأنشطة الإنتاجية التي يكون فيها معدل هامش الربح الخام مرتفعا مثل نشاط المقاولة ونشاط المخبزة .

---

[1] - DGI , Le Guide Fiscal Des Investisseurs , 2010 , P 26 .

[2] - Marie – Helene Et Pinard Fabro , Op-Cit, P 271

[3] – وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، النظام المحاسبي المالي ، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية ، الجزائر 2009 ، ص ص 169- 170 .

[•] – أنظر مراقبة المخزونات ، ص ص 191–192.

**2*- حسابات الخدمات الخارجية :** تسجل في الحسابين (61-62) التكاليف الخارجية التي لا تعد ضمن المشتريات من عند الغير ، كما أن هذين الحسابين يكونان عادة مجتمعين على خط واحد على مستوى حساب النتائج وتسجل فيهما (الإيجارات ، الصيانة ، الإشهار ،أجور الوسطاء والأتعاب .....الخ) ، و عليه من الضروري [1] لهذه الأعباء أن ترتبط بنشاط المؤسسة ومراقبة خصمها في حدود السقف المحدد جبائيا ، بالإضافة إلى حدوثها فعلا، أي يجب التحقق من وجود الفواتير ووثائق الإثبات المختلفة مع ضم كل الأعباء غير المبررة ، و التي ليس لها علاقة بطبيعة النشاط الممارس للربح الخاضع .

**3*- أعباء المستخدمين :** يقصد [2] بها الأعباء المتعلقة برواتب المستخدمين بما فيها تلك الممنوحة للمسيرين الاجتماعين والتكلفة العينية للرواتب، بالإضافة إلى الاشتراكات في الصناديق الاجتماعية وصناديق الاحتياط المرتبطة بهذه الرواتب .

و يتمثل فحص هذا الحساب في مدى تطابق محتوى دفتر الأجور مع المبالغ المصرح بها جبائيا ، مع التأكد من أن هذه الأجور متعلقة بمستخدمين حقيقيين و ليس وهميين .

**4*- حساب الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة :** يتمثل في الضرائب والرسوم التي يتحملها الكيان خلال نشاطه ويدفعها إلى الدولة والجماعات المحلية ، و عليه على المحقق أن يتأكد من أن الضرائب والرسوم قد تم تسديدها وأن العقوبات والغرامات الجبائية والضريبة على أرباح الشركات (IBS) أو الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ليست مسجلة في هذا الحساب لأنها غير قابلة للخصم جبائيا.

**5*- حساب المخصصات للإهتلاكات و المؤونات :** الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ، و يتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية للأصل نتيجة الكيان لنفسه، أما المؤونات [3] فهي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد.

وهذا الحساب يتعرض غالبا للعديد من المخالفات الشائعة التي هدفها تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة، مما يعد تهرب ضريبي في حالة ثبوت هاته المخالفات، وعليه يجب على المحقق التأكد خاصة من النقاط التالية :

---

[1] – لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011، ص 74 .

[2] – لخضر علاوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 373 .

[3] – الجريدة الرسمية العدد 19 في 25 مارس 2009 ، مرجع سبق ذكره ، ص 9 .

– أن قاعدة حساب الإهتلاك القابل للخصم محددة بـــ 1.000.000 [1] بالنسبة للسيارات السياحية التي لا تشكل أداة رئيسية لنشاط الكيان ؛

– أن المؤونة تلم بكل الشروط الشكلية والضمنية المنصوص عليها في التشريع الجبائي وأنها مبررة ؛

– أن المؤونة المسجلة يتم تقديرها من جديد عند إقفال كل سنة مالية.

**ثانيا : التحقيق في حسابات المنتوجات**

يقصد بالمنتوجات [2] مضاعفة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول أو تقلص الخصوم، ويكون من آثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتية من تقدمة حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة.

و تعد المنتوجات كذلك من أكثر العناصر المعرضة للتلاعب ، و هذا من أجل التهرب من دفع الضرائب والرسوم المستحقة ، إما بعدم دفعها تماما أو بتسديد جزء منها فقط ، لهذا يمكن للتحقيق المحاسبي من الحد من هذه الظاهرة ، و يتم ذلك بالمراجعة المستندية لعمليات البيع بما في ذلك البيع للشركاء ثم مقارنتها بالتصريحات الدورية ، و كذا بالكشف المفصل للزبائن وكشوف المعلومات الواردة من مختلف المصالح الجبائية إن وجدت، والتي تظهر فيها خاصة مبلغ العمليات التي تمت مع المؤسسات العمومية مهما كان نوعها ، بالإضافة إلى التدقيق في الأموال المحصلة عن طريق البنك ، الحسابات الجارية والصندوق .

[1] – المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013، مرجع سبق ذكره، المادة 141، الفقرة 3 ، ص 69 .

[2] – وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، مرجع سبق ذكره ، ص 189 .

## المبحث الثاني : قدرة الأشكال الأخرى للمراقبة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

نظرا للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة الناتج عن تزايد وتنوع الأنشطة الخاضعة للضريبة من جهة ، ومن جهة أخرى عدم إمكانية تغطية التحقيق المحاسبي لكافة الملفات الجبائية التي تتضمن على إغفالات وتجاوزات متعمدة أو غير متعمدة تستخدم الإدارة الضريبية أشكال أخرى للرقابة الجبائية منحها لها القانون الضريبي من اجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، و تتمثل هاته الأشكال على الخصوص في : التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، الرقابة على الوثائق ، التحقيق المصوب و التلبس الجبائى بالإضافة إلى مراقبة التقويمات.

### المطلب الأول : قدرة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

يعتبر التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة امتدادا للتحقيق المحاسبي ، كما يمكنه أن يكون مستقلا عن هذا الأخير إذا تعلق الأمر بمكلف لا يملك ملفا جبائيا ، حيث يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا ، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة .

كما تهدف [1] بشكل أساسي إلى مراقبة المداخيل المصرح بها من قبل المكلف والتي يبدو أنها غير كافية من خلال ممتلكاته وعناصر نمط المعيشة والمؤشرات الخارجية لثروة المكلف .

**أولا : التحضير للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة**

يتمثل في انتقاء المكلفين الخاضعين لهذا التحقيق ، فضلا عن الأعمال الأولية قبل مباشرته .

**1*- البرمجة ومعايير انتقاء الأشخاص الطبيعيين المعنيين :** تلتزم الإدارة الضريبية لكل ولاية وقبل نهاية كل سنة ببرمجة ما نسبته 5% من قائمة ملفات المكلفين بالضريبة المقترحين للتحقيق المعمق بموجب معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة [2] ، كما يمكن للمدير الولائي للضرائب اقتراح أي شخص لهذا النوع من التحقيق عندما يتبين له من خلال المعلومات المتوفرة لديه ضرورة إخضاع هذا الشخص للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة [3] .

---

[1] - DGI , La Lettre De Le DGI , n°16 , Op-Cit , P5 .

*-أنظر معايير إنتقاء المكلفين ، ص ص 176-177.

[3] - DGI , Circulaire N° 135 /MF /DGI/ 2000 Du 15 Février 2000, Op-Cit , P3 .

**2*- التحضير للتحقيق المعمق :** يقوم المحقق الجبائي قبل إرسال الإشعار بالتحقيق من التأكد من العناصر التالية :

- تعيين المكلف الخاضع للمراقبة الجبائية بدقة ، و ذلك بتوفير المعلومات الشخصية؛
- معرفة طبيعة المداخيل و الذمة المالية للمكلف ؛
- تقييم المكلف اتجاه الالتزامات الجبائية ؛

كما يقوم المحقق خلال هاته المرحلة بجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات عن المكلف المحقق معه من خلال طلب معلومات جبائية لدى مختلف الهيئات و المؤسسات التي لها علاقة معه مثل المؤسسات المالية ، الهيئات العقارية ....الخ، كما يتأكد من أن كشوفات الربط مستغلة بكيفية صحيحة وهذا لمقارنتها بجداول الإخضاع .

**3*- مباشرة عملية التحقيق المعمق :** يباشر المحقق الجبائي عملية التحقيق المعمق بإرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام ، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ، ومنحه أجل [1] للتحضير مدته خمسة عشر (15) يوما وهذا من تاريخ استلام الإشعار ، كما يجب على المحقق تحت طائلة بطلان التحقيق الالتزام بما جاء به قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 في مادته (21) الفقرة 3 [2].

وتجدر الإشارة إلى أن المحقق ملزم بأن يقوم بعملية التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة داخل مقر الإدارة الضريبية [3] تفادي لأي إزعاج للمكلف المحقق معه، وهذا عكس عملية التحقيق المحاسبي التي تُلزم المحقق بإجراء عملية التحقيق المحاسبي خارج مقر الإدارة الضريبية، أي بمقر ممارس نشاط المكلف أو أي مقر يوفره المكلف له .

**4*- التدخل بعين المكان :** حتى يتأكد المحقق الجبائي من المعلومات التي قد يتضمنها الملف الجبائي للمكلف المحقق معه من جهة ، وسعيه للحصول على معلومات إضافية عنه من جهة أخرى ، يتطلب من المحقق الجبائي الانتقال إلى بعض الأماكن التي قد توفر له الكثير من المعلومات تفيده في إيجاد إجابات مقنعة عن بعض التعقيدات التي قد تعترض عملية التحقيق ، وأهم الأماكن التي يمكن الانتقال إليها نذكر على الخصوص الآتي [4] :

- المؤسسة أو المؤسسات التي هو شريك فيها؛

المؤسسات البنكية والصندوق الوطني للتوفير و الاحتياط؛

- مصالح البلدية ومديرية البناء والتعمير للإطلاع على رخصة أو رخص البناء .

---

[1] - DGI , Charte Du Contribuable Vérifie , ENAG , Algérie , 2008 , P27 .

[*] - أنظر حقوق و ضمانات المكلف ، ص ص 170-171.

[3] - DGI , Circulaire n° 135/MF/DGI/2000, Op-Cit, P4.

[4] - IDEM , PP 7-8

كما يمكن للمحقق مراسلة المديرية العامة للضرائب على مستوى مديرية البحث والمراجعات من أجل الحصول على معلومات من طرف السلطات الأجنبية، عندما يتأكد من وجود مداخيل بالخارج .

**ثانيا : طرق التقدير**

يستعين المحقق الجبائي بعدة طرق منحها إياه المشرع الجبائي تتمثل في الآتي :

**1*- تقييم العناصر العينية المحددة لدخل المكلف** : وهذا من أجل الوقوف على الدخول غير المصرح بها وإعادة إخضاعها للضريبة ، يتم تحديد الأساس الخاضع بالاعتماد على العناصر العينية المحددة للذمة المالية للمكلف ، وهذا ما يوضحه الجدول التالي[1] :

**جدول رقم (06) : إعادة تقييم العناصر العينية**

| بيان العناصر | طريقة التقويم | الملاحظات |
|---|---|---|
| المنقولات أو السيارات | مبالغ الفواتير أو الأسعار المحددة مقارنة مع المواد المماثلة في الواقع | مراعاة سنة الحيازة وطبيعة المواد |
| | إذا كانت جديدة ينبغي معرفة السعر من خلال وكلاء السيارات أو وثيقة الاستيراد | مراعاة حالة السيارة و أول سنة في السير ، و المسافة التي قطعتها |
| | إذا كانت قديمة يعاد تقييمها بسعر السوق | تخفيض تقديري من 10% إلى 20% مع مراعاة حالة السيارة |
| سفن النزهة | السعر في الفاتورة أو وثيقة الجمركة (D3) إذا كانت مستوردة | مراعاة الغرض من استعمالها |
| العقارات | القيمة الحالية للعقار المأخوذة عن مصالح التسجيل و التقويمات | الأخذ بعين الاعتبار فترة التقييم وسعر السوق |
| شهرة المحل | المبلغ المعاد تقييمه من طرف مصلحة التقويمات والأسعار | مراعاة مكان تواجد المحل |
| الصيانة العائلية + النفقات اليومية | يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف | عدم المبالغة في تقييم التكاليف |
| الأسفار والتنقلات | يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف | عدم المبالغة في تقييم التكاليف |
| المخزونات | الاحتفاظ بما هو موجود في المحاسبة | مراقبة فواتير الشراء والوصلات |

**Source :** Guide De VASFE , Op-Cit , P 15.

[1] - DGI, Guide de contrôle des revenus (VASFE) , 2002, P 15.

**2*- تحليل الحسابات المالية :** تهتم هاته الطريقة بمراقبة التدفقات المالية [1] التي تسمح للمحقق من اكتشاف المداخيل غير المصرح بها الناتجة عن نشاط معروف أو غير معروف بالإضافة إلى معرفة المداخيل المتأتية من مصادر وسيطية ، و في هذا الإطار يستطيع المحقق الجبائي استخدام الطريقتين التاليتين :

- طريقة مقارنة الكشوف البنكية مع المداخيل المصرح بها؛
- طريقة تحديد رصيد الموازنة النقدية للمكلف.

والنتائج المتحصل عليها تجمع فيما بعد في موازنة شاملة للخزينة .

**أ*- طريقة مقارنة الكشوف البنكية مع المداخيل المصرح بها :** تتمثل في تحليل الحسابات البنكية، حيث يقوم المحقق الجبائي بتحليل الجانب الدائن لحساب البنك، وهذا لرصد المساهمات المالية للمكلف ومقارنتها مع المداخيل المصرح بها باستخدام الميزان النقدي ، مما يؤدي إلى اكتشاف المساهمات المالية المشبوهة التي من شأنها إثبات غش وتهرب ضريبي وعليه هاته الطريقة تسمح باستخراج الدائن الصافي الذي يتم مقارنته بالمداخيل المصرح بها ويكون أمام المحقق الجبائي ثلاثة (3) حالات هي [2] :

- مجموع الدائن الصافي أكبر من المداخيل المعروفة، وهو ما يعني أن هناك مداخيل غير معروفة يجب تبريرها من طرف المكلف المحقق معه؛
- مجموع الدائن الصافي أقل من المداخيل المعروفة، وهو ما يعني أن المكلف يملك حسابات غير معروفة من طرف مصالح الضرائب أو تُفسر على وجود مداخيل نقدية تُثير الشكوك وقد تُفضي إلى وجود غش وتهرب ضريبي ؛
- مجموع الدائن الصافي يساوي المداخيل المعروفة، وهو ما يعني ضرورة مواصلة البحث أكثر مع التركيز على العمليات النقدية .

فبالإضافة إلى تحليل المحقق الجبائي للجانب الدائن لحساب البنك، يقوم كذلك بتحليل الجانب المدين له والذي يسمح له بفحص العمليات المدينة مستعينا في هذا التحليل بدفتر الشيكات المستعملة والمقدمة من طرف المكلف المحقق معه، و هذا للوقوف على طبيعة النفقات الشخصية للمكلف حيث يجب على المحقق الجبائي القيام بالآتي [3] :

- إحصاء السحب النقدي ؛
- إحصاء نفقات مسار الحياة عن طريق البنك ، و تخفيض تلك المستعملة نقدا ؛

---

[1] - بوعلام ولهي ، مرجع سبق ذكره ، ص 67 .

2 – محمد طالبي ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002 ، ص 118 .

3 – عبد الغني بوشرى ، مرجع سبق ذكره ، ص 149 .

– إحصاء نفقات مسار الحياة غير المعروفة ؛

– تحديد تمويل الذمة المالية ، مع تسجيل العناصر المعروفة غير الممولة أو العناصر الممولة المعروفة .

**ب*– طريقة تحديد رصيد الموازنة النقدية للمكلف :** يمكن للمحقق الجبائي و بالاعتماد على ما تم جمعه من المعلومات المتعلقة بالحسابات المالية ، أن يستخدمها في إنشاء الموازين التي تسمح بمقارنة المداخيل المحققة (الدائن البنكي) مع المداخيل الفعلية المصرح بها ، سواء تم ذلك في جدول ميزانية الخزينة أو الميزان الشامل الإجمالي، وتمر هاته الطريقة على مرحلتين :

**ب*–1*– إنشاء جدول ميزانية الخزينة :** يتم اللجوء إلى هذا الجدول في حالة ما إذا تمكن المحقق الجبائي من فصل المداخيل الشخصية للمكلف المحقق معه من مداخيل مؤسسته حيث يسمح هذا الجدول من استخراج الفروقات الموجودة بين المتاحات المستخرجة (المنجزة) و المتاحات المستعملة (الموظفة) وهذا ما يوضحه الجدول التالي[1] :

**الجدول رقم (07) : ميزانية الخزينة**

| البيانات | n-3 | n-2 | n-1 | n |
|---|---|---|---|---|
| **المتاحات المستخرجة:** | | | | |
| الرصيد 01/01 | | | | |
| الحسابات البنكية | | | | |
| الحسابات البريدية | | | | |
| حسابات التوفير | | | | |
| الحسابات الجارية في المؤسسة | | | | |
| **المجموع (1)** | | | | |
| السحب المنجز في مؤسسة الأشخاص | | | | |
| الأجور | | | | |
| مداخيل أخرى | | | | |
| بيع عقارات | | | | |
| بيع منقولات | | | | |
| المقبوضات الموثقة والمقبوضة | | | | |
| المداخيل المعفية الأخرى | | | | |

[1] - DGI , Circulaire N° 135 /MF/DGI/2000, Op-Cit.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **المجموع (2)** | | | | |
| **المجموع الأول (1) + (2)** | | | | |
| **المتاحات المستعملة :** | | | | |
| الرصيد إلى 12/31 | | | | |
| الحسابات البنكية | | | | |
| الحسابات البريدية | | | | |
| حسابات التوفير | | | | |
| الحسابات الجارية في المؤسسة | | | | |
| **المجموع (1)** | | | | |
| المساهمات المنجزة في شركة الأشخاص | | | | |
| ضرائب المستخدمين المدفوعة | | | | |
| مشتريات العقارات | | | | |
| مشتريات المنقولات | | | | |
| القروض المقدمة للآخرين | | | | |
| النفقات المصرح بها | | | | |
| تسديد القروض | | | | |
| نفقات المعيشة | | | | |
| نفقات أخرى | | | | |
| **المجموع (2)** | | | | |
| **المجموع الثاني (1) +(2)** | | | | |
| **الفروقات (المجموع الأول – المجموع الثاني )** | | | | |

**Source :** DGI , Circulaire n° 135 /MF/DGI/2000, Op-cit.

يستطيع المحقق من خلال نتائج هذا الجدول اتخاذ قراره حول عملية التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، حيث إذا كان مجموع المتاحات المستخرجة أكبر من مجموع المتاحات المستعملة بأكثر من 25% من المداخيل المصرح بها ، فهذا يعني أن هناك مداخيل غير مبررة وجب على المكلف تبريرها ، و إن لم يستطع التبرير تعتبر كمداخيل مهربة لا بد من إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي .

أما إذا كان مجموع المتاحات المستخرجة أقل من مجموع المتاحات المستعملة فهذا يعني أن المكلف في وضعية مالية صحيحة ، و بالتالي تعتبر كل المصاريف مبررة.

**ب*-2*- إنشاء الميزان الشامل الإجمالي :** إن الميزان الشامل الإجمالي يتم اللجوء إليه في حالة ما تعذر على المحقق التفريق بين حركة الحساب البنكي للمكلف وحركة حساب مؤسسته كما يعود أيضا للأسباب التالية [1] :

- انعدام أو المسك غير الصحيح للمحاسبة أو الحسابات ؛
- المداخيل أو الأرباح تم تحديدها جزافيا.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الحالات تُصعب من عملية التحقيق لصعوبة معرفة حركة الأموال بدقة من و إلى شركة المكلف المحقق معه ، و عليه يلجأ المحقق الجبائي إلى إعداد حساب الخزينة التجاري ، الذي يوضح بدقة المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة حسب طريقة الميزان الشامل الإجمالي، وهذا ما يوضحه الجدول التالي :

**جدول رقم (08) : الميزان الشامل الإجمالي**

| المداخيل | التكاليف |
|---|---|
| - الأرباح الصناعية والتجارية المقيمة جزافيا<br>- مبيعات العقارات أو المنقولات خلال السنة<br>- الإهتلاكات المأخوذة بعين الاعتبار لتحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة<br>- مخزون أول المدة<br>- الرصيد الصافي الإيجابي أو السلبي لحسابات الحقوق أو الديون في بداية المدة | - دفع الضرائب المهنية<br>- مشتريات العقارات أو المنقولات خلال السنة<br>- تكاليف حيازة العقارات<br>- الرصيد الصافي الإيجابي أو السلبي لحسابات الحقوق أو الديون في نهاية المدة<br>- مخزون نهاية المدة |
| حسابات الخزينة المهنية ( الرصيد الأولي) | حسابات الخزينة المهنية ( الرصيد المهني) |
| - الحسابات البنكية<br>- الحسابات البريدية<br>- حسابات الخزينة العمومية<br>- دفتر التوفير و الاحتياط | - الحسابات البنكية<br>- الحسابات البريدية<br>- حسابات الخزينة العمومية<br>- دفتر التوفير والاحتياط |

**Source :** DGI, Guide De Contrôle Des Revenues (VASFE), Op-Cit , P22

تفسر نتائج هذا الجدول على أنه إذا كان مجموع المداخيل أكبر من مجموع التكاليف فإن النتائج المصرح بها مبررة و مقبولة ، أما العكس إذا كان مجموع المداخيل أكبر من مجموع التكاليف فيستنتج المحقق الجبائي أن هناك مداخيل غير مصرح بها يجب إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي .

[1] - DGI , Guide De Contrôle Des Revenus (VASFE) , Op-Cit , P21.

و بعد الانتهاء من إعادة التقييم ، يتم الشروع في تبليغ النتائج للمكلف ، مراعاة لإجراءات إقفال التحقيق [1] و هذا بالإستناد على الملاحق المرفقة*[2].

و عليه نستطيع من خلال تطرقنا لطرق التقييم المستخدمة أثناء عملية التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة إثبات قدرة هذا النوع من المراقبة الجبائية على كشف بؤر التهرب الضريبي وبالتالي الحد منه .

## المطلب الثاني : قدرة الرقابة على الوثائق في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

يعد هذا النمط من الرقابة [3] تكملة للرقابة الشكلية، حيث يقوم عون الضرائب بفحص شامل لجميع عناصر التصريح الجبائي المقدم من طرف المكلف بالضريبة ، و مقارنة هذه العناصر مع ما تتوفر عليه الإدارة الضريبة من معلومات ومستندات خاصة بالمكلف المعني بعملية المراقبة الجبائية .

### أولا : سريان الرقابة على الوثائق

قبل البدء بالرقابة على الوثائق يقوم عون الضرائب بفحص ملف المكلف من ناحية الشكل حيث يطلع على مختلف التصاريح التي يتضمنها الملف الجبائي، وهذا من أجل تحديد الأخطاء التي يمكن أن تتضمنها هاته التصريحات كعدم وجود رقم التعريف الجبائي به ، عدم وجود ختم وتأشيرة قابض الضرائب بالتصريحات الدورية ، عدم الاكتتاب الصحيح للبعض منها و التأكد من وجود كل التصريحات ....الخ ، ثم بعد هذا ينتقل عون الضرائب للفحص المعمق للملف الجبائي من ناحية المضمون، وهذا لكل الوثائق والمستندات الذي يحويها الملف الجبائي بما فيها مختلف التصريحات الدورية ، التصريحات السنوية ، بطاقات المعلومات ....الخ، وهذا للفترة غير المتقادمة التي تمتد لفترة أربعة (4) سنوات .

كما يمكن [4] في حالات خاصة أن تمتد الرقابة على الوثائق للفترة الخامسة المتقادمة وهذا عندما يتطلب الأمر من العون ، الجبائي التأكد من الأرصدة التي تحويها هاته السنة لمقارنتها مع السنة أو السنوات غير المتقادمة، كالتأكد من رصيد نهاية السنة الخامسة للمخزونات لمقارنته مع رصيد بداية السنة للسنة الرابعة غير المتقادمة ، و تهدف الرقابة على الوثائق التي تمر بعدة مراحل إلى كشف النقائص والأخطاء التي يمكن أن تتضمنها تصريحات المكلف بالضريبة .

---

*- أنظر إجراءات إقفال التحقيق المحاسبي ، ص188.

*- أنظر الملاحق (من الملحق رقم 1 إلى الملحق رقم 7).

*- أنظر الرقابة على الوثائق ، ص 167-169.

[4] - DGI , Le Guide , Du Contrôle Sur Pièces , Op-Cit , P5 .

**1*- التأكد من وجود كافة الوثائق الأساسية التي يتطلبها الملف الجبائي :** و المتمثلة على الخصوص في ( العقد التأسيسي للمؤسسة ، نسخة من السجل التجاري ، عقد الإيجار أو عقد الملكية ، التصريح بالوجود ، التصريحات الدوية ، التصريحات السنوية،.....الخ)، وبهذا يمكن للعون المكلف بعملية المراقبة أن يتحصل على معلومات هامة كطبيعة النشاط الممارس، وجود أو عدم وجود أنشطة ثانوية، النظام الذي يخضع له، سلوك المكلف اتجاه الإدارة الضريبية ....الخ.

**2*- الانطلاق في عملية المراقبة :** يتطلب من العون المكلف بالمراقبة خلال هاته المرحلة القيام بمجموعة من الإجراءات العملياتية التي تهدف بالأساس التأكد من مصداقية التصريحات الجبائية، وهذا من خلال مقارنتها مع ما هو متوفر من المعلومات لدى الإدارة الضريبية، مثل بطاقة المعلومات المستلمة من مختلف متعاملي المكلف بالضريبة، ثروته، نمط معيشته، دفاتر المحاسبة عند الضرورة ، و في حالة اكتشاف أي خطأ ، نقص أو عدم صحة التصريح، يطلب من المكلف تبرير هاته التناقضات ، لتتم عملية التسوية في حالة رفض الإجابة أو عدم الرد على توضيحات العون المكلف بالمراقبة .

**أ*- تحليل التصريحات الجبائية :** أول ما يقوم به العون المكلف بالمراقبة تحضير جدول تجميعي مقارن يتضمن الأسس المصرح بها ، المعفية ، الخاضعة والحقوق المسددة ، ثم بعد هذا يشرع في تحليل التصريحات الجبائية على النحو التالي :

- التأكد من أن كافة الضرائب والرسوم الملزم بها المكلف قد تم التصريح بها ؛
- التأكد من المعدلات الضريبية المطبقة للنشاط المزاول [1] ؛
- التأكد من أن المستحقات الضريبية تعكس أسس الإخضاع ؛
- استخراج الأخطاء الحسابية ؛
- التأكد من عدم وجود تناقض بين التصريحات الدورية والتصريح السنوي لكل سنة معنية بعملية المراقبة على الوثائق .
- استخراج المعلومات أو العناصر المتستر عليها و إلزام المكلف بإجراء التصحيحات اللازمة أي استدراك العناصر المخفية ؛
- التأكد من أن رقم الأعمال المستفيد من التخفيض مدعم بجدول الزبائن في نهاية السنة ؛

1 – عبد الغني كحلة ، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المدية ، 2012 ، ص 105 .

– فحص [1] جدول الزبائن المصرح بـه و استخراج رقم الأعمال المستفيد من التخفيض، ورقم الأعمال غير المستفيد من الإعفاء ومقارنتهما بما جاء في المادة (219) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ؛

– التأكد من أن الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والإيرادات المحققة بالإعفاء مبررة؛

– التأكد من أن المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر سواء للضريبة على أرباح الشركات (IBS) أو الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) قد تم تسديدها ؛

– مقارنة الأجور المصرح بها [2] بدفتر الأجور مع كل من التصريح السنوي (الميزانية) وكذا التصريحات الدورية ، كما يمكن الاعتماد على محضر المعاينة إن وُجد باستخدامه عند عملية المقارنة ؛

– التأكد من أن الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة هو نفسه الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني في حالة عدم وجود أي تحفير ضريبي للمكلف بالضريبة ؛

– مقارنة هامش الربح الخام (المشتريات / المبيعات) للسنوات الأربعة الأخيرة، وفي حالة وجود تغييرات تُطلب التوضيحات من طرف المكلف بالضريبة ، كما يمكن مقارنة هامش الربح الخام المستخرج مع هوامش الربح لمؤسسات مماثلة .

**ب*– مراقبة تطابق المحتويات :** يقوم العون المكلف بعملية المراقبة على الوثائق بإجراء تطابق المحتويات ما بين مختلف التصريحات الجبائية من جهة ومقاربتها مع مختلف المعلومات التي هي بحوزة الإدارة الجبائية ، وتتمثل مراقبة تطابق المحتويات على الخصوص في الآتي :

– التأكد من أن رقم الأعمال الخاضع ، المعفي والمستفيد من التخفيض المصرح به يساوي رقم الأعمال الإجمالي في التصريحات الدورية و تعكس رقم الأعمال بالتصريح السنوي، مع الأخذ بعين الاعتبار الحدث المنشئ لكل نوع من الضريبة أو الرسم ؛

– التأكد من أن رقم الأعمال الإجمالي المصرح به في التصريح الدوري يساوي رقم الأعمال بجدول النتائج ؛

– التأكد من أن الحقوق المدفوعة فيما يخص الرسم على النشاط المهني تساوي مبلغ الحقوق المصرح بها في جدول النتائج؛

---

[1] - DGI , Le Guide Du Contrôle Sur Pièces , Op-Cit , P11.

2- عاشور يوسفي ، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي ، حالة الجزائر ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المدية ، 2009 ، ص 92 .

– المقارنة بين العناصر المصرح بها وكشوف المعلومات (المشتريات ، المقبوضات ،البنوك .....الخ).

**ثانيا : إقفال عملية المراقبة على الوثائق**

تتم عملية الإقفال لهذا النوع من المراقبة بإحدى الطرق التالية[1] :

**1*– حفظ وتصنيف الملف دون أية متابعة :** ويتم هذا عند عدم تسجيل أية نقائص أو أخطاء أو عدم الصحة في الملف الجبائي.

**2*– إرسال طلب معلومات التبرير أو التوضيح لملف المكلف :** يطلب العون المكلف بعملية المراقبة التوضيحات والتبريرات كتابيا في حالة وجود بعض العناصر المبهمة في ملف المكلف في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما ، كما يستمع العون المحقق للمكلف إذا تبين هذا الأخير أن استدعاءه لهذا الغرض ضروري، وفي حالة عدم الحصول على أية تبريرات من طرف المكلف بالضريبة على التوضيحات المطلوبة يشرع العون المكلف بعملية المراقبة بتسوية وضعية المكلف ، من خلال إلزام هذا الأخير بدفع الحقوق والغرامات المستحقة عليه .

**3*– اقتراح ملف المكلف للتحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق المصوب :** في حالة وجود أخطاء جسيمة في ملف المكلف يتوجب مراقبة دقيقة و وقت كاف لعملية تصحيح الأوعية الضريبية، لهذا يتم اقتراح المكلف بالضريبة للتحقيق المصوب، التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ، وهذا ما يجعل المراقبة على الوثائق قادرة على ردع ظاهرة التهرب الضريبي .

1 – عبد الغني كحلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 105 .

## المطلب الثالث : قدرة التحقيق المصوب والتلبس الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

يهدف التحقيق المصوب [1] إلى زيادة فعالية المراقبة الجبائية من خلال الخصائص الهامة التي يتميز بها والمتمثلة في خاصية الانتظام ، خاصية التصويب [2] ، خاصية الشمولية وخاصية السرعة ، مما يمكن من اكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه أو بمجرد التصريح لدى الإدارة الضريبية ، كما تستخدم هاته الأخيرة التلبس الجبائي بمجرد شعورها بوجود تهديد لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية من طرف المكلفين بالضريبة، خاصة الفئة المستفيد من التحفيزات الضريبية في إطار قانون الاستثمار والخاضعين للنظام العام والأنظمة الخاصة ولهذا يُعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص .

**أولا : قدرة التحقيق المصوب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**

يعتبر التحقيق المصوب امتداد للرقابة على الوثائق ، وهذا في حالة غياب الرد أثناء هاته الرقابة من طرف المكلف بالضريبة على طلب المعلومات ، التبريرات والتوضيحات ، أو في حالة الإجابة غير المقنعة أو غير القابلة للاستغلال من طرف الإدارة الضريبية ، كما له نفس قواعد التحقيق المحاسبي، على اعتبار أن المحقق لا يكتفي فقط بطلب الوثائق التبريرية بل يُلزم [3] المكلف المحقق معه على تقديم الدفاتر المحاسبية للتأكد مما جاء في التصريحات الجبائية من جهة وتسديد المستحقات الضريبية من جهة أخرى .

**1*- الشروع في التحقيق المصوب :** يُباشر المحقق عملية التحقيق بعد إشعار المكلف بهاته العملية ، كما يمكنه القيام بالمعاينة الميدانية دون إعلام مسبق للمكلف إذا ما توفرت له مؤشرات على وجود غش وتهرب ضريبي .

**2*- طريقة التحقيق المصوب :** تجدر الإشارة إلى أن عملية التحقيق المصوب [4] تتم في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة ، يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة ، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف الإدارة الضريبية ، و يستهل المحقق عملية التحقيق بالفحص الميداني وهذا بانتقاله لمعاينة مركز نشاط المكلف ، و قد تتكرر الزيارة الميدانية من أجل التعرف أكثر على كافة

*- أنظر التحقيق المصوب و التلبس الجبائي ، ص ص 178-181.

[2] - DGI , Circulaire N° 122 /MF/DGI/DRV/2009 , Vérification Ponctuelle De Comptabilité, Alger 15 Juin 2009 , P 2.

[3] - DGI , Note n° 14 /MF/DGI/DRV/2010 , Vérification Ponctuelle De Comptabilité , Alger , 07/02/2010 , P 1

[4] - DGI , Circulaire n° 122/MF/DGI/DRV/2009 , Op-Cit , P5.

الأنشطة التي يتم مزاولتها مع تدوين الملاحظات والمعلومات التي أكتسبها في هذه الزيارات في حينها [1] ليقوم بعد هذا بفحص الأوراق والمستندات والحسابات والسجلات التي يمسكها المكلف، والتأكد من صحتها، انتظامها و اشتمالها على جميع الدفاتر والوثائق الإجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري ، كما يجب على المحقق في هذا النوع من المراقبة التأكد خاصة من الآتي :

– عدم اختلاف الأسس المحاسبية التي اتبعها المكلف في مسك الدفاتر للسنة المعنية بالفحص عن السنوات السابقة، بحيث في حالة الاختلاف في هاته الأسس يتطلب من المحقق تحديد آثار هذا الاختلاف على قانونية الدفاتر المحاسبية من وجهة النظر الجبائية، فقد يكون الهدف التقليص في أسس الإخضاع للتهرب من دفع الضريبة المستحقة ؛

– التأكد من أن كافة المعاملات قد تم أخذها بعين الاعتبار، كما تم تدوينها بالدفاتر المحاسبية؛

– اختبار بعض القيود للتأكد من جدية المستندات وقانونيتها ؛

– التأكد من صحة المبيعات ، المشتريات من خلال فحص أكبر عدد ممكن من الفواتير، مع الحرص على استغلال هاته الفواتير من خلال تحرير بطاقة المعلومات عن كل فاتورة ؛

– مراقبة قانونية خصم الرسم على القيمة المضافة مع التركيز على ضرورة تبرير التسبيقات لهذا الرسم من طرف المكلف المحقق معه.

– التأكد من تبرير كل الأعباء ، مع الحرص على إرسال نسخ من التبريرات المقدمة إلى مكتب البطاقية من أجل تحرير بطاقة المعلومات التي يمكن استغلالها لاحقا في تحديد الإيرادات أو المقبوضات؛

– مراقبة [2] الخسائر المتكررة ؛

– مراقبة مدى التزام المكلف المحقق معه نظير التحفيزات الجبائية المستفيد منها ؛

– مراقبة الأرباح المعاد استثمارها.

**3*– إشعار المكلف بنتائج التحقيق المصوب :** بعد الانتهاء من عملية التحقيق المصوب التي لا يمكن أن تدوم أكثر من شهرين ، يقوم المحقق بإعداد وإرسال إشعار بنتائج التحقيق الذي يتضمن أسس الإخضاع المعدلة و الحقوق المستحقة، و كذا النصوص القانونية والتشريعية التي تم الاعتماد عليها في تحديد هاته النتائج ، على أن تُمنح للمكلف [3] مدة ثلاثين (30)

[1] - DGI , Le Guide Du Vérificateur De Comptabilité , Op-Cit , P36.

[2] - DGI , Circulaire n° 122/MF/DGI / DRV /2009 , Op-Cit , P3.

3 – المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2013، مرجع سبق ذكره ، المادة 20 مكرر الفقرة 5، ص 13 .

يوما لإبداء رأيه في نتائج التحقيق ، كما يكون المحقق ملزم بتبليغ نتائج التحقيق حتى في غياب أية تسوية.

**4*- إقفال عملية التحقيق المصوب :** قبل إقفال عملية التحقيق المصوب يقوم المحقق بتثبيت أسس الإخضاع وتبليغها للمكلف المحقق معه، و هذا في حالة عدم استلام الرد في الوقت المحدد أو عدم الرد ، بينما في حالة استلام الرد في الوقت المحدد على الإشعار يقوم المحقق في هاته الحالة، بفحص الرد ثم تثبيت أسس الإخضاع بصفة نهائية، ليتم إقفال عملية التحقيق بعد التبليغ النهائي لنتائج التحقيق للمكلف المحقق معه .

**ثانيا : قدرة التلبس الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**

تسمح مختلف الإجراءات الخاصة بالتلبس الجبائي للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة ، كما تسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبة والمالية و الاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب، وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

وعليه تكمن قدرة التلبس الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال الإجراءات الجبائية الردعية المسلطة على المكلف المحقق معه في إطار التلبس الجبائي خاصة فئة المكلفين بالضريبة المستفيدين من التحفيزات الجبائية وحتى المؤسسات الأجنبية (المؤسسات المتعددة الجنسيات) ، حيث يمكن القول بأن هذا النمط من الرقابة الجبائية هو الوحيد من بين باقي أنواع هاته الأخيرة الذي يتضمن أكبر الإجراءات الردعية هذا من جهة ، و تنعدم فيه حقوق المكلف من جهة أخرى ، فيما عدا إمكانية هذا الأخير الذي كان موضوع التلبس الجبائي اللجوء [1] إلى الهيئة القضائية الإدارية المختصة عند استلام محضر التلبس طبقا للإجراءات المعمول به .

وفي هذا الإطار نصت المادة (12) من قانون المالية لسنة 2013 على أنه [2] " يترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي و إجراءات المراقبة وحق الاسترداد لا سيما :

- إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة ؛
- استثناء حق الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية ؛
- إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية ؛

[1] - DGI , Code Des Procédures Fiscales 2012 , art n° 20 Quarter -4 , Op-Cit , P 18 .

2 – الجريدة الرسمية العدد 72 في 30 ديسمبر 2012 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 12 ، ص ص 6-7 .

- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر بـ 20% وجدول الدفع بالتقسيط ؛
- التسجيل في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش .

كما تطبق الغرامات المنصوص عليها في المادة (194) مكرر1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، بالإضافة إلى تطبيق الإدارة الجبائية في حالة[1] معاينة التلبس غرامة مالية قدرها 600.000 دج ، يرفع هذا المبلغ إلى 1.200.000 دج في حالة تجاوز ، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي ، رقم الأعمال حد 5.000.000 دج ، و يرفع هذا المبلغ إلى 2.000.000 دج في حالة تجاوز ، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي ، رقم الأعمال 10.000.000 دج .

## المطلب الرابع : قدرة مراقبة أسعار المعاملات العقارية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

إن مراقبة [2] الأسعار المصرح بها نتيجة القيام بالمعاملات العقارية تمثل عنصر هام ضمن التشريعات الجبائية المخصصة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، ونظرا لأن هذا النوع من المعاملات يغلب عليه التستر عن القيمة الفعلية التي تمت بها هاته المعاملة ، لهذا نصت المادة (281) مكرر من قانون الضرائب المباشرة على أنه [3] " تقدر العقارات مهما كانت طبيعتها حسب قيمتها التجارية الحقيقية "، حيث أن الإدارة الضريبية يمكنها القيام بمراقبة أسعار المعاملات العقارية التي تثير شكوكها بمجرد حدوثها على العناصر التالية [4] :

- السكنات الفردية (فيلات) ؛
- قطع أرضية تقع في مناطق سكنية تتجاوز 300 م$^2$ ؛
- شقق ذات مساحة كبيرة تتجاوز مساحتها 100 م$^2$ ؛
- التنازل عن الحصص الاجتماعية و الأسهم.

### أولا : مفهوم القيمة العقارية (القيمة الحقيقية)

القيمة العقارية هي قيمة العقار في السوق أي الثمن الذي من الممكن أن يُشترى أو يُباع به هذا العقار في السوق، كما تُعرف على أنها [5] السعر للعقار الذي يمكن أن يتفاوض عليه إذا ما عُرض في السوق .

---

1 – الجريدة الرسمية العدد 49 في 29 أوت 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 07 ، ص 5 .

2 - DGI , Circulaire n° 812 /MF/DGI/2000, Contrôle Des Prix Des Transactions Immobilières , Alger , 09/12/2000, P1.

3 – المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 281 مكرر، ص 133.

4 - DGI , Note n° 2418/MF/DGI/DRV/SDNP/B2 Contrôle Des Transactions Immobilières , Alger 21/12/2002, P2.

5 - DGI , Circulaire n° 812/MF/DGI/2000, op-cit, P3.

**ثانيا : طرق التقييم**

بعد فحص مختلف العوامل المؤثرة على قيمة العقار في سياق معين من السوق العقاري و الذي يمكن من خلاله تحديد القيمة العقارية التي تستخدم في طرق التقييم، وهذا ما يتطلب المتابعة الدائمة للإدارة الضريبية للمعاملات العقارية، والتي تتم من طرف الهيئات و المؤسسات العمومية أو الخاصة التي تنشط في مجال بناء وبيع الأملاك العقارية مثل مؤسسة ترقية السكن العائلي ، الصندوق الوطني للتوفير و الاحتياط ، ديوان التسيير العقاري ....الخ.

كما يتم زيادة القيمة العقارية للأصل المراد تقييمه بعناصر مادية أخرى مثل (المساحة ، وضعية العقار وقابليته للتوسع ، المواد المستعملة في البناء ....الخ) و كذا العناصر القانونية المتمثلة في حالة استغلال العقار (مستأجر، غير مستأجر، عقار جماعي أو فردي ) بالإضافة إلى المحيط الاقتصادي و المرتبط بدرجة التطور الاقتصادي للمكان المتواجد فيه العقار (منطقة سكنية بمركز المدينة ، منطقة سكنية بضواحي المدينة والمنطقة السكنية البعيدة عن المحيط العمراني )، وتجدر الإشارة إلى أنه و بالاعتماد على كل العناصر السابقة التي لها علاقة بالعقار والمراد تقييمه، يمكن تحديد مجال يتضمن قيمة دنيا وقيمة قصوى لأخذها بعين الاعتبار عند تحديد الإطار المرجعي للعقارات المعنية بعملية المراقبة الجبائية، وهذا ما يوضحه الجدول التالي :

**الجدول رقم (09) : سعر التنازل للمتر المربع المبني (الإطار المرجعي لعقار مبنى)**

| الهيئة | عقار فردي | | عقار جماعي (شقق) | |
|---|---|---|---|---|
| | Standing élève | Standing Amélioré | Amélioré | économique |
| – ديوان التسيير العقاري | 31.346 | 25.600 | 18.600 | 15.000 |
| – مؤسسة ترقية السكن العائلي | 37.200 | 31.000 | 20.520 | 16.000 |
| – مرقون خواص | 41.540 | 36.220 | 19.000 | 16.900 |
| – مرقون آخرون | 40.723 | 33.470 | 20.770 | 18.000 |
| – املاك الدولة | 35.000 | 31.000 | 17.000 | 15.000 |
| – القيمة المتوسطة | 37.161 م$^2$ | 31.458 م$^2$ | 19.178 م$^2$ | 16.180 م$^2$ |
| Fourchette Valeur-max | 37.161 | 31.458 | 19.178 | 16.180 |
| Fourchette Valeur-min | 32.300 | 27.355 | 16.680 | 14.107 |

**Source :** DGI, Circulaire n° 812, Op-Cit, (Pièces jointes).

أما بالنسبة لترتيب المناطق يجب أن يكون مطابقا للمذكرة رقم (140) [1] ، التي حددت المنطقة الواحدة ثم قسمت العقار إلى عدة أصناف بغض النظر عن طبيعته أو كيفية التنازل عنه (بيع هبة ، قسمة ، تبادل ..).

ويمكن تقسيم المناطق إلى ما يلي :

- منطقة سكنية – مركز المدينة " zone résidentiel et centre ville " ؛
- منطقة الضواحي " zone périphérique " ؛
- منطقة بعيدة عن المحيط العمراني "zone de grand éloignement " .

كما تجدر الإشارة إلى أنه في كل منطقة يمكن ترتيب العقار حسب الصنف الذي ينتمي إليه:

- فيلات ، سكنات فرية ، شقق موسعة ؛
- شقة نصف جماعية ، شقة من النمط الموسع ، شقة من النمط الاجتماعي ؛
- محلات تجارية أو ذات استعمال مهني ؛
- قطع أرض معدة للبناء .

**1*- طريقة التقييم لعقار فردي :** حتى يتمكن الفاحص الجبائي (المقيم) من تحديد القيمة العقارية لعقار فردي يجب عليه القيام بما يأتي :

**أ*- حساب المساحة المبنية :** مع الأخذ بعين الاعتبار المساحة عن كل طابع والتي تخضع لمعاملات خاصة يُراعى الاستعمال وطبيعة كل مستوى (قبو، سطح ....الخ)، بحيث أن هذه المعلومات يتم الحصول عليها، إما من طرف المقيم عن طريق المعاينة الميدانية، أو من خلال فحص الوثائق المطلوبة من طرفه بالنسبة للبائع أو المشتري (عقد ، مخطط ، رخصة بناء ).

ويمكن تحديد المعاملات الخاصة على النحو التالي [2] :

- قبو مهيأ أو غير مهيأ 0,4 ؛
- الطابق الأرضي و الطوابق العليا 1 ؛
- السطوح 0,20 ؛
- سقيفة العقار الفردي 0,30 .

وعليه المساحة المبنية لكل عنصر = المساحة الحقيقية ×معامل كل عنصر

**ب*- تحديد مجال القيمة العقارية :** و يتمثل هذا العنصر في تحديد القيمة الدنيا أو القيمة القصوى وهذا حسب اختيار المقيم، و الذي يأخذ بعين الاعتبار مدى تجاوب المكلف بالضريبة مع المراقبة الجبائية للمعاملات العقارية، فمثلا عقار فردي ذو مستوى رفيع و متواجد بمنطقة سكنية عادية يحدد المجال بـ ( 32.000 دج كقيمة دنيا و 37.161 دج كقيمة قصوى) .

---

[1] - DGI, Circulaire n° : 140 MF /DGI/ DOF , Du 23/05/1995.

[2] - DGI , Circulaire n° 812 , Op- Cit , P8 .

**ت*- تحديد القيمة العقارية للأصل :** والتي تساوي القيمة الدنيا أو القصوى × المساحة المبنية الإجمالية أي مساحة كل المستويات.

أما فيما يخص العقار الفردي غير المبني فيتم حسابه من طرف الفاحص الجبائي بتطبيق سعر المتر المربع المبني في السوق في المساحة مع تخفيض نسبته تتراوح ما بين 40% و 80% وهذا أخذا للاعتبار إمكانية البناء لاحقا .

**2*- طريقة التقييم لعقار اجتماعي (سكن اجتماعي) :** يشمل العقار الاجتماعي عدة شقق كل شقة لها ملكية مشتركة مع الأخرى ، و نظرا لوجود العديد من المعاملات العقارية المتقاربة في الزمن و المساحة التي تتم ، لهذا يستفيد الفاحص الجبائي بهاته الخاصية ليقوم بتقييم العقار المعني على أساس القيمة السوقية من خلال الاعتماد على طريقة المقارنة .

وعليه القيمة العقارية = سعر المتر المربع بالاعتماد على الإطار المنهجي × المساحة .

**3*- طريقة تقييم المحلات التجارية :** يتكون المحل [1] التجاري من عنصرين أساسيين و هما العناصر المادية والتي تضم البناية والتجهيزات والبضائع ، و العناصر المعنوية و التي تضم الزبائن و العلاقة التجارية ، الحق في الإيجار، أهمية النشاط ، ثمن الإيجار ووجود سكن تابع للمحل التجاري ، و يتم تقييم المحلات التجارية بعدة طرق من أهمها :

**أ*- طريقة حق الإيجار[2]:** و تتمثل في قيام الفاحص الجبائي بتحديد قيمة الإيجار السنوي حسب القيمة العقارية في السوق للمتر المربع الواحد هذا من جهة، و من جهة أخرى تحديد المساحة المصححة للمحل التجاري التي تأخذ بعين الاعتبار أهمية مكوناته، بالإضافة إلى معاملات التصحيح التالية :

- المحل التجاري 01 ؛
- خلف المحل وتحت السقف 0,5 ؛
- القبو 0,2 ؛
- مطبخ و ورشة 0,3 ؛
- سطح للمقهى أو للمطعم 0,10 .

و بالتالي : القيمة الإيجارية السنوية = المساحة المصححة (مجموع مساحة كل عنصر × المعامل المقابل له ) × سعر الإيجار الشهري للمتر المربع × 12 شهر

---

1 – بوعلام ولهي ، مرجع سبق ذكره ، ص 63 .

2 - DGI , Note n° 2090/MF/DGI/DRV/SD/NP/B2/AM, Contrôle Des Transactions Portant Sur Le Fonds De Commerce , Alger , 27/12/2003 , P11.

**ب*- طريقة الوثائق المحاسبية :** ويعتمد الفاحص الجبائي على حساب متوسط رقم الأعمال بما فيه الرسوم المحققه خلال الثلاثة سنوات الأخيرة مصحح بمعامل النشاط الذي يتراوح بين (1 إلى 4 ) . وعليه القيمة العقارية للمحل التجاري = رقم الأعمال المتوسط × المعامل (1-4)، حيث المعامل أكبر أو يساوي 3 يخص النشاط الجيد، المعامل 2 يخص النشاط المتوسط أما المعامل 1 فيخص النشاط الضعيف .

وعليه نستنتج أن مراجعة أسعار المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات التي يمكن استخدامها في مكافحة التهرب الضريبي.

## المبحث الثالث : تقييم فعالية المراقبة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

يُقصد بفعالية المراقبة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي مدى قدرتها على تحقيق أهدافها المتمثلة على الخصوص في تحسين عملية المراقبة من جهة، و من جهة أخرى وضع حد لظاهرة التهرب الضريبي مع الحرص على الالتزام بتحقيق حقوق وواجبات كل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، لذا تشكل الفعالية مؤشرا هاما للحكم على مدى نجاعة المراقبة الجبائية ، وهذا من خلال اختيار ما إذا كانت فعلا تحقق مردودية للهدف الذي أُنشئت من أجله، وذلك بعرض مختلف النتائج المتوصل إليها وتحليلها وتقييمها خلال فترة زمنية معينة .

### المطلب الأول : تشخيص فعالية المراقبة الجبائية

هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد فعالية المراقبة الجبائية ، ومن أهمها مؤشرات فيتوتانزي، و التي يمكن عرضها على النحو التالي :

**1*- مؤشر التركيز:** يهتم هذا المؤشر في تحديد نسبة الإيرادات الضريبية على عدد الملفات المبرمجة للمراقبة الجبائية، أي هل تتحصل الإدارة الضريبية على إيرادات كبيرة مقابل عدد ضئيل من المكلفين الذين مستهم المراقبة الجبائية ، لأن هذا من شأنه أن يساهم في تحقيق أحد الأهداف الأساسية للدولة المتمثل في تحقيق أكبر قدر ممكن من الإيرادات من أجل تغطية التزاماتها اتجاه مواطنيها.

كما تحافظ على علاقتها المتميزة مع مختلف المكلفين لأن الضغط على هاته الأخيرة من خلال كثرة المراقبة وعلى أكبر شريحة منهم قد يؤدي إلى خسارة ما كان من المفروض الحصول عليه، إما بتوقف المكلفين عن ممارسة أنشطتهم، و إما التحول نحو إخفائها عن أعين الإدارة الضريبية، مما يزيد من نسبة التهرب الضريبي لدى المجتمع الضريبي ، فهناك فكرة يتداولها الاقتصاديين والخبراء المحاسبين والجبائيين على أن "الضريبة تقتل الضريبة" والتي قام بشرحها الاقتصادي الأمريكي "لافير" ، حيث أوضح [1] أن العبارة تتحقق لما تقوم دولة بتجاوز حد أو عتبة معينة من فرض للضرائب ويصبح ذلك عامل معرقل للاقتصاد، باعتبار أنه يمكن استلاب مجمل الدخل، ولتفادي وضعية المراقبة المستمرة بدون أي مبرر من طرف الإدارة الضريبية سيبحث كل مكلف بالضريبة عن التهرب الضريبي .

وتجدر الإشارة إلى أن نسبة هذا المؤشر قد لا تقدم تفسير صحيحا بالضرورة، فقد يكون عدد قليل من المراقبة الجبائية تُدر إيرادات ضريبية كبيرة جدا ، وهذا لكونها استطاعت الوصول بدقة للفئة المتهربة من الضريبة ، وقد تكون الحالة المعاكسة إذ يمكن أن تكون مداخيل

[1] - أحمد بساس ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 62 .

الإدارة الضريبية ضئيلة جدا مقابل برمجة عدد كبير جدا من الملفات الخاضعة للمراقبة الجبائية، وهذا إما لكون الإدارة الضريبية لم تتمكن من الوصول بدقة إلى مواطن التهرب الضريبي، و إما لكون الملفات المقترحة لهاته العملية لا تتضمن على أخطاء، اغفالات و عدم الصحة كثيرة و هامة.

**2*- مؤشر التآكل :** يهتم هذا المؤشر بمعرفة مدى التوفيق في اختيار الملفات التي تتضمن تهربا ضريبيا وإخضاعها للمراقبة الجبائية أو بمعنى آخر هل المراقبة الجبائية المطبقة قريبة بما فيه الكفاية إلى حالات التهرب الممكنة ؟ ، ففي هذا الإطار حددت الإدارة الضريبية في تعليمة خاصة [1] مختلف الفئات التي يطولها التحقيق المحاسبي من أهمها الفئات المتهربة ، مع العلم أن هذا النوع من التحقيق هو أهم وسيلة من بين الوسائل الأخرى التي تعتمد عليها المراقبة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، غير أننا لاحظنا تزايد كبير للاقتصاد غير الشرعي في ظل الانفتاح الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر ، كما أن هذا الانفتاح أدى إلى نمو معاملات التجارة الإلكترونية [2] التي فتحت الباب واسعا أمام التهرب الضريبي الإلكتروني وحتى الدولي ، مما فرض تحديات كبيرة أمام المراقبة الجبائية والتي لا يمكن أن تطالهم في الوقت الحاضر ، لعدم وجود نصوص وإجراءات خاصة بهذا النوع من التهرب خاصة التهرب الإلكتروني .

**3*- مؤشر التشتت :** يهتم هذا المؤشر بمعرفة أو حصر المراقبة الجبائية المزعجة أو البغيضة التي إيراداتها قليلة ، في هذا الإطار لا يمكن تحديد هذا النوع من المراقبة على اعتبار أن هاته الأخيرة وحسب المكلفين بالضريبة ، فهي مزعجة جدا لهم خاصة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة (VASFE) والرقابة على المعاملات العقارية ، لأنهما يطولان الذمة المالية الشخصية للأفراد، وبالتالي فهي غير مقبولة من طرفهم مما يُصعب من عمل المراقب الجبائي في هذين النوعين من المراقبة مقارنة بالأنواع الأخرى .

**4*- مؤشر تأخر التحصيل :** يقيس[3] هذا المؤشر مدى وجود الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في مواعيدها، و بإسقاط هذا المؤشر على المراقبة الجبائية، فإنه يمكن القول بأنه يهتم بدراسة رضا المكلفين بالضريبة عن هاته العملية، وهذا من خلال تقربه من الإدارة الضريبية لتسديد ما عليه من مستحقات ضريبية بمجرد الانتهاء من عملية المراقبة، أو التأخر عن التسديد ، مما يوحي في غالب الأحيان عدم رضائه عن

[1] -DGI , Recueil Des Circulaires D'applications Et Dispositions Fiscales De La Loi De Finances Pour L'année 1994 , Imp Alger Print , 1995 , P 98.

[2] - نجاة نوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 96 .

[3] - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب ، مرجع سبق ذكره ، ص 102.

نتائج تصحيح الأسس الضريبية ، حيث أنه إذا كانت الضريبة التي أُعيد تأسيسها قريبة من الضريبة التي كان من المفروض أن يدفعها ، فلا يتأخر في هاته الحالة عن تسديد المستحقات الضريبية ، وإذا كان العكس أي الضريبة المعاد تأسيسها مرتفعة عن ما كان يتوقعه ، فإنه لا محال يتأخر في الدفع وهذا لإمكانية إحالتها على طرق النزاع المختلفة، القضائية والإدارية مستفيدا من النصوص الضريبية التي تسمح له في حالة النزاع أن يسدد[1] ما نسبته 20% من مبلغ الحقوق المستحقة على أن يدفع الباقي بعد إصدار الإدارة الضريبية أو القضائية قرار متعلق بالطعن المقدم إليها من طرف المكلف بالضريبة.

**5*- مؤشر التحديد :** يهتم هذا المؤشر على نوع أو أنواع المراقبة الجبائية المستخدمة في عملية الإخضاع الضريبي ، فكلما كان تحديد نوع المراقبة الذي يمكن استخدامه على فئة معينة من المجتمع الضريبي كلما كان مردود هاته العملية أكبر ، غير أن الإدارة الضريبية غالبا ما تستخدم أكثر من نوع في مكافحة التهرب الضريبي، بحيث تستخدم كل من التحقيق المحاسبي ، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ، التلبس الجبائي ، بينما تستخدم الأنواع الأخرى وهي المراقبة الشكلية ، المراقبة على الوثائق و التحقيق المصوب في الحالات التي لا تُظهر الوضعية الجبائية للمكلف وجود التهرب، إلا أنه لا يمنع الإدارة الضريبية من استخدام إحدى هاته الأنواع الأخيرة لتنتقل إلى الأنواع الأولى الخاصة بحالات التهرب الضريبي عندما تشك بوجود عمل تدليسي لا تُظهره الوضعية الجبائية للمكلف .

**6*- مؤشر الموضوعية :** يهتم هذا المؤشر بمدى اعتماد الإدارة الضريبية على معايير أو مقاييس موضوعية عند استخدام المراقبة الجبائية، فاستنادا إلى المادة (18) الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على[2] " أن الإدارة الجبائية تراقب التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة " ، وبالتالي ليس هناك أية مقاييس أو معايير عند استخدام المراقبة الجبائية حسب هاته المادة، فكل المكلفين بالضريبة معرضين لهاته العملية على اعتبار أن النظام الضريبي هو نظام تصريحي ، غير أنه لا يمكن نفي وجود معايير أو مقاييس حددتها الإدارة الضريبية في تعليمة خاصة [3] تُحدد من خلالها الفئات من المكلفين الذين يمكن إخضاعهم للتحقيق المحاسبي .

**7*- مؤشر التنفيذ :** ويهتم هذا المؤشر فيما إذا كانت الإجراءات الجبائية الخاصة بالمراقبة الجبائية تُنفذ بالكامل وبالفعالية المطلوبة ، و نُشير هنا أنه من بين النصوص التي تضمنتها

[1] - DGI , Le Guide Pratique Du Contribuable , Edition 2011 , Op-Cit, P 86 .

2 – المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013 ، مرجع سبق ذكره ، ص 10.

[3] - DGI , Recueil Des Circulaires D'application Et Dispositions Fiscales De La Loi De Finances Pour L'année 1994 , Op-Cit , P 98 .

هاته الإجراءات أنه " يمكن للمراقب الجبائي أن يصحح [1] التصريحات ، لكن عليه قبل ذلك تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي ، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح ، بالنسبة لكل إعادة تقويم ، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابق لذلك وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة " ، أي يجب على المراقب الجبائي تحت طائلة بطلان عملية المراقبة الجبائية أن يتقيد بتنفيذها حسب ما ينص عليه التشريع الضريبي وهذا لضمان فعاليتها ، غير أنه لا يمكننا الحكم على نظام الرقابة الجبائية بأنه مُنفذ بالكامل وبفعالية ، نظرا لانعدام الإحصائيات التي تمكننا على الأقل من إعطاء نظرة حول الإنجازات المطبقة ومقارنتها بالتقديرات ، ولكن الملاحظ أن هناك مستوى ضعيف في تأهيل الإدارة الضريبية المشرفة على المراقبة الجبائية بالإضافة إلى نقص عدد المراقبين الجبائيين القائمين الأساسيين على التنفيذ ، كما أن أغلبهم لا يتمتع بالخبرة الكافية لأداء المهمة الموكلة له على أحسن وجه .

**8*- مؤشر تكلفة التحصيل :** و هو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في التحصيل والذي يقصد به أن تكون نفقات تحصيل المراقبة الجبائية أقل ما يمكن بالنسبة للضرائب المحصلة ونظرا لغياب المعطيات بأنه لا يمكن معرفة التكلفة الحقيقية لتحصيل الموارد الضريبة المتعلقة بعملية المراقبة الجبائية خاصة ما تعلق منها بالتهرب الضريبي .

و عليه و بالرغم من نتائج المؤشرات التي قدمت إجابات نسبية ، يمكن القول أن أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي محققة إلى حد بعيد ، بدليل إمكانية إجراء المراقبة الجبائية على كل التصاريح بغض النظر وجدت أخطاء إعفالات وعدم الصحة أم لا ، مع إلزام الإدارة الضريبية في حالة وجود أعمال وممارسات تدليسية أن تشرع في عملية المراقبة باستخدام أهم وسائلها المتمثلة في التلبس الجبائي ، التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .

وفي هذا الإطار أثمرت [2] هاته المراقبة الجبائية سنة 2012 حسب تصريح المدير العام للضرائب السيد عبد الرحمان راوية يوم 18 مارس 2013 ، أكثر من واحد و ستين (61) مليار دينار نتيجة المراقبة على أكثر من ستين (60) ألف قضية ، في حين كانت النتائج في سنة 2011 ، تحقيق مداخيل قدرت بأكثر من سبعة وستين (67) مليار دينار نتيجة المراقبة على 61.169 قضية .

---

[1] - DGI , Code Des Procédures Fiscales , Edition 2013 , Op-Cit , art n° 19 , P 11.

[2] - www.algerie 360.com/economie-algerie/contrôle fiscal-bilan-page consulté le 29/10/2013.

## المطلب الثاني : تحليل وتقييم أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي

بعد أن بينت عملية إسقاط مؤشرات فيتوتانزي ولو بشكل نسبي أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي ، يمكن الاعتماد كذلك على تطور المراقبة الجبائية خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2012 ، لتوضيح بشكل أفضل فعاليتها في الحد من ظاهرة الاحتيال والتدليس التي يقوم بها المكلف بالضريبة ، و قد تم اختيار هاته الفترة لأنها تعبر عن الإحصائيات الحديثة من جهة، و من جهة أخرى مراعاة لفترة التقادم التي تمتد إلى ستة (06) سنوات في حالة وجود تهرب ضريبي سواء في الالتزامات الجبائية أو المحاسبية .

1*- **تحليل وتقييم نتائج التحقيق المحاسبي :** حتى يتسنى لنا تحليل وتقييم نتائج عملية التحقيق المحاسبي قمنا بإعداد الجدول الآتي :

**جدول رقم (10) : تطور نتائج التحقيق المحاسبي خلال الفترة الممتدة من سنة 2007 إلى سنة 2012**

| السنة | عدد الملفات المحقق فيها (1) | نتائج التحقيق المحاسبي (2) الوحدة دج | الإيرادات الإجمالية للمراقبة الجبائية (3) الوحدة دج | نسبة فعالية التحقيق المحاسبي (3)/(2) | مردود كل ملف (2)/(1) الوحدة دج | نسبة التغير[1] |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2007 | 2194 | 10.303.552.165 | 44.772.972.433 | %23 | 4.696.240 | / |
| 2008 | 2374 | 20.533.836.095 | 55.534.037.806 | %37 | 8.649.467 | + %84 |
| 2009 | 2483 | 74.595.800.023 | 107.574.493.721 | %69 | 30.042.609 | + %347 |
| 2010 | 1989 | 41.503.322.158 | 84.742.536.358 | %49 | 20.866.426 | - %44 |
| 2011 | 1444 | 34.153.564.965 | 67.799.900.630 | %50 | 23.652.053 | + %113 |
| 2012 | 1682 | 31.365.883.456 | 61.695.236.458 | %51 | 18.647.968 | - %27 |

**المصدر :** من إعداد الباحث و بالاعتماد على المصادر التالية : عبد الغني كحلة [2]، المديرية المديرية العامة للضرائب [3] و موقع الإنترنيت [4].

1 نسبة التغير = مردود كل ملف لسنة (ن)/ مردود كل ملف لسنة ( ن -1)

[2] عبد الغني كحلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 147 .

[3] DGI , La lettre De La DGI n° 64/2012 , Op-Cit , P6.

[4] www.algere360.com/economie-algerie/contrôle-fiscal-un-bilan-de-61milliards,Op-Cit.

من خلال المعلومات التي يتضمنها الجدول أعلاه يمكن استخلاص الآتي :

**أ*-** عدد الملفات المحقق فيها في تزايد من سنة 2007 إلى غاية 2010 أين بدأت برمجة الملفات لهذا النوع من المراقبة في الانخفاض، وهذا راجع لاستحداث النظام الضريبي الجزائري لتقنية جديدة للرقابة الجبائية من اجل تقوية وسائل مكافحة التهرب الضريبي تمثلت في التلبس الجبائي، الذي أنشئ بموجب المادة (18) من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 .

**ب*-** عدد الملفات المحقق فيها، نتائج التحقيق، الإيرادات الإجمالية للمراقبة الجبائية ومردود كل ملف وصلت ذروتها في سنة 2009 ، هذا راجع أن أهم الإجراءات الردعية التي يتضمنها النظام الضريبي ، تم إصدار أغلبها وأهمها في القانون المالية لسنة 2009 [1]، كما تضمن هذا الأخير إنشاء على مستوى المديرية العامة للضرائب مصلحة التحريات الجبائية تكلف على المستوى الوطني بالقيام بتحقيقات قصد تحديد مصادر التهرب والغش الجبائيين .

**ت*-** نسبة فعالية التحقيق المحاسبي أو نصيب هذا النوع من المراقبة تراوح ما بين 23% و 69% ووصل خلال الأربع (4) سنوات الأخيرة نسبة 50% ليتجاوزها سنة 2009 و 2012 مما يدل على أهمية هذا النوع من المراقبة الجبائية ، حيث أن هاته الأخيرة تُفضله عن باقي الأنواع الأخرى في مكافحة التهرب الضريبي .

**ث*-** أهمية المراقبة الجبائية فيما يخص التحقيق المحاسبي يثبته المردود الذي تجنيه الإدارة الضريبية من استخدامها لهذا النوع ، فلا يقل مدخول الملف الواحد المحقق فيه 4.696.240 دج، فقد وصل الذروة سنة 2009 بمدخول فاق كل التوقعات قُدر بـ 30.042.609 دج للملف الواحد .

**ج*-** رغم أن نسبة التغير شهدت قيم سالبة في كل من سنة 2010 و2012، غير أنها لم تؤثر على فعالية التحقيق المحاسبي، حيث وصلت تغطية هذا الأخير للمراقبة الجبائية أكثر من 50%، كما أن مردود الملف الواحد منه وصل إلى 20.866.426 سنة 2010 ، أي أكثر من سنة 2008 التي شهدت فيها نسبة التغير قيمة موجبه ، و بالتالي نستطيع أن نُثبت فعالية أو أثر هذا النوع من المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي على الأقل من خلال مردود كل ملف محقق فيه .

**2*- تحليل وتقييم تطور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :** لتوضيح تطور هذا النوع من المراقبة الجبائية نستعين بالجدول الآتي :

* - أنظر أهم الإجراءات الجبائية الخاصة بمكافحة الغش والتهرب الضريبي لسنة 2009 ، ص 90-91.

**جدول رقم (11) : تطور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة 2007 - 2012**

| السنة | عدد الملفات المحقق فيها (1) | نتائج التحقيق المعمق (2) الوحدة دج | الإيرادات الإجمالية للمراقبة الجبائية (3) الوحدة دج | نسبة فعالية التحقيق المعمق (3)/(2) | مردود كل ملف (2)/(1) الوحدة دج | نسبة التغير [1] |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2007 | 438 | 1.307.265.625 | 44.772.972.433 | %03 | 2.984.624 | / |
| 2008 | 357 | 1.358.151.502 | 55.534.037.806 | %02 | 3.804.345 | %127 + |
| 2009 | 381 | 1.288.454.317 | 107.574.493.721 | %02 | 3.381.769 | % 12 – |
| 2010 | 396 | 5.896.155.780 | 84.742.536.358 | %07 | 14.889.282 | %440 + |
| 2011 | 204 | 1.633.126.160 | 67.799.900.630 | %02 | 8.005.520 | % 86 – |
| 2012 | 18 | 99.899.452 | 61.695.236.458 | %00 | 5.549.969 | % 44 – |

**المصدر :** من إعداد الباحث و بالاعتماد على المصادر التالية : عبد الغني كحلة [2]، المديرية المديرية العامة للضرائب [3] و موقع الإنترنيت [4].

من خلال معطيات الجدول أعلاه يمكن استخلاص العديد من الملاحظات نوجزها في الآتي :

**أ*-** نسبة فعالية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ضعيفة جدا، حيث أنها وصلت 00% من إجمالي إيرادات المراقبة الجبائية أي أن مداخيلها سنة 2012 أُهملت مقارنة بالمداخيل الكثيرة للمراقبة الجبائية ، وهذا راجع لصعوبة اكتشاف التهرب الضريبي في الذمة المالية الشخصية، وكذا العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي للمكلف المحقق معه ، بالإضافة إلى اهتمام المحققين و الإدارة الضريبية بالتحقيق المحاسبي أكثر.

**ب*-** مردود الملف الواحد لا يقل عن 2.984.624 دج وقد بلغ الذروة سنة 2010 بمدخول قدر بـ 14.889.282 دج، مما يبرز أهمية هذا النوع كذلك في عملية المراقبة الجبائية غير أنه أقل أهمية من التحقيق المحاسبي .

**ت*-** عدد الملفات المحقق فيها في تراجع مستمر ابتداء من سنة 2010، وهذا لاهتمام الإدارة أكثر بالتلبس الجبائي من جهة، ومن جهة أخرى تفرغ المحققين للتحقيق المحاسبي الذي هو أكثر أهمية، خاصة إذا ما علمنا أن نفس المحققين هم الذين يقومون في نفس الوقت

1 نسبة التغير = مردود كل ملف لسنة (ن) مردود كل ملف لسنة ( ن –1)

2 عبد الغني كحلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 151 .

3 DGI , La Lettre De La DGI n° 64/2012 , Op-Cit , P6.

4 www.algere360.com/economie-algerie/contrôle-fiscal-un-bilan-de-61milliards, Op-Cit.

بالتحقيق أي لا يوجد محققين خاصين بالتحقيق المحاسبي ومحققين خاصين بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .

ث*- وجود نسبة التغير السالبة قد تعود إما لبرمجة ملفات أقل أهمية ، و إما لصعوبة اكتشاف الأوعية الضريبية لهذا النوع من المراقبة الجبائية الذي يتطلب خبرة عالية تعتمد بالأساس على الزيارات الميدانية في الأوقات المناسبة ، وعدم التردد في طلب كل ما هو متعلق بالذمة المالية الشخصية للمكلف ولأفراد عائلته .

**3*- تحليل وتقييم نتائج التحقيق المصوب :** من أجل الوقوف على أهمية وفعالية هذا النوع من المراقبة الجبائية أعددنا الجدول التالي :

**جدول رقم(12) : تطور نتائج التحقيق المصوب خلال الفترة الممتدة من سنة 2007 إلى سنة 2012 .**

| السنة | عدد الملفات المحقق فيها (1) | نتائج التحقيق المصوب (2) | الإيرادات الإجمالية للمراقبة الجبائية (3) | نسبة فعالية التحقيق المصوب (2)//(3) | مردود كل ملف (2)//(1) الوحدة دج | نسبة التغير[1] التغير[1] |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2007 | / | / | 44.772.972.433 | / | / | / |
| 2008 | / | / | 55.534.037.806 | / | / | / |
| 2009 | / | / | 107.574.493.721 | / | / | / |
| 2010 | 503 | 1.061.213.400 | 84.742.536.358 | %01 | 2.109.768 | / |
| 2011 | 586 | 1.434.994.181 | 67.799.900.630 | %03 | 2.448.795 | + 16 % |
| 2012 | 561 | 1.289.897.654 | 61.695.236.458 | %02 | 2.274.951 | - 7 % |

**المصدر :** من إعداد الباحث و بالاعتماد على المصادر التالية : المديرية العامة للضرائب [2] [2] و موقع الإنترنيت [3].

من خلال المعلومات التي يتضمنها هذا الجدول يمكن استخلاص الآتي :

**أ*-** رغم حداثة هذا النوع من المراقبة الذي أنشئ بموجب [4] المادة (22) من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، وبدء استخدامه فعليا في سنة 2010 ، إلا أن مردود كل ملف محقق فيه بلغ الذروة سنة 2011 بتحقيق مدخول قُدر بـــ 2.448.795 دج، بالرغم من أن العون

[1] – نسبة التغير = مردود كل ملف لسنة (ن)/ مردود كل ملف لسنة ( ن –1)

[2] DGI , La Lettre De La DGI n° 64/2012 , Op-Cit , P6.

[3] www.algere360.com/economie-algerie/contrôle-fiscal-un-bilan-de-61milliards, Op-Cit.

* - أنظر التحقيق المصوب ، ص ص 178-180.

المراقب لا يتوفر على الخبرة والإمكانيات التي يتوفر عليها نظيره في التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق .

**ب*-** نسبة الفعالية لهذا النوع ضعيفة جدا، حيث تراوحت بين 1% و3% ، وهذا راجع بالأساس لقلة الملفات المبرمجة من جهة ، و من جهة أخرى تفضيل التحقيق المحاسبي عنه في حالة وجود التهرب الضريبي، لما لهذا الأخير من صلاحيات وإجراءات يمكنه من ردع بؤر الغش الجبائي .

**ت*-** وجود نسبة التغير السالبة في سنة 2012 يعود لانخفاض عدد الملفات المحقق فيها وبالرغم من هذا فإن مردود الملف لسنة 2012 تجاوز مردود الملف لسنة 2010 واقترب كثيرا من مردود الملف لسنة 2011، كما أن مدخول الملف الواحد في هذا النوع من المراقبة لا يقل عن 2.109.768 دج و هو ايراد جيد للإدارة الضريبية مما يسمح بردع التهرب الضريبي.

**4*- تحليل وتقييم نتائج المراقبة على الوثائق :** من اجل التحليل والتقييم لنتائج المراقبة على الوثائق تم إعداد الجدول التالي :

**جدول رقم(13) : تطور نتائج المراقبة على الوثائق الفترة الممتدة من سنة 2007 إلى سنة 2012 .**

| السنة | عدد الملفات المحقق فيها (1) | نتائج المراقبة على الوثائق (2) | الإيرادات الإجمالية للمراقبة الجبائية (3) | نسبة فعالية المراقبة على الوثائق (3)/(2) | مردود كل ملف (2)/(1) الوحدة دج | نسبة التغير[1] |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2007 | 30.894 | 30.414.593.828 | 44.772.972.433 | %68 | 984.482 | / |
| 2008 | 32.795 | 30.015.195.068 | 55.534.037.806 | %54 | 915.236 | %7 - |
| 2009 | 30.365 | 28.246.714.392 | 107.574.493.721 | %26 | 930.239 | %1 + |
| 2010 | 30.029 | 32.293.982.830 | 84.742.536.358 | %38 | 1.075.426 | %15 + |
| 2011 | 27.291 | 26.224.016.076 | 67.799.900.630 | %39 | 960.903 | %12 - |
| 2012 | 28.672 | 24.718.225.487 | 61.695.236.458 | %40 | 862.103 | %11 - |

**المصدر :** من إعداد الباحث و بالاعتماد على المصادر التالية : المديرية العامة للضرائب [2] [2] من خلال[3] رسالتي المديرية و موقع الإنترنيت [4].

[1] – نسبة التغير = مردود كل ملف لسنة (ن)/ مردود كل ملف لسنة ( ن –1).

[2] DGI , La Lettre De La DGI n° 64/2012 , Op-Cit , P6.

[3] DGI , La Lettre De La DGI n° 58/2012 , Op-Cit , P5

[4] www.algere360.com/economie-algerie/contrôle-fiscal-un-bilan-de-61milliards, Op-Cit.

من خلال المعلومات التي يتوفر عليها الجدول أعلاه يمكننا استنتاج الملاحظات التالية :

**أ*-** عدد الملفات المحقق فيها كبير ، وهذا راجع لأهمية المراقبة على الوثائق في الكشف عن المخالفات التي يمكن أن تتضمن تهربا ضريبيا ، كما أنها لا تتطلب وقتا أو إمكانيات خاصة بالإضافة إلى أنها من الأعمال الروتينية التي تقوم بها أية إدارة ضريبية .

**ب*-** نسبة الفعالية المرتفعة والتي وصلت إلى الذروة سنة 2007 بمعدل 68% يثبت أهمية هذا النوع في المراقبة الجبائية في ردع المخالفات قبل تحولها إلى تهرب ضريبي .

**ت*-** مردود كل ملف ضعيف مقارنة بالأنواع السابقة بالرغم من أن مدخول الملف سنة 2010 وصل إلى 1.075.426 دج، وهذا يعود لعدد الملفات المحقق فيها والتي ليس بالضرورة تتضمن كلها أخطاء ، إغفالات أو عدم الصحة ، فقد يكون الكثير منها صحيح ولا تجني المراقبة الجبائية منها أي شيء .

**5*- تحليل وتقييم نتائج المراقبة على المعاملات العقارية :** حتى يتسنى لنا التحليل والتقييم لنتائج هذا النوع من المراقبة قمنا بإعداد الجدول التالي :

**جدول رقم (14) : نتائج المراقبة على المعاملات العقارية خلال الفترة من 2007 -2012.**

| السنة | عدد الملفات المحقق فيها (1) | نتائج المراقبة على المعاملات العقارية | الإيرادات الإجمالية للمراقبة الجبائية (3) | نسبة فعالية المراقبة | مردود كل ملف (1)/(2) | نسبة التغير [1] |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2007 | 33.177 | 2.747.560.815 | 44.772.972.433 | %06 | 82.815 | / |
| 2008 | 36.108 | 3.626.855.141 | 55.534.037.806 | %07 | 100.444 | + %22 |
| 2009 | 34.336 | 3.443.524.989 | 107.574.493.721 | %03 | 100.289 | + % 00 |
| 2010 | 33.265 | 3.987.862.190 | 84.742.536.358 | %05 | 119.881 | + % 19 |
| 2011 | 29.744 | 4.354.199.248 | 67.799.900.630 | %06 | 146.389 | + % 23 |
| 2012 | 31.644 | 4.221.330.409 | 61.695.236.458 | %07 | 133.400 | - %10 |

**المصدر :** من إعداد الباحث و بالاعتماد على المصادر التالية : عبد الغني بوشرى [2] المديرية العامة للضرائب [3] ، موقع الإنترنيت [4] و مجلة [5] الجزائر رقم 2013/68.

يتضمن الجدول أعلاه العديد من الملاحظات يمكن إيجازها في الآتي :

[1] - نسبة التغير = مردود كل ملف لسنة (ن)/ مردود كل ملف لسنة ( ن -1).

[2] - عبد الغني بوشرى ، مرجع سبق ذكره، ص 185 .

[3] DGI , La Lettre De La DGI n° 64/2012 , Op-Cit , P6.

[4] www.algere360.com/economie-algerie/contrôle-fiscal-un-bilan-de-61milliards, Op-Cit.

[5] Nazim Azizi , Le DGI , Notre Objectif Est Faire De La Qualité De Service Une Priorité Stratégique ,Le Magazine El-Djazair n° 68/2013( www.eldjazaircom.dz) .

**أ*-** عدد الملفات المحقق فيها أكبر من الأنواع المذكورة سابقا، وهذا راجع لبساطة وسهولة التحقيق فيها ، و لا تتطلب لا وقت و لا خبرة لإجراء هذا النوع من المراقبة الجبائية ؛

**ب*-** نسبة الفعالية لهذا النوع ضعيفة جدا ، وهذا راجع للعدد الكبير للملفات المحقق فيها من جهة وقلة النتائج من جهة أخرى .

**ت*-** مردود الملف المحقق فيه ضعيف ، وهذا يعود للنتائج المحققة مقارنة بالإيرادات الإجمالية للمراقبة الجبائية ، كما يعود كذلك لعدم استحداث الإجراءات الخاصة بهذا النوع من المراقبة ، بالإضافة لعدم وجود سوق عقاري نشيط في الجزائر يمكن الاعتماد عليه في تحديد القيمة العقارية للمتر المربع الواحد .

**6*- تحليل وتقييم نسبة الفعالية لوسائل المراقبة الجبائية :** حتى يتسنى لنا الوقوف على أهمية كل وسيلة من وسائل المراقبة الجبائية خلال الفترة الممتدة من سنة 2007 إلى سنة 2012 ، قمنا بإنجاز الجدول التالي :

**جدول رقم(15): تطور نسبة الفعالية لوسائل المراقبة الجبائية خلال الفترة الممتدة من سنة 2007 إلى سنة 2012 .**

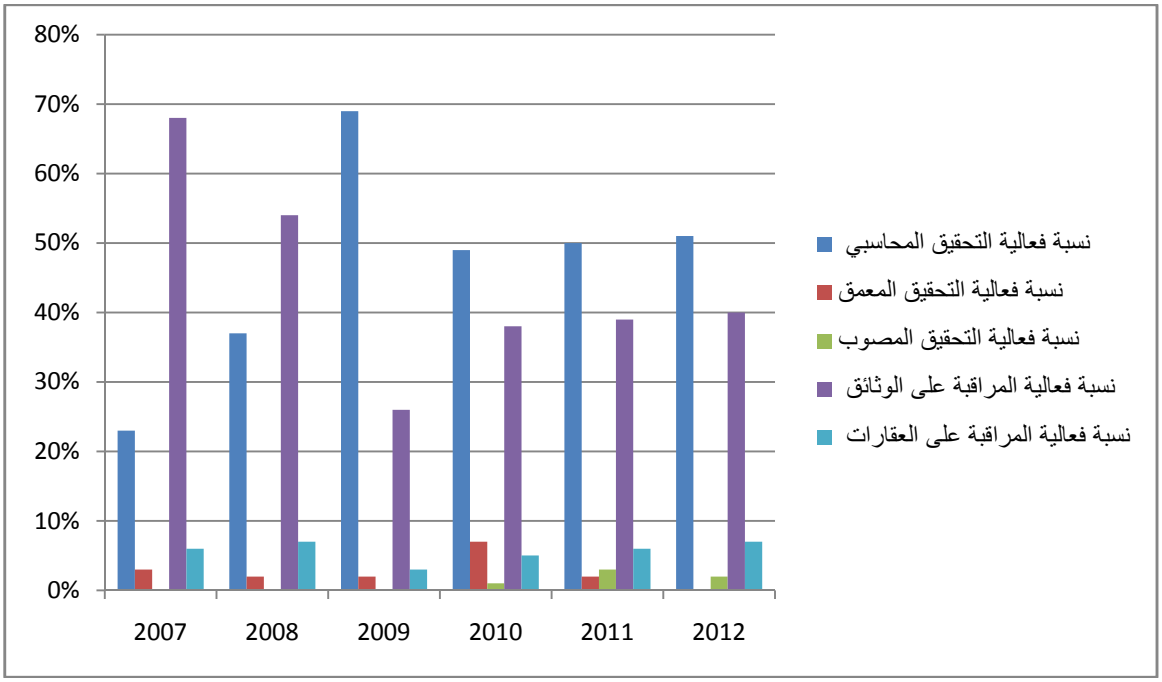
| نسبة الفعالية لوسائل المراقبة الجبائية | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | متوسط الفعالية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| نسبة فعالية التحقيق المحاسبي | %23 | %37 | %69 | %49 | %50 | %51 | %46 |
| نسبة فعالية التحقيق المعمق | %03 | %02 | %02 | %07 | %02 | %00 | %03 |
| نسبة فعالية التحقيق المصوب | / | / | / | %01 | %03 | %02 | %02 |
| نسبة فعالية المراقبة على الوثائق | %68 | %54 | %26 | %38 | %39 | %40 | %44 |
| نسبة فعالية المراقبة على العقارات | %06 | %07 | %03 | %05 | %06 | %07 | %05 |
| المجموع | %100 | %100 | %100 | %100 | %100 | %100 | %100 |

**المصدر :** من إعداد الباحث بالاعتماد على الجداول السابقة (08، 09، 10، 11 و 12).

من خلال ما يتضمنه الجدول أعلاه يتضح لنا أن النسبة الكبيرة لمتوسط الفعالية و المقدرة بـ 46% تخص التحقيق المحاسبي، و هذا ما يُثبت أهمية هذا النوع من بين الأنواع الأخرى التي تتضمنهم المراقبة الجبائية كوسيلة ناجعة مخصصة أصلا لمكافحة وردع التهرب الضريبي حيث تعتمد عليه الإدارة الضريبية أكثر من غيره في الحالات التي يُثبت فيها وجود أعمال وتصرفات تدليسية ، كما يُثبت لنا أنه وبغض النظر عن أهمية كل نسبة، أثر كل نوع من أنواع المراقبة الجبائية في تصحيح الأخطاء ، الإغفالات وعدم الصحة

سواء المتعمد منها (حالات التهرب الضريبي ) أو غير المتعمد (حالات تصحيح الأوعية الضريبية الروتينية التي تقوم بها المراقبة الجبائية )، و هذا ما يوضحه الشكل أدناه :

**الشكل رقم (07) : تطور نسبة الفعالية لوسائل المراقبة الجبائية خلال الفترة الممتدة من سنة 2007 إلى سنة 2012 .**

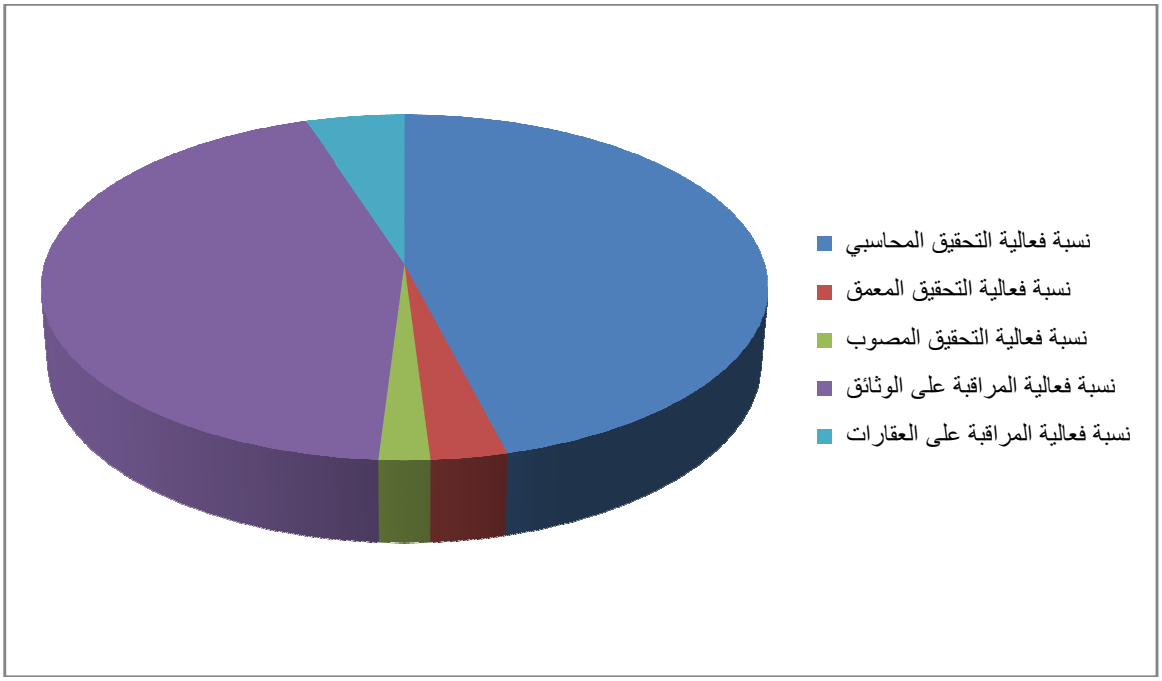



**المصدر :** من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (13) .

من خلال الشكل البياني أعلاه يتضح لنا العلاقة العكسية بين التحقيق المحاسبي والمراقبة على الوثائق حيث كلما انخفضت هاته الأخيرة ازدادت عملية التحقيق الجبائي، مما يدل على أهمية المراقبة على الوثائق كقاعدة أساسية أولى في ردع التهرب الضريبي من خلال اكتشاف الأخطاء والمخالفات في حينها قبل تطورها إلى تهرب ضريبي ، كما نستنتج كذلك فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي عند حدوثه ، بالإضافة لبعض الاستقرار لبقية وسائل المراقبة الجبائية.

ولتوضيح أهمية كل وسيلة من خلال متوسط الفعالية نوجز الشكل التالي :

**الشكل رقم (08) : أهمية كل وسيلة مراقبة من خلال متوسط الفعالية**




**المصدر :** من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم 13 .

من خلال الشكل البياني أعلاه يتضح لنا أهمية المراقبة الخارجية المتمثلة في التحقيق المحاسبي ، التحقيق المعمق والتحقيق المصوب في ردع التهرب الضريبي حيث تُمثل فيما بينها 51% من إجمالي مداخيل المراقبة الجبائية.

## المطلب الثالث : أهم الصعوبات التي تواجه المراقبة الجبائية

رغم كل ما تتمتع به المراقبة الجبائية من سلطات وإمكانيات تم تسخيرها من طرف الإدارة الضريبية ، إلا أنها مازالت بحاجة ماسة لتذليل بعض الصعوبات التي قد يتم مصادفتها أثناء عملية المراقبة ونوجز بعض هاته الصعوبات في الآتي :

### أولا: الصعوبات المتعلقة بالتشريع الجبائي

والتي تتمثل على الخصوص في :

– عدم تحديث [1] معايير اختيار المؤسسات القابلة للتحقيق تماشيا مع تطور تقنيات التحايل القانوني من دفع الضرائب خصوصا المعاملات الإلكترونية والمعاملات التي تستفيد من التحفيزات الجبائية بما فيهم الشركات المتعدد الجنسيات ؛

1 – بوعلام ولهي ، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 21/20 أكتوبر 2009 ، ص 10 .

– وجود الكثير من الإجراءات والنصوص يكتنفها الغموض، مما يستلزم دعمها بتعليمات من الجهات الوصية لتبسيطها وتسهيل فهمها لدى مختلف أعوان الضرائب، مثل كيفية مباشرة المعاينة الميدانية في حالة ثبوت التهرب الضريبي ، كيفية تطبيق إجراءات التلبس الجبائي وجود تداخل في صلاحية كل من التحقيق المصوب والتحقيق المحاسبي ....الخ ؛

– عدم توفر نسخ القوانين ، المنشورات ، اللوائح والتعليمات التي على أساسها يقوم عون الضرائب بأداء مهامه ؛

– عدم توفر لحد الآن دليل المحقق يواكب إصلاح النظام المحاسبي ، فما زال المحققين يعتمدون على دليل المحقق الصادر سنة 2001 ؛

– عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة خاصة ما تعلق بالتجارة الإلكترونية ؛

– عدم استقرار التشريعات الجبائية خاصة ما تعلق منها بإجراءات مكافحة التهرب الضريبي فكلما يصدر قانون مالية، إلا ويتضمن على إلغاء إتمام أو إصدار لتشريع خاص بالتهرب الضريبي ؛

– عدم وضوح الإجراءات المتعلقة بعملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و كذا المراقبة على المعاملات العقارية، مما انعكس سلبا على هاتين الوسيلتين من المراقبة الجبائية من خلال مداخيلهما الضعيفة جدا .

**ثانيا : الصعوبات المتعلقة بالموارد البشرية**

هذا العنصر يتمثل على الخصوص في قلة أعوان الضرائب المؤهلين للقيام بعملية المراقبة الجبائية الخارجية التي تتضمن كل من التحقيق المحاسبي ، التحقيق المعمق و التحقيق المصوب ، حيث يُشرف حسب تصريح المدير العام للضرائب يوم 18 مارس 2013 على هاته الوسائل من المراقبة 482 محقق [1] ، كما أن أغلبيتهم تحتاج إلى تدريب وتكوين خاصة ما تعلق بالنظام المحاسبي المالي ، بالإضافة إلى أن [2] التطورات التكنولوجية والمعلوماتية تستدعي توفر كفاءات جد متخصصة .

**ثالثا : الصعوبات المتعلقة بالإمكانيات المادية**

لا يعد نقص الموارد البشرية المؤهلة المشكل الوحيد الذي يعترض المراقبة الجبائية في تحقيق أهدافها المنشودة، فهناك نقص فادح في الوسائل الضرورية المحفزة على أداء الأفراد الموكلة لهم عملية الرقابة، نذكر من بينها نقص وسائل النقل، نقص في أجهزة الإعلام الآلي

[1] - www.ennaharonline.com/Fr/news/controle fiscale: Un bilan de plus de 61 milliards de DA en2012, Page Consulte le 09/11/2013 .

2 – نجاة نوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 118 .

، نقص في دليل المحقق حديث يُساير إصلاح النظام المحاسبي المالي، ....الخ ، بالإضافة إلى ضعف أجور ورواتب العاملين في الإدارة الجبائية مقارنة بقطاعات أخرى أقل أهمية من الإدارة الجبائية .

**رابعا : الصعوبات الخاصة بعدم مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية**

إن نظام المراقبة الجبائية القائم يلائم العمليات التقليدية ، لكن التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة عالميا ، أفرزت عدة تحديات خطيرة لا تتماشى وهذا النظام، ومن بينها ما أفرزته تطورات التجارة الإلكترونية، حيث يصعب على المراقب الجبائي تتبع مسار الصفقات بهدف فحصها ومراجعتها والتأكد من اكتمالها ، وبالتالي تتجلى الصعوبة في عدم صلاحية الأساليب التي تستخدمها المراقبة الجبائية لتطبيقها في مراقبة أنشطة التجارة الإلكترونية و حتى أنشطة الشركات المتعددة الجنسيات.

**خامسا : الصعوبات المتعلقة بعدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات الأخرى**

حيث تحتاج المراقبة الجبائية للعديد من المعلومات حول الوضعية الحقيقية للمكلفين بالضريبة المحقق معهم ، فغالبا ما تتردد مختلف الإدارات الأخرى خاصة منها البنوك [1] في تسليم المعلومات للمحققين في الأوقات المحددة من طرفهم ، مما يستدعي الأمر التردد لمرات عديدة للحصول على المعلومة المطلوبة ، ونفس الشيء بالنسبة لإدارة الجمارك ، التجارة ....الخ .

**سادسا : صعوبات تتعلق بضغط الإدارة المركزية على الأعوان المكلفين بالمراقبة الجبائية .**

تتمثل هاته الصعوبات في ضرورة تحقيق قدر معين من الإيرادات الضريبية من جهة، ومن جهة أخرى انجاز المراقبة لعدد محدد من الملفات الجبائية، مما يؤدي في غالب الأحيان إلى قرارات متسرعة من قبل العون المكلف بعملية المراقبة تكون بعيدة عن الموضوعية وتجُر الإدارة الضريبية إلى الدخول في نزاع مع المكلف المعنى بعملية المراقبة الجبائية .

## المطلب الرابع : مقترحات تفعيل دور الرقابة الجبائية

من اجل تفعيل دور الرقابة الجبائية بشكل أفضل مما عليه نقترح التدابير التالية :

### أولا: تفعيل نظام المعلومات الجبائي[2]

من الآليات التي يجب أن تهتم بها إدارة الضرائب لتفعيل دور الرقابة الجبائية، ضرورة الاهتمام بتطوير نظام المعلومات فالاتجاه المتزايد نحو التجارة الإلكترونية، يتطلب ضرورة تفعيل دور الإدارة الجبائية الإلكترونية تحقيقا للسرعة والدقة في إنجاز المهام وتنفيذ العمليات

1 – عبد الغني بوشرى ، مرجع سبق ذكره ، ص 198 .

2 - عبد الغني كحلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 168 .

الجبائية وذلك عبر التقليل من تعقد الإجراءات الإدارية داخل الإدارة الضريبية، وما يتعلق بها من عمليات خاصة كوصول بطاقة المعلومات التي تستند عليها مختلف وسائل الرقابة الجبائية في عملية التصحيح للأوعية الضريبية .

**ثانيا : تفعيل الآليات المتعلقة بإجراءات المراقبة الجبائية**

حيث أن تفعيل آليات الرقابة الجبائية ومعالجة النقائص المسجلة فيها لن تكون ذات جدوى دون تفعيل الآليات المرتبطة أساسا بعقلنة التشريع الضريبي وتفعيل دور العنصر البشري، وهذا من خلال مجموعة من التدابير نذكر منها على الخصوص الآتي :

– التقليل من إجراءات الإلغاء ، الإتمام والإنشاء التي تطرأ سنويا من خلال قوانين المالية السنوية و التكميلية، أي الحرص على استقرار التشريعات الجبائية لأطول مدة ممكنة حتى يتمكن كل من أعوان الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة من استيعابها والعمل على تنفيذها بنجاعة ؛

– تبسيط الإجراءات الجبائية من خلال تعميم نشر القوانين، المذكرات التفسيرية ، دليل المكلف دليل المحقق ...الخ؛

– دعم إجراءات مكافحة التهرب الضريبي من خلال تشهير المدان بالغش الضريبي عبر نشرة إعلامية خاصة بمديرية الضرائب، بالإضافة إلى وسائل الإعلام السمعية، البصرية والمكتوبة ؛

– دعم الإجراءات الجبائية الحالية بإجراءات إضافية متعلقة بالتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة والمراقبة على المعاملات العقارية ؛

– تحديث معايير اختيار المؤسسات القابلة للتحقيق ؛

– مراعاة جانب التخصص في عملية اختيار أعوان الإدارة الضريبية، خاصة ما تعلق بالأعوان المكلفين بالمراقبة الجبائية، وهذا لضمان مردودية أكبر لهاته الأخيرة ، مع توفير العدد الكافي من المحققين الجبائيين؛

– يجب أن تتم بصورة آلية برمجة كل المؤسسات المستفيدة [1]من الامتيازات الجبائية أيا كان نوع النشاط ؛

– تبني سياسة تحفيزية تؤدي إلى تحسين أوضاع الأعوان المكلفين بالمراقبة الجبائية خاصة و أعوان الإدارة الضريبية عامة ؛

– توفير مختلف الوسائل الضرورية والمحفزة على أداء أعوان الضرائب الموكلة لهم عملية المراقبة الخارجية (التحقيق المحاسبي ، التحقيق المعمق والتحقيق المصوب ) ؛

[1] - بوعلام ولهي ، مرجع سبق ذكره ، ص 19 .

– زيادة تأهيل وتدريب المحققين و الارتقاء بمستواهم العلمي والمهني، وذلك لضمان الالتزام بمعايير المحاسبة و خاصة ما جاء بالنظام المحاسبي المالي .

**ثالثا : تفعيل تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة**

يُشكل [1] تحسين تسيير الضريبة وخدمة المكلف بالضريبة الغاية الرئيسية لجميع أنشطة الإدارة الجبائية، حيث تساهم هذه الأنشطة في زيادة المردودية الضريبية، وكذا تحقيق عدالة أكثر، وبالتالي هدف مزدوج ، فمن جهة تشجيع ومساعدة المكلفين بالضريبة الحريصين على دفع المبلغ الصحيح للضريبة في الآجال المحددة، ومن جهة أخرى التعامل بصرامة مع اللذين لا يمتثلون لواجباتهم الجبائية، ومن هذا المنظور تعتبر المراقبة الجبائية الوسيلة بامتياز التي تحقق مبدأ المساواة أمام الضريبة اتجاه الأشخاص الذين لا يوفون بالتزاماتهم الجبائية أو أقل مما يجب ، كما ترمي إلى ضمان التوازن في ظروف ممارسة المنافسة المشروعة.

[1] - DGI , La Lettre De La DGI , n° 58 /2012 , Op –Cit , P8 .

**خلاصة الفصل الرابع**

إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لها تأثير سلبي على جميع الأنظمة الجبائية في العالم وتشتد خطورتها أكثر في البلدان التي تُمثل فيها الجباية مورد للخزينة العامة للدولة ، لذلك يسعى القانون الضريبي إلى إيجاد حلول لهذه الظاهرة بتوظيف جميع الوسائل والإمكانيات المتاحة لمحاربتها ومنها وسيلة المراقبة الجبائية والتي تعد أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحته، كما أنها تكتسي أهمية بالغة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والتي قد لا تعكس الحقيقة لذلك تقوم الإدارة الجبائية بعدة أشكال للرقابة الجبائية و التي تعتبر العنصر المهم والفعال لأي إدارة جبائية وذلك للدور الذي تلعبه في كشف التلاعبات المحاسبية وطرق الغش المختلفة و استرداد المبالغ المستحقة .

غير أنه و بالرغم من كل ما تتمتع به المراقبة الجبائية من سلطات وإمكانيات تم تسخيرها من طرف الإدارة الضريبية من أجل الحصول على أكبر قدر ممكن من الإيرادات الجبائية مع أقل ما يمكن من التكاليف ، بالإضافة إلى وضع حد للتهرب الضريبي بشتى أنواعه، إلا أنها مازالت بحاجة ماسة لتذليل بعض الصعوبات التي قد يتم مصادفتها أثناء عملية المراقبة كالصعوبات الخاصة بعدم مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية ، و هذا بعدم صلاحية الأساليب التي تستخدمها المراقبة الجبائية لتطبيقها في مراقبة أنشطة التجارة الإلكترونية و حتى أنشطة الشركات المتعددة الجنسيات.

# الفصل الخامس

## واقع ممارسة المراقبة الجبائية في الإدارة الضريبية بالأغواط

**تمهيد**

من خلال ما تضمنته الدراسة النظرية في فصولها الأربعة تبين لنا بوضوح أن الرقابة الجبائية تحظى باهتمام السلطات المعنية، خاصة في ظل الإصلاحات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر محاولة منها لتدارك النقص الحادث في موارد الدولة نتيجة لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي حيث تُعد الرقابة الجبائية وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات واسعة تسمح لها من التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة ، وهذا بالإطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية .

كما تبين لنا أنه من بين مختلف وسائل الرقابة الجبائية المستخدمة لردع التهرب الضريبي ، يتم الاعتماد أكثر على كل من التحقيق المحاسبي والمراقبة على الوثائق، حيث تقدر مداخيل هاتين الوسيلتين ما نسبته 90% من إجمالي مداخيل الرقابة الجبائية خلال الفترة الممتدة من سنة 2007 إلى سنة 2012 (46% من المداخيل الإجمالية هي نتاج عملية التحقيق في المحاسبة و44% نتاج عملية المراقبة على الوثائق) ، بينما تشترك الوسائل الأخرى في نسبة 10% الباقية، ونتيجة لطبيعة الدراسة وموضوعها الذي يهدف إلى معرفة أثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، كان لا بد من ربط الجانب النظري بجانب ميداني على مستوى الإدارة الضريبية بالأغواط، أين تم التركيز على كل من عملية التحقيق في المحاسبة باعتبارها أهم وسائل الرقابة الجبائية الخارجية، وكذا عملية المراقبة على الوثائق التي تُمثل أهم وسائل الرقابة الجبائية الداخلية، كما استعنا بدراسة تقويميه لعمل الإدارة الضريبية من خلال مؤشرات التسيير (مؤشرات الأداء).

لهذا ارتأينا تقسيم هذا الفصل على النحو التالي :

المبحث الأول : مدخل للدراسة الميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط

المبحث الثاني : دور المراقبة الجبائية الداخلية في تحديد أسس الإخضاع الضريبي الحقيقي.

المبحث الثالث : دور المراقبة الجبائية الخارجية في تحديد أسس الإخضاع الضريبي الحقيقي.

## المبحث الأول : مدخل للدراسة الميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط

تُشكل الإدارة الضريبية [1] الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة، وحقوق الممولين من جهة أخرى ، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي ، وبهذا تعتبر الإدارة الضريبية عامل أساسي ومحرك للإصلاح الضريبي، إذ أنها هي التي سوف تقوم بتطبيق مختلف الإجراءات والتشريعات وتحسيس المكلف بها ، فالتشريع الجبائي وحده غير قادر على تحقيق أهداف السياسة الجبائية ما لم تتوافر إدارة ضريبية تتميز بدرجة عالية من الكفاءة، حيث أن النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه .

وضمن إطار التحول إلى مؤسسة جبائية لها دور فعال وعصرية تواكب مختلف التطورات الحاصلة، وبغية تحقيق [2] جودة الأداء وتفعيل نتائج الأعمال الجبائية كان لا بد من ربط الأداء بمؤشرات التسيير، لهذا اعتمدت المديرية العامة للضرائب سنة 2003 على جملة من المؤشرات هي : مؤشرات الوعاء ، مؤشرات التحصيل ، مؤشرات الرقابة الجبائية ، مؤشرات المنازعات ومؤشرات الموارد البشرية ، تسمح لها بتحليل وتقييم فعالية الأداء لمختلف المصالح الجبائية، لتقوم بعدها بالتصحيحات الضرورية تُمكنها من سد مواطن التقصير كالأمر بتكثيف المتابعات في مجال الوعاء والتحصيل لكل مكلف بالضريبة أخل بالتزاماته الجبائية و /أو المحاسبية اتجاه الإدارة الضريبية، وبهذا نرى بأن هاته المؤشرات قد تزيد في فعالية الرقابة الجبائية سواء بطريقة مباشرة كمطالبة المسؤولين المباشرين بمضاعفة عمليات التحقيق المحاسبي أو أي نوع من أنواع الرقابة الجبائية بالمصالح التي ظهر بها أداء ضعيف لهذا النوع أو ذاك من أنواع الرقابة الجبائية، أو بطريقة غير مباشرة كتكثيف البحث واستغلال المعلومات الجبائية من أجل دعم مصالح الوعاء للوقوف على مدى التزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الجبائية .

### المطلب الأول : أهمية مؤشرات الوعاء في زيادة فعالية الرقابة الجبائية

يترتب على مؤشرات الوعاء عدة دلالات تتعلق بسلوك المكلفين بالضريبة لكونها قائمة على الضبط النهائي للتصريحات الجبائية والمبالغ التي على أساسها تم فرض الضريبة، ومنه فإن القراءة الأولية لنسبة أي مؤشر منها تعكس مدى التحكم في العدد الفعلي للفئة المكلفة بالضريبة وكذا مدى التزامها بالواجبات الجبائية ، لهذا اعتمدت المديرية العامة للضرائب على تسعة عشر(19) مؤشر خاص بالوعاء للوقوف على مدى التزام المجتمع الضريبي لواجباته التي شرعها

[1]– محمد حمو ومنور اوسوير ، مرجع سبق ذكره ، ص 77 .

[2] - DGI , Instruction Générale N°02 /mf/DGI du 26/04/2003 , Mise En Oeuvre Du Dispositif D'évaluation Des Performances Des DGI Et De DIW , P1.

القانون من جهة، و من جهة أخرى على مدى أداء مسؤولي المصالح الجبائية اتجاه أي إخلال لهاته الواجبات .

**أولا : مؤشرات التصريحات الشهرية (G50)**

وتخص ثلاثة (3) مؤشرات هي[1] :

- a1 (التصريحات الشهرية التلقائية) = $\frac{\text{عدد التصريحات المودعة في الوقت المحددة}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة هذا التصريح}} \times 100$
- a2 (التصريحات الشهرية المطلوبة)= $\frac{\text{المجتمع الضريبي غير الملتزم}}{\text{المجتمع الضريبي المتابع}} \times 100$
- a3 (التصريحات الشهرية المودعة بعلامة لاشيء)= $\frac{\text{عدد التصريحات المودعة في الآجال}}{\text{عدد التصريحات بعلامة لاشيئ}} \times 100$

ويمكن عرض مؤشرات التصريحات الشهرية (G50) للإدارة الضريبية بالأغواط (2011-2012) على النحو التالي :

**جدول رقم (16) : مؤشرات التصريحات الشهرية للإدارة الضريبية بالأغواط (2011-2012)**

| المؤشرات | البيان | 2011 | | 2012 | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | العدد | النسبة | العدد | النسبة |
| a1 | التصريحات الشهرية التلقائية | $\frac{11942}{15063}$ | %79 | $\frac{11860}{14935}$ | %79 |
| a2 | التصريحات الشهرية المطلوبة | $\frac{3002}{3121}$ | %96 | $\frac{3008}{3022}$ | %99 |
| a3 | التصريحات الشهرية المودعة بلا شيء | $\frac{2969}{11942}$ | %25 | $\frac{2806}{11860}$ | %23 |

**المصدر :** من إعداد الباحث وبالاعتماد على إحصائيات مديرية الضرائب بالأغواط .

من خلال معطيات هذا الجدول نستنتج أن هناك تحسن وزيادة في أداء الإدارة الضريبية في متابعة المكلفين بالضريبة الذين اخلوا بالتزاماتهم الدورية، حيث ارتفع مؤشر التصريحات الشهرية المطلوبة من 96% سنة 2011 إلى 99% سنة 2012 ، كما انخفض مؤشر التصريحات الشهرية المودعة بعلامة لا شيء من 25% سنة 2011 إلى 23% سنة 2012 بالإضافة إلى المحافظة على مؤشر التصريحات الشهرية التلقائية لنسبة 79% في كلتا السنتين 2011 و2012 ، ويمكن

[1] - DGI , Dispositif D'évaluation Des Performances Des Dervices Extérieurs , Avril 2003 , Alger , P4 .

تبرير التحسن في الأداء من سنة 2011 إلى 2012 إلى الاستفادة من نتائج مؤشرات التسيير للتصريحات الشهرية لسنة 2011 ، حيث قامت الإدارة الضريبية بالتصحيحات اللازمة وتداركت بعض التقصير الحادث سنة 2011 خلال سنة 2012 ، وهذا ما يصُب ويساعد في فعالية الرقابة الجبائية بمختلف وسائلها.

**ثانيا : مؤشرات التصريحات السنوية**

ويخص أربعة (4) مؤشرات هي :

- a4 (مؤشر الأشخاص المعنويين G4)= $\frac{\text{عدد } G4 \text{ المودعة في الوقت المحدد}}{\text{المجتمع الضريبي الخاضع لهذا التصريح}} \times 100$

- a5 (مؤشر الأشخاص الطبيعيين G11)= $\frac{\text{عدد } G11 \text{ المودعة في الوقت الحدد}}{\text{المجتمع الضريبي الخاضع لهذا التصريح}} \times 100$

- a6(مؤشر الأشخاص الخاضعين للنظام المراقبG13)= $\frac{\text{عدد } G13 \text{ المودعة في الوقت المحدد}}{\text{المجتمع الضريبي الخاضع لهذا التصريح}} \times 100$

-a7 (مؤشر الأشخاص الطبيعيين الخاضعين لـIRG مقر(G1))= $\frac{\text{عدد } \boldsymbol{G1} \text{ المودعة في الوقت المحدد}}{\text{المجتمع الضريبي الخاضع لهذا التصريح}} \times 100$

ويمكن عرض مؤشرات التصريحات السنوية للإدارة الضريبية بالأغواط (2011-2012) على النحو التالي :

**الجدول رقم (17) : مؤشرات التصريحات السنوية للإدارة الضريبية بالأغواط (2011-2012)**

| المؤشرات | البيان | 2011 | | 2012 | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | العدد | النسبة | العدد | النسبة |
| a4 | مؤشر الأشخاص المعنويين G4 | $\frac{362}{897}$ | %40 | $\frac{419}{917}$ | %45 |
| a5 | مؤشر الأشخاص الطبيعيين G11 | $\frac{1230}{3718}$ | %33 | $\frac{1212}{3521}$ | %34 |
| a6 | مؤشر الأشخاص الخاضعين للنظام المراقب G13 | $\frac{217}{424}$ | %51 | $\frac{260}{427}$ | %60 |
| a7 | مؤشر الأشخاص الطبيعيين الخاضعين لـ IRG مقرG1 | $\frac{2499}{5414}$ | %46 | $\frac{2388}{5174}$ | %46 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات مديرية الضرائب بالأغواط

نستنتج من خلال المعلومات المتوفرة بهذا الجدول على أن كل مؤشرات التصريحات السنوية ارتفعت من سنة 2011 إلى سنة 2012 فيما عدا مؤشر الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة

على الدخل الإجمالي مقر(G1) الذي بقي ثابتا ، و تبرير هذه النتائج يعود إما لزيادة الوعي الضريبي لهاته الفئة من المجتمع الضريبي، وإما لتجنب المتابعات الجبائية التي يمكن أن تقوم بها الإدارة الضريبية في حالة الإخلال بهاته الالتزامات، وفي كلتا الحالتين تساعد و تدعم مؤشرات التسيير فعالية الرقابة الجبائية من خلال ما تتضمنه من معلومات هامة تُفيد مختلف المصالح المعنية سواء على المستوى المركزي، الجهوي أو المحلي.

**ثالثا: مؤشرات التصريحات المتأخرة**

وتخص أربعة (4) مؤشرات هي [1] :

- a8 (مؤشر الأشخاص المعنويين G4−IBS)= $\frac{\text{عدد } G4 \text{ المودعة في الأجل المحدد}}{\text{المجتمع الضريبي الخاضع لهذا الإلتزام}(G4)} \times 100$

- a9 (مؤشر الأشخاص الطبيعيين G11−BIC)= $\frac{\text{عدد } G11 \text{ المودعة في الأجل المحدد}}{\text{المجتمع الضريبي الخاضع لهذا الإلتزام}(G11)} \times 100$

- a10 (مؤشر الأشخاص الطبيعيينG13−BNC)= $\frac{\text{عدد } G13 \text{ المودعة في الأجل المحدد}}{\text{المجتمع الضريبي الخاضع لهذا الإلتزام}(G13)} \times 100$

- a11 (مؤشر الأشخاص الطبيعيين IRG مقر−G1)= $\frac{\text{عدد } G1 \text{ المودعة في الأجل المحدد}}{\text{المجتع الضريبي الخاضع لهذا الإلتزام}(G1)} \times 100$

ويمكن عرض مؤشرات التصريحات المتأخرة للإدارة الضريبية بالأغواط (2011−2012) على النحو التالي :

**الجدول رقم (18): مؤشرات التصريحات المتأخرة للإدارة الضريبية بالأغواط (2011−2012)**

| المؤشرات | البيان | 2011 | | 2012 | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | العدد | النسبة | العدد | النسبة |
| a8 | مؤشر الأشخاص المعنويينIBS - G4 | $\frac{53}{906}$ | %05 | $\frac{73}{917}$ | %07 |
| a9 | مؤشر الأشخاص الطبيعيين BIC - G11 | $\frac{229}{3718}$ | %06 | $\frac{211}{3522}$ | %05 |
| a10 | مؤشر الأشخاص الطبيعيين BNC - G13 | $\frac{52}{424}$ | %12 | $\frac{29}{291}$ | %09 |
| a11 | مؤشر الأشخاص الطبيعيين IRG مقرG1 | $\frac{367}{5414}$ | %06 | $\frac{377}{5174}$ | %07 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات مديرية الضرائب بالأغواط

[1]- IDEM,P5.

من خلال المعطيات المتوفرة بهذا الجدول نستخلص بأن هناك تحسن ملحوظ في أداء الإدارة الضريبية في مؤشرات التصريحات المتأخرة، فيما عدا مؤشر الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للربح غير التجاري (a10) ، لكن الأهم من كل هذا هو مُطالبة المصالح المعنية بمجال الوعاء على اتخاذ تدابير سريعة وفعالة لردع هاته الفئة المتخلفة عن أداء التزاماتها الجبائية وهذا بتطبيق إجراءات التقييم التلقائي الذي يفتح المجال أمام الإدارة الضريبية لتحديد أسس الإخضاع مع تطبيق عقوبة نسبتها 25% ، وبالتالي نرى بأن هاته المؤشرات الخاصة بالتصريحات المتأخرة تجعل مسؤول المصلحة التي ظهرت بمصلحته نسب ضعيفة من أن يتدارك هذا التقصير بالإسراع بعمليات التسوية، وعليه تكون هاته المؤشرات قد ساعدت بدون أي شك على زيادة فعالية الرقابة الجبائية من خلال مختلف التسويات التي تُتخذ ضد أي متخلف عن الالتزامات الجبائية بما فيها التأخير في تسليم التصريحات الدورية في آجالها القانوني .

**رابعا : مؤشرات التصريحات بالعجز**

وتخص أربعة (4) مؤشرات هي :

- a12 (مؤشر الأشخاص المعنويين G4−IBS)= $\frac{\text{عدد } G4 \text{ المودعة بالعجز}}{\text{المجتمع الضريبي الخاضع لهذا الإلتزام}(G4)} \times 100$

- a13 (مؤشر الأشخاص الطبيعيين G11−BIC)= $\frac{\text{عدد } G11 \text{ المودعة بالعجز}}{\text{المجتمع الضريبي الخاضع لهذا الإلتزام}(G11)} \times 100$

- a14 (مؤشر الأشخاص الطبيعيين G3– BNC)= $\frac{\text{عدد } G13 \text{ المودعة بالعجز}}{\text{المجتمع الضريبي الخاضع لهذا الإلتزام}(G13)} \times 100$

- a15 (مؤشر الأشخاص الطبيعيينIRGامقر−G1)= $\frac{\text{عدد } G1 \text{ المودعة بالعجز}}{\text{المجتمع الضريبي الخاضع لهذا الإلتزام}(G1)} \times 100$

و يمكن عرض هذه المؤشرات للإدارة الضريبية بالأغواط (2011−2012) على النحو التالي :

**الجدول (19) : مؤشرات التصريحات بالعجز للإدارة الضريبية بالأغواط (2011−2012)**

| المؤشرات | البيان | 2011 | | 2012 | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | العدد | النسبة | العدد | النسبة |
| a12 | مؤشر الأشخاص المعنويينIBS - G4 | $\frac{33}{894}$ | %04 | $\frac{57}{516}$ | %11 |
| a13 | مؤشر الأشخاص الطبيعيين BIC - G11 | $\frac{90}{3718}$ | %02 | $\frac{136}{3521}$ | %03 |
| a14 | مؤشر الأشخاص الطبيعيين BNC - G13 | $\frac{06}{424}$ | %01 | $\frac{22}{427}$ | %22 |
| a15 | مؤشر الأشخاص الطبيعيين IRG مقر1G | $\frac{111}{5414}$ | %02 | $\frac{167}{5174}$ | %03 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات مديرية الضرائب بالأغواط

تبين مؤشرات التصريحات بالعجز الظاهرة بهذا الجدول على أن هناك ارتفاع في هاته المؤشرات سنة 2012 بالمقارنة مع سنة 2011 ، وهذا يدل على أن هناك التزام جبائي أكثر في سنة 2012 بالرغم من أن التصريحات المودعة تتضمن عجزا ، كما تشير النسب الضعيفة لهاته المؤشرات على أن هناك خلل على هاته التصريحات يستلزم مباشرة الرقابة الجبائية عليها دون انتظار، وهذا للتأكد مما جاء فيها من معلومات، كما يستدعي الأمر تطبيق الغرامات (2.500 ،5.000 و10. 000 ) حسب مدة التأخير في حالة تقديم هاته التصريحات بعد الآجال المحددة قانونا والتي هي يوم 30 أفريل كآخر أجل .

**خامسا : مؤشرات إستغلال المعلومات الجبائية**

وتضم مؤشرين اثنين هما :

- a16 (مؤشر بطاقة الربط المستغلة G18)= $\frac{\text{عدد } G18 \text{ المستغلة}}{\text{عدد بطاقات الربط المستلمة}} \times 100$

- a17 (مؤشر بطاقات الربط المرسلة G18b) = $\frac{\text{عدد } G18 \text{ لباقي المصالح}}{\text{عدد } G18b \text{ المحررة}} \times 100$

ويمكن عرض هذين المؤشرين للإدارة الضريبية بالأغواط (2011-2012) على النحو الآتي :

**الجدول رقم (20) : مؤشرات استغلال المعلومات للإدارة الضريبية بالأغواط (2011-2012)**

| المؤشرات | البيان | 2011 | | 2012 | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | العدد | النسبة | العدد | النسبة |
| a16 | مؤشر بطاقات الربط المستغلة G18 | $\frac{2185}{2187}$ | %99 | $\frac{1463}{1463}$ | %100 |
| a17 | مؤشر بطاقات الربط المرسلة G18b | $\frac{953}{953}$ | %100 | $\frac{828}{828}$ | %100 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات مديرية الضرائب بالأغواط

توضح مؤشرات التسيير (a16-a17) المُبينة بالجدول أعلاه على أن هناك زيادة في الأداء من حيث استغلال و تحرير المعلومات الجبائية ، وهذا ما من شأنه المساعدة ودعم عملية المراقبة الجبائية بشتى أنواعها لأن المعلومات الجبائية قد تكشف العناصر المخفية مما قد يؤدي إلى تصنيفها كغش ضريبي .

**سادسا : مؤشرات المراقبة على الوثائق**

وتضم مؤشرين اثنين هما :

- a18 (مؤشر الملفات المبرمجة) = $\frac{\text{عدد الملفات المبرمجة}}{\text{المجتمع الضريبي}} \times 100$

- a19 (مؤشر الملفات المحقق فيها) = $\frac{\text{عدد الملفات المحقق فيها}}{\text{المجتمع الضريبي}} \times 100$

ويمكن عرض مؤشرات المراقبة على الوثائق للإدارة الضريبية بالأغواط (2011-2012) على النحو الآتي :

**الجدول رقم (21): مؤشرات المراقبة على الوثائق للإدارة الضريبية بالأغواط (2011-2012)**

| المؤشرات | البيان | 2011 | | 2012 | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | العدد | النسبة | العدد | النسبة |
| A18 | مؤشر الملفات المبرمجة | $\frac{432}{3566}$ | %12 | $\frac{403}{2706}$ | %14 |
| A19 | مؤشر الملفات المحقق فيها | $\frac{312}{3566}$ | %08 | $\frac{291}{2706}$ | %10 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات مديرية الضرائب بالأغواط

تُبين مؤشرات المراقبة على الوثائق الظاهرة بالجدول أعلاه أن هناك زيادة في أداء مصالح المراقبة الجبائية لهذا النوع ، حيث ارتفعا المؤشرين (a18 و a19) من 12% و08% سنة 2011 إلى 14% و10% على التوالي سنة 2012 ، و بالرغم من الزيادة الملحوظة عليهما إلا أنهما يكشفان كذلك تقصير المصالح المعنية بالمراقبة على الوثائق لأنها لم تصل إلى الحد الأدنى المطلوب من طرف المديرية العامة للضرائب وهو 25% من إجمالي الملفات المسيرة من طرف المصلحة ، وهذا ما سيؤدي إلى تصحيح هذا الخلل فقد يكون هناك عدد غير كاف من الأعوان المكلفين بعملية المراقبة ، وعليه تعمل المديرية العامة على دعم هاته المصلحة بأعوان آخرين، مما يصُب في زيادة فعالية الرقابة الجبائية والذي كان من ورائه مؤشرات المراقبة على الوثائق، و عليه تظهر أهمية مؤشرات التسيير في إصلاح أي اختلال قد تشهده المصالح الجباية ، ليتم إصلاحه وتداركه، وهذا ما يُفيد كثيرا مختلف وسائل الرقابة الجبائية .

## المطلب الثاني : أهمية مؤشرات التحصيل في زيادة فعالية الرقابة الجبائية

يمكن لمؤشرات التحصيل أن تساهم هي كذلك في زيادة فعالية الرقابة الجبائية، وهذا من خلال حث المصالح المعنية بالوعاء برفع عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية إذا ما أظهرت مؤشرات التحصيل ضعف في الإيرادات الضريبية ، سواء في حالة عدم التحصيل للمستحقات الجبائية بطريقة أو بأخرى، أو في حالة ما إذا كانت مردودية الرقابة الجبائية أقل مما كان من المفروض إنجازه ، وبالتالي نرى بان مؤشرات التحصيل هي كذلك تساهم من خلال نتائجها في الرفع من

فعالية الرقابة الجبائية، وقد اعتمدت المديرية العامة للضرائب في مجال التحصيل على عشرة (10) مؤشرات تتمثل في :

- مؤشر تحقيق الأهداف ( r1 )
- مؤشر التطور (r2)
- مؤشرات مجهودات المصالح (r3 ، r4 و r5)
- مؤشرات تنشيط المصالح (r6 و r7)
- مؤشرات تطهير القيود المحاسبية (r8 و r9)
- مؤشرات حسابات التسيير للخزينة (r10)

ولإظهار أهمية هاته المؤشرات في زيادة فعالية الرقابة الجبائية نتطرق على الخصوص إلى كل من المؤشرات التالية :

* (r1) مؤشر تحقيق الأهداف = $\frac{\text{مبلغ التحصيل}}{\text{الهدف المحدد}} \times 100$

* (r2) مؤشر التطور= $\frac{\text{تحصيلات سنة}(\text{ن}) - \text{تحصيلات سنة}(\text{ن}-1)}{\text{تحصيلات السنة}(\text{ن}-1)} \times 100$

* (r3) مؤشر مجهودات المصالح (الجداول)= $\frac{\text{تحصيلات الجداول}(\text{الورود})}{\text{التحصيلات الإجمالية}} \times 100$

* (r4) مؤشر مجهودات المصالح (التحصيل الجبري)= $\frac{\text{تحصيلات الجداول بالإجراءات الردعية}}{\text{تحصيلات الجداول}} \times 100$

* (r5) مؤشر مجهودات المصالح (الديون المهمة)= $\frac{\text{المبالغ المحصلة من الديون المهمة}}{\text{المبلغ الإجمالي للديون المهمة}} \times 100$

* (r6) مؤشر الغرامات = $\frac{\text{مبلغ الغرامات المحصلة}}{\text{مبلغ الغرامات المستخرجة}} \times 100$

ويمكن عرض مؤشرات التحصيل للإدارة الضريبية بالأغواط (2011-2012) على النحو التالي:

**الجدول رقم (22) : مؤشرات التحصيل للإدارة الضريبية بالأغواط (2011-2012)**

| المؤشرات | البيان | 2011 | | 2012 | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | المبالغ المالية | النسبة | المبالغ المالية | النسبة |
| r1 | مؤشر تحقيق الأهداف | 4.058.752.583 / 3.750.000.000 | %108 | 5 404 287 818 / 5 000 000 000 | %108 |
| r2 | مؤشر التطور | 4.058.752.583 / 3.419.579.199 | %118 | 5.404.287.818 / 4.058.752.583 | %133 |
| r3 | مؤشر مجهودات المصالح (الجداول) | 288.143.313 / 4.058.752.583 | %07 | 745.192.161 / 5.139.292.974 | %14 |
| r4 | مؤشر مجهودات المصالح (التحصيل الجبري) | 70.817 584 / 288.143.313 | %25 | 78.982.622 / 745.192.161 | %11 |
| r5 | مؤشر مجودات المصالح (الديون المهمة) | 00 / 3.699.791.686 | %00 | 00 / 4.315.118.195 | %00 |
| r6 | مؤشر الغرامات | 71.453.094 / 34.464.426.107 | %20 | 15.049.148.834 / 55.236.682.475 | %28 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات مديرية الضرائب بالأغواط

توضح مؤشرات التحصيل التي يتضمنها الجدول أعلاه الكثير من الاستنتاجات المرتبطة بشكل أو بآخر بالرقابة الجبائية نذكر منها على الخصوص الآتي :

1*- إن تجاوز مؤشر تحقيق الأهداف (r1) النسبة 100% في كلتا السنتين (2011-2012) يؤدي بالمسؤولين المعنيين إلى زيادة برمجة المراقبة الجبائية من خلال زيادة الأهداف أي أنه كلما تحقق هدف المديرية العامة أو تجاوزه يجعل هاته الأخيرة تطلب من مصالح الوعاء تكثيف وسائل الرقابة الجبائية ما دامت مصلحة التحصيل قادرة على تنفيذ البرنامج المحدد لها.

2*- إن تجاوز مؤشر التطور (r2) لنسبة 100 % في كلتا السنتين (2011-2012) يُفيد على أن الأهداف المسطرة من سنة لأخرى ما زالت بعيدة عن الإمكانيات الفعلية لمصلحة التحصيل، فهاته الأخيرة بمقدورها تقبل أهداف أكثر، وهذا ما من شأنه حث المصالح المختصة على تكثيف المراقبة الجبائية أكثر، فلا تكتفي مصالح الوعاء بما جاء في تصريحات المكلفين بالضريبة ، بل عليها البحث والتأكد أكثر من الملفات الجبائية التي بحوزتها ، فغالبا ما يكون وراء قبول المكلف التسديد بما جاء في تصريحه دون المراقبة من طرف مصالح الوعاء التستر على مداخيل أخرى

كان من المفروض تسديد المستحقات الضريبية عليها ، وهذا ما يتطلب الحيطة والحذر من طرف الإدارة الضريبية ، فلا يجب قبول كل ما يتم التصريح به من طرف المكلف بالضريبة .

3*- إن النسب الضعيفة لمؤشر مجهودات المصالح فيما يخص الجداول (r3) (07% لسنة 2011 و14% لسنة 2012 ) تُبين ضعف أداء مصلحة التحصيل في هذا المجال، أي أن القباضات تكتفي فقط بما يتم تسديده من طرف المكلفين بالضريبة من دون القيام بأية إجراءات تحد من هذا الخلل، وبالتالي تطلب المديرية العامة للضرائب في مثل هاته الحالات تكثيف الجهود لتحصيل أكبر قدر ممكن من المستحقات الضريبية الخاصة بالجداول ، حتى يتسنى للسلطات المعنية بالمقابل زيادة المراقبة الجبائية ، مما يؤدي إلى زيادة مبالغ التحصيل عن طريق الجداول، أي أن هناك علاقة طردية بين مؤشر مجهودات المصالح (الجداول) والمراقبة الجبائية.

4*- إن النسب الضعيفة لباقي المؤشرات ، مؤشر مجهودات المصالح فيما يخص التحصيل الجبري (r4)، مؤشر مجهودات المصالح فيما يخص الديون المهمة (r5) ومؤشر الغرامات (r6) تُبين كذلك ضعف أداء مصالح التحصيل في هاته المجالات ، فبالإضافة إلى ما تم ذكره في النقطة (3) ، فإن هاته المؤشرات قد تجعل السلطات المعنية تُحدد المكلفين بالضريبة الذين يمتنعون عن تسديد مستحقاتهم الضريبية لضمهم إلى قائمة الغشاشين، لأن هذا العمل يُعد من قبيل الأعمال المصنفة ضمن حالات التهرب الضريبي التي تستوجب تسليط بعض أنواع الرقابة الجبائية كالتحقيق في المحاسبة ، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة التحقيق المصوب أو حتى التلبس الجبائي .

وعليه نرى بأن مؤشرات التحصيل قد تزيد من فعالية الرقابة الجبائية من خلال ما تتضمنه هاته المؤشرات من معلومات تُمكن من اتخاذ القرارات اللازمة .

## المطلب الثالث : أهمية مؤشرات الرقابة الجبائية في زيادة فعاليتها

اعتمدت المديرية العامة للضرائب على إحدى عشر(11) مؤشر للرقابة الجبائية حتى تمكنها من الوقوف عن قرب على المصالح المكلفة بهاته العملية الأساسية للإدارة الضريبية ، حيث يُسند إليها كل من التحقيق في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة التحقيق المصوب والتلبس الجبائي وكذا مراقبة المعاملات العقارية .

وقد تلعب هاته المؤشرات دورا فعالا في زيادة فعالية الرقابة الجبائية من خلال ما يتضمنه كل مؤشر.

وتتمثل مؤشرات الرقابة الجبائية في الآتي :

**أولا: مؤشرات تحليل برنامج التحقيق**

وتضم مؤشرين اثنين هما :

- C1 (مؤشر إعداد البرنامج )= $\frac{\text{الإلغاءات+التأجيلات}}{\text{العدد الإجمالي للعمليات المبرمجة}} \times 100$

- C2 (مؤشر معدل التغطية )= $\frac{\text{عدد الملفات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد الملفات التابعة للنظام الحقيقي}} \times 100$

**ثانيا : مؤشرات تحليل برنامج المعاملات العقارية**

ويضم كذلك مؤشرين اثنين هما :

- C3 (مؤشر تغطية التحقيق )= $\frac{\text{عدد المعاملات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد المعاملات العقارية المسجلة}} \times 100$

- C4 (مؤشر تغطية التقويم )= $\frac{\text{عدد المعاملات المعاد تقويمها}}{\text{عدد المعاملات المسجلة}} \times 100$

**ثالثا: مؤشرات تحليل برنامج المداخيل الإيجارية**

وتضم مؤشرين اثنين هما :

- C5 (مؤشر تغطية المداخيل الإيجارية)= $\frac{\text{عدد العقود المحقق فيها}}{\text{عدد العقود المسجلة}} \times 100$

- C6 (مؤشر تغطية تقوي المداخيل الإيجارية)= $\frac{\text{عدد العقود المعاد تقويمها}}{\text{عدد العقود المسجلة}} \times 100$

**رابعا : مؤشرات تنفيذ برناج المراقبة**

وتضم خمسة (5) مؤشرات هي :

- C7 (مؤشر تنفيذ البرنامج)= $\frac{\text{عدد العمليات المغطاة في12/31}}{\text{عدد العمليات المبرمجة}} \times 100$

- C8 (مؤشر عدم تنفيذ البرنامج )= $\frac{\text{عدد العمليات التي لم يتم الإنطلاق فيها}}{\text{عدد العمليات المبرمجة}} \times 100$

- C9 (مؤشر الملفات المحقق فيها لكل مهمة) = $\frac{\text{عدد الملفات المحقق فيها}}{\text{عدد المحققين}}$

- C10 (مؤشر الانتهاء من البرنامج السنوي)= $\frac{\text{عدد العمليات التي لم يتم الإنتهاء منها03/31}}{\text{العدد الإجمالي للعمليات المبرمجة}} \times 100$

- C11 (مؤشر المعاملات المحقق فيها لكل عون )= $\frac{\text{عدد المعاملات المنجزة}}{\text{العدد الإجالي للمقويمين}}$

ويمكن عرض مؤشرات الرقابة الجبائية للإدارة الضريبية بالأغواط (2011-2012) على النحو التالي :

**جدول رقم (23) : مؤشرات الرقابة الجبائية للإدارة الضريبية بالأغواط (2011-2012)**

| المؤشرات | البيان | 2011 | | 2012 | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | العدد | النسبة | العدد | النسبة |
| C1 | مؤشر إعداد البرنامج | $\frac{52}{440}$ | %12 | $\frac{39}{413}$ | %09 |
| C2 | مؤشر معدل التغطية | $\frac{378}{7567}$ | %05 | $\frac{374}{5290}$ | %71 |
| C3 | مؤشر تغطية التحقيق (معاملات عقارية) | $\frac{70}{70}$ | %100 | $\frac{206}{206}$ | %100 |
| C4 | مؤشر تغطية التقويم | $\frac{70}{70}$ | %100 | $\frac{80}{206}$ | %39 |
| C5 | مؤشر تغطية المداخيل الإيجارية | $\frac{00}{41}$ | %00 | $\frac{09}{09}$ | %100 |
| C6 | مؤشر تغطية تقويم المداخيل الإيجارية | $\frac{00}{41}$ | %00 | $\frac{09}{09}$ | %100 |
| C7 | مؤشر تنفيذ البرنامج | $\frac{378}{440}$ | %86 | $\frac{374}{413}$ | %91 |
| C8 | مؤشر عدم تنفيذ البرنامج | $\frac{52}{440}$ | %19 | $\frac{39}{413}$ | %09 |
| C9 | مؤشر الملفات المحقق فيها لكل مهمة | $\frac{378}{12}$ | 32 ملف | $\frac{374}{12}$ | 31 ملف |
| C10 | مؤشر الانتهاء من البرنامج السنوي | $\frac{59}{440}$ | %13 | $\frac{41}{413}$ | %10 |
| C11 | مؤشر المعاملات المحقق فيها لكل عون | $\frac{70}{04}$ | 18 ملف | $\frac{206}{04}$ | 52 ملف |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات مديرية الضرائب بالأغواط

من خلال مؤشرات الرقابة الجبائية التي يتضمنها الجدول أعلاه ، يمكن استخلاص العديد من الاستنتاجات نرى بأنها تساعد كثيرا في فعالية عمليات التحقيق بمختلف أنواعها والمتمثلة على الخصوص في الآتي :

1*- وجود نسب ضعيفة بمؤشر إعداد البرنامج (C1) يدل على أن الأداء ضعيف لمصلحة الرقابة الجبائية للإدارة الضريبية بالأغواط ، ويمكن تبرير هذا على أن هاته المصلحة تركز أكثر على التحقيق المصوب، وهذا ما يدل عليه مؤشر تنفيذ البرنامج (C7) التي وصلت النسب به إلى 86% سنة 2011 و 91% سنة 2012 . غير أنه يمكن تصليح هذا الخلل بحث مصلحة الرقابة الجبائية على إعادة إستراتيجيتها المنتهجة والتركيز أكثر على التحقيق المحاسبي لماله من فوائد على الإدارة الضريبية من خلال ردع التهرب الضريبي من جهة والحصيلة الكبيرة التي قد تُجنى منه.

2*- نسبة مؤشر معدل التغطية (C2) لسنة 2011 ضعيف جدا ويعود هذا للعدد الكبير للملفات الخاضعة للنظام الحقيقي مقارنة بسنة 2012 ، حيث كان في السنة الأولى عدد الملفات هو 7567 أما السنة الثانية فانخفض إلى 5290 ملف ، وهذا ما جعل نسبة هذا المؤشر تنخفض ، ومن أجل زيادة فعالية الرقابة الجبائية في مثل هاته الحالات يستدعي الأمر دعم المصالح المعنية بمحققين إضافيين .

3*- نسبة مؤشر التحقيق للمعاملات العقارية (C3) يدل على الأداء الجيد للمصلحة لهذا النوع من الرقابة، وبالتالي يمكن زيادة الملفات المقترح للمراقبة الجبائية الخاصة بالتحقيق على المعاملات العقارية لاحقا .

4*- نسبة مؤشر تغطية التقويم (C4) ضعيفة في سنة 2012 ويعود هذا إلى سوء اختيار الملفات المحقق فيها التي لم تجني منها المصلحة المعنية أي مدخول ضريبي ، حيث أنه في سنة 2012 لم يتم تقييم إلا 80 ملف من بين 206 ملف محقق فيه .

5*- نسبة مؤشر تغطية المداخيل الإيجارية (C5) المعدومة سنة 2011 تعود إلى عدم البرمجة لأي ملف خلال هذه السنة ، كما ظهر الأداء الجيد خلال سنة 2012 أين وصلت نسبة المؤشر إلى 100% ، مما تُفيد هاته النسبة إلى إمكانية زيادة البرمجة لهذا النوع من الأنشطة العقارية و هذا ما يزيد من فعالية الرقابة الجبائية كذلك.

6*- نسب مؤشر تغطية تقويم المداخيل الإيجارية(C6) هي نفس النسب الذي أخذها المؤشر (C5) وتُبرر النسبة المعدومة لهذا المؤشر لعدم وجود عقود مبرمجة للتحقيق الذي يعود للعدد القليل من العقود المسجلة في سنة 2011 (41 عقدا) من جهة، ومن جهة أخرى لعدم وجود أي خلل عليها يستدعي برمجتها للتقويم .

7*- النسب المرتفعة لمؤشر تنفيذ البرنامج (C7) يعود بالأساس إلى تركيز المصلحة على التحقيق المصوب لسهولته، حيث لا يتطلب جهدا أو وقتا كبير لتنفيذ برنامجه، كما تُفيد هاته النسب المرتفعة إلى إمكانية تحويل إستراتيجية المصلحة من هذا النوع من التحقيق إلى أنواع أخر

كالتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ، مما قد يساعد في زيادة فعالية الرقابة الجبائية لهاته الأنواع .

8*- النسب الضعيفة لمؤشر عدم تنفيذ البرنامج(C8) يدل على الأداء الجيد لمصلحة المراقبة حيث أن الملفات التي لم يتم التحقيق فيها هي 19% سنة 2011 و09% سنة 2012 ، أي أن نسبة الملفات المحقق فيها هي 81% سنة 2011 و 91% سنة 2012 ، وقد تطلب المديرية العامة للضرائب من مصلحة المراقبة الجبائية على أن تكون هاته النسب معدومة لاحقا لهذا المؤشر، أي التحقيق في كل الملفات المبرمجة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة فعالية الرقابة الجبائية كذلك .

9*- مؤشر الملفات المحقق فيها لكل مهمة (C9)، قد تظهر مقبولة ، غير أن أغلب هاته الملفات هي ملفات تعرضت إلى التحقيق المصوب الذي لا يتطلب جهدا ولا وقتا كبيرين فالمدة القصوى المحددة لهذا النوع من التحقيق هي الشهرين، وبالتالي يمكن الاستفادة من هذا المؤشر إما لحث المصلحة على الرفع من الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب أو التركيز على الأنواع الأخرى التي تتضمنها الرقابة الجبائية .

10*- النسب الضعيفة لمؤشر الانتهاء من البرنامج السنوي (C10) 13% سنة 2011 و10% سنة 2012 تدل على الأداء الجيد للمصلحة في مراقبة المعاملات العقارية، وبالتالي يمكن الاستفادة من هذا المؤشر لحث مسؤول هاته المصلحة إلى الاعتناء أكثر بتقويم المداخيل الإيجارية التي كانت نسبة مؤشر تغطية تقويم المداخيل الإيجارية (C6) سنة 2011 معدومة وبالتالي زيادة فعالية الرقابة الجبائية لهذا النوع من الرقابة .

11*- مؤشر المعاملات المحقق فيها لكل عون (C11) نرى أنها ضعيفة خاصة سنة 2011 التي تم خلالها التحقيق في 18 معاملة عقارية فقط ، إذا ما علمنا أن المراقبة على المعاملات العقارية ليست بالصعبة ، وبالتالي قد تطلب المديرية العامة للضرائب من أجل دعم فعالية الرقابة الجبائية إما تكثيف المراقبة أكثر على هذا النوع من خلال زيادة عدد الملفات المحقق فيها أو الاعتناء أكثر بالمداخيل الإيجارية.

## المطلب الرابع : أهمية مؤشرات المنازعات والموارد البشرية في زيادة فعالية الرقابة الجبائية .

إن كثرة المنازعات والتأخر في الفصل فيها يُعد تحدي كبير للإدارة الضريبية لأن وجودها يدل على امتناع المكلف بما فرضته هاته الأخيرة ، خاصة على مستوى مصالح الوعاء، وبالتالي يمكن ربط فعالية الرقابة الجبائية بمؤشرات المنازعات من خلال مدى الكم من الشكاوى التي تستلمها الإدارة الضريبية وبالمدة التي تستغرقها للفصل فيها ، كما أن مؤشرات الموارد البشرية قد تساعد في زيادة فعالية الرقابة الجبائية، وهذا مرتبط بمدى تزويد مصالح الوعاء بعناصر فنية ذات خبرة

وكفاءة ومستوى عال من التعليم والتأهيل، ولهذا اعتمدت المديرية العامة للضرائب على خمسة وستون (65) مؤشر للمنازعات وعشرون (20) مؤشر للموارد البشرية ومن اجل توضيح أهمية مؤشرات المنازعات والموارد البشرية في زيادة فعالية الرقابة الجبائية نرى أنه يجب الاعتماد على المؤشرات التالية :

**أولا : أهم مؤشرات المنازعات**

تتضمن مؤشرات المنازعات على خمسة وستون (65) مؤشرا من أهمها الآتي[1]:

- $C\times_1$ (مؤشر المخزون) = $\frac{\text{المخزونات}}{\text{المخزونات+ الطعون المستلمة في السنة ن}} \times 100$

- $C\times_2$ (مؤشر التغطية ) = $\frac{\text{طعون فُصل فيها سنة ن}}{\text{المخزونات+الطعون المستلمة في السنة ن}} \times 100$

- $C\times_7$ (مؤشر طعون التحقيق ) = $\frac{\text{طعون التحقيق التي فُصل فيها}}{\text{المخزونات+الطعون المستلمة في السنة ن}} \times 100$

- $C\times_9$ ( مؤشر الفصل في الآجال ) = $\frac{\text{طعون فُصل فيها في الآجال القانونية}}{\text{المخزونات+الطعون المستلمة في السنة ن}} \times 100$

- $C\times_{12}$ (مؤشر الرفض الكلي )= $\frac{\text{عدد الطعون المرفوضة}}{\text{مجوع الطعون التي فُصل فيها}} \times 100$

- $C\times_{13}$ (مؤشر القبول الكلي ) = $\frac{\text{عدد القبول الكلي}}{\text{مجوع الطعون التي فُصل فيها}} \times 100$

- $C\times_{14}$ (مؤشر القبول الجزئي ) = $\frac{\text{عدد القبول الجزئي}}{\text{مجوع الطعون التي فُصل فيها}} \times 100$

- $C\times_{17}$ (مؤشر التخفيض) = $\frac{\text{مبلغ التخفيض}}{\text{المبلغ المطعون فيه}} \times 100$

**ثانيا : أهم مؤشرات الموارد البشرية**

تتضمن مؤشرات الموارد البشرية على عشرون (20) مؤشر من أهمها الآتي [2] :

- $RH_1$ ( مؤشر الشهادات العليا) = $\frac{\text{عدد الإطارات حاملي الشهادات العليا}}{\text{العدد الإجمالي للمناصب العليا}}$

- $RH_{13}$ ( مؤشر التكوين ) = $\frac{\text{عدد الأعوان المتكوينين}}{\text{التعداد الحقيقي للأعوان}}$

[1] - IDEM , P 14 .
[2] - IDEM , P 23 .

$RH_{17-}$ (مؤشر تكوين الإطارات) = عدد الإطارات المتكونة / التعداد الحقيقي للأعوان

ويمكن عرض مؤشرات المنازعات والموارد البشرية للإدارة الضريبية بالأغواط (2011-2012) على النحو التالي :

**الجدول رقم (24) : مؤشرات المنازعات والموارد البشرية للإدارة الضريبية بالأغواط (2011-2012)**

| المؤشرات | البيان | 2011 | | 2012 | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | العدد أو المبلغ | النسبة | العدد أو المبلغ | النسبة |
| C× 1 | مؤشر المخزون | 138/638 | %22 | 198/618 | %32 |
| C× 2 | مؤشر التغطية | 440/638 | %69 | 555/618 | %90 |
| C× 7 | مؤشر طعون التحقيق | 00/638 | %00 | 00/638 | %00 |
| C× 9 | مؤشر الفصل الآجال | 245/638 | %38 | 202/613 | %33 |
| C× 12 | مؤشر الرفض الكلي | 332/440 | %75 | 356/555 | %64 |
| C× 13 | مؤشر القبول الكلي | 55/440 | %13 | 115/555 | %21 |
| C× 14 | مؤشر القبول الجزئي | 53/440 | %12 | 84/555 | %15 |
| C× 17 | مؤشر التخفيض | 65.476.093/490.078.065 | %13 | 68.230.454/363.127.176 | %19 |
| RH1 | مؤشر الشهادات العليا | 27/71 | %38 | 31/75 | %41 |
| RH13 | مؤشر التكوين | 158/241 | %66 | 162/257 | %63 |
| RH17 | مؤشر تكوين الإطارات | 71/241 | %29 | 63/257 | %25 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات مديرية الضرائب بالأغواط

تُقدم مختلف المؤشرات المدونة بهذا الجدول العديد من الاستنتاجات نذكر منها على الخصوص الآتي :

1*- يُفيد مؤشر المخزون ($C\times_1$) على ضعف أداء مصلحة المنازعات في الفصل الكامل للقضايا المطروحة أمامها ، حيث كانت نسبة هذا المؤشر 22% سنة 2011 و 32% سنة 2012 ، وبالتالي انشغال مسؤولي مصالح الوعاء بهاته الملفات التي لم يتم الفصل فيها ، مما قد تضطرب

معه عمليات الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها حسب تعرضها للرفض من طرف المكلف بالضريبة ، كما قد تُؤخر سداد المستحقات الضريبية الناتجة عن عمليات المراقبة الجبائية ، وبالتالي قد يتدخل المسؤول المعنى بحث مصالح المنازعات للبت في القضايا العالقة حتى تكتمل فعالية الرقابة الجبائية في الوعاء والتحصيل الضريبي .

2*- يُدعم مؤشر التغطية ($C\times_2$) نتائج مؤشر المخزون ($C\times_1$) في أن هناك خلل على مستوى مصلحة المنازعات مادامت غير قادرة على التغطية الكاملة للقضايا المطروحة أمامها فبالإضافة إلى ما تم ذكره في استنتاجات مؤشر المخزون ($C\times_1$ ) فقد تفقد الإدارة الضريبية مصداقيتها اتجاه المكلفين بالضريبة الذين يعتبرون حق الطعن من حقوقهم التي شرعها لهم المشرع الضريبي، وقد تضطر هاته الفئة من المكلفين إلى اللجوء للقضاء مباشرة من دون الاستعانة بمصالح الضرائب المختصة بالمنازعات وتتأجل المستحقات الضريبية أكثر.

3*- إن النسبة المعدومة لمؤشر الطعون والتحقيق ($C\times_7$) تدل على عدم وجود أي طعن لهذا النوع من المراقبة الجبائية، أي رضا المكلفين بالضريبة المحقق معهم على نتائج التحقيق ، مما يزيد من فعالية المراقبة الجبائية من خلال التفرغ لعمليات التحقيق عوض التفرغ لدراسة طعون وشكاوي المكلفين بالضريبة المعنيين بعملية التحقيق .

4*- تدل النسب الضعيفة لمؤشر الفصل في الآجال ($C\times_9$) على وجود خلل إما على مستوى مصلحة المنازعات أو على مستوى مصالح الوعاء، وهذا ما أدى إلى التأخير في الفصل في طعون المكلفين بالضريبة، مما قد يؤثر في مثل هاته الحالات على إنجاز اكبر قدر ممكن من المراقبة الجبائية بسبب الاهتمام بالدراسة والفصل في القضايا المتعلقة بالمنازعات المطروحة أمامهم .

5*- تدل النسب المرتفعة لمؤشر الرفض الكلي ($C\times_{12}$) على أن أغلب نتائج المراقبة الجبائية على مستوى مصالح الوعاء والتي تم الاعتراض عليها من طرف المكلفين بالضريبة صحيحة مما يُجنب التشكيك في الطرق المستخدمة في عملية المراقبة الجبائية ، كما يسمح بتقليص الطعون لاحقا، وبالتالي الرضا على نتائج مصالح الوعاء من طرف المكلفين بالضريبة ، مما يُعد دعما للمراقبة الجبائية .

6*- إن النسب الضعيفة لمؤشر القبول الكلي ($C\times_{13}$) يُدعم نسب مؤشر الرفض الكلي ($C\times_{12}$) ، كما تدل على أن أغلب القضايا المطروحة أمام المصالح المختصة بالمنازعات مرفوضة شكلا أو مضمونا ، أي أن نتائج المراقبة الجبائية هي صحيحة في الكثير من الحالات ، حيث من بين (440) طعن مسجل في سنة 2011 تم قبول (55) طعن فقط، بينما رُفض الباقي، ومن بين (555) طعن مسجل في سنة 2012 تم قبول (115) طعن فقط، وهذا في حد ذاته يُعد دعما لمصالح الوعاء الموكلة لها عمليات المراقبة الجبائية .

7*- إن النسب الضعيفة لمؤشر القبول الجزئي ($C\times_{14}$) قد يُدعم مصالح الوعاء إذا ما استفادت من الأخطاء المرتكبة أثناء عملية تحديد أسس الإخضاع التي أدت إلى القبول الجزئي للطعون المطروحة أمام مصالح المنازعات، وهذا ما قد يُدعم في حالة تداركها المراقبة الجبائية وبالتالي زيادة فعاليتها .

8*- يدل مؤشر التخفيض ($C\times_{17}$) على أن أغلب المستحقات الضريبية الناتجة عن عملية المراقبة الجبائية والمطعون فيها أصبحت مستحقات نهائية للإدارة الضريبية ، حيث أنه من بين 490.078.065 دج التي كان من المحتمل أن تخسرها الإدارة الضريبية سنة 2011 ، فقدت منها 65.476.093 فقط، أي ما نسبته 13% والباقي أصبح حقا للخزينة العمومية ، كما كان من المحتمل كذلك أن تخسر هاته الأخيرة ما قيمته 363.127.176 دج سنة 2012 غير أنها فقدت منه فقط ما قيمته 68.230.454 دج أي ما نسبته 19% .

9*- تدل نسب مؤشر الشهادات العليا ($RH_1$ ) الضعيفة 38% سنة 2011 و 41% سنة 2012 على النقص الفادح للأعوان حاملي الشهادات العليا، وهذا ما من شأنه أن يُؤثر بشكل أو بآخر على عمليات المراقبة الجبائية التي تستلزم إطارات ذات كفاءة ومستوى علمي عالي خاصة في ظل المتغيرات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر، فإذا ما أرادت المديرية العامة للضرائب زيادة دعم المراقبة الجبائية لزيادة الإيرادات الضريبية فما عليها إلا الإسراع في توظيف الأشخاص ذوي المؤهلات العلمية العالية وتكوينهم للاستفادة منهم لدى المصالح الجبائية المختصة بالوعاء خاصة مصالح المراقبة الجبائية .

10*- إن نسب مؤشر التكوين ($C\times_{13}$) 66% سنة 2011 و 63% سنة 2012 ، تبقى غير كافية إذا ما أرادت السلطات الضريبية المُضي في إستراتيجيتها المتعلقة بعصرنة الإدارة الجبائية والوصول بها إلى مصف الدول الرائدة في هذا المجال ، كما تبرز أهمية التكوين كذلك في تفعيل وسائل الرقابة الجبائية خاصة في ظل اقتصاد السوق و انتشار ظاهرة التهرب الإلكتروني والتهرب الدولي .

11*- يُدعم مؤشر تكوين الإطارات ($RH_{17}$) مؤشر التكوين ($RH_{13}$) في أن الإدارة الضريبية بالأغواط ما زالت بعيدة كل البعد عن مصف الإدارات الحديثة التي تكون فيها نسب التكوين كبيرة جدا. حيث كانت النسبة 29% في سنة 2011 و 25% في سنة 2012 ، وبالتالي يستدعي الأمر من المديرية العامة للضرائب استدراك هذا الخلل من خلال الاهتمام أكثر بتكوين الإطارات حتى تضمن مردودية جبائية عالية ناتجة عن تضافر جهود كل من مصالح الوعاء ومصالح التحصيل ، كما تضمن بتكوين الإطارات تكوين باقي أعوان الضرائب بأقل التكاليف.

## المبحث الثاني: دور المراقبة الجبائية الداخلية في تحديد أسس الإخضاع الضريبي الحقيقي

تتضمن المراقبة الجبائية الداخلية كل من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، و تعد هاته الأخيرة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبة بعد الرقابة الشكلية، حيث يتمثل دورها الأساسي في التأكد مما جاء في تصريحات المكلفين بالضريبة ، وهذا من خلال عملية المقارنة بين التصريحات فيما بينها كمقارنة التصريحات الدورية بالتصريح السنوي، أو مقارنة هذا الأخير بمختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف بالضريبة، من أجل تحديد الوعاء الضريبي الصحيح، والذي يمكن أن يكون هو نفسه الوعاء الضريبي المصرح به، أو يختلف عنه إذا ما ثبت أثناء المراقبة وجود أخطاء، إغفالات أو عدم الصحة تضمنتها تصريحات المكلفين، ففي هاته الحالة تضطر الإدارة الضريبية إلى القيام بعملية التسوية بالاعتماد على الأوعية الضريبية المتحصل عليها والتي كان من المفروض التصريح بها، وفي هذا الإطار ومن أجل الوقوف على مدى أهمية المراقبة على الوثائق في تحديد أسس الإخضاع الحقيقية من جهة، ومن جهة أخرى إثبات ما تم التوصل إليه في الفصل الرابع لهاته الدراسة من أن هذا النوع من المراقبة الجبائية يحتل المرتبة الثانية من حيث أهميته في جني اكبر إيراد ضريبي بعد التحقيق المحاسبي، حيث بلغت إيراداته 44 %من إجمالي الإيرادات الضريبية مقابل 46 % للتحقيق المحاسبي لهذا قمنا باختيار مؤسسة أشغال العمارات (ETB) لإجراء عملية المراقبة على الوثائق عليها، والتأكد من أهميتها في تصحيح أي خلل قد يؤدي إلى التهرب الضريبي.

### المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ودوافع اختيارها

غالبا ما ترتبط المراقبة على الوثائق بمدى الكم الهائل من المعلومات التي تتوفر عليها الإدارة الضريبية من جهة، ومن جهة أخرى على مدى المعرفة الجيدة لمختلف أنشطة المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى مجموعة من الدوافع التي يمكن أن تعتمد عليها مصلحة الضرائب المختصة في مجال الوعاء لاختيار أهم المكلفين الذين يمكن إخضاعهم لهذا النوع من المراقبة الجبائية، على اعتبار استحالة إخضاع كافة المجتمع الضريبي لهاته الأخيرة.

**أولا: التعريف بالمؤسسة المعنية بعملية المراقبة على الوثائق**

نشأت المؤسسة المقاولتية لأشغال العمارات (ETB) في 02 مارس 2000، برأسمال يقدر ب41.000.000 دج، تحت تسمية مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة "الناصر" مُسيرة من طرف صاحبها عبد الناصر طبقا لعقد إنشاء المؤسسة تحت رقم 2000/119، تشغل المؤسسة حوالي 30 عاملا، وقد يزيد أو ينقص حسب عدد المشاريع التي

يمكن الظفر بها، كما أنها تملك مجموعة من التثبيتات العينية تتمثل خاصة في آلات الحفر، آلة رافعة ،آلة لخلط الاسمنت، بالإضافة إلى العديد من معدات النقل.

**أ*- طبيعة النشاط :** تختص مؤسسة الأشغال العمارات "الناصر" في انجاز مختلف البنايات والأشغال التكميلية لها ، كتعبيد الطرقات، إنشاء الأرصفة...الخ.

**ب*- حقل النشاط:** تنشط المؤسسة على كل من المستوى المحلي،الجهوي والوطني، حيث ظفرت بالعديد من المشاريع في مختلف المناطق.

**ت*- مسك المحاسبة:** يشرف على ضمان الالتزامات الجبائية والمحاسبية اتجاه الإدارة الضريبية محاسب معتمد.

**ثانيا : دوافع اختيار مؤسسة الأشغال العمارات (ETB)**

تتمثل دوافع اختيار مؤسسة الأشغال العمارات (ETB)على الخصوص في الآتي :

- نوعية النشاط الذي يشجع على ارتكاب الاغفالات و الأخطاء وعدم الصحة في المعلومات المقدمة؛
- وجود العديد من المؤسسات التي تمارس نشاط المقاولتية، فهي تمثل ما نسبة 32% من المجتمع الضريبي الخاضع سواء للنظام المبسط أو النظام الحقيقي والمقدر بـ 5532 مكلف بالضريبة ؛
- الأهمية الكبيرة التي توليها السلطات لهذه الأنشطة الهامة لدورها الفعال في التنمية الاقتصادية للدولة ؛
- امتلاك المؤسسة لمقرر الاستفادة من التحفيزات الجبائية من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار(ANDI)، حيث حصلت على هذا التحفيز سنة 2012 بموجب قرار الوكالة تحت رقم 2012/23 ، والذي من خلاله تستفيد المؤسسة من الإعفاء من الرسم على النشاط المهني (TAP) والشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة (TVA) ؛
- كثرة الوثائق الثبوتية التي يمكن أن تستعملها المؤسسة كفواتير الشراء، فواتير التسليم، فواتير المصاريف...الخ، مما يتطلب التأكد من صحتها ؛
- كثرة المنافسين في السوق، مما يُحتم على المؤسسة استخدام كل الوسائل المتاحة للحفاظ على حصتها في السوق بما فيها تحويل الامتيازات الجبائية لغير الأغراض التي مُنحت لأجلها ؛
- صعوبة تحديد أسس الإخضاع الحقيقية لنشاط المقاولة.

## المطلب الثاني : الوضعية الجبائية للمؤسسة المعنية بعملية المراقبة على الوثائق

تخضع مؤسسة أشغال العمارات "الناصر" إلى كل من الرسم عل النشاط المهني (TAP) للسنوات 2010 و 2011 ، أما سنة 2012 فهي معفاة بموجب قرار الاستفادة من التحفيزات الجبائية (ANDI) الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي للشريك الوحيد (IRG-Associé)، بالإضافة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور (IRG/SALAIRES)، كما أن أغلب التصريحات الدورية والسنوية مكتتبة في آجالها القانونية، وقد تعرضت المؤسسة سابقا لعملية المراقبة على الوثائق سنة 2004، حيث كانت نتائج العملية مستحقات ضريبية قُدرت بـــ 28.777.350 دج تخص السنتين 2002 و2003، بالإضافة إلى سنة 2013 والتي نحن بصدد القيام بها.

ويمكن عرض مختلف التصريحات الدورية والسنوية المعنية بعملية المراقبة على الوثائق للفترة من 2010 إلى 2012 من خلال عرض الجداول التالية و هذا بالإعتماد [1] على الملف الجبائي للمؤسسة المعنية بعملية المراقبة على الوثائق ، الملحق رقم 8 (الأصول ، الخصوم و جدول النتائج لسنة 2010) ، الملحق رقم 9 (الأصول ، الخصوم و جدول النتائج لسنة 2011) و الملحق رقم 10(الأصول ، الخصوم و جدول النتائج لسنة 2012)، كما تمت إجراءات المراقبة على الوثائق بالإستناد [2] على الأدوات المخولة قانونا للإدارة الضريبية و المتمثلة على الخصوص في : الملحق رقم 11 (الإعذار) ، الملحق رقم 12 (طلب معلومات) ، الملحق رقم 13 (التبليغ الأولي لنتائج التسوية) و الملحق رقم 14(التبليغ النهائي لنتائج التسوية).

[1] – أنظر الملاحق ( من الملحق رقم 8 إلى الملحق رقم 10).

[2] – أنظر الملاحق ( من الملحق رقم 11 إلى الملحق رقم 14).

- المديرية الولائية للضرائب - التعيين : شخص معنوي - العنوان : ص ب رقم 46126 المعمورة – الأغواط –
- السنة : 2010 - النشاط : مؤسسة أشغال العمارات **(ETB)**

**جدول رقم (25) : وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية (G 50)**

| | الرسم على النشاط المهني (TAP) | | | | | الرسم على القيمة المضافة (TVA) | | | | | حق الطابع | | الاقتطاع من المصدر (IRG/S) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | رقم الأعمال الإجمالي | رقم الأعمال مع التخفيض | رقم الأعمال الخاضع | مبلغ الحقوق | رقم الأعمال الإجمالي | رقم الأعمال الخاضع 17 % | الحقوق على المبيعات (1) | TVAعلى المشتريات(2) | المبالغ المدفوعة (1) – (2) | رقم الأعمال الخاضع | المبلغ المدفوع | الدخل الخاضع | المبلغ المدفوع |
| جانفي | 26.727.600 | / | 26.727.600 | 534.552 | 26.727.600 | 26.727.600 | 4.543.692 | / | (4.770.648) | / | / | 196.000 | 23.240 |
| فيفري | 32.910.100 | / | 32.910.100 | 658.202 | 32.910.100 | 32.910.100 | 5.594.717 | 2.100.789 | (1.276.720) | / | / | 196.000 | 23.240 |
| مارس | 11.542.000 | / | 11.542.000 | 230.840 | 11.542.000 | 11.542.000 | 1.962.140 | 3.564.162 | (2.878.741) | / | / | 196.000 | 23.240 |
| أفريل | 17.126.500 | / | 17.126.500 | 342.530 | 17.126.500 | 17.126.500 | 2.911.505 | 2.163.400 | (2.130.636) | / | / | 196.000 | 23.240 |
| ماي | 6.420.000 | / | 6.420.000 | 128.400 | 6.420.000 | 6.420.000 | 1.091.400 | 4.814.200 | (5.853.436) | / | / | 196.000 | 23.240 |
| جوان | 15.260.000 | / | 15.260.000 | 305.200 | 15.260.000 | 15.260.000 | 2.594.200 | 1.130.010 | (4.389.246) | / | / | 196.000 | 23.240 |
| جويلية | 14.650.000 | / | 14.650.000 | 293.000 | 14.650.000 | 14.650.000 | 2.490.500 | 980.400 | (2.879.146) | / | / | 196.000 | 23.240 |
| أوت | لاشيء | / | لاشيئ | لاشيئ | لاشيئ | لاشيئ | لاشيئ | 1.980.100 | (4.859.246) | / | / | 196.000 | 23.240 |
| سبتمبر | 20.811.000 | / | 20.811.000 | 416.220 | 20.811.000 | 20.811.000 | 3.537.870 | 2.310.000 | (3.631.376) | / | / | 220.000 | 26.040 |
| أكتوبر | 9.305.000 | / | 9.305.000 | 186.100 | 9.305.000 | 9.305.000 | 1.581.850 | 5.120.000 | (7.169.526) | / | / | 196.000 | 26.040 |
| نوفمبر | 13.000.500 | / | 13.000.500 | 260.010 | 13.000.500 | 13.000.500 | 2.210.085 | 214.223 | (5.173.664) | / | / | 220.000 | 26.040 |
| ديسمبر | 34.390.000 | / | 34.390.000 | 687.800 | 34.390.000 | 34.390.000 | 5.846.300 | 2.187.254 | (1.514.618) | / | / | 220.000 | 26.040 |
| **المجموع** | 202.142.700 | / | 202.142.7000 | 4.042.854 | 202.142.700 | 202.142.700 | 34.364.2599 | 260.564.538 | (1.514.618) | / | / | 2.448.000 | 290080 |

**المصدر:** الملف الجبائي للمؤسسة المعنية بعملية المراقبة على الوثائق

- المديرية الولائية للضرائب - التعيين : شخص معنوي - العنوان : ص ب رقم 46126 المعمورة – الأغواط -
- السنة : 2011 - النشاط : مؤسسة أشغال العمارات **(ETB)**

**جدول رقم (26) : وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية (G 50)**

| | الرسم على النشاط المهني (TAP) | | | | الرسم على القيمة المضافة (TVA) | | | | | حق الطابع | | الاقتطاع من المصدر (IRG/S) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | رقم الأعمال الإجمالي | رقم الأعمال مع التخفيض | رقم الأعمال الخاضع | مبلغ الحقوق | رقم الأعمال الإجمالي | رقم الأعمال الخاضع 17 % | الحقوق على المبيعات (1) | TVAعلى المشتريات(2) | المبالغ المدفوعة (1) – (2) | رقم الأعمال الخاضع | المبلغ المدفوع | الدخل الخاضع | المبلغ المدفوع |
| جانفي | 10.340.000 | / | 10.340.000 | 206.800 | 10.340.000 | 10.340.000 | 1.757.800 | 2.543.113 | (2.299.931) | / | / | 234.000 | 27.720 |
| فيفري | 27.000.200 | / | 27.000.200 | 504.004 | 27.000.200 | 27000.200 | EXONERE | 3.134.000 | (5.433.931) | / | / | 234.000 | 27.720 |
| مارس | 15.840.440 | / | 15.840.440 | 316.808 | 15.840.440 | 15.840.440 | 2.692.874 | 1.287.000 | (4.028.057) | / | / | 234.000 | 27.720 |
| أفريل | 9.950.660 | / | 9.950.660 | 199.013 | 9.950.660 | 9.950.660 | 1.691.612 | 1.968.000 | (4.304.445) | / | / | 234.000 | 27.720 |
| ماي | 30.134.000 | / | 30.134.000 | 602.680 | 30.134.000 | 30.134.000 | EXONERE | 4.665.000 | (8.969.445) | / | / | 234.000 | 27.720 |
| جوان | 4.220.000 | / | 4.220.000 | 84.400 | 4.220.000 | 4.220.000 | 717.400 | 5.430.130 | (13.682.175) | / | / | 256.000 | 30.240 |
| جويلية | 12.650.000 | / | 12.650.000 | 253.000 | 12.650.000 | 12.650.000 | 2.150.500 | 860.400 | (12.392.075) | / | / | 256.000 | 30.240 |
| أوت | 22.000.000 | / | 22.000.000 | 440.000 | 22.000.000 | 22.000.000 | EXONERE | 1.120.000 | (13.512.075) | / | / | 256.000 | 30.240 |
| سبتمبر | 24.609.000 | / | 24.609.000 | 492.180 | 24.609.000 | 24.609..000 | 4.183.530 | 790.670 | (11.516.445) | / | / | 256.000 | 30.240 |
| أكتوبر | 21.395.650 | / | 21.395.650 | 427.913 | 21.395.650 | 21.395.650 | 3.637.260 | 1.430.120 | (9.309.305) | / | / | 256.000 | 30.240 |
| نوفمبر | 15.219.000 | / | 15.219.000 | 304.380 | 15.219.000 | 15.219.000 | 2.587.230 | 2.240.000 | (8.962.075) | / | / | 256.000 | 30.240 |
| ديسمبر | 20.643.834 | / | 20.643.834 | 412.877 | 20.643.834 | 20.643.834 | 3.509.451 | 5.048.918 | (10.501.542) | / | / | 256.000 | 30.240 |
| **المجموع** | 214.002.786 | / | 214.002.786 | 4.280.055 | 214.002.786 | 214.002.786 | 22.927.657 | 23.228.435 | (10.501.542) | / | / | 2.962.000 | 350.280 |

**المصدر:** الملف الجبائي للمؤسسة المعنية بعملية المراقبة على الوثائق

- المديرية الولائية للضرائب - التعيين : شخص معنوي - العنوان : ص ب رقم 46126 المعمورة – الأغواط –
- السنة : 2012 - النشاط : مؤسسة أشغال العمارات **(ETB)**

**جدول رقم** (27) **: وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية (G 50)***

| | الرسم على النشاط المهني (TAP) | | | | الرسم على القيمة المضافة (TVA) | | | | | حق الطابع | | الاقتطاع من المصدر (IRG/S) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | رقم الأعمال الإجمالي | رقم الأعمال مع التخفيض | رقم الأعمال الخاضع | مبلغ الحقوق | رقم الأعمال الإجمالي | رقم الأعمال الخاضع 17 % | الحقوق على المبيعات (1) | TVAعلى المشتريات(2) | المبالغ المدفوعة (1) – (2) | رقم الأعمال الخاضع | المبلغ المدفوع | الدخل الخاضع | المبلغ المدفوع |
| جانفي | | | | | | | | | | | | | |
| فيفري | 47.897.000 | / | 47.897.000 | 957.940 | 47.897.000 | 47.897.000 | 8.142.490 | 2.437.630 | (4.796.682) | / | / | 972.000 | 115.080 |
| مارس | | | | | | | | | | | | | |
| أفريل | | | | | | | | | | | | | |
| ماي | 57.311.000 | / | 57.311.000 | 1.146.220 | 57.311.000 | 57.311.000 | 9.742.870 | 4.810.200 | 135.988 | / | / | 972.000 | 115.080 |
| جوان | | | | | | | | | | | | | |
| جويلية | | | | | | | | | | | | | |
| أوت | 62.401.000 | / | 62.401.000 | 1.248.020 | 62.401.000 | 62.401.000 | 10.608.170 | 9.970.000 | 638.170 | / | / | 1.158.000 | 136.920 |
| سبتمبر | | | | | | | | | | | | | |
| أكتوبر | | | | | | | | | | | | | |
| نوفمبر | 71.982.409 | / | 71.982.409 | 1.439.648 | 71.982.409 | 71.982.409 | 12.237.009 | 11.420.000 | 817.009 | / | / | 1.158.000 | 136.920 |
| ديسمبر | | | | | | | | | | | | | |
| **المجموع** | 239.591.409 | / | 239.591.409 | 4.791.828 | 239.591.409 | 239.591.4099 | 40.730.539 | 28.637.830 | / | / | / | 4.260.000 | 504.000 |

**المصدر:** الملف الجبائي للمؤسسة المعنية بعملية المراقبة على الوثائق

***– يمكن لمؤسسة أشغال العمارات (ETB) أن تُقدم التصريحات الدورية الثلاثية عوض التصريحات الدورية الشهرية .**

**جدول رقم** (28) **: ميزانية ( أصول) للسنوات 2010، 2011 و 2012** **الوحدة بالدينار**

| الأصول | المبلغ الصافي 2010 | المبلغ الصافي 2011 | المبلغ الصافي 2012 |
|---|---|---|---|
| **أصول غير جارية** | | | |
| فارق بين الاقتناء المنتوج الإيجابي أو السلبي | | | |
| تثبيتات معنوية | | | |
| تثبيتات عينية | | | |
| أراضى | | | |
| مبانى | | | |
| تثبيتات عينية أخرى | 28.242.324 | 60.964.070 | 141.621.001 |
| تثبيتات ممنوح امتيازها | | | |
| تثبيتات يجرى انجازها | 16.226.600 | | 4.500.000 |
| قروض واصول مالية أخرى غير جارية | 26.445.384 | 25.143.143 | 8.687.679 |
| ضرائب مؤجلة على الأصل | | | |
| **مجموع الأصل غير الجارى** | 70.914.808 | 86.107.213 | 154.808.681 |
| **أصول جارية** | | | |
| مخزونات و منتجات قيد التنفيذ | | 1.321.292 | 2.038..000 |
| حسابات دائنة واستخدامات مماثلة | | | |
| الزبائن | 7.197..614 | 10.481.021 | 121.874.358 |
| المدينون الأخرون | 1.227.852 | 5.052.813 | 3.182.571 |
| الضرائب و ما شابهها | 20.261.612 | 27.167.817 | 53.416.936 |
| حسابات دائنة أخرى و استخدملت مماثلة | | | |
| الموجودات و ما شابهها | | | |
| الأموال الموضفة والأصول المالية الجارية.أ | | | |
| الخزينة | 44.886.122 | 5.641.251 | 3.602.675 |
| مجموع الأصول الجارية | 73.573.201 | 49.664.195 | 184.114.541 |
| المجموع العام للأصول | 144.488.010 | 135.771.409 | 338.923.222 |

**المصدر :** ملف المؤسسة محل المراقبة على الوثائق

**ملاحظات :**

**سنة 2010** مجموع المبلغ الإجمالي للأصول= **149.244.874** مجموع اللإهتلاكات/ المؤونات = **4.756.864**

**سنة 2011** مجموع المبلغ الإجمالي للأصول= **150.572.127** مجموع اللإهتلاكات/ المؤونات = **14.800.717**

**سنة 2012** مجموع المبلغ الإجمالي للأصول= **369.785.954** مجموع اللإهتلاكات/ المؤونات = **30.862.731**

**جدول رقم (29) : ميزانية ( الخصوم) للسنوات 2010، 2011 و 2012** **الوحدة بالدينار**

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| **رؤوس الأموال الخاصة** | | | |
| رأس المال الصادر أو حساب المستغل | 41.000.000 | 41.000.000 | 41.000.000 |
| رأس المال غير المرغوب | | | |
| العلاوات و الإحتياطات | | | |
| فارق إعادة التقييم | | | |
| فارق المعادلة | | | |
| النتيجة الصافية | 8.889.379 | 9.030.534 | 13.909.589 |
| رؤوس الأموال الأخرى–ترحيل من جديد | 16.942.172 | 25.831.552 | 31.890.680 |
| حصة الشركة المدمجة | | | |
| حصة ذوى الأقلية | | | |
| **المجموع 1** | 66.831.552 | 75.862.086 | 86.800.269 |
| **الخصوم غير الجارية** | | | |
| القروض و الديون المالية | | | 29.000.000 |
| الضرائب–المؤجلة و المرصود لها– | | | |
| الديون الأخرى غير الجارية | | | |
| المؤونات و المنتوجات المدرجة سلفا | | | |
| **مجموع الخصوم غير الجارية 2** | | | 29.000.000 |
| **الخصوم الجارية** | | | |
| الموردون و الحسابات الملحقة | 75.449.249 | 54.608.176 | 212.397.400 |
| الضرائب | 2.031.662 | 4.941.687 | 10.279.456 |
| الديون الأخرى | 175.546 | 359.460 | 446.096 |
| خزينة الخصوم | | | |
| **مجموع الخصوم الجارية 3** | 77.656.457 | 59.909.323 | 223.122.952 |
| المجموع العام للخصوم 1+2+3 | 144.488.010 | 135.771.406 | 338.923.222 |

**المصدر :** ملف المؤسسة محل المراقبة على الوثائق

**جدول رقم (30) : حسابات النتائج للسنتين 2010 و 2011** **الوحدة بالدينار**

| البيـــــــــــــان | 2010 | | 2011 | |
|---|---|---|---|---|
| | مدين | دائن | مدين | دائن |
| مبيعات الأشغال | | 193.817.084 | | 216.809.116 |
| التخفيضات المحسومات الممنوحة | | | | 19.103 |
| **رقم الأعمال الصافي** | | 193.817.084 | | 216.828.220 |
| **إنتاج السنة المالية 1** | | 193.817.084 | | 216.828.220 |
| مشتريات البضائع المبيعة | | | | |
| المواد الأولية | 149.930.833 | | 170.343.957 | |
| التموينات الأخري | | | | |
| استهلاكات اخرى | 3.467.810 | | 6.125.832 | |
| التخفيضات المحسومات الممنوحة | | | 141 | |
| الإيجارات | 15.718.525 | | 7.848.580 | |
| الصيانة و التصليحات و الرعاية | 15.012 | | 12.285 | |
| اقساط التأمينات | 248.142 | | 122.074 | |
| اجور الوسطاء و الأتعاب | | | | |
| الإشهار | | | | |
| التنقلات و المهمات و الإستقبلات | | | | |
| خدمات أخرى | 344.280 | | 360.880 | |
| **استهلاكات السنة المالية 2** | 169.724.605 | | 184.813.753 | |
| **الفائض الإجمالي عن الاستغلال1-2** | | 24.092.479 | | 32.014.466 |
| أعباء المستخدمين | 4.460.465 | | 5.934.434 | |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | 6.095.163 | | 7.065.576 | |
| **الفائض الإجمالي عن الاستغلال 4** | | 13.536.850 | | 19.014.454 |
| المنتوجات العماليتية الأخرى | | 402.996 | | 209.804 |
| الأعباء العماليتية الأخرى | 613.359 | | 149.871 | |
| المخصصات للإهتلاكات و المؤونات | 4.437.135 | | 10.043.853 | |
| **النتيجة العملياتية 5** | | 8.889.353 | | 9.030.534 |
| المنتوجات المالية | | 26 | | |
| الأعباء المالية | | | | |
| **النتيجة المالية 6** | | 26 | | |
| **النتيجة العادية(الصافية): 7= 5-6** | | 8.889.379 | | 9.030.534 |

**المصدر :** ملف المؤسسة محل المراقبة على الوثائق

**جدول رقم** (31) **: حسابات النتائج لسنة 2012** **الوحدة بالدينار**

| البيـــــــــــــان | 2012 | |
|---|---|---|
| | مدين | دائن |
| مبيعات الأشغال | | 334.799.389 |
| التخفيضات المحسومات الممنوحة | | 1.263 |
| **رقم الأعمال الصافي** | | 334.800.653 |
| **إنتاج السنة المالية 1** | | 334.800.653 |
| مشتريات البضائع المبيعة | | |
| المواد الأولية | 234.613.713 | |
| التموينات الأخري | 19.731 | |
| استهلاكات اخرى | 11.009.518 | |
| التخفيضات المحسومات الممنوحة | 137 | |
| الإيجارات | 46.500.032 | |
| الصيانة و التصليحات و الرعاية | | |
| اقساط التأمينات | 98.824 | |
| اجور الوسطاء و الأتعاب | | |
| الإشهار | | |
| التنقلات و المهمات و الإستقبلات | 26.110 | |
| خدمات أخرى | 700.853 | |
| **استهلاكات السنة المالية 2** | 292.968.922 | |
| **الفائض الإجمالي عن الاستغلال1-2** | | 41.831.730 |
| أعباء المستخدمين | 11.078.607 | |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | 579.212 | |
| **الفائض الإجمالي عن الاستغلال 4** | | 30.173.910 |
| المنتوجات العماليتية الأخرى | | 1.160 |
| الأعباء العماليتية الأخرى | 15.697 | |
| المخصصات للإهتلاكات و المؤونات | 16.062.013 | |
| **النتيجة العملياتية 5** | | 14.097.359 |
| المنتوجات المالية | | 21.035 |
| الأعباء المالية | 208.805 | |
| **النتيجة المالية 6** | 187.770 | |
| **النتيجة العادية(الصافية): 7= 5-6** | | 13.909.589 |

**المصدر :** ملف المؤسسة محل المراقبة على الوثائق

## المطلب الثالث: إجراءات المراقبة على الوثائق

قبل مباشرة عملية المراقبة على الوثائق قام عون الضرائب بالإجراءات التالية :

**1*- فحص ملف المؤسسة من حيث الشكل :** حيث تأكد من وجود كافة التصريحات الدورية و السنوية المعنية بعملية المراقبة و هي 2010،2011 و 2012، كما تأكد من وجود كل المعلومات الأساسية التي من المفروض أن تتضمنها مختلف التصريحات كالرقم التعريف الجبائي (NIF) ، الاسم و اللقب أو الاسم التجاري ، ختم و تأشيرة المؤسسة ، ختم قباضة الضرائب على التصريحات الدورية،....الخ، وهذا من أجل حصر الوثائق التي يمكن الاعتماد عليها عند الانطلاق في عملية المراقبة ، حيث قام باستبعاد مثلا التصريحات الدورية التي لا تتضمن ختم مصلحة التحصيل ، أو المكررة ، أو التي تخص سنة غير معنية بعملية المراقبة كسنة 2009 و غيرها، أو التي لا تتضمن لا على الاسم و اللقب أو الاسم التجاري و لا على رقم التعريف الجبائي فقد تكون هاته الوثيقة تخص مكلف آخر.

**2*- حصر كافة الوثائق المتعلقة بعملية المراقبة :** حيث قام بجمع كل بطاقات المعلومات المعنية بعملية المراقبة والتي يتوفر عليها الملف الجبائي للمؤسسة مثل العقد التأسيسي لهاته الأخيرة ، عقد أو عقود الإيجار، السجل التجاري لكل من النشاط الرئيسي و الأنشطة الثانوية إن وجدت وثائق المراقبة للتصريحات الدورية (G50)...الخ.

**3*- الانطلاق في عملية المراقبة على الوثائق:** حيث يتطلب هذا الإجراء من عون الضرائب المكلف بهذا النوع من المراقبة القيام بعدة خطوات عملياتية تهدف بالأساس إلى التأكد من مصداقية التصريحات المكتتبة، مراسلة المكلف بالضريبة باستخدام الأدوات المخولة له قانونا كطلب معلومات أو طلب تبريرات أو استفسارات في حالة و جود أي غموض أو لبس بالوثائق الذي يحويها الملف الجبائي ، وفي هذا الإطار قام عون الضرائب بتحرير طلب تبرير تحت رقم 2013/190 مؤرخ في 06 مارس 2013 أُرسل في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام حيث تضمن طلب التبرير العناصر التالية :

**أ*-العناصر المطلوب تبريرها سنة 2010 :**

- عدم التطابق بين التصريحات الدورية و التصريح السنوي فيما يخص مبلغ المقبوضات ، حيث كان المبلغ حسب التصريحات الدورية هو 202.142.700 دج ، في حين المبلغ حسب التصريح السنوي بعد استخدام حساب الزبائن هو 217.088.714 دج ؛
- تبرير مبلغ الإيجارات المقدر بـــ 15.718.525 دج ؛
- تبرير مبلغ اشتراكات الهيئات الاجتماعية المقدر بـ 1.253.531 ؛
- تبرير مبلغ الأعباء العماليتية الأخرى المقدر بـ 613.359 دج ؛

- تبرير مبلغ الاقتطاع من المصدر فيما يخص (IRG/Salaires) و المقدر بـ 350.280 دج ؛

**ب *- العناصر المطلوب تبريرها سنة 2011 :**

- تبرير رقم الأعمال المعفى لكل من شهر فيفري (27.000.200 دج)، شهر ماي (30.134.000 دج) و شهر أوت (22.000.000 دج) ؛
- تبرير مبلغ الأعباء العماليتية الأخرى ( غرامات و عقوبات) المقدر بـ 149.870 دج ؛
- تبرير مبلغ التخفيضات الأخرى المقدر بـ 163.657 دج ؛
- تبرير مبلغ الاقتطاع من المصدر المقدر بـ 354.280 دج والخاص ب (IRG/Salaires)؛

**ت*- العناصر المطلوب تبريرها سنة 2012 :**

- عدم التصريح بالمبلغ المقدر بـ 292.583.800 دج المتضمن الرسم على القيمة المضافة (TTC) و الناتج عن مجموع (36) بطاقة معلومات، منها بطاقة معلومات تخص مقبوضات بمبلغ 1.340.000 دج بإقليم بلدية آفلو؛
- تبرير مبلغ الاقتطاع من المصدر فيما يخص (IRG/Salaires) و المقدر ب 504.000 دج ؛

و في ختام طلب التبريرات هذا ، أكد عون الضرائب على وجوب الرد خلال ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الاستلام لهذا الطلب، وفي حالة عدم الرد خلال هاته المدة ، سيتم تحديد أسس الإخضاع بالاعتماد على ما تضمنه هذا الإرسال المتمثل في طلب التبريرات.

## المطلب الرابع : القيام بعملية التسوية

تضطر الإدارة الضريبية للقيام بعملية التسوية في حالة عدم الرد عن طلب التبريرات أو في حالة رفضها لما جاء في رد المكلف من تبريرات، ففي هاته الحالات تقوم مصلحة الضرائب بإعلام المؤسسة بالتسويات المزمع القيام بها من خلال رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، و هذا خلال مدة ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الاستلام، ليتم تثبيت أو تغيير أسس الإخضاع المقترحة حسب حالات الرد من طرف المؤسسة ، وفي هذا الإطار استلمت الإدارة الضريبية رد المؤسسة في الآجال القانونية حيث خلصت دراسة تبريرات المؤسسة إلى النتائج التالية:

**1*- نتائج رد المؤسسة لتبريرات سنة 2010 :**

- عدم تبرير مبلغ 1.650.525 دج الخاص بالتأجيرات ؛
- عدم تبرير مبلغ 160.400 دج الخاص باشتراكات الهيئات الاجتماعية ؛
- عدم تبرير مبلغ 113.400 دج الخاص بالأعباء العماليتية الأخرى ؛
- عدم تبرير أخطاء الاقتطاع من المصدر (IRG/Salaires) والتي أدت إلى عدم دفع ما قيمته 49.280 دج ؛
- عدم تبرير الاختلاف في المقبوضات بين التصريح السنوي و التصريحات الدورية.

**2*- نتائج رد المؤسسة لتبريرات سنة 2011 :**

- عدم تبرير لرقم الأعمال المعفى المقدر بـــــــ 10.400.000 دج وهذا بعدم إظهار شهادة الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة (TVA) ؛
- عدم تبرير الغرامات و العقوبات و التي هي غير قابلة للخصم قانونا و المقدرة بـــــــ 149.870 دج؛
- عدم تبرير مبلغ التخفيضات الأخرى المقدر بـــــــ 163.657 دج ؛
- عدم تبرير أخطاء الاقتطاع من المصدر (IRG/Salaires) و التي أدت إلى عدم دفع ما قيمته 27.720 دج .

**3*- نتائج رد المؤسسة لتبريرات سنة 2012 :**

- عدم تبرير مبلغ التخفيض لرقم الأعمال المصرح به و المقدربـــــــ 292.583.800 دج ؛
- عدم تبرير أخطاء الاقتطاع من المصدر(IRG/Salaires) و التي أدت إلى عدم دفع ما قيمته 84.000 دج .

ومن خلال المعلومات التي توفرت لدى عون الضرائب و التي جمعها من التصريحات الدورية، التصريحات السنوية و رد المؤسسة المعنية بعملية المراقبة على الوثائق، قام بعملية التسوية التي نعرضها في الجداول التالية :

**أولا : تحديد الأسس الخاضعة لـــــــ(TAP) و الحقوق المقابلة لها (2010-2012)**

تم تحديد هاته الأسس بالاعتماد على الجدول التالي :

**الجدول رقم (32) : تحديد الأسس الخاضعة لـــــــ(TAP) و الحقوق المقابلة لها (2010-2012)**

الوحدة بالدينار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال المتحصل عليه ( مقبوضات) | 217.088.714 | 214.002.786 | 250.071.620 |
| رقم الأعمال المصرح به ( مقبوضات) | 202.142.700 | 214.002.786 | 239.591.409 |
| الفارق | 14.946.014 | / | 10.480.211 |
| الحقوق المستحقة (الفارق ×2%) (1) | 298.920 | / | 209.604 |
| العقوبة 25 %- الحقوق المستحقة > 200.000- (2) | 74.730 | / | 52.401 |
| المجموع (3) =(1) +(2) | 373.650 | / | 262.005 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على الملف الجبائي للمؤسسة

**1*-كيفية تحديد رقم الأعمال المتحصل عليه و العقوبة لسنة 2010 :**

**أ*- رقم الأعمال المتحصل عليه لسنة 2010:** تم الحصول عليه بالاعتماد على كل من حساب مبيعات الأشغال و حساب الزبائن وهذا على النحو التالي :

+ زبائن سنة 2009 ( خارج الرسم)= $\frac{34.425.421}{1.17}$ = 29.423.437 دج

+ مبيعات الأشغال ( خارج الرسم) = 193.817.084 دج

- زبائن سنة 2010 ( خارج الرسم)= $\frac{7.197.614}{1.17}$ = 6.151.807 دج

ومنه رقم الأعمال المتحصل عليه (29.423.437 +193.817.084-6.151.807)=217.088.714دج

**ب*- العقوبة المفروضة :** هي عقوبة النقص في التصريح نسبتها 25 % لأن مبلغ الحقوق المستحقة أكبر من 200.000 دج.

**2*-كيفية تحديد رقم الأعمال المتحصل عليه لسنة 2012 :**

***- رقم الأعمال المتحصل عليه لسنة 2010 :** تم الحصول عليه بالاعتماد على بطاقة المعلومات التي بحوزة الإدارة الضريبية و هذا على النحو التالي:

+ بطاقة المعلومات ( المقبوضات بكل الرسوم) بإقليم المؤسسة ( 35 بطاقة)= 291.243.800 دج

+ بطاقة المعلومات ( المقبوضات بكل الرسوم) بإقليم بلدية آفلو ( بطاقة وحيدة) = 1.340.000 دج

وعليه مجموع المقبوضات خارج الرسم = $\frac{1.340.000+291.243.800}{1.17}$ = 250.071.620 دج

**ثانيا: تحديد الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA) و الحقوق المقابلة لها :**

يتم تحديد هاته الأسس بالاعتماد على الجدول التالي:

**الجدول رقم (33) : تحديد الأسس الخاضعة لـ( TVA) و الحقوق المقابلة لها (2010-2012)**

الوحدة بالدينار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال المتحصل عليه*(المقبوضات) (1) | 217.088.714 | 214.002.786 | 250.071.620 |
| رقم الأعمال المصرح به*( المقبوضات) (2) | 202.142.700 | 214.002.786 | 239.591.409 |
| رقم الأعمال المعفى غير المبرر( المقبوضات) (3) | / | 10.400.000 | / |
| الفارق(4)= (1)+(3)-(2) | 14.946.014 | 10.400.000 | 10.480.211 |
| الحقوق المستحقة(5)= (4) x 17% | 2.540.822 | 1.768.000 | 1.781.635 |
| العقوبة 25% ـ الحقوق المستحقة > 200.000 - (6) | 635.205 | 442.000 | 445.408 |
| المجموع(7)= (5)+(6) | 3.176.027 | 2.210.000 | 2.227.044 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على الملف الجبائي للمؤسسة

*- أسس الإخضاع للرسم على القيمة المضافة هي نفسها بالنسبة للرسم على النشاط المهني(TAP )

**ثالثا: تحديد الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) و الحقوق المقابلة لها (2010–2012)**

يتم تحديد هاته الأسس بالاعتماد على الجدول التالي :

**الجدول رقم (34) : تحديد الأسس الخاضعة لـــــــــ (IBS) و الحقوق المقابلة لها (2010–2012)**

الوحدة بالدينار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| الأساس الخاضع للضريبة المصرح به (1) | 8.889.370 | 9.030.530 | 13.909.580 |
| الإيجارات غير المبررة (2) | 1.650.520 | / | / |
| اشتراكات في الهيئات الاجتماعية غير المبررة (3) | 160.400 | / | / |
| الأعباء العماليتية الأخرى غير المبررة (4) | 113.400 | / | / |
| الغرامات و العقوبات غير المبررة (5) | / | 149.870 | / |
| التخفيضات الأخرى غير المبررة (6) | / | 163.650 | / |
| المقبوضات خارج الإقليم (بطاقة المعلومات بآفلو) (7) | / | / | 1.145.290 |
| الأساس الخاضع للضريبة المتحصل عليها (8)=(1)+…+(7) | 10.813.690 | 9.344.050 | 15.054.870 |
| الفارق* (9)=(8)−(1) | 1.924.320 | 313.520 | 1.145.290 |
| الحقوق المستحقة(10)=(9)×19% | 365.621 | 59.569 | 217.605 |
| العقوبة:25 % – الحقوق المستحقة <200.00− (11) | 91.405 | / | 54.401 |
| العقوبة15% – الحقوق المستحقة <200.000− (12) | / | 8.935 | / |
| المجوع(13) = (10)+(11)+(12) | 457.026 | 68.504 | 272.006 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالإعتماد على الملف الجبائي للمؤسسة

***–** تم حساب الفرق على أساس أن المؤسسة سددت ما عليها من المستحقات الضريبية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات من خلال التسبيقات الثلاثة و رصيد التصفية الملزمة بها (8.889.370×19%= 1.688.980دج سنة 2010 ، 9.030.530×19% =1.715.801 دج سنة 2011 و 13.909.580×19%= 2.642.820دج سنة 2012)

**رابعا: تحديد الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي للشريك الوحيد (IRG-Associé) و الحقوق المقابلة لها (2010– 2012)**

يتم حساب هذا العنصر بتخفيض الضريبة على أرباح الشركات (IBS) من الأساس الخاضع لها ، ثم يُضرب الناتج في 10% حسب نص المادة (104) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مع الأخذ بعين الإعتبار عدم تسديد هذا الشريك المستحقات الضريبية للمداخيل الصافية المتحصل عليها خلال الفترة 2010–2012 قبل عملية المراقبة على الوثائق ، أي (IRG-Associé = 0 و بالتالي حُسب هذا الأخير بالإعتماد على الأساس الخاضع للضريبة المتحصل عليها ، و هذا ما يوضحه الجدول التالي:

**الجدول رقم (35) : تحديد الأسس الخاضعة لـــــ (IRG-Associé) و الحقوق المقابلة لها (2010- 2012)**

الوحدة بالدينار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| الأساس الخاضع للضريبة المتحصل عليه (1) | 10.813.690 | 9.344.050 | 15.054.870 |
| الضريبة على أرباح الشركات IBS (2) =(1)×19% | 2.054.601 | 1.775.370 | 2.860.425 |
| الأساس الخاضه لـــــ (IRG-Associé) (3)=(1)-(2) | 8.759.089 | 7.568.680 | 12.194.445 |
| الحقوق المستحقة (4)=(3)×10% | 875.909 | 756.868 | 1.219.444 |
| العقوبة25% - الحقوق المستحقة >200.000 (5) | 218.977 | 189.217 | 304.861 |
| المجموع (6)=(4)+(5) | 1.094.886 | 946.085 | 1.524.305 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على الملف الجبائي للمؤسسة

**خامسا: تحديد الحقوق المستحقة للإقتطاع من المصدر للفترة (2010-2012)**

و يتم تحديدها بالإعتماد على الجدول التالي:

**الجدول رقم (36) : تحديد الحقوق المستحقة لاقتطاع من المصدر للفترة (2010- 2012)**

الوحدة بالدينار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| الحقوق المستحقة - أخطاء الاقتطاع من المصدر(IRG/S) (1) | 49.280 | 27.720 | 84.000 |
| العقوبة 10% - الحقوق المستحقة< 50.000 (2) = (1) × 10 % | 4.928 | 2.772 | / |
| العقوبة15% - الحقوق المستحقة >50.000 (3) = (1) × 15 % | / | / | 12600 |
| المجموع (4) =(1)+(2)+(3) | 54.208 | 30.492 | 96.600 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على الملف الجبائي للمؤسسة

**سادسا: إصدار جدول الإخضاع**

قام عون الضرائب بإصدار جدول الإخضاع تحت رقم 2013/201 باسم المؤسسة المعنية بعملية الرقابة على الوثائق و جدول إخضاع ثاني بإسم الشريك الوحيد عبد الناصر و الذين تضمنا كل الضرائب و الرسوم المطلوب تسديدها و الخاصة بالفترة من 2010 إلى 2011 و المقدرة بـ 12.792.838 دج ، و هذا ما يوضحه الجدول التالي:

**الجدول رقم (37) : إجمالي المداخيل الضريبية من عملية المراقبة على الوثائق للفترة (2010-2012)**

الوحدة بالدينار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 | المجموع |
|---|---|---|---|---|
| الرسم على النشاط المهني الإجمالي(TAP) | 373.650 | / | 262.005 | 635.655 |
| الرسم على القيمة المضافة الإجمالي (TVA) | 3.176.027 | 2.210.000 | 2.227.044 | 7.613.071 |
| الضريبة على أرباح الشركات (IBS) | 457.026 | 68.504 | 272.006 | 797.536 |
| الضريبة على الدخل الإجمالي للشريك الوحيد | 1.094.886 | 946.085 | 1.524.305 | 3.565.276 |
| الاقتطاع من المصدر الإجمالي(IRG/S) | 54.208 | 30.492 | 96.600 | 181.300 |
| المجموع | 5.155.797 | 3.255.081 | 4.381.960 | 12.792.838 |

**المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجداول رقم:32 ، 33 ، 34 ، 35 و 36.**

## المبحث الثالث: دور المراقبة الجبائية الخارجية في تحديد أسس الإخضاع الضريبي الحقيقي

قد تعترض المراقبة الجبائية الداخلية المتمثلة في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق بعض الحالات الصعبة كوجود نقائص خطيرة، أخطاء متكررة أو ارتكاب طرق ومناورات تدليسية، مما يستدعي الأمر اللجوء إلى المراقبة الجبائية الخارجية التي تضم كل من التحقيق المصوب التلبس الجبائي ، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والتحقيق المحاسبي لأنها تعتمد بالأساس على المراقبة الميدانية، مما يُكسبها فعالية أكبر في تحديد أسس الإخضاع الحقيقية للمكلفين، وبالتالي الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، حيث يُعتبر التحقيق المحاسبي كأهم رادع لهاته الظاهرة ، وهذا ما جعله يحتل المرتبة الأولى من حيث أهميته في جني أكبر إيراد ضريبي لتحقيقه نسبة 46% من إجمالي الإيرادات الضريبية خلال الفترة الممتدة من سنة 2007 إلى سنة 2012 متفوقا بذلك على باقي الوسائل الأخرى للمراقبة الجبائية ، لهذا قمنا باختيار مؤسسة إنتاجية مختصة في إنتاج البلاط لإجراء عملية التحقيق المحاسبي عليها للفترة من 2010 إلى 2012 ، وقد استثنينا السنة الرابعة المتمثلة في سنة 2009 ليتسنى لنا التركيز أكثر على إجراءات التحقيق المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF).

### المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة ودوافع اختيارها لعملية التحقيق المحاسبي

بالرغم من أن المشرع الضريبي الجزائري قد حدد أهم الإجراءات القانونية التي يمكن الاعتماد عليها أثناء عملية التحقيق المحاسبي ، إلا أن هاته الإجراءات قد تختلف أثناء استخدامها من مكلف لأخر، و هذا حسب طبيعة وحجم النشاط الممارس من جهة، و من جهة أخرى حسب الأسباب والدوافع التي أدت إلى برمجة المكلف بالضريبة لهذا النوع من المراقبة الجبائية .

**أولا : التعريف بالمؤسسة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي**

تم تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة السعادة (Sarl.Essaada) من طرف شريكين أحمد و لخضر في 12 فيفري 2003 ، برأسمال قدره 300.000.000 دج ، ومسيرة من طرف لخضر بموجب عقد التأسيس تحت رقم 2003/41 ، كما أن حصص الشركة موزعة بينهما بالتساوي ، وتُشغل واحد وستون (61) عاملا وقد يزيد أو ينقص العدد حسب الطلب على المنتوج ، و تملك العديد من التثبيتات العينية تتمثل على الخصوص في : آلات خلط الإسمنت ، آلات هزازة ، آلات تكبيس ، آلات تقطيع ، آلة للتلميع ومعدات نقل مختلفة .

**أ*- طبيعة النشاط :** تختص (Sarl.Essaada) في إنتاج البلاط الأرضي المستعمل بالأرصفة العمومية ذو الحجم الكبير 40/40 سم ، وتتبع طريقة الإنتاج بالطلبية .

**ب*- حقل النشاط :** تنشط الشركة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي على مستوى المحلي،الجهوي والوطني، حيث تُغطي جزء هام من احتياجات السوق الوطنية .

**ت*- مسك المحاسبة :** يُشرف على مسك محاسبة الشركة محاسب معتمد منذ إنشائها سنة 2003.

**ثانيا : دوافع اختيار شركة (Sarl.Essaada) للتحقيق المحاسبي .**

من أهم الأسباب التي أدت بالإدارة الضريبية إلى برمجة هاته الشركة نذكر على الخصوص الآتي:

- الأخطاء الخطيرة والمتكررة التي أظهرتها عملية المراقبة على الوثائق ؛
- أنها مؤسسة إنتاجية تسوق بالجملة، وهي من بين المؤسسات ذات الأولوية في عملية التحقيق المحاسبي، وهذا ما نصت عليه التعليمة [1] رقم 52/وم/م ع ض/1994؛
- استعمال طرق احتيالية تتمثل في محاولة إخفاء المبالغ التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة (TVA) حسب ما نصت [2] عليه المادة 6 من قانون المالية لسنة 2002 ؛
- لم تتعرض لأية عملية تحقيق محاسبي منذ إنشائها سنة 2003 ؛
- الأهمية الكبيرة التي تُوليها الإدارة الضريبية لمثل هاته المشاريع التي تحوم حولها الكثير من الشكوك، خاصة فيما يتعلق بهامش الربح الخام و هامش الربح الصافي ؛
- نوعية النشاط الذي يُشجع محترفيه على التستر للكثير من العمليات الخاضعة للضريبية ؛
- كثرة الوثائق الثبوتية التي يمكن أن تستعملها الشركة كفواتير الشراء، فواتير البيع...الخ ؛
- صعوبة تحديد الوعاء الضريبي الصحيح لمثل هاته الأنشطة ؛
- أهمية رقم الأعمال المصرح به، حيث صرحت سنة 2010 بإنتاج مباع يساوي في سنة 2011 (280.557.955 دج) ، سنة 2011 (356.320.000 دج) وفي سنة 2012 (444.656.987 دج) ؛
- انخفاض مستمر في النتائج المصرح بها خلال الفترة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي حيث صرحت سنة 2010 بنتيجة تقدر بـ 2.356.000 دج ، لتنخفض سنة 2011 إلى 1.923.000 دج و لتستمر في الانخفاض سنة 2012 بتحقيقها لنتيجة أقل تقدر بـ 1.689.500 دج ، وهذا بالرغم من الارتفاع المستمر لرقم الأعمال .

[1] - DGI , Recueil Des Circulaires D'applications Et Dispositions Fiscales De La Loi De Finances Pour L'année 1994 . P 98 .

[2]- الجريدة الرسمية العدد 79 في 23 ديسمبر 2001 ، المادة 6 ، ص 5 .

## المطلب الثاني : الوضعية الجبائية للشركة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي

تخضع الشركة ذات المسؤولية المحدودة (Sarl.Essaada) إلى كل من الرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS) الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) الخاصة بالشركاء والضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الرواتب والأجور (IRG/Salaires) ، كما أنها تعرضت يوم 2012/12/07 للمراقبة على الوثائق، إلا أن هاته الأخيرة أظهرت العديد من الأخطاء الخطيرة التي تقوم بها الشركة مما استدعى الأمر اقتراح هاته الأخيرة للتحقيق المحاسبي ، بالإضافة إلى أن أغلب التصريحات الدورية والسنوية غير مكتتبة في آجالها القانونية ولم تتعرض سابقا لأية تسوية لهذا قامت الإدارة الضريبية بتسجيل الشركة ذات المسؤولية المحدودة (Sarl.Essaada) ضمن البرنامج السنوي للرقابة الجبائية لسنة 2013 تحت رقم 2013/05 والذي من خلاله أُخضعت الشركة للتحقيق المحاسبي للفترة الممتدة من سنة 2009 إلى سنة 2012، ونظر لتركيزنا على إجراءات التحقيق في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي تم اعتماده سنة 2010 ، ارتأينا التخلي عن دراسة سنة 2009، وهذا لأنها معنية بالنظام المحاسبي القديم .

وقبل القيام بعملية التحقيق المحاسبي يمكن عرض مختلف التصريحات الدورية والسنوية للشركة للفترة (2010-2012) من خلال عرض الجداول التالية و هذا بالإعتماد [1]على الملف الجبائي للمؤسسة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي ، الملحق رقم 15 (الأصول ، الخصوم و جدول النتائج لسنة 2010)، الملحق رقم 16 (الأصول ، الخصوم و جدول النتائج لسنة 2011) و الملحق رقم 17 (الأصول ، الخصوم و جدول النتائج لسنة 2012)، كما تمت إجراءات التحقيق المحاسبي بالإستناد [2]على الأدوات المخولة قانونا للإدارة الضريبية و المتمثلة على الخصوص في الملحق رقم 18 ( إشعار بالتحقيق) ، الملحق رقم 19 ( إعذار) ، الملحق رقم 20 (محضر معاينة) ، الملحق رقم 21 (التبليغ الأولي لنتائج التسوية) و الملحق رقم 22 (تقرير التحقيق في المحاسبة).

[1] – أنظر الملاحق ( من الملحق رقم 15 إلى الملحق رقم 17).

[2]– أنظر الملاحق ( من الملحق رقم 18 إلى الملحق رقم 22).

- المديرية الولائية للضرائب - التعيين : شخص معنوي **(SARL Essaada)** - العنوان : ص ب رقم 85666 المعمورة – الأغواط –
- السنة : 2010 - النشاط : إنتاج البلاط الأرضي

**جدول رقم (38) : وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية (G 50)**

| | الرسم على النشاط المهني (TAP) | | | | الرسم على القيمة المضافة (TVA) | | | | | حق الطابع | | الاقتطاع من المصدر (IRG/S) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | رقم الأعمال الإجمالي | رقم الأعمال مع التخفيض | رقم الأعمال الخاضع | مبلغ الحقوق | رقم الأعمال الإجمالي | رقم الأعمال الخاضع 17 % | الحقوق على المبيعات (1) | TVAعلى المشتريات(2) | المبالغ المدفوعة (1) – (2) | رقم الأعمال الخاضع | المبلغ المدفوع | الدخل الخاضع | المبلغ المدفوع |
| جانفي | 12.460.000 | / | 12.460.000 | 249.200 | 12.460.000 | 12.460.000 | 2.118.200 | 3.112.653 | (994.453) | / | / | 1.560.580 | 49.603 |
| فيفري | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| مارس | 25.640.000 | / | 25.640.000 | 512.800 | 25.640.000 | 25.640.000 | 4.358.800 | 2.615.314 | 799.033 | / | / | 2.480.320 | 112.312 |
| أفريل | 33.150.000 | / | 33.150.000 | 663.000 | 33.150.000 | 33.150.000 | 5.635.500 | 5.840.990 | (205.490) | / | / | 2.480.320 | 112.312 |
| ماي | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| جوان | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| جويلية | 43.210.500 | / | 43.210.500 | 864.210 | 43.210.500 | 43.210.500 | 7.345.785 | 6.719.433 | 420.862 | / | / | 2.480.420 | 112.312 |
| أوت | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| سبتمبر | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| أكتوبر | 10.215.600 | / | 10.215.600 | 204.312 | 10.215.600 | 10.215.600 | 1.736.652 | 2.315.166 | (578.514) | / | / | 2.650.157 | 124.100 |
| نوفمبر | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| ديسمبر | 42.601.500 | / | 42.601.500 | 852.030 | 42.601.500 | 42.601.500 | 7.242.255 | 4.986.150 | 1.677.591 | / | / | 2.650.157 | 124.100 |
| **المجموع** | 167.277.600 | / | 167.277.600 | 3.345.552 | 167.277.600 | 167.277.600 | 28.437.192 | 25.599.706 | 2.897.486 | / | / | 14.301.957 | 634.739 |

**المصدر: الملف الجبائي للشركة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي**

- المديرية الولائية للضرائب - التعيين : شخص معنوي **(SARL Essaada)** - العنوان : ص ب رقم 85666 المعمورة – الأغواط –
- السنة : 2011 - النشاط : إنتاج البلاط الأرضي

**جدول رقم (39) : وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية (G 50)**

| | الرسم على النشاط المهني (TAP) | | | | الرسم على القيمة المضافة (TVA) | | | | | حق الطابع | | الاقتطاع من المصدر (IRG/S) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | رقم الأعمال الإجمالي | رقم الأعمال مع التخفيض | رقم الأعمال الخاضع | مبلغ الحقوق | رقم الأعمال الإجمالي | رقم الأعمال الخاضع 17 % | الحقوق على المبيعات (1) | TVAعلى المشتريات(2) | المبالغ المدفوعة (1) – (2) | رقم الأعمال الخاضع | المبلغ المدفوع | الدخل الخاضع | المبلغ المدفوع |
| جانفي | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| فيفري | 80.150.600 | 24.045.180 | 56.105.420 | 1.122.108 | 80.150.600 | 80.150.600 | 13.625.602 | 10.980.400 | 2.645.202 | / | / | 2.650.157 | 124.100 |
| مارس | 56.832.450 | 17.049.735 | 39.782.715 | 795.654 | 56.832.450 | 56.832.450 | 9.661.516 | 1.512.350 | 8.149.166 | / | / | 2.650.157 | 124.100 |
| أفريل | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| ماي | 27.000.300 | / | 27.000.300 | 540.006 | 27.000.300 | 27.000.300 | 4.590.051 | 3.980.720 | 579.331 | / | / | 2.650.157 | 124.100 |
| جوان | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| جويلية | 28.414.860 | 8.524.458 | 19.890.402 | 397.808 | 28.414.860 | 28.414.860 | 4.830.526 | 4.880.670 | (50.144) | / | / | 2.650.157 | 124.100 |
| أوت | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| سبتمبر | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| أكتوبر | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| نوفمبر | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| ديسمبر | 98.116.440 | 29.434.932 | 68.681.508 | 1.373.630 | 98.116.440 | 98.116.440 | 16.679.795 | 15.734.990 | 894.661 | / | / | 2.650.157 | 124.100 |
| **المجموع** | 290.514.650 | 79.054.305 | 211.460.345 | 4.229.206 | 290.514.650 | 290.514.650 | 49.387.490 | 37.089.130 | 12.218.216 | / | / | 13.250.785 | 620.500 |

**المصدر: الملف الجبائي للشركة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي**

- المديرية الولائية للضرائب - التعيين : شخص معنوي **(SARL Essaada)** - العنوان : ص ب رقم 85666 المعمورة – الأغواط –
- السنة : 2012 - النشاط : إنتاج البلاط الأرضي

**جدول رقم (40) : وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية (G 50)**

| | الرسم على النشاط المهني (TAP) | | | | الرسم على القيمة المضافة (TVA) | | | | | حق الطابع | | الاقتطاع من المصدر (IRG/S) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | رقم الأعمال الإجمالي | رقم الأعمال مع التخفيض | رقم الأعمال الخاضع | مبلغ الحقوق | رقم الأعمال الإجمالي | رقم الأعمال الخاضع 17 % | الحقوق على المبيعات (1) | TVAعلى المشتريات(2) | المبالغ المدفوعة (1) – (2) | رقم الأعمال الخاضع | المبلغ المدفوع | الدخل الخاضع | المبلغ المدفوع |
| جانفي | 16.328.546 | 4.898.563 | 11.429.983 | 228.599 | 16.328.546 | 16.328.546 | 2.775.852 | 3.640.511 | (864.659) | / | / | 2.741.211 | 126.210 |
| فيفري | 47.360.118 | 14.208.036 | 33.152.082 | 663.041 | 47.360.118 | 47.360.118 | 8.051.220 | 6.120.413 | 1.066.148 | / | / | 2.741.211 | 126.210 |
| مارس | 43.139.568 | 12.941.871 | 30.197.697 | 603.954 | 43.139.568 | 43.139.568 | 7.333.726 | 5.414.210 | 1.919.516 | / | / | 2.741.211 | 126.210 |
| أفريل | 32.489.834 | / | 32.489.834 | 649.797 | 32.489.834 | 32.489.834 | 5.523.272 | 4.980.910 | 542.362 | / | / | 2.741.211 | 126.210 |
| ماي | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| جوان | لاشيء | لاشيء | لاشيء | لاشيء | لاشيء | لاشيء | لاشيء | لاشيء | لاشيء | لاشيء | لاشيء | لاشيء | لاشيء |
| جويلية | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| أوت | 22.516.520 | 6.754.956 | 15.761.564 | 315.231 | 22.516.520 | 22.516.520 | 3.827.808 | 3.260.134 | 567.674 | / | / | 2.741.211 | 126.210 |
| سبتمبر | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| أكتوبر | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| نوفمبر | 218.069.433 | 65.420.830 | 152.648.603 | 3.052.972 | 218.069.433 | 218.069.433 | 37.071.804 | 36.980.700 | 91.104 | / | / | 2.741.211 | 126.210 |
| ديسمبر | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / | / |
| **المجموع** | 379.904.019 | 104.224.256 | 275.679.763 | 5.513.595 | 379.904.019 | 379.904.019 | 64.583.683 | 60.396.878 | 4.186.804 | / | / | 16.447.266 | 757.260 |

**المصدر: الملف الجبائي للشركة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي**

**جدول رقم (41) : ميزانية ( أصول) للسنوات 2010، 2011 و 2012** **الوحدة بالدينار**

| الأصول | المبلغ الصافي 2010 | المبلغ الصافي 2011 | المبلغ الصافي 2012 |
|---|---|---|---|
| **أصول غير جارية** | | | |
| فارق بين الاقتناء المنتوج الإيجابي أو السلبي | | | |
| تثبيتات معنوية | | | |
| تثبيتات عينية | | | |
| أراضى | 128.112.498 | 128.112.498 | 128.112.498 |
| مبانى | 69.720.034 | 67.977.034 | 66.234.032 |
| تثبيتات عينية أخرى | 639.527.106 | 564.527.106 | 489.527.106 |
| تثبيتات ممنوح امتيازها | | | |
| تثبيتات يجرى انجازها | 43.264.321 | 43.264.321 | 43.264.321 |
| قروض واصول مالية أخرى غير جارية | 5.098.002 | 3.562.040 | 2.560.100 |
| ضرائب مؤجلة على الأصل | | | |
| **مجموع الأصل غير الجارى** | 885.721.961 | 807.442.999 | 729.698.057 |
| **أصول جارية** | | | |
| مخزونات و منتجات قيد التنفيذ | 12.512.861 | 10.655.235 | 13.265.892 |
| حسابات دائنة واستخدامات مماثلة | | | |
| الزبائن | 2.528.350 | 3.525.698 | 1.269.854 |
| المدينون الأخرون | | | |
| الضرائب و ما شابهها | 1.376.052 | 1.026.500 | 1.895.362 |
| حسابات دائنة أخرى و استخدملت مماثلة | | | |
| الأموال الموضفة والأصول المالية الجارية.أ | | | |
| الخزينة | 1.877.540 | 2.555.412 | 3.565.680 |
| مجموع الأصول الجارية | 18.294.803 | 17.762.845 | 19.996.788 |
| المجموع العام للأصول | 904.016.764 | 825.205.844 | 749.694.845 |

**المصدر: الملف الجبائي للشركة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي**

**ملاحظات :**

**سنة 2010** مجموع المبلغ الإجمالي للأصول= **1.230.469.772** مجموع اللإهتلاكات/ المؤونات = **326.453.008**

**سنة 2011** مجموع المبلغ الإجمالي للأصول= **1.228.401.852** مجموع اللإهتلاكات/ المؤونات = **403.196.008**

**سنة 2012** مجموع المبلغ الإجمالي للأصول= **1.229.633.855** مجموع اللإهتلاكات/ المؤونات = **479.939.010**

**جدول رقم (42) : ميزانية ( الخصوم) للسنوات 2010، 2011 و 2012** **الوحدة بالدينار**

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| **رؤوس الأموال الخاصة** | | | |
| رأس المال الصادر أو حساب المستغل | 300.000.000 | 300.000.000 | 300.000.000 |
| رأس المال غير المرغوب | | | |
| العلاوات و الإحتياطات | | | |
| فارق إعادة التقييم | | | |
| فارق المعادلة | | | |
| النتيجة الصافية | 2.356.500 | 1.923.680 | 1.689.500 |
| رؤوس الأموال الأخرى-ترحيل من جديد | | | |
| حصة الشركة المدمجة | | | |
| حصة ذوى الأقلية | | | |
| **المجموع 1** | 302.356.500 | 301.923.680 | 301.689.500 |
| **الخصوم غير الجارية** | | | |
| القروض و الديون المالية | 102.577.567 | 165.767.685 | 112.005.269 |
| الضرائب-المؤجلة و المرصود لها- | 1.058.233 | / | / |
| الديون الأخرى غير الجارية | 230.225.091 | 130.603.834 | 168.970.893 |
| المؤونات و المنتوجات المدرجة سلفا | | | |
| **مجموع الخصوم غير الجارية 2** | 333.860.891 | 296.371.519 | 280.976.962 |
| **الخصوم الجارية** | | | |
| الموردون و الحسابات الملحقة | 169.586.120 | 98.560.412 | 109.025.608 |
| الضرائب | 2.653.253 | 2.653.253 | 1.985.625 |
| الديون الأخرى | 95.560.000 | 125.696.980 | 56.017.950 |
| خزينة الخصوم | | | |
| **مجموع الخصوم الجارية 3** | 267.799.373 | 226.910.645 | 167.029.183 |
| المجموع العام للخصوم 1+2+3 | 904.016.764 | 825.205.844 | 749.694.845 |

**المصدر: الملف الجبائي للشركة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي**

**جدول رقم (43) : حسابات النتائج للسنتين 2010 و 2011** **الوحدة بالدينار**

| البيـــــــــــــان | 2010 | | 2011 | |
|---|---|---|---|---|
| | مدين | دائن | مدين | دائن |
| المبيعات من البضائع و المنتجات | | 280.557.975 | | 356.230.000 |
| التخفيضات المحسومات الممنوحة | | | | |
| **رقم الأعمال الصافي** | | 280.557.975 | | 356.230.000 |
| **إنتاج السنة المالية 1** | | 280.557.975 | | 356.230.000 |
| مشتريات البضائع المبيعة | | | | |
| المواد الأولية | 143.796.961 | | 220.560.000 | |
| التموينات الأخري | | | | |
| استهلاكات اخرى | | | | |
| التخفيضات المحسومات الممنوحة | | | | |
| الإيجارات | 659.820 | | 3.560.210 | |
| الصيانة و التصليحات و الرعاية | 150.600 | | 2.056.300 | |
| اقساط التأمينات | 350.000 | | 400.000 | |
| اجور الوسطاء و الأتعاب | 265.380 | | 300.200 | |
| الإشهار | 125.000 | | 145.600 | |
| التنقلات و المهمات و الإستقبلات | | | | |
| خدمات أخرى | 623.400 | | 1.010.200 | |
| **استهلاكات السنة المالية 2** | 145.971.161 | | 228.032.510 | |
| **الفائض الإجمالي عن الاستغلال1-2** | | 134.586.814 | | 145.971.161 |
| أعباء المستخدمين | 38.462.899 | | 40.520.680 | |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | 4.365.982 | | 5.120.000 | |
| **الفائض الإجمالي عن الاستغلال 4** | | 91.757.933 | | 82.556.810 |
| المنتوجات العماليتية الأخرى | | | | |
| الأعباء العماليتية الأخرى | | | 2.563.000 | |
| المخصصات للإهتلاكات و المؤونات | 87.243.000 | | 76.743.000 | |
| **النتيجة العملياتية 5** | | 4.514.933 | | 3.250.810 |
| المنتوجات المالية | | | | |
| الأعباء المالية | 2.158.433 | | 1.327.130 | |
| **النتيجة المالية 6** | 2.158.433 | | 1.327.130 | |
| **النتيجة العادية(الصافية): 7= 5-6** | | 2.356.500 | | 1.923.680 |

**المصدر: الملف الجبائي للشركة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي**

**جدول رقم (44) : حسابات النتائج لسنة 2012** **الوحدة بالدينار**

| البيـــــــــــــان | 2012 | |
|---|---|---|
| | مدين | دائن |
| المبيعات من البضائع و المنتجات | | 444.656.987 |
| التخفيضات المحسومات الممنوحة | | |
| **رقم الأعمال الصافي** | | 444.656.987 |
| **إنتاج السنة المالية 1** | | 444.656.987 |
| مشتريات البضائع المبيعة | | |
| المواد الأولية | 312.182.531 | |
| التموينات الأخري | 888.658 | |
| استهلاكات اخرى | | |
| التخفيضات المحسومات الممنوحة | | |
| الإيجارات | 1.116.524 | |
| الصيانة و التصليحات و الرعاية | 1.526.002 | |
| اقساط التأمينات | 350.000 | |
| اجور الوسطاء و الأتعاب | 302.300 | |
| الإشهار | 300.560 | |
| التنقلات و المهمات و الإستقبلات | | |
| خدمات أخرى | 965.222 | |
| **استهلاكات السنة المالية 2** | 317.631.797 | |
| **الفائض الإجمالي عن الاستغلال1-2** | | 127.025.190 |
| أعباء المستخدمين | 41.666.235 | |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | 3.210.556 | |
| **الفائض الإجمالي عن الاستغلال 4** | | 82.148.399 |
| المنتوجات العماليتية الأخرى | | |
| الأعباء العماليتية الأخرى | 1.858.234 | |
| المخصصات للإهتلاكات و المؤونات | 76.743.000 | |
| **النتيجة العملياتية 5** | | 3.547.164 |
| المنتوجات المالية | | |
| الأعباء المالية | 1.857.664 | |
| **النتيجة المالية 6** | 1.857.664 | |
| **النتيجة العادية(الصافية): 7= 5-6** | | 1.689.500 |

**المصدر: الملف الجبائي للشركة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي**

## المطلب الثالث : أهم إجراءات التحقيق التي خضعت لها الشركة

أعطى المشرع الجبائي أهمية كبيرة لإجراءات التحقيق، على اعتبار أن هاته الإجراءات يمكن أن تكون باطلة بقوة القانون إذا ما شابها أي عيب، لذا التزم المحقق بالخطوات التالية :

**أولا : إشعار بالتحقيق**

قبل مُباشرة المحقق عملية التحقيق قام بإرسال إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق حقوق وواجبات الشركة المعنية بعملية التحقيق، حيث استفادت من أجل عشرة (10) أيام لتحضير كافة الدفاتر والوثائق التي تُثبت ما جاء في تصريحاتها الدورية والسنوية ، كما تضمن الإشعار إمكانية استعانة الشركة بمستشار من اختيارها ، أسماء المحققين ، الفترة التي يتم التحقيق فيها وطبيعة مختلف الضرائب والرسوم المعنية بموضوع المراقبة .

**ثانيا : الانطلاق في عملية التحقيق المحاسبي**

قام المحقق بفحص الوثائق المحاسبية بمقر الشركة، كما استطاع جمع الكثير من المعلومات خلال تدخله بعين المكان حيث تمكن من معرفة وسائل الإنتاج ، شروط الاستغلال ، طريقة الإنتاج ومكونات المنتج (البلاط) المتمثلة على الخصوص في : الإسمنت الأسود ، الإسمنت الأبيض ، الأحجار الصغيرة ، تراب الرخام ، الملون والماء، وتأكد من خلال التجربة التي قام بها ، بحضور مسير الشركة على أن كل قنطار من الإسمنت الأسود يمكن أن يُنتج 20 متر مربع من البلاط، ليتم تدوين العملية بمحضر معاينة تم الإمضاء عليه من طرف المسير وبهذا اختار المحقق مادة الإسمنت للوصول إلى الأسس الحقيقية للضرائب والرسوم ، على اعتبار أن هاته المادة هي إحدى المكونات الأساسية للمنتج ، يمكن مراقبتها جيدا ، توفر فواتير الشراء و توفر نسبة التكوين للمنتج .

وبعد أن تحصل المحقق على هاته المعلومات و اتخاذه لقرار الاعتماد على المادة الأساسية الإسمنت الأسود، شرع في فحص محاسبة الشركة التي تضمنت الدفاتر، السجلات والوثائق التالية : دفتر اليومية ودفتر الجرد، السجلات المحاسبية المساعدة و مختلف الوثائق التبريرية .

وأثناء عملية المراقبة للدفاتر المحاسبية اتضح له بأن هاته الأخيرة مؤشرة ومختومة من طرف المحكمة بتاريخ 2010/12/22 ، مما أدى بالمحقق إلى رفض المحاسبة لسنة 2010 من ناحية الشكل ، كما رفضها كذلك من ناحية المضمون للسنتين 2011 و2012 لاحتوائها على العديد من الأخطاء الخطيرة نذكر منها على الخصوص الآتي :

*- إنجاز الشركة لعمليات شراء البضائع دون فواتير، حيث تم إثبات هاته العمليات من خلال الكمية الكبيرة من مادة الإسمنت الأسود المتواجدة بالمخزن والمقتناة من الأسواق الموازية، وقد برر المسير هذا الفعل بندرة هاته المادة على مستوى نقاط البيع القانونية، وحتى إن وُجدت فقد

يتطلب وقت كبير للحصول عليها ، في حين الشركة مرتبطة بمواعيد تسليم الطلبيات خاصة في ظل إلحاح المسؤولين من مستويات مختلفة على الإسراع في تنفيذ المشاريع الوطنية المبرمجة .

كما تم إثبات هاته المخالفة من طرف أعوان مديرية التجارة بموجب محضر رسمي تحت رقم 2012/102 مؤرخ في 2012/09/10 ، حيث تم ضبط 620 قنطار من الاسمنت الأسود بدون فاتورة شراء بقيمة 490.000 دج، أُرسلت نسخة منه إلى الإدارة الضريبية تضمنها الملف الجبائي للشركة ، وبالتالي يُصنف هذا الفعل ضمن الأفعال الإحتيالية التي يؤكد المشرع الجبائي على مكافحتها ؛

– إغفال تسجيل بعض فواتير الشراء محررة قانونا من طرف المورد وتخص مادة الإسمنت الأبيض ، حيث تم اغفال مجموعة من الفواتير قُدر مبلغها سنة 2010 بـــ(580.300 دج) ، سنة 2011 بـــ(1.013.420 دج) وفي سنة 2012 بـــ(1.113.040 دج) ؛

– عدم التصريح بجداول الزبائن خلال الفترة(2010–2012) و التي استفادت فيها الشركة من تخفيض 30% المتعلقة بعمليات بيع بالجملة ؛

– عدم وجود أية فاتورة تخص مادة الأحجار الصغيرة (Gravies)، حيث نسبة تكوين هاته المادة في المنتج هي 10% ، أي أنها من بين مكونات المنتج (البلاط ) ؛

– عدم تسجيل بعض فواتير البيع التي تمت نقدا ؛

– استلام المحقق إجابة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف على طلب المعلومات الذي كان قد أرسله أثناء عملية التحقيق، حيث تُفيد الإجابة على أن مبيعاتها اتجاه الشركة هي : (1000) قنطار بقيمة 800.000 دج سنة 2010، (1200) قنطار بقيمة 960.000 دج سنة 2011 و (2020) قنطار بقيمة 1.616.000 دج سنة 2012 ؛

– خصم الرسم على القيمة المضافة (TVA) للفواتير المسددة نقدا ، والتي تجاوز مبلغها 100.000 دج ، وهذا مخالف للتشريع الضريبي فحسب المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2013 التي تمنع عملية الخصم عندما تكون الفواتير قد تمت نقدا وتجاوز مبلغ كل فاتورة 100.000 دج ، حيث وجد المحقق (21) فاتورة شراء سنة 2010 ، (10) فواتير سنة 2011 و(18) فاتورة سنة 2012 تجاوز مبلغ كل فاتورة منها100.000 دج، إلا أن الشركة قامت بخصم الرسم على القيمة المضافة على هاته الفواتير من خلال تصريحاتها الدورية المكتتبة؛

– استفادت الشركة من تخفيض 30% على عمليات البيع التي تمت نقدا، وهذا مخالف كذلك للقانون ، فحسب المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة أنه لا تُمنح التخفيضات 30% ، 50% و 75% إلا بالنسبة لرقم الأعمال غير المحقق نقدا ، حيث استفادت المؤسسة من تخفيض 30% لمبيعاتها النقدية خلال الفترة المعنية بالتحقيق ؛

– عدم الوجود الفعلي لآلة خلط الإسمنت تم تسجيلها بالأصول غير الجارية سنة 2011 وفق فاتورة المورد رقم 2011/05 المؤرخة في 2011/02/13 ، أي أن هناك إثبات وهمي لهاته الآلة ، مما أدى إلى تضخيم الأصول غير جارية و مخصصات الإهتلاك بـ 852.000 دج و 85.200 دج على التوالي ؛

– وجود العديد من العناصر ذات القيمة الضعيفة مسجلة ضمن التثبيتات ، وهذا مخالف لنصوص النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يعتبر هاته العناصر كوحدات مستهلكة خلال الفترة التي بدأت فيها الخدمة (المادة 121 –4 ) من المرسوم التنفيذي رقم 08–156 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي ) ؛

– تسجيل معدات نقل (شاحنتان) ضمن التثبيتات العينية بالرغم من أنها خارج الاستعمال منذ سنة 2008 ، وهذا مخالف كذلك لنصوص نظام المحاسبي المالي (SCF) ، فحسب المادة (121–11) من نفس المرسوم يُلزم المؤسسات على حذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية عند خروجه من الكيان أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة ، حيث أن القيمة الأصلية ومخصص الاهتلاك المسجلان لهاته المعدات هي 640.000 دج و 160.000 دج على التوالي ؛

– ضم الشركة في حساب الضرائب والرسوم للعقوبات والغرامات التي تعرضت لها خاصة نتيجة عدم اكتتابها للتصريحات الدورية في آجالها القانونية (تسجيل 27.830 دج سنة 2010 45.205 دج لسنة 2011 و 23.855 دج لسنة 2012 ).

– عدم تبرير الأعباء العمالتية الأخرى لمبلغ 2.563.000 و المتعلقة بسنة 2011 ؛

– عدم تبرير للأعباء المالية (سنة 2011 ) لمبلغ 427.600 دج ؛

– وجود بعض المواد الأولية مقتناة من طرف الشركة (سنة 2011 ليس لها أية علاقة بنشاط الشركة (ألواح خشبية وحديد) تقدر بـ 840.320 دج ؛

– التخفيض في مخزون أول مدة لسنة 2012 ، حيث تم تسجيل مبلغ 9.230.540 عوض 10.655.235 (مخزن آخر مدة لسنة 2011 ) ؛

– عدم تبرير الإيجارات (1.000.000 دج و120.000 دج) لكل من سنة 2011 و2012 عل التوالي؛

– عدم تبرير المؤونات المسجلة في سنة 2010 والمقدرة بـ 10.500.000 دج .

ونظرا لاحتواء محاسبة الشركة لهاته الأخطاء والإعفالات الخطيرة، و بالاعتماد على نصي المادتين (191 و193) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و المتعلقة بحالات رفض المحاسبة والزيادات بسبب النقص في التصريح قرر المحقق تصنيف بعض الأخطاء والاغفالات ضمن الممارسات التدليسية التي تُثبت قيام الشركة بالتهرب الضريبي ، وبالتالي رفض محاسبة الشركة للفترة 2010، 2011 و 2012 المعنية بعملية التحقيق المحاسبي ، مما استدعي استخدام

التقييم التلقائي في تحديد أسس الإخضاع مع تطبيق كل من عقوبة التقييم التلقائي و عقوبة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى تسجيل الشركة ضمن قائمة الغشاشين .

## المطلب الرابع : عمليات التسوية الخاصة بشركة (Sarl.Essaada)

بعد أن رفض المحقق محاسبة الشركة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي انتقل إلى عملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية وهذا مرورا بالخطوات التالية :

**أولا : تحديد عدد الوحدات المباعة بالمتر المربع**

استعمل المحقق طريقة تكوين رقم الأعمال انطلاقا من العناصر الكمية (المواد) لأنها تمتاز بالبساطة و غير مكلفة للإدارة الضريبية ، كما أن أغلب الأنشطة لها قابلية و استجابة لطريقة التحقيق هاته ، حيث إعتمد المحقق على ما تضمنه محضر المعاينة المصادق عليه من طرف مسير الشركة والذي جاء فيه على أن كل قنطار من الإسمنت الأسود يُنتج عشرين (20) متر مربعا من البلاط ، وبالتالي اختيار هاته المادة الأولية الأساسية لتحديد الأسس الحقيقية الخاضعة للضريبة ، وهذا باستخدام التقييم التلقائي مع تطبيق عقوبة هذا الأخير وعقوبة التهرب الضريبي حسب نص المادة (193) من قانون الضرائب المباشرة.

وقد قام المحقق بجمع كل المعلومات المتعلقة بمادة الإسمنت الأسود من خلال فرز فواتير الشراء المتوفرة لديه ، بطاقات المعلومات التي يتضمنها الملف الجبائي بالإضافة إلى مراسلات الموردين ومعطيات دفتر الجرد ، حيث تحرى الدقة في حساب هاته المادة متجنبا بذلك التكرار في الحساب ، ويمكن عرض نتائج العملية بعرض الجدول التالي :

**الجدول رقم (45): تحديد استهلاكات الإسمنت و المبيعات من البلاط (2010-2012)**

الوحدة بالقنطار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| فواتير شراء الإسمنت الأسود (1) | 15.450 | 28.179 | 29.563 |
| بطاقة المعلومات (الإسمنت الأسود) (2) | 18.832 | 12.550 | 17.930 |
| محضر مديرية التجارة (الإسمنت الأسود) (3) | / | / | 620 |
| مراسلة مؤسسة الإسمنت بالشلف (4) | 1.000 | 1.200 | 2.020 |
| مجموع المشتريات (5)=(1)+ (2)+ (3)+(4) | 35.282 | 41.929 | 50.133 |
| مخزون أول مدة (دفتر الجرد ) (6) | 1.049 | 1.331 | 1.110 |
| مخزون آخر مدة (دفتر الجرد) (7) | 1.331 | 1.110 | 1.354 |
| استهلاكات الدورة (8)=(5)+(6)-(7) | 35.000 | 42.150 | 49.889 |
| إستهلاكات مصرح بها (دفتر الجرد) (9) | 29.847 | 37.107 | 45.373 |
| الفارق المتستر عليه (10)=(8)-(9) | 5.153 | 5.043 | 4.516 |
| عدد الأمتار المربعة المنتجة في القنطار الواحد (11) | 20 | 20 | 20 |
| عدد الوحدات المباعة من البلاط (12)=(8)×(11) | 700.000 م$^2$ | 843.000 م$^2$ | 997.780 م$^2$ |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على الملف الجبائي و وثائق الشركة.

**ثانيا: تحديد الأسس الخاضعة لــ(TAP و TVA) للفترة (2010 -2012 )**

من أجل حساب الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني (TAP) ، والرسم على القيمة المضافة (TVA) ، قام المحقق و بالاستعانة بفواتير البيع المحررة قانونا بتحديد سعر البيع للمتر المربع من البلاط للفترة (2010-2012)، حيث كان في سنة 2010 ( 470 دج)، وفي سنة 2011 ( 480 دج)، أما سنة 2012 فكان (490 دج)، وبضرب عدد الوحدات المباعة في سعر البيع تحصل المحقق على الأسس الخاضعة لـ (TAP وTVA)، وهذا ما يوضحه الجدول التالي :

**الجدول رقم (46) : تحديد الأسس الخاضعة لــ (TAP وTVA) للفترة (2010-2012)**

الوحدة بالدينار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| عدد الوحدات المباعة | 700.000 م$^2$ | 843.000 م$^2$ | 997.780 م$^2$ |
| سعر البيع للمتر المربع الواحد | 470 | 480 | 490 |
| الأسس الخاضعة المتحصل عليها (TAPوTVA) | 329.000.000 | 404.640.000 | 488.912.200 |
| الأسس الخاضعة المصرح بها (TAPوTVA) | 280.557.975 | 356.230.000 | 444.656.987 |
| الفارق | 48.442.025 | 48.410.000 | 44.255.213 |

**المصدر :** من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 45 ووثائق الشركة .

**ثالثا : تحديد الأسس الخاضعة لــ (IBS) للفترة (2010- 2012 )**

لتحديد الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) قام المحقق بضم كل المصاريف غير المبررة ، المرفوضة والفائض على رقم الأعمال للربح المصرح به من طرف الشركة، وهذا على النحو التالي :

**الجدول رقم (47) : تحديد الأسس الخاضعة لــ (IBS) للفترة (2010-2012 ).** الوحدة بالدينار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| الربح المصرح به | 2.356.500 | 1.923.680 | 1.689.500 |
| الفارق على رقم الأعمال | 48.442.025 | 48.410.000 | 44.255.213 |
| المؤونة غير المبررة | 10.500.000 | / | / |
| مخصص الإهتلاك غير المبرر للشاحنتين | 160.000 | 160.000 | 160.000 |
| مخصص الإهتلاك غير المبرر لآلة خلط الإسمنت | 85.200 | 85.200 | 85.200 |
| الغرامات والعقوبات | 27.830 | 45.205 | 23.855 |
| الأعباء العمالتية الأخرى | / | 427.600 | / |
| مصاريف غير مبرر أخرى (ألواح خشبية وحديد) | / | 844.320 | / |
| الإيجارات | / | 1.000.000 | 120.000 |
| المجموع ( الأسس الخاضعة لــ (IBS) ) | 61.571.555 | 52.896.005 | 46.333.768 |

**المصدر :** من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 46 ووثائق الشركة .

**رابعا : تحديد الحقوق المقابلة للأسس الخاضعة لـــ (TAP) للفترة (2010-2012)**

من اجل حساب مختلف المستحقات الضريبية المتعلقة بالرسم على النشاط المهني قام المحقق بعرض الجدول التالي:

**الجدول رقم (48): تحديد الحقوق المقابلة للاسس الخاضعة لـــ (TAP)**

الوحدة بالدينار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| الأساس الخاضع المتحصل عليه(التقييم التلقائي) (1) | 329.000.000 | 404.640.000 | 488.912.200 |
| الأساس الخاضع المصرح به (G50) (2) | 167.277.600 | 290.514.650 | 379.904.019 |
| الفارق (3) = (1) – (2) | 161.722.400 | 114.125.350 | 109.008.181 |
| الحقوق المتملص منها (4) = (3) x 2 % | 3.234.448 | 2.282.507 | 2.180.164 |
| عقوبة التقييم التلقائي* (5) = (4) x 25 % | 808.612 | 570.627 | 545.041 |
| عقوبة التهرب الضريبي* (6) = (4) x 50 % | 1.617.224 | 1.141.253 | 1.090.082 |
| المجموع (4) + (5) + (6) | 5.660.284 | 3.994.387 | 3.815.287 |

**المصدر :** من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 46.

(*) تم إخضاع الشركة لكل من عقوبة التقييم التلقائي و عقوبة التهرب الضريبي و هذا عملا بنص المادة (193 الفقرة -3- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2013 )، و التي نصت على انه تُجمع الزيادات المقررة في المقطع الأول من هذه المادة عند الاقتضاء مع تلك المقررة في المادة (192 المقطعان الأول و الثاني ).

**خامسا : تحديد الحقوق المقابلة للأسس الخاضعة لـــ ( TVA) للفترة (2010-2012)**

تم استنتاج هذا العنصر من خلال إتباع الخطوات التي يوضحها الجدول التالي:

**الجدول رقم (49) : تحديد الحقوق المقابلة للأسس الخاضعة لـــ ( TVA) للفترة (2010-2012)**

الوحدة بالدينار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| الأساس الخاضع المتحصل عليه(التقييم التلقائي) (1) | 329.000.000 | 404.640.000 | 488.912.200 |
| الأساس الخاضع المصرح به (G50) (2) | 167.277.600 | 290.514.650 | 379.904.019 |
| الفارق (3) = (1) – (2) | 161.722.400 | 114.125.350 | 109.008.181 |
| الحقوق المتملص منها (4) = (3) x 17 % | 27.492.808 | 19.401.309 | 18.531.391 |
| عقوبة التقييم التلقائي (5) = (4) x 25 % | 6.873.202 | 4.850.327 | 4.632.848 |
| عقوبة التهرب الضريبي (6) = (4) x 50 % | 13.746.404 | 9.700.654 | 9.265.695 |
| المجموع (4) + (5) + (6) | 48.112.414 | 33.952.290 | 32.429.934 |

**المصدر :** من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 46.

**سادسا : تحديد الحقوق المقابلة للأسس الخاضعة لـــ ( IBS) للفترة (2010-2012)**

بما أن الشركة مختصة في عمليـــة إنتـــاج الـــبلاط، فهـــي بـــذلك تخضـــع لمعـــدل 19% مـــن الأســـاس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات ( IBS)، و الجـــدول التـــالي يوضـــح خطـــوات حســـاب الحقـــوق المستحقة و كذا العقوبات المفروضة على الشركة جراء استعمالها للطرق التدليسية .

**الجدول رقم (50) : تحديد الحقوق المقابلة للأسس الخاضعة لـــ (IBS) للفترة (2010-2012)**

الوحدة بالدينار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| الأساس الخاضع المتحصل عليه(التقييم التلقائي) (1) | 61.571.555 | 52.896.005 | 46.333.768 |
| الأساس الخاضع المصرح به (G4) (2) | 2.356.500 | 1.923.680 | 1.689.500 |
| الفارق* (3) = (1) – (2) | 59.215.055 | 50.972.325 | 44.644.268 |
| الحقوق المتملص منها (4) = (3) x 17 % | 11.250.860 | 9.684.742 | 8.482.411 |
| عقوبة التقييم التلقائي (5) = (4) x 25 % | 2.812.715 | 2.421.185 | 2.120.603 |
| عقوبة التهرب الضريبي (6) = (4) x 50 % | 5.625.430 | 4.842.371 | 4.241.206 |
| المجموع (4) + (5) + (6) | 19.689.005 | 16.948.298 | 14.844.220 |

**المصدر :** من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 47.

*-تم تسديد المستحقات الضريبية المقابلة للأسس الخاضعة المصرح بها من خلال التسبيقات الثلاثة و رصيد التصفية.

**سابعا : تحديد الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء (IRG/ASS) و الحقوق الواجبة الدفع لكل شريك للفترة (2010-2012).**

يتم حساب هذا العنصر بتخفيض الضريبة على أربـــاح الشـــركات (IBS) مـــن الأســـاس الخاضـــع لهـــا، ثم يُقسم الناتج على الشريكين بالتساوي ليخضع نصيب كـــل شـــريك للضـــريبة علـــى الـــدخل الإجمـــالي لمعدل 10% حسب نص المادة (104) من قانون الضـــرائب المباشـــرة و الرســـوم المماثلـــة و هـــذا مـــا يوضحهما الجدولين التاليين:

**الجدول رقم(51): تحديد الأسس الخاضعة لـــ (IRG/ASS) و الحقوق الواجبة الدفع للشريك لخضر (2010-2012)**

الوحدة بالدينار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| الأساس الخاضع لـــ(IBS) المتحصل عليه (1) | 61.571.555 | 52.896.005 | 46.333.768 |
| الضريبة على أرباح الشركات (IBS) (2) | 11.250.860 | 9.684.742 | 8.482.411 |
| الأساس الخاضع لـــ IRG شركاء (3) = (1) – (2) | 50.320.695 | 43.211.263 | 37.851.357 |
| الأساس الخاضع لـــ IRG للشريك لخضر (4) = (3) /2 | 25.160.347 | 21.605.631 | 18.925.678 |
| الحقوق المتملص منها* 10%(5) | 2.516.035 | 2.160.563 | 1.892.568 |
| عقوبة التقييم التلقائي (6) = (5) x 25% | 629.009 | 540.141 | 473.142 |
| عقوبة التهرب الضريبي (7) = (5) x 50 % | 1.258.018 | 1.080.282 | 946.284 |
| الحقوق الواجبة الدفع للشريك لخضر(8) = (5) + (6) + (7) | 4.403.062 | 3.780.986 | 3.311.994 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 50.

*– لم يتم تسديد أي مستحق ضريبي كمقابل للمداخيل المتحصل عليها قبل عملية التحقيق المحاسبي

و بنفس الخطوات التي تضمنها الجدول أعلاه يمكن تحديد الحقوق الواجبة الدفع للشريك احمد، وهذا ما يوضحه الشكل التالي :

**الجدول رقم(52): تحديد الأسس الخاضعة لـــ (IRG/ASS) و الحقوق الواجبة الدفع للشريك احمد (2010-2012)**

الوحدة بالدينار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|
| الأساس الخاضع لـــ(IBS) المتحصل عليه (1) | 61.571.555 | 52.896.005 | 46.333.768 |
| الضريبة على أرباح الشركات (IBS) (2) | 11.250.860 | 9.684.742 | 8.482.411 |
| الأساس الخاضع لـــ IRG شركاء (3) = (1) – (2) | 50.320.695 | 43.211.263 | 37.851.357 |
| الأساس الخاضع لـــ IRG للشريك لخضر (4) = (3) /2 | 25.160.347 | 21.605.631 | 18.925.678 |
| الحقوق المتملص منها* 10%(5) | 2.516.035 | 2.160.563 | 1.892.568 |
| عقوبة التقييم التلقائي (6) = (5) x 25% | 629.009 | 540.141 | 473.142 |
| عقوبة التهرب الضريبي (7) = (5) x 50 % | 1.258.018 | 1.080.282 | 946.284 |
| الحقوق الواجبة الدفع للشريك لخضر(8) = (5) + (6) + (7) | 4.403.062 | 3.780.986 | 3.311.994 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 50.

*– لم يتم تسديد أي مستحق ضريبي كمقابل للمداخيل المتحصل عليها قبل عملية التحقيق المحاسبي

و بعد أن انهي المحقق إعادة تشكيل الأسس و الضرائب و الرسوم المقابلة لها أرسل إشعار بتبليغ النتائج للشركة (SARL Essaada) في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، حيث كان التبليغ مفصلا بقدر كاف و معللا بطريقة يسمح لها بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة.

و على اعتبار أن الشركة قامت بأفعال احتيالية ثبُت من خلالها لجوئها للتهرب الضريبي، لهذا تم تثبيت الحقوق المستحقة من دون حق الشركة في الرد على تبليغ النتائج، غير انه يحق لها اللجوء إلى طرق الطعن المخول لها قانونا .

**ثامنا : النتائج النهائية لعملية التحقيق المحاسبي**

الأسس النهائية و الحقوق المُبلغة للشركة (SARL Essaada) تم تثبيتها بعد أن تم تطبيق إجراءات التقييم التلقائي و إخضاعها لعقوبتين (عقوبة التقييم التلقائي و عقوبة التهرب الضريبي حسب المادة 193 الفقرة –3– من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2013 ) ، و هذا بإصدار المحقق لثلاثة جداول، جدول باسم الشركة يتضمن (IBS et TVA , TAP)، و جدول باسم الشريك لخضر و الباقي باسم الشريك أحمد يتضمن كل جدول ( IRG/ASS لكل شريك)، وبالتالي احتواء هاته الجداول كل الضرائب و الرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات (2010، 2011 و 2012) حيث كان المبلغ الإجمالي لها هو: 202.434.203 دج، وهذا ما يوضحه الجدول التالي :

**الجدول رقم(53) : إجمالي الإيرادات الضريبية من عملية التحقيق المحاسبي**

الوحدة بالدينار

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 | المجموع |
|---|---|---|---|---|
| الرسم على النشاط المهني (TAP) الإجمالي | 5.660.284 | 3.994.387 | 3.815.287 | 13.469.958 |
| الرسم على القيمة المضافة ( TVA) الإجمالي | 48.112.414 | 33.952.290 | 32.429.934 | 114.494.638 |
| الضريبة على أرباح الشركات (IBS) الإجمالي | 19.689.005 | 16.948.298 | 14.844.220 | 51.481.523 |
| الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/ASS) للشريك لخضر | 4.403.062 | 3.780.986 | 3.311.994 | 11.496.042 |
| الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/ASS) للشريك احمد | 4.403.062 | 3.780.986 | 3.311.994 | 11.496.042 |
| إجمالي الإيرادات الضريبية (المجموع) | 82.267.827 | 62.456.947 | 57.713.429 | 202.434.203 |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على الجداول رقم 48، 49، 50 ،51 و 52.

**تاسعا :إقفال عملية التحقيق المحاسبي**

بعد التبليغ و تثبيت أسس الإخضاع و الحقوق المقابلة لها، قام المحقق بإعداد تقرير التحقيق الذي يتضمن على جميع المعلومات و الإجراءات التي استند إليها في ضمان مصداقية و صحة ما خلُصت إليه نتائج التحقيق المحاسبي، لتُسلم نسخ من هذا التقرير للمسؤولين المباشرين المعنيين بهذا النوع من المراقبة الجبائية(المديرية المركزية، المديرية الجهوية و المدير الولائي)، كما يُحتفظ بنسخة بالملف الجبائي للشركة (SARL Essaada) المحقق في محاسبتها .

**خلاصة الفصل الخامس :**

أظهرت مختلف المعلومات التي تضمنها هذا الفصل أن المديرية العامة للضرائب حريصة كل الحرص على متابعة مدى أداء مصالحها الخارجية (المديريات الجهوية والمديريات الولائية )، من خلال إلزام هاته الأخيرة على استخدام مؤشرات التسيير (الأداء) و إرسالها دوريا لها من اجل القيام بالتصحيحات الضرورية في الوقت المناسب تمكنها من سد مواطن التقصير كالأمر بتكثيف المتابعات في مجال الوعاء و التحصيل لكل من أخل بالتزاماته الجبائية و/أو المحاسبية اتجاه الإدارة الضريبية .

كما تبين لنا كذلك انه من أجل التحقق من الوعاء الضريبي المصرح به من طرف المكلفين بالضريبة يتطلب الأمر قيام الإدارة الضريبية بإجراءات الرقابة الجبائية هدفها التأكد من التنفيذ الصحيح لما أورده التشريع الجبائي من أحكام و تشريعات، خاصة ما تعلق بالالتزامات الضريبية لنظام ضريبي تصريحي و في ظل الإصلاحات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر، حيث يتمتع فيها المكلف بالضريبة بالحرية الكاملة في تحديد إيراداته و أرباحه دون أن تتدخل الإدارة الضريبية في ذلك، إلا أن هاته الأخيرة غالبا ما تصطدم بوجود شريحة من المكلفين يعتمدون على كل الوسائل و الطرق التي تمكنهم من التهرب من دفع الضريبة و تخفيضها قدر الإمكان، غير أن الإدارة الضريبية و من خلال المراقبة الجبائية و المتمثلة على الخصوص في المراقبة على الوثائق و التحقيق المحاسبي تبقى هي الرادع الوحيد لكل مكلف تضمنت التزاماته الجبائية و/أو المحاسبية أخطاء، إغفالات أو عدم الصحة سواء بحسن نية أو سوء نية، حيث كان الإيراد الضريبي من عملية المراقبة على الوثائق لمؤسسة (النجاح) ذات الشخص الوحيد هو **12.792.838 دج**، في حين ارتفع في عملية التحقيق المحاسبي للشركة (SARL Essaada) ذات المسؤولية المحدودة إلى **202.434.203 دج**، مما يُثبت أثر عملية المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي من خلال ما تجنيه هاته الأخيرة من إيرادات ضريبية في حالة ثبوت أي إخلال بالالتزامات الجبائية من طرف المكلف بالضريبة.

# الخاتمة

حاولنا من خلال دراستنا لموضوع أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر ، معالجة الإشكالية المطروحة والوقوف على مدى مساهمة مختلف إجراءات الردع المتخذة من طرف الإدارة الضريبة في كبح الممارسات التدليسية التي تقوم بها فئة معينة من المكلفين تتعمد التهرب الضريبي، و من خلال الفصول الخمسة لهذه الأطروحة، وانطلاقا من الفرضيات الأساسية لها، وبالاعتماد على المنهجية المشار إليها في المقدمة، و بعدما أكدنا الآتي:

1*- أن إصلاح النظام الضريبي والمحاسبي أملته عدة متغيرات منها ما يتعلق بالتحولات المالية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر وأخرى متعلقة بالمحيط الدولي والعولمة الاقتصادية، مما سمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات الوطنية ودولية النشاط لتقدم وضعيتها المالية بكل شفافية والتكيف مع المعطيات الجديدة من جهة، كما مكن من جهة أخرى الإدارة الضريبية من استحداث العديد من التشريعات و الهياكل بغية الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بمختلف أنواعه.

2*- أن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي أدى إلى تغيير بعض القواعد المحاسبية المطبقة في ظل المخطط الوطني للمحاسبة، والتي مست بشكل مباشر تحديد الأوعية الضريبية، وتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، وإعداد جدول التوفيق أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، مما سمح بعصرنة النظام الجبائي وتقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي وزيادة شفافيته بالنسبة للمؤسسات من داخل وخارج الوطن، وهذا ما يجعله نظاما يتلاءم تماما مع متطلبات الرقابة القانونية و الجبائية، ومن بين أنجع الوسائل المعتمدة في المراقبة الجبائية هو التحقيق الجبائي، حيث يعد من أهم الإجراءات التي خُولت للإدارة الجبائية من اجل التأكد خاصة من صحة الالتزامات المحاسبية و الضريبية، و في هذا الإطار نستطيع القول أنه من المسلم به في جميع الإدارات الضريبية استحالة اجراء عملية التحقيق المحاسبي لجميع التصريحات الضريبية التي يقدمها المكلفين بالضريبية، فحجم القوة العاملة و ضخامة الجهد و الوقت التي تستنفذه عملية التحقيق لكل تصريح ضريبي تجعل من المستحيل إتمام هذه العملية بالنسبة لجميع التصريحات خلال السنة هذا من جهة ، و من جهة أخرى فإن تكلفة زيادة حجم و نوعية القوى العاملة و الإمكانيات المتاحة لهاته الوسيلة الأساسية في المراقبة الجبائية لجميع التصريحات- حتى و إن أمكن ذلك- سوف لا تتناسب على الإطلاق في القضاء على التهرب الضريبي التي تسعى الإدارة الضريبية لتحقيقه من جراء ذلك، فبعض التصريحات تكون بيانتها صحيحة و لا شيء تُجنيه الإدارة هنا من تحقيقها إلا زيادة التكاليف الجبائية، و البعض الآخر من التصريحات و الخاص بصغار المكلفين لا يُرجى من

التحقيق المحاسبي فيها إيرادات كثيرة، و هذا ما يقودنا إلى نتيجة حتمية تتلخص في ضرورة أن تتم عملية التحقيق المحاسبي على أساس العينة، و من هنا تتجلى أهمية تحديد فئات خاصة من المكلفين تغتنم أهمية الأنشطة التي تقوم بها للقيام بعملية التهرب الضريبي مثل نشاط الاستيراد و التصدير، البيع بالجملة، كل الأنشطة المستفيدة من التحفيزات الضريبية...إلخ، هاته الفئات لها الأولوية في إخضاعها للتحقيق المحاسبي بهدف الحد من التهرب الضريبي.

3*- أن عملية المراقبة الجبائية تُعد من جانب الإدارة الضريبية من أهم الوسائل لمكافحة التصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين بالضريبة، بحيث يتوقف نجاحها عموما على الوسائل المادية والكفاءات البشرية في المجال المحاسبي والقانوني، والتي تملك مهارات عالية تمكنها من اكتشاف الأخطاء و التلاعبات من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة، مع تطبيق الإجراءات اللازمة والعقوبات الردعية التي تجعل المخالفة من قبل المكلف مكلفة له مما يدفعه للالتزام الضريبي وتحري الدقة عند الإدلاء بأي تصريحات جبائية.

4*- أن المراقبة الجبائية و بما تشمله من أنشطة ومراحل تساهم في تحسين الالتزام الضريبي وذاك ما ينعكس على تحسين جودة التصريح الجبائي، وكذلك أهدافها وأهميتها التي تجعل منها أداة فعالة خاصّة في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي، وما يمثله دور عون الضرائب المكلف بعملية التصحيح الجبائي كعنصر مهم و أساسي في عملية المراقبة الجبائية الفعالة.

5*- أن المراقبة الجبائية من خلال إحصائيات الإدارة الضريبية لنتائج مختلف التصحيحات الجبائية الناتجة عن عدم الامتثال للالتزامات المحاسبية و الجبائية المفروضة على المكلفين مكنت الخزينة العمومية في كثير من الحالات إلى استرجاع الأموال المهربة، مما يجعلنا نستنتج إمكانية وصول الإدارة الضريبة إلى الفعالية المطلوبة في مثل هاته الحالات وقدرتها على تحقيق وزيادة الإيرادات الضريبية بتطبيقها الأمثل للمراقبة الجبائية، فهي الأداة التي تقابل فحص هاته الالتزامات ومنه قدرتها على اكتشاف الثغرات والخلل الذي قد يمس بمصداقية وجودة المعلومات المصرح بها من قبل المكلّفين بالضريبة.

**لهاته الأسباب و غيرها استطعنا استخلاص نتائج اختبار فرضيات البحث ، نتائج الدراسة، الاقتراحات و آفاق الدراسة.**

**أولا : نتائج اختبار فرضيات البحث**

- الفرضية الأولى و المتمثلة في إن الإصلاحات الجبائية التي أدرجت في منطق الإصلاحات الاقتصادية التي شاهدتها الجزائر، تؤثر بشكل أو بآخر على كافة المجتمع الضريبي، خاصة منهم الذين لا يقومون بأداء التزاماتهم الجبائية و المحاسبية لدى الإدارة الضريبية؛ فقد تحققت هاته الفرضية حيث توصلنا من خلال هذا البحث على أن النظام الضريبي الجديد عمل على توسيع الحقل الضريبي، بحيث أصبح يمس أكبر شريحة ممكنة من المكلفين مع تخفيف العبء

الضريبي لكل مكلف، كما تم سن العديد من التشريعات و النصوص قصد التحكم و المراقبة و التفعيل للوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة المتمثلة في شفافية التعامل مع المكلفين و مرونة القوانين الجبائية ، بالإضافة إلى تحديد الإجراءات الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي، و هذا ما من شأنه تشجيع كافة المجتمع الضريبي بما فيهم الفئة غير الملتزمة بأن تؤدي ما عليها من واجبات؛

– فيم يخص الفرضية الثانية و المتمثلة في بلوغ التهرب الضريبي مستويات غير مسبوقة بالرغم من سياسة الإصلاح الجبائي المنتهجة منذ أوائل التسعينات ، فقد تحققت كذلك هاته الفرضية حيث تبين من خلال البحث، أنه نتيجة لعوامل العولمة الاقتصادية ظهرت انعكاسات سلبية على النظام الضريبي في الجزائر تمثلت في انتشار كل من التهرب الإلكتروني و التهرب الدولي و الذين يصعب على أي نظام ضريبي في العالم مكافحتهما.

- أما الفرضية الثالثة و المتمثلة في إن مدى تأثير المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي مرتبط بمدى فعالية الإجراءات و التشريعات الضريبية، و كذا الهياكل المستحدثة التي جاء بها الإصلاح الضريبي في الجزائر قد تحققت، ، حيث اتضح من هذا البحث أنه في إطار تدعيم مكافحة التهرب الضريبي من جهة، و تحسين و تفعيل نظام المراقبة الجبائية من جهة أخرى، تم إنشاء آليات رقابية جديدة تتمثل في التحقيق المصوب و التلبس الجبائي بالإضافة إلى العديد من الإجراءات الجبائية الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي مع تحديثها من سنة للأخرى مسايرة في ذلك لطرق و أساليب الاحتيال المتخذة من طرف المكلفين بالضريبية، بالإضافة إلى إنشاء هياكل جديدة تمثلت في مديرية المؤسسات الكبرى، مراكز الضرائب، المراكز الجوارية و مصلحة التحريات الضريبية و هذا تدعيما للهياكل القائمة و المخول لها قانونا القيام بالمراقبة الجبائية.

كما استطعنا الوصول إلى كون تفعيل الرقابة الجبائية لابد أن ينطلق من بيئة الإدارة الالكترونية في إطار نظام المعلومات الجبائي، و هذا في إطار التكامل مع آليات تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية سواء تعلق الأمر بالقانون الضريبي أو أعوان الرقابة الجبائية، مع التركيز على تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف.

– فيما يخص الفرضية الرابعة و المتمثلة في وجود عدد كبير من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التي لا تعكس الحقيقة، فقد تحققت كذلك هاته الفرضية حيث تضمن هذا البحث قيام الإدارة الضريبية كل سنة ببرمجة عدد هائل من المكلفين بالضريبة و إخضاعهم لمختلف وسائل المراقبة الجبائية التي تتوفر عليها الإدارة، كما أن طبيعة النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي مما يؤدي إلى وجود هذا العدد الكبير من المكلفين بالضريبة الذين لا يؤدون التزاماتهم اتجاه الإدارة الضريبية.

## ثانيا: نتائج الدراسة

لقد أدى البحث إلي الوصول للعديد من النتائج نذكر منها على الخصوص الآتي :

1*- شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي، و يعود ذلك للآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات و التحولات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة، وسقوط الحواجز التجارية و ثورة المعلومات و الاتصالات، التي أدت إلى بروز أنواع و طرق جديدة للتهرب الضريبي، كالتهرب الإلكتروني، التهرب عن طريق الجنات الضريبية...الخ

2*- يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يعطي الحرية الكاملة للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخلهم و إيراداتهم من تلقاء أنفسهم ، و هو ما يستلزم ضرورة وجود المراقبة الجبائية تعمل على التأكد من سلامتها و صحتها و مطابقتها للقوانين و التشريعات الضريبية؛

3*- إن تقدير حجم ظاهرة التهرب الضريبي من الدواعي الأساسية لمعرفة الأسباب الحقيقية للظاهرة، ومن ثم بروز وسائل علاج محددة لمكافحتها، إلا انه في الجزائر فالإحصائيات المتعلقة بهاته الظاهرة ليست محددة بدقة وما هو موجود متعلق فقط بمقارنة الحقوق المسترجعة للقضايا المحقق فيها من خلال عمليات أشكال الرقابة الجبائية، فضلا على أن التشريع الجزائري لم يعط تعريفا دقيقا وصريحا لظاهرة التهرب الضريبي، بل اكتفى فقط بذكر الأفعال الاحتيالية التي يمكن تصنيفها كغش ضريبي؛

4*- تعتبر المراقبة الجبائية الوسيلة الأولى لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة الضريبية وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بهاته الإجراءات إلى بطلانها ؛

**5*-** تطوير نظام المعلومات الجبائي الحالي حتى يُصبح فعال يمد الرقابة الجبائية بالمعلومات اللازمة والدقيقة في الوقت المناسب والمكان الملائم نظرا للأهمية التي تكتسبها المعلومات الجبائية في اكتشاف الغش الضريبي؛

**6*-** تصطدم فعالية النظام الضريبي الجزائري من عدم تمكنه من إيجاد حل ناجع للمعاملات الإلكترونية؛

**7*-** تركيز الإدارة الضريبية على الرفع من الوعي الضريبي من خلال توفير المنشورات الدوريات، الموقع الإلكتروني،...الخ، في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي إلى جانب الوسائل الأخرى المستخدمة في المراقبة الجبائية.

**8*-** ما زال التحقيق في المعاملات العقارية يحتاج إلى المزيد من الإجراءات للرفع من فعاليته.

**9*-** كلما توسعت أساليب المراقبة الجبائية، كلما حصرت التهرب الضريبي؛

**10*-** استطاع المشرع الجزائر من تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي من خلال استخلاص النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية للحسابات المحصل عليها بعد إعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري.

**ثالثا-الاقتراحات:**

إن النتائج التي توصلنا إليها تدفعنا إلى تقديم جملة من الاقتراحات نراها ضرورية وفي نفس الوقت كفيلة بزيادة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من منظور التفعيل نذكر منها على الخصوص الآتي:

1*- التوسع في أسلوب الاقتطاع من المصدر كوسيلة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛

2*- يجب ألا تبقى الجهود التي تُبذل في عملية مكافحة التهرب الضريبي، في شكل حملات ظرفية ومؤقتة، ولكن يجب أن تكون تدخلات دائمة وبدون انقطاع في إطار منظم، من اجل التأكيد الدائم لتواجد الإدارة الضريبية ميدانيا عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات التحقيق المتكررة ؛

3*- وضع إستراتيجية وطنية لمكافحة التهرب الضريبي من خلال دراسات كمية لظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مع تطبيق هذه الإستراتيجية من خلال تفعيل وسائل القوة العمومية والعدالة مع الإدارة الضريبية في إطار أعمال مدعمة ومسبقة لمحاربة الغش الضريبي من طرف جميع هياكل الدولة من خلال التنسيق بينها؛

4*- إيجاد إدارة عصرية فعالة ومرنة، لا تتمثل في الهياكل والتجهيزات فقط ، بقدر ما يرتكز على نوعية الموارد البشرية، وإيجاد الأعوان الجبائيين ذوي الكفاءة العالية؛

5*- إعطاء الأهمية اللازمة لعملية تكوين و تأهيل أعوان الضرائب لكل جديد يتعلق بالتشريع الجبائي و المحاسبي؛

6*- سد جميع الثغرات التي يُتيحها النظام الضريبي كوسيلة إضافية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛

7*- ضرورة عدم ضغط الإدارة الضريبية على المحقق الجبائي من أجل زيادة الإيرادات الضريبية، و أن لا تكلفه بمهام كثيرة ، لأن ذلك قد يؤدي إلى قرارات متسرعة من قبل المحقق تكون بعيدة عن الموضوعية في أغلب الأحيان؛

8*- ضرورة إلمام عون الضرائب بمختلف مواد التشريع الضريبي و التشريع المحاسبي، فعون الضرائب الذي يُلم بهاته المواد يستطيع إيجاد الحلول و المخارج القانونية لمعالجة مشكلات التقدير التي قد تعترضه؛

9*- العمل على نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة بمختلف وسائل الإعلام؛

10*- التكثيف من الزيارات الميدانية عند عملية المراقبة الجبائية ، لأن عملية التصحيح بالاعتماد على محاضر المعاينة تكون في غالب الأحيان غير قابلة للطعن فيها من طرف المكلف بالضريبة.

**رابعا-آفاق الدراسة:**

في إطار الحديث عن أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، تثار العديد من القضايا التي تحتاج إلى مزيد من البحث والتوسع، ولهذا نقترح دراسة العناوين التالية كي تكون موضع أبحاث علمية في المستقبل:

*-دور المراقبة الجبائية في الحد من التهرب الإلكتروني في الجزائر؛

*-دور المراقبة الجبائية في الحد من التهرب الدولي في الجزائر؛

*- دور نظام المعلومات الجبائي في تفعيل المراقبة الجبائية في الجزائر؛

*- دور العون الضريبي في تخفيض النزاع الضريبي.

**و بهذا نكون قد أتينا على نهاية هذا البحث الذي نرجو أن نكون قد وُفقنا فيه إلى الإجابة عما طرحناه من تساؤلات ، فإن كانت الأولى فلله الحمد و الشكر، و إن كانت الثانية فحسبي أنني حاولت و الله الموفق إلى سواء السبيل.**

# المراجع

**أولا : المراجع باللغة العربية**

**- الكتب**


1*- جمال لعشيشي ، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد ، الأوراق الزرقاء ، الجزائر ، 2010 .

2*- حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 1999 .

3*- حسنة بحار ، معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ، الأوراق الزرقاء العالمية الجزائر 2010 .

4*- حسين طاهري ، المنازعات الضريبية ، شرح القانون الإجراءات الجبائية ، دار الخلدونية ط2 ، الجزائر ، 2007 .

5*- حنيفة بن الربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية (IAS / IFRS) ، الجزء الأول ، منشورات كليك ، الجزائر ، 2010 .

6*- رضا خلاصي ، النظام الجبائي الحديث ، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هومة للطباعة و النشر، الجزء الأول ، الجزائر ، 2005 .

7*- رمضان صديق ، الضرائب على التجارة الإلكترونية (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية ، ط1 القاهرة 2001 .

8*- سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية الإسكندرية مصر ، 2000 .

9*- سليمان اللوزي وعلي خليل ، المالية العامة ، دار زهران للنشر ، عمان ، 1999 .

10*- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2008 .

11*- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية منشورات الحلبي الحقوقية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2008.

12*- شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزء الأول ، الجزائر، 2008 .

13*- صلاح زيد الدين ، الإصلاح الضريبي ، دار النهضة العربية، ط1، القاهرة ، 2000.

14*- طارق عبد العال حمادة ، موسوعة المعايير الدولية ، دار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2004

15*- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، 2006.

16*- عبد الفتاح جبالي ، نحو مجتمع أكثر شفافية في مصر ، مركز الدراسات السياسية و الإستراتيجية بالأهرام ، مصر 2007.
17*- عبد القادر العكوشي ، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، انعكاساتها على الاقتصاد الوطني و دورها في التنمية، مطبعة الرسالة، الرباط ، ط1، 2010.
18*- عبد الله جلال ومحمد سمير الصبان ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 1998 .
19*- عبد السلام أبو قحف ، إدارة الأعمال الدولية ، الدار الجامعية ، بيروت ، 2001
20*- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2011 .
21*- عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1 الجزائر ، 2003 .
22*- عبد الوهاب رميدي وعلي سماي ، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد الجزائر 2011 .
23*- علي حنيش ، مقدمة في علم الضريبة ، دراسة في النظرية العامة للضريبة ، مع أهم الضرائب المطبقة في النظام الجزائري ، منشورات دار الكتب ، الجزائر ،2011.
24*- عناية غازي ، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية مصر 2003 .
25*- فوزت فرحات، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، لحسون للنشر والتوزيع، بيروت، ط1 1997.
26*- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار همة ، الجزائر 2010.
27*- لخضر علاوي ، معايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، الأوراق الزرقاء العالمية الجزائر 2012.
28*- لخضر علاوي ، نظام المحاسبة المالية ( سير الحسابات وتطبيقها )، متيجة للطباعة ، الجزائر 2011 .
29*- لخضر علاوي ، نظام المحاسبة المالية ، دار الأوراق الزرقاء العالمية ، الجزائر 2010 .
30*- محمد إبراهيم طه السقا ، الاقتصاد الخفي في مصر ، مكتبة النهضة ، مصر ، 1996 .
31*- محمد بوتين ، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات الأوراق الزرقاء العالمية ، الجزائر ، 2010.

32*- محمد حمو و منور أوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، ط1 ، 2009 .
33*- محمد خالد المهايني و خالد الخطيب ، المالية العامة والتشريع الضريبي منشورات جامعة دمشق 2006 .
34*- محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2003.
35*- محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجبائية والضرائب ، دار همة ، الجزائر، 2004 .
36*- محمد عبد العزيز عثمان ، النظام الضريبي وأهداف المجتمع – مدخل تحليل معاصر الدار الجامعية ، بيروت ، 2008 .
37*- محي محمد السعيد ، العلاقات القانونية بين الممول والإدارة الضريبية ، مطبعة الإشعاع الفنية ط1 ، مصر، 2002 .
38*- المرسي السيد حجازي ، مبادئ الاقتصاد العام ، الضرائب والموازنة العامة ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، بيروت 2000 .
39*- مصطفى عوادي ، الرقابة الجبائية على المكلفي بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة مزوار ، ط1 ، الوادي ، الجزائر ، 2009 .
40*- مفيد عبد اللاوي ، النظام المحاسبي المالي الجديد ، مزوار للطباعة والنشر والتوزيع ط1 ، الوادي الجزائر ، 2008 .
41*- منصور بن اعمارة، الرسم على القيمة المضافة حسب تعديلات قانون المالية 2010، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010.
42*- موسى بودهان ، الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي ، دار الهدي للطباعة والنشر والتوزيع ، عين مليلة ، الجزائر ، 2010
43*- ناصر دادي عدون و يوسف مامش ، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي دار المحمدية ، ط1 ، الجزائر ، 2008 .
44*- ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، ط1 2004 .
45*- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2011.
46*- نصيرة بوعون يحياوي ، الضرائب الوطنية والدولية ، الأوراق الزرقاء ، الجزائر، 2010.
47*- هوام جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبة الدولية ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010 .
48*- يورك برس ، أصول المحاسبة ، الشركة المصرية العالمية للنشر، لونحمان ، مصر، 2003 .

**– القوانين، الأوامر و المراسيم**

**أ*– القوانين**


49*– الجريدة الرسمية العدد 72 في 30 ديسمبر 2012 ، قانون المالية 2013 .

50*– المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2013.

51*– المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2013.

52*– المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013.

53*– المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2013.

54*– الجريدة الرسمية العدد 72 في 29 ديسمبر 2011 ، قانون المالية لسنة 2012.

55*– المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، نشرة 2012.

56*– المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 .

57*– الجريدة الرسمية العدد 80 في 30 ديسمبر 2010 ، قانون المالية لسنة 2011.

58*– الجريدة الرسمية العدد 78 في 31ديسمبر 2009 ، قانون المالية لسنة 2010 .

59*– المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2010 .

60*– الجريدة الرسمية العدد 49 في 29 أوت 2010 ، قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

61*– الجريدة الرسمية العدد 74 في 31 ديسمبر 2008، قانون المالية لسنة 2009 .

62*– الجريدة الرسمية العدد 44 في 26 جويلية 2009 قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

63*– الجريدة الرسمية العدد 42 في 27 جويلية 2008 ، قانون المالية التكميلي لسنة 2008

64*– الجريدة الرسمية العدد 82 في 31 ديسمبر 2007، قانون المالية لسنة 2008.

65*– الجريدة الرسمية العدد 85 في 27 ديسمبر 2006 ، قانون المالية لسنة 2007 .

66*– الجريدة الرسمية العدد 74 في 25 نوفمبر 2007، قانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، 2007.

67*– رئاسة الجمهورية، دليل المستثمر لسنة 2013

68*– رئاسة الجمهورية ، قانون الاستثمار لسنة 2007.

69*– الجريدة الرسمية العدد 85 في 31 ديسمبر 2005 ، قانون المالية لسنة 2006 .

70*– الجريدة الرسمية العدد 47 في 19 جويلية 2006 ، قانون المالية التكميلي لسنة 2006 .

71*– الجريدة الرسمية العدد 52 في 26 جويلية 2005 ، قانون المالية التكميلي 2005 .

72*– الجريدة الرسمية العدد 86 في 25 ديسمبر 2002 ، قانون المالية لسنة 2003 .

73*– الجريدة الرسمية العدد 79 في 23 ديسمبر 2001 ، قانون المالية لسنة 2002.

74*- الجريدة الرسمية العدد 44 في 26 جويلية 2005، قانون رقم 05 /10 المؤرخ في 20 جويلية 2005 ، يعدل ويتمم الأمر رقم 75/ 58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون المدني .
75*- الجريدة الرسمية العدد57 في 31 ديسمبر 1990 ، قانون المالية لسنة 1991 .

**ب*- الأوامر و القرارات**

76*- الجريدة الرسمية العدد 47 في 19 جويلية 2006 ، الأمر 08/06 المؤرخ في 15 جويلية 2006 يعدل و يتمم الأمر 03/01 المؤرخ في 20 أوت 2001 و المتعلق بتطوير الاستثمار.
77*- الجريدة الرسمية العدد 59 في 28 أوت 2005، الأمر رقم 05 /06 المؤرخ في 23 أوت 2005 يتعلق بمكافحة التهريب.
78*- الجريدة الرسمية العدد47 في 22 أوت 2001، الأمر 01 /03 المؤرخ في 20 أوت 2001 يتعلق بتطوير الاستثمار.
79*- الجريدة الرسمية العدد 19 في 25 مارس 2009 ، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مؤونة الحسابات وقواعد سيرها .
80*- الجريدة الرسمية العدد 19 في 25 مارس 2009، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 و المحدد لأسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
81*- الجريدة الرسمية العدد 20 في 29 مارس 2009 ، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها .

**ت*- المراسيم**

82*- الجريدة الرسمية العدد 21 في 8 أفريل 2009 ، مرسوم تنفيذي رقم 09 /110 مؤرخ في 7 أفريل 2009 ، يحدد شروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي ، 2009.
83*- الجريدة الرسمية العدد 27 في 28 ماي 2008 ، المرسوم التنفيذي رقم 08 /156 المؤرخ في 25 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 /11المؤرخ في 2007/11/25 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي، 2008.
84*- الجريدة الرسمية العدد 59 في 24 سبتمبر 2006 ، مرسوم تنفيذي رقم 06 / 327 ، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها .
85*- الجريدة الرسمية العدد 06 في 25 جانفي 2004، مرسوم تنفيذي رقم 04 /15 في 22 جانفي 2004 ، يحدد شروط الإعانة المقدمة للمستفيدين من القرض المصغر ومستواها .

86*- الجريدة الرسمية العدد 03 في 15 جانفي 2004، مرسوم تنفيذي رقم 02/04 مؤرخ في 3 جانفي 2004 ، يحدد شروط الإعانات الممنوحة للبطالة ذوي المشاريع البالغين ما بين 35 و50 سنة.
87*-الجريدة الرسمية العدد 64 في 9 سبتمبر 2002 ، مرسوم تنفيذي رقم 02 / 303 ، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها.
88*- الجريدة الرسمية العدد 60 في 15 أكتوبر 2000، مرسوم تنفيذي رقم 307/2000 مؤرخ في 14 أكتوبر 2000.
89*- الجريدة الرسمية العدد 51 في 15 جويلية 1998 ، المرسوم التنفيذي رقم 98 /228 المؤرخ في 13 جويلية 1998، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 55/95 المؤرخ في 15 فيفري 1995 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.
90*- الجريدة الرسمية العدد 56 في 29 سبتمبر 1996 ، مرسوم تنفيذي رقم 96/ 318 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه .
91*- الجريدة الرسمية العدد 41 في 03 جويلية 1996، مرسوم رئاسي رقم 96 / 234 المؤرخ في 2 جويلية 1996 يتعلق بدعم تشغيل الشباب .
92*- الجريدة الرسمية العدد 44 في 07 جويلية 1994، مرسوم تنفيذي رقم 94/ 188 مؤرخ في 06 جويلية 1994 ، يتضمن القانون الأساسي للصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

**- المناشير :**

93*- المديرية العامة للضرائب ، مركز الضرائب ، إجراءات المراقبة الجبائية ، نشرة 2013 ، الجزائر.
94*- مديرية الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار دليل المستثمر لسنة 2013.
95*- المديرية العامة للضرائب ، الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية ، رسالة المديرية العامة للضرائب ، العدد 58 /2012 .
96*- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ، طبعة 2011.
97*- المديرية العامة للضرائب ، النظام الجبائي الجزائري ، طبعة 2011 .
98*- وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، النظام المحاسبي المالي ، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية ، الجزائر ، 2009 .

99*- المديرية العامة للضرائب ، الندوة الوطنية لإطارات الإدارة الجبائية " عصرنة الإدارة الجبائية " رسالة المديرية العامة للضرائب ، رقم خاص ، 2009.

100*- المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة نشرة 2006 .
101*- المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، 2004 .

**- الملتقيات**

102*- احسين عثماني وسعاد شعابنية ، النظام المالي المحاسبي كأحد متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري يوم 07/6 ماي 2012 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، 2012.
103*- بلخير بكاري ، النظام المحاسبي المالي ، والتقييم وفق طريقة الأصل المحاسبي الصافي المصحح ، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، 30/29 نوفمبر 2011 ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر 2011.
104*- بوعلام ولهي ، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوما التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، ايام 20-21 أكتوبر 2009 ، الجزائر، 2009.
105*- بوعلام ولهي وعجلان العياشي ، دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في ظل التحولات المتسارعة ، الملتقى الدولي حول اقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، من 03 إلى 07 أكتوبر 2004، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر ، 2004.
106*- الحاج عرابة وآخرون ، دوافع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،المركز الجامعي بالواد ، الجزائر، 18/17 جانفي 2010 .
107*- رضا جاوحدو و حليلة إيمان حمدي ، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد علي النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه ، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر 06/05/ ماي 2013 ، جامعة الوادي ، الجزائر ، 2013.

108*- صالح حميداتو وعلاء بوقفة ،واقع البيئة المحاسبة الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي ، الملتقى الوطني واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، 06/05 ماي 2013 ، جامعة الوادي ، الجزائر ، 2013.
109*- عاشور كتوش وحاج قويدر قورين ، أثر تأخر المشروع الأورو – متوسطي على فرص بناء نظام التجارة الإلكترونية في الجزائر ، الملتقى الدولي حول آثار و انعكاسات إتقان الشراكة على الاقتصاد الجزائري وعلى منظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، 13 و14 نوفمبر 2006 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2006 الجزائر، 2006.
110*- عبد الباسط جراد ، الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي ، المؤتمر الضريبي الرابع ، أثر الاستثمار في مصر والدول العربية ، مركز المشروعات الدولية الخاصة ، مصر 25 و 26 سبتمبر 2004.
111*- عبد الغني دادن وعبد الوهاب دادن ، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار IAS 39- 32 وحول الصنف الأول والخامس ، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر 29 -30 نوفمبر 2011 ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر 2011.
112*- عبد القادر بلعربي وآخرون ، تحديات التحول إلى الحكومة الإلكترونية في الجزائر الملتقى العلمي الدولي الخامس حول الاقتصادي الافتراضي و انعكاساته على الاقتصاديات الدولية ، 13 و14 مارس 2012 المركز الجامعي خميس مليانة ، الجزائر، 2012.
113*- عبد المجيد قدي ، النظام الجبائي وتحديات الألفية الثالثة ، ملتقى الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة 22/21 ماي 2002 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الجزائر ، 2002 .
114*- علي عزوز و محمد متلوي ، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية – تجارب ، تطبيقات وآفاق ، 18/17 جانفي 2010 ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي ، الجزائر ، 2010.
115*- كمال رزيق و مسدور فارس ، تقييم إصلاح النظام الجبائي ، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الجزائر في الألفية الثالثة ، 12/11 ماي 2003 ، جامعة سعد دحلب البليدة ، الجزائر ، 2003 .
116*- فرحات أحميدة ، كيفية تحديد النتيجة المحاسبة و النتيجة الجبائية ، الملتقى الجهوي لرؤساء مفتشيات الضرائب ، من 14/11 أفريل 2009 ، ورقلة، 2009.
117*- محمد أمين بربري وعبد القادر بكيحل ، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي ، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام

المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، 06/05/ماي 2013 ، جامعة الوادي ، الجزائر ، 2013.
118*- محمد براق وبوسعيف تسعديت ، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (AS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي 14/13 ديسمبر 2011 جامعة سعد دحلب البليدة ، الجزائر 2011.
119*- محمد جخدم ، تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي ، مقال مقدم إلى اليوم الدراسي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية 13 ماي 2010 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عمار ثليجي بالأدغواط ، الجزائر 2010.
120*- محمد الخطيب نمر وفؤاد صديقي ، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبة والمالية تجربة الجزائر – النظام المحاسبي المالي ، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، 30/29 نوفمبر 2011 جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة – الجزائر ، 2011.
121*- محمد سليم هبة ، التهرب الضريبي واقع وتوصيات ، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد ، صنعاء ، 26 و27 جويلية 2010.
122*- مداني بن بلغيث وفريد عوينات ، الإصلاح المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية تقييميه الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر 30/29 نوفمبر 2011 ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر 2011.

**<u>- الأطروحات و الرسائل الجامعية</u>**

123*- أحمد بساس ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 2006 .
124*- أحمد راجح الخضور ، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في الأردن أسبابها وحجمها ، رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الأردنية ، 1990.
125*- أحمد وشان ، دور الجباية في تشجيع الاستثمار الخاص من خلال سياسة التحفيز الجبائي، رسالة ماجستير، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006 .
126*- إلياس كتشاوي ، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة الجزائر ، 2009 .
127*- إيهاب خضر أحمد منصور ، العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين ، 2004.

128*- جمال الدين العاقر، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي- دراسة حالة بلدان المغرب العربي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة ، 2009.

129*- جميل عبد الرحمان صابوني ، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، 2005.

130*- حسام فايز أحمد عبد الغفور ، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية ، مذكرة ماجستير، غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين ، 2008 .

131*- حليم بوحادي ، دور الضريبة في ترقية الاستثمار الخاص الوطني في الجزائر ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2003 .

132*- حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992 – 2004) أطروحة دكتوراه، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2006 .

133*- سارة بلحسن ، الإصلاحات الجبائية ،تطورات حدود ، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2003 .

134*- سفيان بن بلقاسم ، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 2010 .

135*- سمية ديمش ، التجارة الإلكترونية حتميتها وواقعها في الجزائر ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة منتوري، قسنطينة ، 2011 .

136*- شناي عبد الكريم ، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة ، الجزائر ، 2009 .

137*- صلاح حواس ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ، أطروحة دكتوراه غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2008 .

138*- عاشور يوسفي ، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي ، حالة الجزائر ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المدية ، 2009 .

139*- عبد الحق بوقفة ، دور التحفيز الجبائي في تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المدية ، 2009 .

140*- عبد الغني بوشري ، فعالية الرقابة الجبائية ، و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999 – 2009 ) ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة تلمسان ، 2011 .
141*- عبد الغني كحلة ، تفعيل دور الرقابة الجبائية جفي ظل الإصلاح الضريبي ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المدية ، 2012 .
142*- عبد المجيد قدي, فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية ، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995، أطروحة دكتوراه ، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،1995.
143*- عيسى بولخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الحاج لخضر، باتنة ، الجزائر ، 2004 .
144*- لزرق لابد ، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان 2012 .
145*- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر،2011.
146*- محمد جمام ، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الإقتصادية ، دراسة حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد منتوري، قسنطينة، الجزائر 2010.
147*- محمد شريف ، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي ، رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2010 .
148*- محمد طالبي ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ، مذكرة ماجستير، غير منشورة كلية العلم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002 .
149*- محمد شريف ، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2010.
150*- محمد فلاح ، السياسة الجبائية – الأهداف والأدوات ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006 .

151*- محمد عبدالله محمود جمعة ، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة حسين- أسبابه وطرق معالجته مذكرة ماجستير، غير منشورة كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين ، 2005.

152*- محمد محرزي ، نحو تنسيقي ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2005.

153*- ملاك قارة ، إشكالية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، 2010 .

154*- منى محمد إدلبي ، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 2006 .

155*- نجاة نوي ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر ، 2004.

156*- يوسف قاشي، فعالية النظام الضريبي في ظل إجراءات العولمة الاقتصادية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد بوقرة، بومرداس ، 2009.

**- المجلات**

157*- أحمد بساس، مكافحة التهرب و الغش الضريبي في الجزائر: حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية الممتدة من 2008 إلى 2013، مجلة دراسات، العدد 20-أ، جامعة عمار ثليجي، الأغواط 2013.

158*- أحمد حضراني ، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، العدد 22 ، المغرب 2001 .

159*- بوعلام ولهي و عجلان العياشي ، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 08 ، جامعة سطيف ، 2008 .

160*- رأفت رضوان وآخرون ، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية ، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية ، المجلد 2 ، العدد 2، الكويت، جويلية 2000 .

161*- رمضان صديق ، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية والحلول الممكنة ، مجلة الحقوق جامعة الكويت ، المجلد 26 ، العدد 3 – 2002 .

162*- زهرة حبو ، التهرب الضريبي الدولي ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، دمشق المجلد 27 ، العدد 1 ، 2011 .

163*- فريدريك شنايدر و دومينيك أنس ، الاختباء وراء الظلال ، نمو الاقتصاد الخفي ، سلسلة قضايا اقتصادية صندوق النقد الدولي ، مارس 2002.
164 *- عاشور كاتوش ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد 6 ، جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف ، الجزائر ، 2009 .
165*- عبدالله إبراهيمي والمختار حميدة ، دور التكوين في تثمين وتمية الموارد البشرية ، مجلة العلوم الإنسانية العدد 7 ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2005 .
166*- عبد الوهاب دادن ، الجباية الافتراضية والتجارة الإلكترونية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سطيف 1 ، العدد 03 ، 2004 .
167*- علي بقشيش، الفساد مشكلة القرن، مجلة دراسات، العدد 15، جامعة عمار ثليجي الأغواط 2011.
168*- كمال رزيق وسمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 5، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف ، الجزائر، جانفي 2008.
169*- محمد جمام ، الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية ، مجلة العلوم الإنسانية العدد 31 ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، الجزائر ، جوان 2009 .
170*- محمد طارق ملال ، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي ، وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات جامعة عمار ثليجي ، الأغواط ، العدد 19 أ ، 2013.
171*- محمد عجيلة ، العولمة المحاسبية والنظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر ، مجلة دراسات رقم 17 – أ ، جامعة عمار ثليجي بالأغواط ، الجزائر ، جوان 2012 .
172*- محمد عكروش وعلاء الدين محسن، دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية و أثره على التنمية ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، المجلد 27 ، العدد 1 ، سوريا، 2005 .
173*- محمد قويدري و وصاف سعيدي ، واقع مناخ الاستثمار الأجنبي في الجزائر ، بين الحوافز والعوائق مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف ، العدد 08 ، 2008 .
174*- مختار مسامح ، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية ، تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في اقتصاد غير مؤهل ، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد 4 ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة الجزائر 2008 .
175*- مسعود دراوسي وجمال خليفاني ، مدى موافقة البيئة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي – دراسة استطلاعية ، مجلة دراسات، العدد 17 /أ جامعة عمار ثليجي بالأغواط، الجزائر، جوان 2012.

176*- مقدم عبيرات ، التهرب الضريبي ، أسبابه ، آثاره وطرق مكافحته ، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، العدد 18 ، جامعة الجزائر ، 2009 .
177*- مقدم عبيرات وأحمد بساس ، الاقتصاد غير الرسمي كشكل من أشكال التهرب الضريبي ، مجلة البحوث والدراسات ، العدد 4 ، المركز الجامعي بالوادي، 2007 .
178*- ناصر مراد ، الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة الباحث ، العدد 2 ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2003 .
179*- ناصر مراد ، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد 09 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر، 2009 .
180*- الهادى خضراوي، المنازعات الضريبية أمام الجهات الإدارية في ضوء الإصلاحات الضريبية الجديدة في الجزائر، مجلة دراسات، العدد 05، جامعة عمار ثليجي ، الأغواط، الجزائر، 2007.

**- الجرائد**

181*- أحمد أوعمر ، بن بادة : أزيد من 7000 تاجر في البطاقية الوطنية للغشاشين، جريدة الخبر اليومي، 30 جويلية 2013 العدد 7148 ، الجزائر ، 2013 .
182*- خيرة لعروسي جريدة الخبر اليومي ليوم 20 جويلية 2013 ، الدولة تتكفل بدفع الفوائد على القروض لمؤسسات " أونساج " و" كناك " تمديد آجال الإعفاء الضريبي لعشر سنوات لشباب الجنوب ، 2013.
183*- جريدة الخبر العدد 6189 في 2010/11/28
184*- عدنان فرحان الجوراني، صحيفة الحوار المتمدن ، العدد 358، في 2011/12/18.

**- تقارير**

185*- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار و ائتمان الصادرات، تقرير عن مناخ الاستثمار في الدول العربية، مؤشر ضمان لجاذبية الاستثمار (2012-2013)، 2013.

**ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية**

**- Ouvrages :**


186*- A. Kadouri et A. Mimmeche , Cours de Comptabilité Financière Selon IAS/IFRS et Le SCF 2007 , ENAG, Edition Alger,2009.
187*- Allel Hamini, L'audite Comptable Et Financier, Edition Berti, Algerie, 2001.
188*- Allel Hamini , Le Contrôle Interne Et L'Elaboration Du Bilan Comptable , OPU , Alger , 2003 .
189*- André Barilari , Lexique Fiscale , 2éme Edition , dalloz ,Paris , 1992 .
190*- Ben Amara Mansour Et Bouznade Hocine , Le Droit Fiscal Des Affaires En Algérie , Edition Homa , Alger ,2012.
191*- Colette C Et Richard J , Les Systèmes Comptables Français Et Anglos – Saxons Dunod , Paris , 2002.
192*- Daniel Richer , Les Procédures Fiscales , PUF , France , 1990 .
193*- Ducasse E Et Autres , Normes Comptables Internationales IAS / IRPS Pages Bleues Internationales , Bouira , Algérie, Novembre 2010.
194*- Elisabeth Vicol Et Alain Semanedsch , Fiscalité Manuel Pratique , 2eme Edition D'Organisation , Paris , 2000, P 264 .
195*- Eric Henrich , Impacts Fiscaux Des Nouvelles Règles Comptables , Lycie Cassin 2006, .
196*- H.Devasse Et Autres , Manuel De Comptabilité , Conforme Au SCF Et Aux Normes IAS/IFRS, Berti Editions , Alger , 2010 .
197*- Jacques Duhem Et Michel Jammes , Audite et Gestion Fiscale De L'Entreprise , Paris , Edition EFE , Mai 1996 .
198*- J.C Martinez , La Fraude Fiscale , PUF , France , 1984 .
199*- Jean Claude Drie , Procédures De Contrôle Fiscal – La Voie De L'Equilibre – L'Harmattan , Paris , 2005 .
200*- Jean Louis Biloun , La Fiscalité Du Numérique , Lites France , 1998 .
201*- Jean Louis Guepp , La Gestion Du Risque Fiscal , Paris, Edition Gualino 2001.
202*- Jean Luc-Mathieu , La Politique Fiscal , Paris , Economica , 1999 .
203*- Jean Paul Trant Thiet Et Autres , Quand Le Fisc Vous Contrôle , Les Editions D'Organisation , Deuxième Tirage , Paris , 1996 .
204*- Jean Pierre Casimir , Contrôle Fiscal Droit Garanties Et Procédure Groupe Revue Fiduciaire , Paris , 2002 .
205*- Lambert T,Le Contrôle Fiscal, Droit Et Pratique Édition PUF, Paris, 1991.
206*- Marie Hélene Pinard Fabro , Audit Fiscal, Edition Francis Le Fbvre, Paris , 2008 .
207*- Najib Gharbi, Le contrôle fiscal des prix de Transfert, L'harmattan, Paris 2005.

208*-Jacques Duhem et Michel Jammes, Audite Et Gestion Fiscale De L'Entreprise, Paris, Edition EFE , Mai 1996 .
209*- Patrik Serlooten, Fiscalité De Financement Des Entreprises, Edition Economica Paris , 1994 .
210*- Philipe Colin Et Autres , Fiscalité Et Entreprise Librairie Vibert, Paris, 1994 .
211*- Robert E.Hall Et Alvin RabushKa , La Flat Tax , La Révolution Fiscale , 2éme Edition , Les Editions Du Cri , Paris , 2009 , P 38 .
212*- Robert Obert, Raison Et Certification Des Comptes , Dunod , Paris , 1995.

**- Thèses et Mémoires :**

213*- Cécile Bazart , La Fraude Fiscale , Modélisation Du Face A Face Etat – Contribuables Thèse Pour Le Doctorat , Faculté Des Sciences Economiques, Université Montpellier 1 France , Non disponible.
214*- Fakiri Said , Les Paradis Fiscaux Et La Fraude Fiscale , Mémoire En Vue De L'Obtention Du Graduat En Comptabilité , EPFC, Université Libre De Bruxelles , Belgique , 2009 .
215*- Samir Merouani , Le Projet Du Nouveau Système Comptable Financier Algérien , Anticiper Et Préparer Le Passage Du PCN 1975 Aux Normes IFRS Mémoire De Magistère , Alger , 2007 .

**- Les Revues Périodique**

216*- Conseil National De La Comptabilité, Synthèse D'évaluation Du PCN Alger 2000.
217*- Conseil National De La Comptabilité, Rapport Sur Les Travaux De La Commission De PCN , 2000.
218*- Michel Fourriques , Quand La Fraude Fiscale Devient Un Délit Pénal Revue Française De Comptabilité n° 437 , 2010 .
219*- Yahia Amanache , Aspects Théorique De La Fraude Fiscal , Revue D'institut D'économie Douanière Et Fiscale , Koléa , Alger , 2001 .

**- Les Séminaires**

220*- Abdelhamide Hassoune , L'évasion Fiscale En Afrique , Séminaire Sur La Reforme Des Politiques Fiscales , CAFRAD , Maroc , 2010 .
221*- Valérie Presse , La Lutte Contre La Fraude Fiscale , Conférence De Presse De Ministre Du Budget Du 24/11/2011, Paris, 2011.

**- Les Quotidiens :**

222*- KPMG Algérie , La Loi De Finances Complémentaire Pour 2010 , Principales Mesures , Actualités n° 4 , Septembre 2010.
223*- KPMG Algérie , Nouveau Système Comptable Financier, La Mise En œuvre Du NSCF, Actualités n° 1 , 2009.
224*- Le Financier Quotidien De L'économie Et De L'information Du 28/02/2012, Plus De 15500 Entreprises ont Bénéficie Du Rééchelonnement Des Dettes , 2012.
225*- Nazim Azizi , Le DGI , Notre Objectif Est Faire De La Qualité De Service Une Priorité Stratégique , Le Magazine El-Djazair n° 68/2013( www.eldjazaircom.dz) .

**- Lois :**

226*- DGI, Code Des Impôts Directs Et Taxes Assimilées 2013.
227*- DGI, Code Des Procédures Fiscales 2013 .
228*- DGI, Code Des Procédures Fiscales 2012 .
229*- DGI, Code Des Procédures Fiscales 2011 .
230*- Journal Officiel n° 40 Du 20 juillet 2011 , Loi De Finances Complémentaire Pour 2011 .
231*- Journal Officiel n° 78 Du 31/12/2009 La loi Des Finances 2010 .
232*- DGI ,Code Des Procédures Fiscales 2010 .
233*- Journal Officiel n°74 du 31 De Décembre 2008, Loi De Finances 2009.
234*- Journal Officiel n° 85 Du 31 Décembre 2005 , Loi De Finances 2006 .

**- Arrêtes :**

235*- Journal Officiel n° 19 Du 25 Mars 2009 , Arrête Du 26 Juillet 2008 , Fixant Les Règles D'évaluations Et De Comptabilisation Le Contenu Et La Présentation Des Etats Financiers Ainsi Que La Nomenclature Et Les Règles De Fonctionnement Des Comptes ,2008.

**- Notes et Circulaires :**

236*-DGI, Instruction n°034/MF/DGI, 2012, Amélioration De L'environnement Fiscal De L'entreprise, Traitement De L'endettement Fiscale Des Entreprises En Difficulté, 15 Janvier 2012 .
237*- DGI , Note n° 14 /MF/DGI/DRV/2010 , Vérification Ponctuelle De Comptabilité , Alger , 07/02/2010 .
238*- DGI , Circulaire n° 122 /MF/DGI/DRV/2009 , Vérification Ponctuelle De Comptabilité (V.P) , Alger , 15 Juin 2009 .
239*- DGI, Note n° 2090/MF/DGI/DRV/SD/NP/B2/AM, Contrôle Des Transactions Parlant Sur Le Bands De Commerce , Alger , 27/12/2003 .

240*- DGI, Instruction Générale n° 02/MF/DGI du 26 /04/2003 , Mise En Oeuvre Du Dispositif D'évaluation Des Performances Des DRI Et DIW,2003 .
241*- DGI, Recueil Des Circulaires Fiscales De La Loi De Finances Pour 2002 Et De La Loi De Finances Complémentaire Pour 2002.
242*- DGI , Note n° 2418/MF/DGI/DRV/SDNP/B2 Contrôle Des Transactions Immobilières , Alger , 21/12/2002.
243*- DGI , Circulaire n° 812 /MF/DGI/2000, Contrôle Des Prix Des Transactions Immobilières , Alger , 09/12/2000.
244*- DGI , Circulaire n° 135 IMF /DGI/ 2000 Du 15 Février 2000.
245*- DGI , Recueil Des Circulaires D'application Des Dispositions Fiscales De La Loi De Finances 1999 , Printed In Algeria , Alger , 1999.
246*- DGI , Recueil Des Circulaires D'applications Et Dispositions Fiscales De La Loi De Finances Pour L'année 1994 , Imp Alger Print , 1995 .
247*- DGI, Circulaire n° : 140 MF /DGI/ DOF , Du 23/05/1995 .
248*- DGI , Recueil Des Circulaires D'applications Et Dispositions Fiscales De La Loi De Finances Pour L'année 1994.

**- Guides Fiscaux :**

249*- DGI , Calendrier Fiscal , Edition 2013 .
250*- DGI, Charte Du Contribuable -Vos Droits Et Vos Obligations- , 2013 .
251*- DGI, Centre Des Impôts, Procédures De Vérifications Fiscales, 2013.
252*- DGI, Guide De La TVA , Edition 2013 .
253*- DGI, Guide Fiscal De L'investisseur , Edition 2013 .
254*- DGI, Guide Fiscal Du jeune Promoteur D'investissement , Edition 2013 .
255*- DGI, Impôts Forfaitaire Unique , La Procédure De Détermination De Votre Contribution , Edition 2013 .
256*- DGI, Notice Comment Remplir La Déclaration Des Bénéfices Non Commerciaux ( BNC) (GN°13) , Régime De La Déclaration Contrôlée , 2013 .
257*- DGI, Le Système Fiscal Algérien, Edition 2013.
258*- DGI, Guide Des Contribuables Relevant Des CDI, Alger, Edition 2011.
259*- DGI, Guide Fiscal Du Jeune Promoteur D'investissement , Edition 2011.
260*- DGI ,Guide Pratique De La TVA , Alger , Edition 2011 .
261*- DGI, Guide Pratique Du Contribuable , Edition 2011 .
262*- DGI, Guide Fiscal Des Investisseurs , Edition 2010 .
263*- DGI, Traitement Fiscale Relatif Aux Prix De Transfert , Bulletin D'information Fiscal n° 5/DGIPC/2010.
264*- DGI, Bulletin D'information De La Direction Général Des Impôts n° 37, 2009.
265*- DGI, Charte Du Contribuable , Edition 2009 .
266*- DGI , Charte Du Contribuable Vérifie , ENAG , Algérie , 2008 .
267*- DGI, Guide Du Contrôle Sur Pièce , Edition 2004.
268*- DGI, Guide Du Control Sur Pièce , Edition 2003 .

269*- DGI, Dispositif D'évaluation Des Performances Des Services Extérieurs, 2003 .
270*- DGI, Guide De Contrôle Des Revenus (VASFE), 2002 .
271*- DGI, Guide Du Vérificateur De Comptabilité , Edition 2001 .

**- lettres de la DGI :**

272*- DGI , Le Contrôle Fiscal – Points Détapes Et Orientations Stratégiques , La Lettre De La DGI , n° 64 , 2012
273*- DGI , Le Jumelage DGI – DEFIP- DIX –Huit Mois Denses D'activités Et De Réalisations, La Lettre De La DGI n° 59 -2012 .
274*- DGI , Le Contrôle Fiscal – Une Action Constante De L'administration Fiscale , La Lettre De La DGI , n° 58 , 2012.
275*- DGI ,Remboursement De La TVA Vers Plus De Souplesse Et D'efficacité La Lettre De La DGI n° 57 – 2012 .
276*- DGI , Premier Jumelage Institutionnel En Algérie (DGI- DGFIP ) Poursuite Du Processus D'amélioration Des Relations Avec Les Contribuables , La Lettre De La DGI n° 50 , 2011.
277*- DGI , La Déontologie , Respect De L'éthique Professionnelle , La Lettre De La DGI n° 49 , 2011 .
278*- DGI, Conférence National Des Cadres De L'administration Fiscale , Modernisation De L'administration Fiscale, La Prochaines Etapes, La Lettre De La DGI, n° Spécial, 2010
279*- DGI, La Loi De Finances Complémentaires Pour , 2009 , La Lettre De La DGI Numéro Spécial – Aout 2009 .
280*- DGI , Les Relations De L'administration Fiscale à L'usager , Une Nouvelle Approche , La Lettre De La DGI n°38 Février 2009 .
281*- DGI, Loi De Finances 2009 , Poursuite De La Réalisation Du Programme De Relance Economique , La Lettre De La DGI , n° 37 , Janvier 2009 .
282*- DGI , Conférence National Des Cadres De L'administration Fiscale, Modernisation De L'administration Fiscale, Les Prochaines Etapes, La Lettre De La DGI, Numéro Spécial 2009.
283*- DGI , La Fiscalité , Un Levier Pour La Promotion De L'emploi , La Lettre De Le DGI n° 33 – juillet 2008 .
284*- DGI , La Lettre De La DGI n° 16 AOUT 2004 .
285*- DGI , La Lettre De La DGI n°12 , Numéro Spécial , 2003 .

**- Les Sites D'internet :**

286*- www.ennaharonUne.com/Fr/news/contrile fiscale :Un bilan de plus de 61 milliards de DA en2012, PC le 9/11/2013 .
287*- www.algerie360.com/économie-Algérie/contrôle fiscal-bilan-PC le 29/10/2013.
288*- www.algerie1.com/actualité/Les-impots et Les douanes déclarent La guerre aux importateurs fraudeurs/**PC** le25/08/2013 .
289*- www- algerie360.com /Algérie/La-dj-va-bientôt-réduire-Les redressement –fiscaux -automatique, PC le 25/08/2013.
290*- www.google.dz/url?sq
291*- www.iasj.net, page–consulté le 25/05/2014
292*- www.saidatv.tv(Fille:///c:/user/malkinfo/desktop/ , page–consulté le 25/05/2014
293*- www.ahram.org.eg/newsQ/291373.aspx.PC , page–consulté le 25/05/2014
294*- www.argam.com/article détail/271228.

# الملاحق

الملحق رقم 1

**RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE**

**MINISTÈRE DES FINANCES**

**DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS**

*Direction des Impôts de la Wilaya de .....*
*Sous-Direction du Contrôle Fiscal*

## *Avis de Vérification de la Situation Fiscale d'Ensemble*

*Référence N° :*

lettre avec A.R

A . M .....
.....
.....

Le .....

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que nous envisageons de procéder à la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble. Cette vérification concerne l'ensemble des revenus que vous avez perçus durant la période du.....au.....

Au cours de ce contrôle, nous aurons à analyser la concordance entre les revenus que vous avez déclarés au cours de cette période et la situation de trésorerie et les éléments de train de vie de votre foyer fiscal.

A l'effet d'exercer ce contrôle, votre concours sera sollicité verbalement ou par écrit, sur des points précis retracés dans les différentes déclarations.

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposez d'un délai de préparation de .....à compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification.

Votre attention est appelée sur le fait que le contrôle qui sera effectué portera sur l'ensemble des comptes financiers de votre foyer fiscal, l'origine des fonds dont vous avez disposé, leur composition et les variations de votre patrimoine.

La durée du contrôle est fixée en principe à une (01) année. Il peut être toutefois prorogé en cas d'usage de manoeuvres frauduleuses, la présentation de renseignements incomplets ou de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements et de justifications au sens de l'article 187 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.

Vous avez la faculté de vous faire assister, au cours de ce contrôle, par un conseil de votre choix.

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

**le Chef de Brigade**

**Noms et Grades des Vérificateurs**

الملحق رقم 2

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

---

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS de.....
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA de.....
SERVICES DE RECHERCHES ET VERIFICATIONS de.....

N°_____/

A

V.....

.....

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

## DEMANDE DE JUSTIFICATIONS

En application des dispositions des articles 187 et 131 bis du Code des Impôts Directs et taxes assimilées, nous avons l'honneur de vous demander des justifications concernant certaines indications de votre déclaration de revenus de (s)année(s): .....précisées ci-dessous.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Vous avez à nous faire parvenir votre réponse dans un délai de 30 jours. L'absence de réponse de votre part entraîne en vertu de l'article 131 du CID, l'établissement d'office des impositions.

Veuillez croire, M....., en l'expression de notre parfaite considération.

Les Vérificateurs

(Signature)

3 ملحق رقم 4

*REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE*

---------O---------

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS de.....
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA de.....
SERVICES DE RECHERCHES ET VERIFICATIONS de.....
N°_____/

A

M.....
.....

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

## DEMANDE D'ECLAIRCISSEMENTS

En application des dispositions de articles 187 et 131 bis du Code des Impôts Directs et taxes assimilées, nous avons l'honneur de vous demander de nous fournir des éclaircissements concernant les points ci-après de votre déclaration de revenus de l'année (s) : .....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Vous avez à nous faire parvenir votre réponse dans un délai de 30 jours. L'absence de réponse de votre part entraîne en vertu des dispositions de l'article 131 du CID, l'établissement d'office des impositions.

Veuillez croire, M..... en l'expression de notre parfaite considération.

Les Vérificateurs

Accusé Réception
de l'intéressé (Date et Signature).

*REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE*

---

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS de.....
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA de.....
SERVICES DE RECHERCHES ET VERIFICATIONS de.....

N°_____/

_/M_ONSIEUR LE DIRECTEUR DES IMPOTS
DE WILAYA DE .....

*OBJET/* Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble
de Monsieur .....
- Affaire N°_____/

Dans le cadre de la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble de Monsieur ..... sis au ..... J'ai l'honneur de vous demander de bien vouloir me communiquer les renseignements ci-après nécessaires à l'appréciation des revenus déclarés par le sus nommé .....
.....
.....
.....

Eu égard à leur importance, je vous serai très obligé des dispositions que vous pourrez prendre pour une prompte réponse.

Signature

الملحق رقم 5

*REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE*

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS de.....
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA de.....
SERVICES DE RECHERCHES ET VERIFICATIONS de.....

N° _____/

_/)/)_ONSIEUR LE DIRECTEUR
DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
- DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

*O B J E T/* **Vérification de la situation fiscale de Monsieur** .....

Affaire N° _____/

**Dans le cadre de la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble de Monsieur** ..... **Sis à** ..... ..... **J'ai l'honneur de solliciter l'intervention de l'Administration Centrale auprès de** ..... ..... **pour la communication des renseignements ci-après** .....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Signature

الملحق رقم 6

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA

DE.....

SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

# SITUATION DU PATRIMOINE

Demande de renseignements concernant

Mr.....

Activité .....

Adresse .....

| Renseignements demandés | Réponse du contribuable vérifié |
|---|---|
| I/Etes vous propriétaire à votre nom, à celui de votre épouse ou de vos enfants mineurs (1)<br><br>1 – 1 De bien immobiliers (terrains, immeuble)<br>Si oui précisez.<br>– La nature .....<br>– L'origine .....<br>– La situation .....<br>S'il s'agit d'une construction (terminée ou en cours)<br>(2) – précisez :<br>– La date d'acquisition :<br>– Le prix :<br><br>1 – 2 De fonds de commerce OUI - NON (2)<br>Si OUI/ indiquez :<br>– La situation :<br>– Le prix d'acquisition :<br><br>1 – 3 De matériels de transport, de travaux publics,<br>autres Oui – Non (2)<br>Si Oui, précisez :<br>– La nature et la marque<br>– Le prix d'acquisition | |

الملحق رقم 6 (تابع)

1 – 4 De véhicule de tourisme Oui – Non (2)

Si Oui, indiquez :

- Le nombre ainsi que la marque :
- La puissance, l'année et la valeur d'acquisition de chaque véhicule.

1 – 5 D'autres biens (yacht, Chevaux, de course etc...)

OUI – NON (2)

Si Oui, précisez :

- La nature
- Le prix d'acquisition

II/ Etes-vous associé dans une société commerciale

OUI – NON (2)

Si Oui, indiquez :

- La forme juridique :
- La raison sociale :
- L'adresse :

III/ Disposez-vous des comptes Financiers :

3 – 1 En Algérie OUI – NON

Si Oui, indiquez :

- L'institution financière
- L'agence
- Les numéros de comptes

3 – 2 A l'étranger OUI – NON (2)

Si Oui, indiquez :

- L'institution financière
- L'agence
- Le numéro de compte

1) Précisez pour chacune des rubriques le nom du propriétaire.

2) Rayer la mention inutile.

N.B. – Toute omission ou insuffisance constatée par rapport à votre situation patrimoniale réelle sera considérée comme manoeuvre frauduleuse passible de sanctions prévues aux articles du code des Impôts Directs et Taxes sur le chiffre d'affaires .

Certifié exact

A ..... le .....

# BALANCE DE TRESORERIE

( compte de trésorerie privée )

| | 19 | 19 | 19 | 19 | OBSERVATIONS |
|---|---|---|---|---|---|
| **/ONIBILITES DEGAGEES** | | | | | |
| • Soldes au 1/01 | | | | | |
| - des comptes bancaires | | | | | |
| - des comptes postaux | | | | | |
| - des comptes d'épargnes | | | | | |
| - des comptes courants dans une société | | | | | |
| TOTAL 1 | | | | | |
| • Retraits effectués dans une entreprises personnelles | | | | | |
| • SALAIRES | | | | | |
| • AUTRES REVENUS | | | | | |
| • VENTES D'IMMEUBLES | | | | | |
| • VENTES MOBILIERES (biens ou valeurs) | | | | | |
| • EMPRUNTS CONTRACTES ENCAISSES | | | | | |
| • REVENUS EXONERES | | | | | |
| • DIVERS (1) | | | | | |
| TOTAL | | | | | |
| **DISPONIBILITES EMPLOYEES** | | | | | |
| • Soldes au 31/12 | | | | | |
| - des comptes bancaires | | | | | |
| - des comptes postaux | | | | | |
| - des comptes d'épargne | | | | | |
| - des comptes courants dans une société | | | | | |
| TOTAL 1 | | | | | |
| • Apports effectués dans une entreprise personnelle | | | | | |
| • IMPOTS PERSONNELS PAYES | | | | | |
| • ACHATS D'IMMEUBLES | | | | | |
| • ACHATS MOBILIERS (biens ou valeurs) | | | | | |
| • PRETS CONSENTIS A DES TIERS | | | | | |
| • DEPENSES DECLAREES | | | | | |
| • REMBOURSEMENT D'EMPRUNT (capital et intérêt) | | | | | |
| • DEPENSE DE TRAIN DE VIE (2) | | | | | |
| • DIVERS (3) | | | | | |
| TOTAL | | | | | |
| SOLDE | | | | | |

(1) - Dégrèvements d'impôts ... - Remboursements d'Assurance ... 3)- Rentes ou pensions payées ... - Dons consentis ...

(2) ... d'une manière forfaitaire et différenciée compte tenu du nombre d'enfants, du train de vie mené, de ...

الملحق رقم 8

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

**N.I.F**

**Désignation de l'entreprise** EURL (NACER)

**Activité** **ETB**

**Adresse** **BP46126 Laghouat**

Exercice clos le **31/12/2010**

# BILAN (ACTIF)

**Série G, n°2 (2010)**

| ACTIF | 2010 | | | 2009 |
|---|---|---|---|---|
| | Montants Bruts | Amortissements provisions et pertes de valeurs | Net | Net |
| **ACTIFS NON COURANTS** | | | | |
| **Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif** | | | | |
| **Immobilisations incorporelles** | | | | |
| **Immobilisations corporelles** | | | | |
| Terrains | | | | |
| Bâtiments | | | | |
| Autres immobilisations corporelles | 32 999 188 | 4 756 864 | 28 242 324 | |
| Immobilisations en concession | | | | |
| **Immobilisations en cours** | 16 226 600 | | 16 226 600 | |
| **Immobilisations financières** | | | | |
| Titres mis en équivalence | | | | |
| Autres participations et créances rattachées | | | | |
| Autres titres immobilisés | | | | |
| Prêts et autres actifs financiers non courants | 26 445 884 | | 26 445 884 | |
| Impôts différés actif | | | | |
| **TOTAL ACTIF NON COURANT** | 75 671 672 | 4 756 864 | 70 914 808 | |
| **ACTIFS COURANTS** | | | | |
| **Stocks et encours** | | | | |
| **Créances et emplois assimilés** | | | | |
| Clients | 7 197 614 | | 7 197 614 | |
| Autres débiteurs | 1 227 852 | | 1 227 852 | |
| Impôts et assimilés | 20 261 612 | | 20 261 612 | |
| Autres créances et emplois assimilés | | | | |
| **Disponibilités et assimilés** | | | | |
| Placements et autres actifs financiers courants | | | | |
| Trésorerie | 44 886 122 | | 44 886 122 | |
| **TOTAL ACTIF COURANT** | 73 573 201 | | 73 573 201 | |
| **TOTAL GENERAL ACTIF** | 149 244 873 | 4 756 864 | 144 488 009 | |

الملحق رقم 8 مكرر 1

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

**N.I.F**

**Désignation de l'entreprise :** **EURL(NACER)**

**Activité** **ETB**

**Adresse** **BP 46126 Laghouat**

Exercice clos le **31/12/2010**

# BILAN (PASSIF)

| PASSIF | 2010 | 2009 |
|---|---|---|
| **CAPITAUX PROPRES :** | | |
| Capital émis | 41 000 000 | |
| Capital non appelé | | |
| Primes et réserves- Réserves consolidées(1) | | |
| Ecarts de réévaluation | | |
| Ecart d'équivalence (1) | | |
| Résultat net - Résultat net part du groupe (1) | 8 889 379 | |
| Autres capitaux propres I Report à nouveau | 16 942 172 | |
| **Part de la société consolidante (1)** | | |
| **Part des minoritaires (1)** | | |
| **TOTAL I** | **66 831 551** | |
| **PASSIFS NON-COURANTS :** | | |
| Emprunts et dettes financières | | |
| Impôts (différés et provisionnés) | | |
| Autres dettes non courantes | | |
| Provisions et produits constatés d'avance | | |
| **TOTAL II** | **0** | |
| **PASSIFS COURANTS :** | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | 75 449 249 | |
| Impôts | 2 031 663 | |
| Autres dettes | 175 546 | |
| Trésorerie Passif | | |
| **TOTAL III** | **77 656 458** | |
| **TOTAL PASSIF (I+II+III)** | **144 488 009** | |

1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F

**Désignation de l'entreprise : EURL(NACER)**

**Activité** ETB

**Adresse** BP 46126 Laghouat

**Exercice du 01/01/2010 au 31/12/2010**

# COMPTE DE RESULTAT

| Rubriques | 2010 | | 2009 | |
|---|---|---|---|---|
| | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) |
| Ventes de marchandises | | | | |
| Produits fabriqués | | | | |
| Production vendu Prestations de services | | | | |
| Vente de travaux | | 193 817 084 | | |
| Produits annexes | | | | |
| Rabais, remises, ristournes accordés | | | | |
| **Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes** | | **193 817 084** | | **0** |
| Production stockée ou déstockée | | | | |
| Production immobilisée | | | | |
| Subventions d'exploitation | | | | |
| **I-Production de l'exercice** | | **193 817 084** | | **0** |
| Achats de marchandises vendues | | | | |
| Matières premières | 149 930 833 | | | |
| Autres approvisionnements | | | | |
| Variations des stocks | | | | |
| Achats d'études et de prestations de services | | | | |
| Autres consommations | 3 467 810 | | | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats | | | | |
| Services extérieurs: Sous-traitance générale | | | | |
| Services extérieurs: Locations | 15 718 525 | | | |
| Services extérieurs: Entretien, réparations et maintenance | 15 012 | | | |
| Services extérieurs: Primes d'assurances | 248 142 | | | |
| Services extérieurs: Personnel extérieur à l'entreprise | | | | |
| Services extérieurs: Rémunération d'intermédiaires et honoraires | | | | |
| Services extérieurs: Publicité | | | | |
| Services extérieurs: Déplacements, missions et réceptions | | | | |
| Autres services | 344 280 | | | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs | | | | |
| **II-Consommations de l'exercice** | **169 724 602** | | **0** | |
| **III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)** | | **24 092 482** | | |
| Charges de personnel | 4 460 465 | | | |
| Impôts et taxes et versements assimilés | 6 095 163 | | | |
| **IV-Excédent brut d'exploitation** | | **13 536 854** | | |

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

N.I.F 3 مكرر 8 المحلق رقم

**Désignation de l'entreprise : EURL (NACER)**

**Activité** ETB

**Adresse** BP 46126 Laghouat

**Exercice du 01/01/2010 au 31/12/2010**

| Rubriques | 2010 | | 2009 | |
|---|---|---|---|---|
| | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) |
| Autres produits opérationnels | | 402 996 | | |
| Autres charges opérationnelles | 613 336 | | | |
| Dotations aux amortissements | 4 437 135 | | | |
| Provision | | | | |
| Pertes de valeur | | | | |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | | | |
| **V-Résultat opérationnel** | | **8 889 379** | | |
| Produits financiers | | 26 | | |
| Charges financières | | | | |
| **VI-Résultat financier** | | **26** | **0** | |
| **VII-Résultat ordinaire (V+VI)** | | **8 889 379** | | |
| Eléments extraordinaires (produits) (*) | | | | |
| Eléments extraordinaires (Charges) (*) | | | | |
| **VIII-Résultat extraordinaire** | | | | |
| Impôts exigibles sur résultats | | | | |
| Impôts différés (variations) sur résultats | | | | |
| **IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE** | | **8 889 379** | **0** | |

**(*) À détailler sur état annexe à joindre.**

الملحق رقم 9

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

**N.I.F**

**Désignation de l'entreprise :** EURL (NACER)

**Activité** **ETB**

**Adresse** **BP 46126 Laghouat**

Exercice clos le **31/12/2011**

# BILAN (ACTIF)

**Série G, n°2 (2010)**

| ACTIF | 2011 | | | 2010 |
|---|---|---|---|---|
| | Montants Bruts | Amortissements provisions et pertes de valeurs | Net | Net |
| **ACTIFS NON COURANTS** | | | | |
| **Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif** | | | | |
| **Immobilisations incorporelles** | | | | |
| **Immobilisations corporelles** | | | | |
| Terrains | | | | |
| Bâtiments | | | | |
| Autres immobilisations corporelles | 75 764 788 | 14 800 717 | 60 964 070 | 28 242 324 |
| Immobilisations en concession | | | | |
| **Immobilisations en cours** | | | | 16 226 600 |
| **Immobilisations financières** | | | | |
| Titres mis en équivalence | | | | |
| Autres participations et créances rattachées | | | | |
| Autres titres immobilisés | | | | |
| Prêts et autres actifs financiers non courants | 25 143 143 | | 25 143 143 | 26 445 884 |
| Impôts différés actif | | | | |
| **TOTAL ACTIF NON COURANT** | 100 907 931 | 14 800 717 | 86 107 213 | 70 914 808 |
| **ACTIFS COURANTS** | | | | |
| **Stocks et encours** | 13 212 892 | | 1 321 292 | |
| **Créances et emplois assimilés** | | | | |
| Clients | 10 481 021 | | 10 481 021 | 7 197 614 |
| Autres débiteurs | 5 052 813 | | 5 050 813 | 1 227 852 |
| Impôts et assimilés | 27 197 817 | | 27 197 817 | 20 261 612 |
| Autres créances et emplois assimilés | | | | |
| **Disponibilités et assimilés** | | | | |
| Placements et autres actifs financiers courants | | | | |
| Trésorerie | 5 641 251 | | 5 641 251 | 44 886 122 |
| **TOTAL ACTIF COURANT** | 49 664 195 | | 49 664 195 | 73 573 201 |
| **TOTAL GENERAL ACTIF** | 150 572 126 | 14 800 717 | 135 771 409 | 144 488 009 |

الملحق رقم 9 مكرر 1

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

**N.I.F**

**Désignation de l'entreprise :** **EURL(NACER)**

**Activité** **ETB**
**Adresse** **BP 46126 Laghouat**

Exercice clos le **31/12/2011**

# BILAN (PASSIF)

| PASSIF | 2011 | 2010 |
|---|---|---|
| **CAPITAUX PROPRES :** | | |
| Capital émis | 41 000 000 | 41 000 000 |
| Capital non appelé | | |
| Primes et réserves- Réserves consolidées(1) | | |
| Ecarts de réévaluation | | |
| Ecart d'équivalence (1) | | |
| Résultat net - Résultat net part du groupe (1) | 9 030 534 | 8 889 379 |
| Autres capitaux propres I Report à nouveau | 25 831 552 | 16 942 17[illegible] |
| **Part de la société consolidante (1)** | | |
| **Part des minoritaires (1)** | | |
| **TOTAL I** | **75 862 086** | **66 831 551** |
| **PASSIFS NON-COURANTS :** | | |
| Emprunts et dettes financières | | |
| Impôts (différés et provisionnés) | | |
| Autres dettes non courantes | | |
| Provisions et produits constatés d'avance | | |
| **TOTAL II** | **0** | |
| **PASSIFS COURANTS :** | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | 54 608 176 | 75 449 24[illegible] |
| Impôts | 4 941 687 | 2 031 66[illegible] |
| Autres dettes | 359 460 | 175 546 |
| Trésorerie Passif | | |
| **TOTAL III** | **59 909 323** | **77 656 45[illegible]** |
| **TOTAL PASSIF (I+II+III)** | **135 771 409** | **144 488 00[illegible]** |

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

ملحق رقم 9 مكرر 2

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

N.I.F

**Désignation de l'entreprise : EURL(NACER)**

**Activité** ETB

**Adresse** BP 46126 Laghouat

**Exercice du 01/01/2011 au 31/12/2011**

# COMPTE DE RESULTAT

| Rubriques | 2011 | | 2010 | |
|---|---|---|---|---|
| | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) |
| Ventes de marchandises | | | | |
| Produits fabriqués | | | | |
| Production vendu Prestations de services | | | | |
| Vente de travaux | | 216 809 116 | | 193 817 084 |
| Produits annexes | | | | |
| Rabais, remises, ristournes accordés | | 19 104 | | |
| **Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes** | | **216 828 220** | | **193 817 084** |
| Production stockée ou déstockée | | | | |
| Production immobilisée | | | | |
| Subventions d'exploitation | | | | |
| **I-Production de l'exercice** | | **216 828 220** | | **193 817 084** |
| Achats de marchandises vendues | | | | |
| Matières premières | 170 343 957 | | 149 930 833 | |
| Autres approvisionnements | | | | |
| Variations des stocks | | | | |
| Achats d'études et de prestations de services | | | | |
| Autres consommations | 6 125 832 | | 3 467 810 | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats | 141 | | | |
| Services extérieurs: Sous-traitance générale | | | | |
| Services extérieurs: Locations | 7 848 580 | | 15 718 525 | |
| Services extérieurs: Entretien, réparations et maintenance | 12 285 | | 15 012 | |
| Services extérieurs: Primes d'assurances | 122 074 | | 248 142 | |
| Services extérieurs: Personnel extérieur à l'entreprise | | | | |
| Services extérieurs: Rémunération d'intermédiaires et honoraires | | | | |
| Services extérieurs: Publicité | | | | |
| Services extérieurs: Déplacements, missions et réceptions | | | | |
| Autres services | 360 880 | | 344 280 | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs | | | | |
| **II-Consommations de l'exercice** | **184 813 749** | | **169 724 602** | |
| **III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)** | | **32 014 466** | | **24 092 482** |
| Charges de personnel | 5 934 434 | | 4 460 465 | |
| Impôts et taxes et versements assimilés | 7 065 576 | | 6 095 163 | |
| **IV-Excédent brut d'exploitation** | | **19 014 456** | | **13 536 854** |

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

الملحق رقم 9 مكرر

N.I.F

**Désignation de l'entreprise : EURL (NACER)**

**Activité** ETB

**Adresse** BP 46126 Laghouat

**Exercice du 01/01/2011 au 31/12/2011**

| Rubriques | 2011 | | 2010 | |
|---|---|---|---|---|
| | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) |
| Autres produits opérationnels | | 209 804 | | 402 996 |
| Autres charges opérationnelles | 149 871 | | 613 359 | |
| Dotations aux amortissements | 10 043 853 | | 4 437 135 | |
| Provision | | | | |
| Pertes de valeur | | | | |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | | | |
| **V-Résultat opérationnel** | | **9 030 534** | | **8 889 353** |
| Produits financiers | | | | 26 |
| Charges financières | | | | |
| **VI-Résultat financier** | | | | **26** |
| **VII-Résultat ordinaire (V+VI)** | | **9 030 534** | | **8 889 379** |
| Eléments extraordinaires (produits) (*) | | | | |
| Eléments extraordinaires (Charges) (*) | | | | |
| **VIII-Résultat extraordinaire** | | | | |
| Impôts exigibles sur résultats | | | | |
| Impôts différés (variations) sur résultats | | | | |
| **IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE** | | **9 030 534** | | **8 889 379** |

**(*) À détailler sur état annexe à joindre.**

الملحق رقم 10

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

**N.I.F**

**Désignation de l'entreprise :** EURL (NACER)

**Activité** **ETB**

**Adresse** **BP 46126 Laghouat**

Exercice clos le **31/12/2012**

# BILAN (ACTIF)

**Série G, n°2 (2010)**

| ACTIF | 2012 | | | 2011 |
|---|---|---|---|---|
| | Montants Bruts | Amortissements provisions et pertes de valeurs | Net | Net |
| **ACTIFS NON COURANTS** | | | | |
| **Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif** | | | | |
| **Immobilisations incorporelles** | | | | |
| **Immobilisations corporelles** | | | | |
| Terrains | | | | |
| Bâtiments | | | | |
| Autres immobilisations corporelles | 172 483 733 | 30 862 731 | 141 621 001 | 60 964 070 |
| Immobilisations en concession | | | | |
| **Immobilisations en cours** | 4 500 000 | | 4 500 000 | |
| **Immobilisations financières** | | | | |
| Titres mis en équivalence | | | | |
| Autres participations et créances rattachées | | | | |
| Autres titres immobilisés | | | | |
| Prêts et autres actifs financiers non courants | 8 687 679 | | 8 687 679 | 25 143 143 |
| Impôts différés actif | | | | |
| **TOTAL ACTIF NON COURANT** | 185 671 412 | 30 862 731 | 154 808 681 | 86 107 213 |
| **ACTIFS COURANTS** | | | | |
| **Stocks et encours** | 2 038 000 | | 2 038 000 | 13 212 892 |
| **Créances et emplois assimilés** | | | | |
| Clients | 121 874 358 | | 121 874 358 | 10 481 021 |
| Autres débiteurs | 3 182 571 | | 3 182 571 | 5 052 813 |
| Impôts et assimilés | 53 416 936 | | 53 416 936 | 27 197 817 |
| Autres créances et emplois assimilés | | | | |
| **Disponibilités et assimilés** | | | | |
| Placements et autres actifs financiers courants | | | | |
| Trésorerie | 3 602 675 | | 3 602 675 | 5 641 251 |
| **TOTAL ACTIF COURANT** | 184 114 541 | | 184 114 541 | 49 664 195 |
| **TOTAL GENERAL ACTIF** | 369 785 954 | 30 862 731 | 338 923 222 | 135 771 409 |

الملحق رقم 1 مكرر

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

N.I.F

**Désignation de l'entreprise :** EURL(NACER)

**Activité** ETB

**Adresse** BP 46126 Laghouat

Exercice clos le **31/12/2012**

# BILAN (PASSIF)

| PASSIF | 2012 | 2011 |
|---|---|---|
| **CAPITAUX PROPRES :** | | |
| Capital émis | 41 000 000 | 41 000 000 |
| Capital non appelé | | |
| Primes et réserves- Réserves consolidées(1) | | |
| Ecarts de réévaluation | | |
| Ecart d'équivalence (1) | | |
| Résultat net - Résultat net part du groupe (1) | 13 909 589 | 9 030 534 |
| Autres capitaux propres I Report à nouveau | | 25 831 552 |
| **Part de la société consolidante (1)** | 31 890 680 | |
| **Part des minoritaires (1)** | | |
| **TOTAL I** | **86 800 269** | **75 862 086** |
| **PASSIFS NON-COURANTS :** | | |
| Emprunts et dettes financières | 29 000 000 | |
| Impôts (différés et provisionnés) | | |
| Autres dettes non courantes | | |
| Provisions et produits constatés d'avance | | |
| **TOTAL II** | **29 000 000** | **0** |
| **PASSIFS COURANTS :** | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | 212 397 400 | 54 608 176 |
| Impôts | 10 279 456 | 4 941 687 |
| Autres dettes | 446 096 | 359 460 |
| Trésorerie Passif | | |
| **TOTAL III** | **223 122 952** | **59 909 323** |
| **TOTAL PASSIF (I+II+III)** | **338 923 221** | **135 771 409** |

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F

**Désignation de l'entreprise : EURL(NACER)**

**Activité** ETB

**Adresse** BP 46126 Laghouat

**Exercice du 01/01/2012 au 31/12/2012**

# COMPTE DE RESULTAT

| Rubriques | 2012 | | 2011 | |
|---|---|---|---|---|
| | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) |
| Ventes de marchandises | | | | |
| Produits fabriqués | | | | |
| Production vendu Prestations de services | | | | |
| Vente de travaux | | 334 799 389 | | 216 809 116 |
| Produits annexes | | | | |
| Rabais, remises, ristournes accordés | | 1 263 | | 19 104 |
| **Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes** | | **334 800 653** | | **216 828 220** |
| Production stockée ou déstockée | | | | |
| Production immobilisée | | | | |
| Subventions d'exploitation | | | | |
| **I-Production de l'exercice** | | **334 800 653** | | **216 847 324** |
| Achats de marchandises vendues | | | | |
| Matières premières | 234 613 713 | | 170 343 957 | |
| Autres approvisionnements | 19 731 | | | |
| Variations des stocks | | | | |
| Achats d'études et de prestations de services | | | | |
| Autres consommations | 11 009 518 | | 6 125 832 | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats | 137 | | 141 | |
| Services extérieurs: Sous-traitance générale | | | | |
| Services extérieurs: Locations | 46 500 032 | | 7 848 580 | |
| Services extérieurs: Entretien, réparations et maintenance | | | 12 285 | |
| Services extérieurs: Primes d'assurances | 98 828 | | 122 074 | |
| Services extérieurs: Personnel extérieur à l'entreprise | | | | |
| Services extérieurs: Rémunération d'intermédiaires et honoraires | | | | |
| Services extérieurs: Publicité | | | | |
| Services extérieurs: Déplacements, missions et réceptions | 26 110 | | | |
| Autres services | 700 853 | | 360 880 | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs | | | | |
| **II-Consommations de l'exercice** | **292 968 922** | | **184 813 749** | |
| **III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)** | | **41 831 730** | | **32 014 954** |
| Charges de personnel | 11 078 607 | | 5 934 434 | |
| Impôts et taxes et versements assimilés | 579 212 | | 7 065 576 | |
| **IV-Excédent brut d'exploitation** | | **30 173 910** | | **19 014 456** |

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 3 0 1 1 0 0 1 6 1 4 6 4 4

**Désignation de l'entreprise : EURL (NACER)**

**Activité** ETB

**Adresse** BP 46126 Laghouat

**Exercice du 01/01/2011 au 31/12/2012**

| Rubriques | 2012 | | 2011 | |
|---|---|---|---|---|
| | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) |
| Autres produits opérationnels | | 1 160 | | 209 804 |
| Autres charges opérationnelles | 15 697 | | 149 871 | |
| Dotations aux amortissements | 16 062 013 | | 10 043 853 | |
| Provision | | | | |
| Pertes de valeur | | | | |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | | | |
| **V-Résultat opérationnel** | | **14 097 359** | | **9 030 534** |
| Produits financiers | | 21 035 | | |
| Charges financières | 208 805 | | | |
| **VI-Résultat financier** | **187 770** | | | |
| **VII-Résultat ordinaire (V+VI)** | | **13 909 589** | | **9 030 534** |
| Eléments extraordinaires (produits) (*) | | | | |
| Eléments extraordinaires (Charges) (*) | | | | |
| **VIII-Résultat extraordinaire** | | | | |
| Impôts exigibles sur résultats | | | | |
| Impôts différés (variations) sur résultats | | | | |
| **IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE** | | **13 909 589** | | **9 030 534** |

**(*) À détailler sur état annexe à joindre.**

الملحق رقم 11

Série C n° 6 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS
DE .....

CENTRE DES IMPOTS
DE .....

# MISE EN DEMEURE

M .....
.....

N.I.F : | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

A..... , le.....

J'ai l'honneur de vous rappeler que les contribuables relevant du régime du réel et du régime général de la TVA et les titulaires des professions libérales qui sont soumis au versement d'impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source, sont tenus de déposer, auprès du receveur des impôts de leur circonscription, la déclaration modèle G n° ..... , tenant lieu de bordereau avis de versement, dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le ..... au titre duquel les droits sont dus, ou au cours duquel les retenues à la source ont été opérées et de payer simultanément les montants correspondants.

(Article 110, 121, 123, 124, 129-1, 358-2 et 359-1 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées)
(Articles 28, 29,76, 78, 88 et 178 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires)

Cette déclaration ne m'étant pas parvenue au titre du .....
Je vous serais obligé de vous acquitter des versements qui vous incombent en m'informant de leur date, ou à défaut, de me faire connaître les motifs de votre abstention au regard :

- de la taxe sur l'activité professionnelle ;
- des acomptes IBS ;
- de l'IRG salaires ;
- du droit de timbre sur état ;
- de la TVA ;
- .....
- .....

Si vous entendez produire des observations à ce sujet, vous aurez à me les faire parvenir par écrit ou me les présenter verbalement en produisant les justifications dans le délai cité ci-après.

J'ajoute qu'à défaut de réponse avant le .....,votre situation sera régularisée selon la procédure de taxation d'office avec application de la pénalité de 25% émise par voie de rôle, immédiatement exigible.

Veuillez agréer, M ....., l'expression de ma considération distinguée.

**Le Chef de service principal,**

ENAG - ULC - Algéria

ملحق رقم 12

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

**MINISTERE DES FINANCES**

**DIRECTION GENERALE DES IMPOTS**

Direction des Impôts de Wilaya d..........................
..........................................
inspection de ................
..........................................

# DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS

**Série C n° 2**

Envoyer la réponse à l'adresse suivante
.......................
.......................
.......................
.......................

A .................................. le .................................
L ........................................................ a l'honneur de prier M ........................................................
demeurant à ........................................................
........................................................
NIS : | | | | | | | | | | | | | | | |
de vouloir bien lui fournir, le plus tôt possible, les renseignements suivants :

| DEMANDE | REPONSE |
|---|---|
| ........................................ | A........................ le ............................ |
| | (suite au verso) |

ENAG - ULC - Algéria (2009)

الملحق رقم 13

Série C n° 4 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS
DE .....

CENTRE DES IMPOTS
DE .....

Rue .....

N° .....

# NOTIFICATION DE REDRESSEMENT

Accusé de réception
N° .....

M .....

N° D'ARTICLE | | | | | | | | | | | | | |

N. I. F : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Référence :

Le ..... 20 ....

J'ai l'honneur de vous faire connaître ci-après les redressements que l'administration envisage d'apporter aux éléments servant de base pour le calcul des catégories d'impôts marqués d'une croix ci-dessous :

☐ – **Impôts sur le revenu global**
☐ – Bénéfices industriels, Commerciaux et artisanaux.
☐ – Bénéfices des professions non commerciales.
☐ – Revenus des locations des propriétés bâties et non bâties.
☐ – Revenus des capitaux mobiliers.
☐ – Traitements, salaires, pensions et rentes viagères.
☐ – Plus values de cession à titre onéreux des immeubles bâties ou non bâties et des droits y afférents.

Exercice .....
Année .....
Année .....
Année .....
Période du ..... au .....
Année .....
Année .....

☐ – **Impôts sur les bénéfices des sociétés.**

☐ – Retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers.
☐ – Retenue à la source opérée sur les revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie.

Exercice .....
Année .....
Période du ..... au .....
Période du ..... au .....

☐ – **Taxe sur l'activité professionnelle.**
☐ – **Taxe sur la valeur ajoutée.**
☐ – **Autres impôts et taxes** (à préciser).
.....
.....

Exercice .....
Année .....
Année .....
Année .....

Vous disposez de trente (30) jours pour me faire parvenir votre acceptation ou vos observations. A cet effet, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix.

Veuillez agréer l'expression de ma considération distinguée.

**Le Chef de service principal,**

L'inspecteur peut rectifier les déclarations, mais il doit, au préalable, adresser au contribuable la rectification qu'il envisage en lui indiquant, pour chaque point de redressement de manière explicite, les motifs et les articles du code des impôts correspondants. Il invite, en même temps, l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente (30) jours. A défaut de réponse dans ce délai, l'inspecteur fixe la base de l'imposition sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après établissement du rôle de régularisation. **(Article 59 de la loi**

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE** ملحق رقم 14

**MINISTERE DES FINANCES**
**DIRECTION GENERALE DES IMPOTS**
**DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE :**
.....
**DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE :**
.....
**INSPECTION DES IMPOTS DE :**
.....
**Rue de :** .....

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب ل
.....
المديرية الولائية للضرائب ل
.....
مفتشية ا لضرائب ل
.....
..... شارع

## NOTIFICATION DEFINITIVE DE REDRESSEMENTS

**N°**.....

À..... , le.....

Accusé de réception

A
M.....
.....
.....

Référence et date de la notification initiale de redressements :

N°.....
Date : .....

Date d'introduction de la réponse :

.....

**J'ai l'honneur de vous informer que suite à :** (cocher la case correspondante)

☐ l'examen de vos observations formulées sur la notification initiale de redressements ci-avant rappelée ;
☐ l'absence de réponse à la notification initiale de redressements ci-avant rappelée.

Il a été décidé : (cocher la case correspondante)

☐ **D'abandonner la totalité des rappels envisagés sur la notification initiale de redressements.**

☐ **De maintenir (totalement, partiellement) les bases initialement proposées en rectification de vos déclarations au titre des impôts et taxes marqués d'une croix ci-dessous :**

☐ Impôt sur le revenu global : (Préciser la catégorie)
.....
.....
Au titre de la période .....
☐ Impôt sur les bénéfices des sociétés :
Au titre de la période .....
☐ Taxe sur l'activité professionnelle :
Au titre de la période .....
☐ Taxe sur la valeur ajoutée
Au titre de la période .....
☐ Autres impôts et taxes (à préciser) :
.....
.....
Au titre de la période .....

**Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.**

**Le Chef d'Inspection.**

Après expiration du delai de réponse; l'inspecteur fixe la base de l'imposition qui sera également notifiée au contribuable sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après établissement du rôle de régularisation. (Article 36 de la loi de finances pour 2009.)

الملحق رقم 15

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F

Désignation de l'entreprise : Sarl Essaada

Activité : fabrication carrelages
Adresse : BP 85666 Laghouat

Exercice clos le 31/12/2010

# BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2010)

| ACTIF | 2010 | | | 2009 |
|---|---|---|---|---|
| | Montants Bruts | Amortissements provisions et pertes de valeurs | Net | Net |
| ACTIFS NON COURANTS | | | | |
| **Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif** | | | | |
| **Immobilisations incorporelles** | | | | |
| **Immobilisations corporelles** | | | | |
| Terrains | 128 112 498 | | 128 112 498 | |
| Bâtiments | 87 150 042 | 17 430 008 | 69 720 034 | |
| Autres immobilisations corporelles | 948 550 106 | 309 023 000 | 639 527 106 | |
| Immobilisations en concession | | | 0 | |
| **Immobilisations en cours** | 43 264 321 | | 43 264 321 | |
| **Immobilisations financières** | | | 0 | |
| Titres mis en équivalence | | | 0 | |
| Autres participations et créances rattachées | | | 0 | |
| Autres titres immobilisés | | | 0 | |
| Prêts et autres actifs financiers non courants | 5 098 002 | | 5 098 002 | |
| Impôts différés actif | | | 0 | |
| TOTAL ACTIF NON COURANT | 1 212 174 969 | 326 453 008 | 885 721 961 | |
| ACTIFS COURANTS | | | 0 | |
| **Stocks et encours** | 12 512 861 | | 12 512 861 | |
| **Créances et emplois assimilés** | | | 0 | |
| Clients | 2 528 350 | | 2 528 350 | |
| Autres débiteurs | | | 0 | |
| Impôts et assimilés | 1 376 052 | | 1 376 052 | |
| Autres créances et emplois assimilés | | | 0 | |
| **Disponibilités et assimilés** | | | 0 | |
| Placements et autres actifs financiers courants | | | 0 | |
| Trésorerie | 1 877 540 | | 1 877 540 | |
| TOTAL ACTIF COURANT | 18 294 803 | 0 | 18 294 803 | |
| TOTAL GENERAL ACTIF | 1 230 469 772 | 326 453 008 | 904 016 764 | 0 |

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F

**Désignation de l'entrepris** SARL Essaada

**Activité** **fabrication carrelages**

**Adresse** **BP 85666 Laghouat**

Exercice clos **31/12/2010**

# BILAN (PASSIF)

| PASSIF | 2010 | 2009 |
|---|---|---|
| **CAPITAUX PROPRES :** | | |
| Capital émis | 300 000 000 | |
| Capital non appelé | | |
| Primes et réserves- Réserves consolidées(1) | | |
| Ecarts de réévaluation | | |
| Ecart d'équivalence (1) | | |
| Résultat net - Résultat net part du groupe (1) | 2 356 500 | |
| Autres capitaux propres I Report à nouveau | | |
| **Part de la société consolidante (1)** | | |
| **Part des minoritaires (1)** | | |
| **TOTAL I** | **302 356 500** | |
| **PASSIFS NON-COURANTS :** | | |
| Emprunts et dettes financières | 102 577 567 | |
| Impôts (différés et provisionnés) | 1 058 233 | |
| Autres dettes non courantes | 230 225 091 | |
| Provisions et produits constatés d'avance | | |
| **TOTAL II** | **333 860 891** | |
| **PASSIFS COURANTS :** | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | 169 586 120 | |
| Impôts | 2 653 253 | |
| Autres dettes | 95 560 000 | |
| Trésorerie Passif | | |
| **TOTAL III** | **267 799 373** | |
| **TOTAL PASSIF (I+II+III)** | **904 016 764** | |

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 2/ مكرر 15 محمد الحاق

**Désignation de l'entreprise :** SARL Essaada

**Activité** fabrication carrelages

**Adresse** BP 85666 Laghouat

**Exercice du 01/01/2010 au 31/12/2010**

# COMPTE DE RESULTAT

| Rubriques | 2010 DEBIT (en Dinars) | 2010 CREDIT (en Dinars) | 2009 DEBIT (en Dinars) | 2009 CREDIT (en Dinars) |
|---|---|---|---|---|
| Ventes de marchandises | | | | |
| Production vendue : Produits fabriqués | | 280 557 975 | | |
| Production vendue : Prestations de services | | | | |
| Production vendue : Vente de travaux | | | | |
| Produits annexes | | | | |
| Rabais, remises, ristournes accordés | | | | |
| **Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes** | | **280 557 975** | | |
| Production stockée ou déstockée | | | | |
| Production immobilisée | | | | |
| Subventions d'exploitation | | | | |
| **I-Production de l'exercice** | | **280 557 975** | | |
| Achats de marchandises vendues | | | | |
| Matières premières | 143 796 961 | | | |
| Autres approvisionnements | | | | |
| Variations des stocks | | | | |
| Achats d'études et de prestations de services | | | | |
| Autres consommations | | | | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats | | | | |
| Services extérieurs : Sous-traitance générale | | | | |
| Services extérieurs : Locations | 659 820 | | | |
| Services extérieurs : Entretien, réparations et maintenance | 150 600 | | | |
| Services extérieurs : Primes d'assurances | 350 000 | | | |
| Services extérieurs : Personnel extérieur à l'entreprise | | | | |
| Services extérieurs : Rémunération d'intermédiaires et honoraire | 265 380 | | | |
| Services extérieurs : Publicité | 125 000 | | | |
| Services extérieurs : Déplacements, missions et réceptions | | | | |
| Autres services | 623 400 | | | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs | | | | |
| **II-Consommations de l'exercice** | **145 971 161** | | | |
| **III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)** | | **134 586 814** | | |
| Charges de personnel | 38 462 899 | | | |
| Impôts et taxes et versements assimilés | 4 365 982 | | | |
| **IV-Excédent brut d'exploitation** | | **91 757 933** | | |

الملحق رقم 15 مكرر 3

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

N.I.F

| | |
|---|---|
| **Désignation de l'entreprise :** | **Sarl Essaada** |
| **Activité** | **Fabrication carrelages** |
| **Adresse** | **BP 85666 Laghouat** |

**Exercice du 01/01/2010 au 31/12/2010**

| Rubriques | 2010 | | 2009 | |
|---|---|---|---|---|
| | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) |
| Autres produits opérationnels | | | | |
| Autres charges opérationnelles | | | | |
| Dotations aux amortissements | 76 743 000 | | | |
| Provision | 10,500,000 | | | |
| Pertes de valeur | | | | |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | | | |
| **V-Résultat opérationnel** | | **4 514 933** | | |
| Produits financiers | | | | |
| Charges financières | 2 158 433 | | | |
| **VI-Résultat financier** | **2 158 433** | | | |
| **VII-Résultat ordinaire (V+VI)** | **2 356 500** | | | |
| Eléments extraordinaires (produits) (*) | | | | |
| Eléments extraordinaires (Charges) (*) | | | | |
| **VIII-Résultat extraordinaire** | | | | |
| Impôts exigibles sur résultats | | | | |
| Impôts différés (variations) sur résultats | | | | |
| **IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE** | **2 356 500** | | | |

**(*) À détailler sur état annexe à joindre.**

الملحق رقم 16

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F

Désignation de l'entreprise : SARL Essaada

Activité : Fabriction carrelages

Adresse : BP 85666 Laghouat

Exercice clos le 31/12/2011

# BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2010)

| ACTIF | 2011 | | | 2010 |
|---|---|---|---|---|
| | Montants Bruts | Amortissements provisions et pertes de valeurs | Net | Net |
| **ACTIFS NON COURANTS** | | | | |
| **Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif** | | | | |
| **Immobilisations incorporelles** | | | | |
| **Immobilisations corporelles** | | | | |
| Terrains | 128 112 498 | | 128 112 498 | 128 112 498 |
| Bâtiments | 87 150 042 | 19 173 008 | 67 977 034 | 69 720 034 |
| Autres immobilisations corporelles | 948 550 106 | 384 023 000 | 564 527 106 | 639 527 106 |
| Immobilisations en concession | | | 0 | 0 |
| **Immobilisations en cours** | 43 264 321 | | 43 264 321 | 43 264 321 |
| **Immobilisations financières** | | | 0 | 0 |
| Titres mis en équivalence | | | 0 | 0 |
| Autres participations et créances rattachées | | | 0 | 0 |
| Autres titres immobilisés | | | 0 | 0 |
| Prêts et autres actifs financiers non courants | 3 562 040 | | 3 562 040 | 5 098 002 |
| Impôts différés actif | | | 0 | 0 |
| **TOTAL ACTIF NON COURANT** | 1 210 639 007 | 403 196 008 | 807 442 999 | 885 721 961 |
| **ACTIFS COURANTS** | | | 0 | 0 |
| **Stocks et encours** | 10 655 235 | | 10 655 235 | 12 512 861 |
| **Créances et emplois assimilés** | | | 0 | 0 |
| Clients | 3 525 698 | | 3 525 698 | 2 528 350 |
| Autres débiteurs | | | 0 | 0 |
| Impôts et assimilés | 1 026 500 | | 1 026 500 | 1 376 052 |
| Autres créances et emplois assimilés | | | 0 | 0 |
| **Disponibilités et assimilés** | | | 0 | 0 |
| Placements et autres actifs financiers courants | | | 0 | 0 |
| Trésorerie | 2 555 412 | | 2 555 412 | 1 877 540 |
| **TOTAL ACTIF COURANT** | 17 762 845 | 0 | 17 762 845 | 18 294 803 |
| **TOTAL GENERAL ACTIF** | 1 228 401 852 | 403 196 008 | 825 205 844 | 904 016 764 |

الملحق رقم 16 مكرر 1

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F

| | |
|---|---|
| **Désignation de l'entreprise :** | **SARL Essaada** |
| **Activité** | **fabrication carrelages** |
| **Adresse** | **BP 85666 Laghouat** |

Exercice clo **31/12/2011**

# BILAN (PASSIF)

| PASSIF | 2011 | 2010 |
|---|---|---|
| **CAPITAUX PROPRES :** | | |
| Capital émis | 300 000 000 | 300 000 000 |
| Capital non appelé | | |
| Primes et réserves- Réserves consolidées(1) | | |
| Ecarts de réévaluation | | |
| Ecart d'équivalence (1) | | |
| Résultat net - Résultat net part du groupe (1) | 1 923 680 | 2 356 500 |
| Autres capitaux propres I Report à nouveau | | |
| **Part de la société consolidante (1)** | | |
| **Part des minoritaires (1)** | | |
| **TOTAL I** | **301 923 680** | **302 356 500** |
| **PASSIFS NON-COURANTS :** | | |
| Emprunts et dettes financières | 165 767 685 | 102 577 567 |
| Impôts (différés et provisionnés) | | 1 058 233 |
| Autres dettes non courantes | 130 603 834 | 230 225 091 |
| Provisions et produits constatés d'avance | | |
| **TOTAL II** | **296 371 519** | **333 860 891** |
| **PASSIFS COURANTS :** | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | 98 560 412 | 169 586 120 |
| Impôts | 2 653 253 | 2 653 253 |
| Autres dettes | 125 696 980 | 95 560 000 |
| Trésorerie Passif | | |
| **TOTAL III** | **226 910 645** | **267 799 373** |
| **TOTAL PASSIF (I+II+III)** | **825 205 844** | **904 016 764** |

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

2,5 ص 16 الملحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F

**Désignation de l'entreprise :** SARL Essaada

**Activité** fabrication carrelages

**Adresse** BP 85666 Laghouat

**Exercice du 01/01/2011 au 31/12/2011**

# COMPTE DE RESULTAT

| Rubriques | | 2011 | | 2010 | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) |
| Ventes de marchandises | | | | | |
| Production vendue | Produits fabriqués | | 356 230 000 | | 280 557 975 |
| | Prestations de services | | | | |
| | Vente de travaux | | | | |
| Produits annexes | | | | | |
| Rabais, remises, ristournes accordés | | | | | |
| **Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes** | | | **356 230 000** | | **280 557 975** |
| Production stockée ou déstockée | | | | | |
| Production immobilisée | | | | | |
| Subventions d'exploitation | | | | | |
| **I-Production de l'exercice** | | | **356 230 000** | | **280 557 975** |
| Achats de marchandises vendues | | | | | |
| Matières premières | | 220 560 000 | | 143 796 961 | |
| Autres approvisionnements | | | | | |
| Variations des stocks | | | | | |
| Achats d'études et de prestations de services | | | | | |
| Autres consommations | | | | | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats | | | | | |
| Services extérieurs | Sous-traitance générale | | | | |
| | Locations | 3 560 210 | | 659 820 | |
| | Entretien, réparations et maintenance | 2 056 300 | | 150 600 | |
| | Primes d'assurances | 400 000 | | 350 000 | |
| | Personnel extérieur à l'entreprise | | | | |
| | Rémunération d'intermédiaires et honorair | 300 200 | | 265 380 | |
| | Publicité | 145 600 | | 125 000 | |
| | Déplacements, missions et réceptions | | | | |
| Autres services | | 1 010 200 | | 623 400 | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs | | | | | |
| **II-Consommations de l'exercice** | | **228 032 510** | | **145 971 161** | |
| **III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)** | | | **128 197 490** | | **134 586 814** |
| Charges de personnel | | 40 520 680 | | 38 462 899 | |
| Impôts et taxes et versements assimilés | | 5,120,000 | | 4 365 982 | |
| **IV-Excédent brut d'exploitation** | | | **82 556 810** | | **91 757 933** |

الملحق رقم 16 مكرر 3

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F

| | |
|---|---|
| Désignation de l'entreprise : | Sarl Essaada |
| Activité | Fabrication carrelages |
| Adresse | BP 85666 Laghouat |

Exercice du 01/01/2011 au 31/12/2011

| Rubriques | 2011 | | 2010 | |
|---|---|---|---|---|
| | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) |
| Autres produits opérationnels | | | | |
| Autres charges opérationnelles | 2 563 000 | | | |
| Dotations aux amortissements | 76 743 000 | | 76 743 000 | |
| Provision | | | 10,500,000 | |
| Pertes de valeur | | | | |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | | | |
| **V-Résultat opérationnel** | | **3 250 810** | | **4 514 933** |
| Produits financiers | | | | |
| Charges financières | 1 327 130 | | 2 158 433 | |
| **VI-Résultat financier** | **1 327 130** | | **2 158 433** | |
| **VII-Résultat ordinaire (V+VI)** | **1 923 680** | | **2 356 500** | |
| Eléments extraordinaires (produits) (*) | | | | |
| Eléments extraordinaires (Charges) (*) | | | | |
| **VIII-Résultat extraordinaire** | | | | |
| Impôts exigibles sur résultats | | | | |
| Impôts différés (variations) sur résultats | | | | |
| **IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE** | **1 923 680** | | **2 356 500** | |

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

17 5, 2161

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

**N.I.F**

**Désignation de l'entreprise** SARL Essaada

**Activité** **Fabriction carrelages**

**Adresse** **BP 85666 Laghouat**

Exercice clos le **31/12/2012**

# BILAN (ACTIF)

**Série G, n°2 (2010)**

| ACTIF | 2012 | | | 2011 |
|---|---|---|---|---|
| | Montants Bruts | Amortissements provisions et pertes de valeurs | Net | Net |
| **ACTIFS NON COURANTS** | | | | |
| **Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif** | | | | |
| **Immobilisations incorporelles** | | | | |
| **Immobilisations corporelles** | | | | |
| Terrains | 128 112 498 | | 128 112 498 | 128 112 498 |
| Bâtiments | 87 150 042 | 20 916 010 | 66 234 032 | 67 977 034 |
| Autres immobilisations corporelles | 948 550 106 | 459 023 000 | 489 527 106 | 564 527 106 |
| Immobilisations en concession | | | 0 | 0 |
| **Immobilisations en cours** | 43 264 321 | | 43 264 321 | 43 264 321 |
| **Immobilisations financières** | | | 0 | 0 |
| Titres mis en équivalence | | | 0 | 0 |
| Autres participations et créances rattachées | | | 0 | 0 |
| Autres titres immobilisés | | | 0 | 0 |
| Prêts et autres actifs financiers non courants | 2 560 100 | | 2 560 100 | 3 562 040 |
| Impôts différés actif | | | 0 | 0 |
| **TOTAL ACTIF NON COURANT** | 1 209 637 067 | 479 939 010 | 729 698 057 | 807 442 999 |
| **ACTIFS COURANTS** | | | 0 | 0 |
| **Stocks et encours** | 13 265 892 | | 13 265 892 | 10 655 235 |
| **Créances et emplois assimilés** | | | 0 | 0 |
| Clients | 1 269 854 | | 1 269 854 | 3 525 698 |
| Autres débiteurs | | | 0 | 0 |
| Impôts et assimilés | 1 895 362 | | 1 895 362 | 1 026 500 |
| Autres créances et emplois assimilés | | | 0 | 0 |
| **Disponibilités et assimilés** | | | 0 | 0 |
| Placements et autres actifs financiers courants | | | 0 | 0 |
| Trésorerie | 3 565 680 | | 3 565 680 | 2 555 412 |
| **TOTAL ACTIF COURANT** | 19 996 788 | | 19 996 788 | 17 762 845 |
| **TOTAL GENERAL ACTIF** | 1 229 633 855 | 479 939 010 | 749 694 845 | 825 205 844 |

1, مكرر 17 ق ا ل ح

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F

| | |
|---|---|
| **Désignation de l'entreprise :** | **SARL Essaada** |
| **Activité** | **fabrication carrelages** |
| **Adresse** | **BP 85666 Laghouat** |

Exercice clos le **31/12/2012**

# BILAN (PASSIF)

| PASSIF | 2012 | 2011 |
|---|---|---|
| **CAPITAUX PROPRES :** | | |
| Capital émis | 300 000 000 | 300 000 000 |
| Capital non appelé | | |
| Primes et réserves- Réserves consolidées(1) | | |
| Ecarts de réévaluation | | |
| Ecart d'équivalence (1) | | |
| Résultat net - Résultat net part du groupe (1) | 1 689 500 | 1 923 680 |
| Autres capitaux propres I Report à nouveau | | |
| **Part de la société consolidante (1)** | | |
| **Part des minoritaires (1)** | | |
| **TOTAL I** | **301 689 500** | **301 923 680** |
| **PASSIFS NON-COURANTS :** | | |
| Emprunts et dettes financières | 112 005 269 | 165 767 685 |
| Impôts (différés et provisionnés) | | 0 |
| Autres dettes non courantes | 168 970 893 | 130 603 834 |
| Provisions et produits constatés d'avance | | |
| **TOTAL II** | **280 976 162** | **296 371 519** |
| **PASSIFS COURANTS :** | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | 109 025 608 | 98 560 412 |
| Impôts | 1 985 625 | 2 653 253 |
| Autres dettes | 56 017 950 | 125 696 980 |
| Trésorerie Passif | | |
| **TOTAL III** | **167 029 183** | **226 910 645** |
| **TOTAL PASSIF (I+II+III)** | **749 694 845** | **825 205 844** |

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F

Désignation de l'entreprise : SARL Essaada

Activité fabrication carrelages

Adresse BP 85666 Laghouat

Exercice du 01/01/2012 au 31/12/2012

# COMPTE DE RESULTAT

| Rubriques | 2012 | | 2011 | |
|---|---|---|---|---|
| | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) |
| Ventes de marchandises | | | | |
| Produits fabriqués | | 444 656 987 | | 356 230 000 |
| Production vendu Prestations de services | | | | |
| Vente de travaux | | | | |
| Produits annexes | | | | |
| Rabais, remises, ristournes accordés | | | | |
| **Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes** | | **444 656 987** | | **356 230 000** |
| Production stockée ou déstockée | | | | |
| Production immobilisée | | | | |
| Subventions d'exploitation | | | | |
| **I-Production de l'exercice** | | **444 656 987** | | **356 230 000** |
| Achats de marchandises vendues | | | | |
| Matières premières | 312 182 531 | | 220 560 000 | |
| Autres approvisionnements | 888 658 | | | |
| Variations des stocks | | | | |
| Achats d'études et de prestations de services | | | | |
| Autres consommations | | | | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats | | | | |
| Services extérieurs — Sous-traitance générale | | | | |
| Services extérieurs — Locations | 1 116 524 | | 3 560 210 | |
| Services extérieurs — Entretien, réparations et maintenance | 1 526 002 | | 2 056 300 | |
| Services extérieurs — Primes d'assurances | 350 000 | | 400 000 | |
| Services extérieurs — Personnel extérieur à l'entreprise | | | | |
| Services extérieurs — Rémunération d'intermédiaires et honoraires | 302 300 | | 300 200 | |
| Services extérieurs — Publicité | 300 560 | | 145 600 | |
| Services extérieurs — Déplacements, missions et réceptions | | | | |
| Autres services | 965 222 | | 1 010 200 | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs | | | | |
| **II-Consommations de l'exercice** | **317 631 797** | | **228 032 510** | |
| **III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)** | | **127 025 190** | | **128 197 490** |
| Charges de personnel | 41 666 235 | | 40 520 680 | |
| Impôts et taxes et versements assimilés | 3 210 556 | | 5,120,000 | |
| **IV-Excédent brut d'exploitation** | | **82 148 399** | | **82 556 810** |

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F

**Désignation de l'entreprise : Sarl Essaada**

**Activité** Fabrication carrelages

**Adresse** BP 85666 Laghouat

**Exercice du 01/01/2012 au 31/12/2012**

| Rubriques | 2012 | | 2011 | |
|---|---|---|---|---|
| | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) |
| Autres produits opérationnels | | | | |
| Autres charges opérationnelles | 1 858 234 | | 2 563 000 | |
| Dotations aux amortissements | 76 743 000 | | 76 743 000 | |
| Provision | | | | |
| Pertes de valeur | | | | |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | | | |
| **V-Résultat opérationnel** | | **3 547 164** | | **3 250 810** |
| Produits financiers | | | | |
| Charges financières | 1 857 664 | | 1 327 130 | |
| **VI-Résultat financier** | **1 857 664** | | **1 327 130** | |
| **VII-Résultat ordinaire (V+VI)** | **1 689 500** | | **1 923 680** | |
| Eléments extraordinaires (produits) (*) | | | | |
| Eléments extraordinaires (Charges) (*) | | | | |
| **VIII-Résultat extraordinaire** | | | | |
| Impôts exigibles sur résultats | | | | |
| Impôts différés (variations) sur résultats | | | | |
| **IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE** | **1 689 500** | | **1 923 680** | |

**(*) À détailler sur état annexe à joindre.**

الملحق رقم 18

04

*République Algérienne Démocratique et Populaire*

**Ministère des Finances**
**Direction Générale des Impôts**
**DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE..... .....**
S/DIRECTION DU CONTROLE FISCAL.

# *Avis de Vérification de Comptabilité*

*Référence N° :*

lettre avec A.R

A . M .....
.....
.....

Le ..... 20.....

*Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre.....le.....à.....heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices .....l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts , droits et taxes ci après désignés:.....*
.....

*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 de 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.*

*Veuillez 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.*

19 ملحق رقم 1

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA
WILAYA DE.....
SOUS-DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

Le.....

N° de référence

M.....

OBJET : Mise en demeure

Monsieur.....;

Dans le cadre de la vérification de votre comptabilité en application des dispositions fiscales en vigueur, vous avez l'obligation de produire l'ensemble de vos livres et documents comptables.

Ces documents n'ayant pas été produits lors de notre intervention du .....à.....heures, un procès-verbal portant n°..... du.....constatant l'absence de ces documents à été établi à votre encontre le.....conformément à l'article 190 /8 du code des impôts directs.

Aussi, nous vous invitons à nous fournir les documents dont il s'agit sous huitaine, faute de quoi il sera fait application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Veuillez agréer, M....., l'expression de notre considération distinguée.

Date:

LES VERIFICATEURS

noms, prénoms et grades.

Signatures et cachet du service

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE N

oo0oo

20 ماي 2002

Ministère des Finances

Direction Générale des Impôts

.....

.....

..... (1)

N° _____ (Référence)

# PROCES VERBAL DE CONSTAT

## Infraction aux dispositions concernant l'obligation de la tenue et de la présentation des documents comptables

(Articles 152 du code des Impôts Directs, 65 du code des TCA et 60/9 de la loi de finances pour l'année 2002)

Nous soussignés, Mrs (2) .....

.....

rattachés à (3) .....

dûment commissionnés et ayant prêté serment pour l'exercice de nos fonctions, dans l

cadre de la vérification de comptabilité..... informé par avis de

vérification N° ..... remis le .....avons constaté l'absence des documen

comptables indiqués ci-après : .....

.....

Parlant à (4) .....

nous lui avons déclaré que nous constatons cette absence de documents comptables par le présent procès-verbal, et lui avons demandé de le signer avec nous.

Il a accepté - refusé de signer (5).

Fait à ..... le ..... à .....Heures

Nom, prénom et qualité du contribuable
(Signature)

Noms, prénoms et grades des vérificateurs
(Signature et cachet du service)

(1) A compléter par le service vérificateur (DIV ou SRV)
(2) Noms, prénoms et grades
(3) Mention complète de l'entreprise vérifiée
(4) Nom, prénom et qualité de la personne à qui l'on s'adresse
(5) Barrer la mention inutile

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

.....

.....

.....

# Notification de Redressement suite à la vérification de Comptabilité

Référence N° :

Lettre avec A.R.

A.M. .....

.....

.....

Le ..... 20.....

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

.....

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

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

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

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

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

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

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

**Le Chef de Brigade**

**Noms et Grades des Vérificateurs**

22 ملحق رقم

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O - N° 15 (1996)
(ex Série A Mod. N° 1532 Tête)

Ministère des Finances

Direction Générale des Impôts

Direction des Impôts de la Wilaya de .....

IDENTIFIANT FISCAL

CODE TERRITOIRE

CODE ACTIVITE

NUMERO D'ARTICLE

# RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° ..... / 199....

Entreprise Vérifiée : .....

Activité : .....

Adresse : .....

Brigade de Vérification N° .....

Agents Vérificateurs : .....

ENAG - ©LC ALgena (1996)