وزارة التعليـــم العـــالي والبحث العلـــمي

جـــامعة محمد الصـديق بن يحي – جيـــجل–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

العنـــوان

دور التحقيق المحاسبي في تحديد الوعاء الحقيقي للضرائب على أرباح الشركات

–دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية جيجل–

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير

تخصص: التسيير المالي للمؤسسات

إعداد الطلبة:

خالدي منير

كواهي فيصل

تحت اشراف الاستاذ

لواج عبد الرحيم

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ. كعواش امين	استاذ محاضر أ	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ لواج عبد الرحيم	استاذ مساعد قسم أ	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
الأستاذ عمر كبير	استاذ محاضر ب	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023


بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٢٠

وزارة التعليـــم العـــالي والبحث العلـــمي

جـــامعة محمد الصـديق بن يحي – جيـــجل–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

العنـــوان

دور التحقيق المحاسبي في تحديد الوعاء الحقيقي للضرائب على أرباح الشركات

–دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية جيجل–

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير

تخصص: التسيير المالي للمؤسسات

إعداد الطلبة:

خالدي منير

كواهي فيصل

تحت اشراف الاستاذ

لواج عبد الرحيم

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ.كعواش امين	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ لواج عبد الرحيم	استاذ مساعد قسم أ	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
الأستاذ. عمر كبير	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

كلمة شكر وعرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: " **لا يشكر الله من لا يشكر الناس**"

حديث صحيح.

أول ما نبدأ به الحمد والشكر لله عز وجل الذي أنار دربنا ويسر لنا السبيل لإنجاز هذا العمل المتواضع، ونتوجه بجزيل شكرنا وامتناننا للذي لم يبخل علينا بنصائحه ومعلوماته الأستاذ المشرف: **لـواج عبـد الرحيـم**، أعانه الله في كل درب سلكه، وإلى كل يد كريمة أمدتنا بالعون وكل من ساهم من قريب أو بعيد لرفع معنوياتنا وكل من لم يبخل علينا بالنصيحة والتوجيه.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل عمال مديرية الضرائب لولاية جيجل ونذكر بالأخص السيد: **بوجـردة فـارس** على مساعدته لنا وتزويدنا بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا البحث.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل أساتذتنا في جامعة جيجل والى كل طاقم قسم علوم التسيير وشكر موصول لكل أساتذة التخصص

" التسيير المالي للمؤسسات"

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأساتذة أعضاء اللجنة المناقشة على الملاحظات القيمة المقدمة حول هذا البحث المتواضع.

إهـــــــــــداء

أهدي سلاما لو صعد للسماء لأصبح قمرا منيرا، ولو نزل الأرض لكساها سندسا وحريرا، ولو اختلط بماء البحر لأصبح الملح الأجاج عذبا فراتا سلسبيلا، إلى التي كانت تدعو لي سرا وجهرا، ليلا ونهارا **"أمي"** الكريمة رحمها الله وجعل قبرها روضة من رياض الجنة

إلى الذي أكرمني بحمل اسمه وأجمل العطاء بحبه **"أبي"** العزيز، أسأل المولى العلي القدير أن يحفظه ويرفع مقامه.

إلى من رفعت مشعل المسؤولية وتحملتها من أجل ملئ فراغا تركته الأم الحبيبة إلى الأم الثانية

إلى زوجتي العزيزة التي لطالما شجعتني لإتمام مشواري الدراسي.

إلى من حلت بركت وجوده في حياتي ومن ملأت ضحكاته الجميلة عمري ولدي العزيز **"عبد الودود"**

إلى أولئك الذين يفرحهم نجاحي، ويحزنهم فشلي إخوتي وأختي كل باسمه حفظهم الله.

إلى من تقاسما معي عناء إنجاز هذا العمل، وإلى رفقاء الدرب إلى أصدقائي كل باسمه إلى كل اللذين تشرفت بمعرفتهم في جامعة جيجل وإلى كل الأسرة العاملة بالجامعة.

مع شكري الخالص إلى كل الأهل والأصدقاء الأعزاء والأوفياء لي لمن أرادو أن أذكرهم ولو بكلمة أن يوفقهم الله لما يحبه ويرضاه ويبقى ذكرهم في القلب أجمل هدية.

كما قال علي بن أبي طالب كرم الله وجهه

شيآن لو بكت الدماء عليهما　　عينـاي حتـى تأذن بذهاب

فقدان الشباب وفرقة الأحباب　　وحضن الأم حتى أرى في التراب

خ. منيـــــر

إهـــــــــــداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى كل عائلتي صغيرها وكبيرها إلى أصدقائي كل باسمه إلى كل اللذين تشرفت بمعرفتهم في جامعة جيجل إلى كل الأسرة العاملة في الجامعة

ك. فيصـــــل

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
الشكـــر والعـرفان	–
إهـــــــداء	–
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول	II
قائمة الأشكال	III
مقدمة	أ– ث
الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في النظام الضريبي الجزائري	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهيـــة التحقيق المحاسبي	03
المطلب الأول : مفهوم التحقيق المحاسبي	03
المطلب الثاني : أهداف التحقيق المحاسبي	05
المطلب الثالث : الإطار التنظيمي للتحقيق المحاسبي	06
المبحث الثاني: إجراءات ومراحل تنفيـذ التحقيق المحاسبي	16
المطلب الأول :الإجراءات الأولية لمباشرة عملية التحقيق المحاسبي	16
المطلب الثاني: مراحل تنفيذ التحقيق المحاسبي	18
المطلب الثالث: تبليغ نتائج التحقيق ودراسة رد المكلف	22
المبحث الثالث: الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي	**25**
المطلب الأول: الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة قبل بدء التحقيق	25
المطلب الثاني: الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء تنفيذ التحقيق	30
المطلب الثالث : ضمانات المكلف بالضريبة بعد اختتام عملية التحقيق	34
خلاصة الفصل	39
الفصل الثاني: الإطـار النظـري للضريبة على أرباح الشركـــات	40
تمهيد	41
المبحث الأول: عموميات في الإطار العام للنظام الجبائي	**42**

المطلب الأول: مفهوم وأركان النظام الجبائى	42
المطلب الثانى: مبادئ وأهداف النظام الجبائى	44
المطلب الثالث: مكونات ومحددات ومقومات النظام الجبائي	52
المبحث الثاني : الضريبة على أرباح الشركات	**53**
المطلب الأول: مفهوم وخصائص الضريبة على الشركات ومجال تطبيقاتها	53
المطلب الثانى: قواعد تأسيس الضريبة على أرباح الشركات	55
المطلب الثالث: معدلات الضريبة على أرباح الشركات	58
المبحث الثالث: آليات تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات	**61**
المطلب الأول: مفهوم الوعاء الضريبى وطرق تقديره	61
المطلب الثانى: تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية المفهوم وآليات الحساب	62
المطلب الثالث: تصريحات الضريبة على أرباح الشركات	70
خلاصة الفصل	74
الفصل الثالث: دور التحقيق المحاسبي في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة على أرباح الشركات – دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية جيجل-	**75**
تمهيد	76
المبحث الأول : تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل (C. D .I)	**77**
المطلب الأول : تعريف مركز الضرائب لولاية جيجل (C. D .I)	77
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل(C. D .I)	77
المطلب الثالث: نشاطات مركز الضرائب لولاية جيجل (C D I)	81
المبحث الثاني: دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية جيجل	82
المطلب الأول: مرحلة تمهيدية لعملية التحقيق	82
المطلب الثاني: فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون	84
المطلب الثالث: دراسة رد المكلف وتبليغ النتائج النهائية	91
خلاصة الفصل	94
الخاتمة	96
قائمة المراجع	99

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	معدلات الضريبة على أرباح الشركات	57
02	أسس حساب تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات وآجال دفعها	58
03	نسب الاخضاع والإعفاء لفوائض القيمة القصيرة والطويلة الاجل	74
04	تشكيل رقم الأعمال المفوتر الغير مصرح به	90
05	رقم الأعمال المفوتر المعاد تشكيله	90
06	إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر لسنوات 2017- 2020	91
07	تسوية الرسم على النشاط المهني للفترة 2017- 2020	91
08	تسوية الرسم على القيمة المضافة للفترة 2017- 2020	92
09	جدول قسط الاهتلاك غير القابل للخصم لسنة 2019	93
10	إعادة تشكيل الربح الخاضع للضريبة على ارباح الشركات لسنوات2017- 2020	93
11	تسوية الضريبة على ارباح الشركات لسنوات 2017- 2020	94
12	تحديد الأساس الخاضع على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر	94
13	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر	95
14	تسوية الرسم على النشاط المهني (التبليغ النهائي)	96
15	تسوية الرسم على القيمة المضافة (التبليغ النهائي)	97
16	تسوية الضريبة على ارباح(التبليغ النهائي)	98
17	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر (التبليغ النهائي)	98

فهرس الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	67
02	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل	83

مقدمة

مقدمـــــــــة

نظرا للتطور الذي يشهده العالم في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسة بصفة عامة والنظم الاقتصادية على وجه الخصوص، كان لزاما على الدولة الجزائرية مواكبة هذه التطورات واستجابة لمتطلبات التغيرات المفروضة من الدول والمؤسسات المالية الدولية وفي هذا السياق دفع بالجزائر إلى اتخاذ إجراءات واصلاحات مست النظام الجبائي خاصة، وكان أهمها إصلاح 1991 حيث تم إدخال تعديلات على نظامها الجبائي جذريا، وذلك باستحداث ضرائب جديدة كالضريبة على أرباح الشركات وذلك للانسجام مع سائر الأنظمة الجبائية المتطورة باعتبار الجباية من أهم مصادر الايرادات العامة للدولة.

حيث تعتمد الدولة في تحديد النتائج الجبائية المتعلقة باحتساب الضريبة على أرباح الشركات على النتائج المحاسبية، وبما أن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتسبة بشكل يوافق مداخيلهم المحققة وفقا للنصوص التشريعية المعمول بها، فإن ذلك لم يحول دون انتشار ظاهرة خطيرة ناتجة عن تحايل المكلفين على الإدارة الجبائية بطرق مختلفة مشروعة وغير مشروعة ولمكافحة التهرب الضريبي والغش والحفاظ على المال العام تعاظم إهتمام المشرع الجزائري بالإدارة الجبائية فمنحها كل الوسائل القانونية والتنظيمية وكافة الصلاحيات لمراقبة صحة تصريحات المكلفين بالضريبة من عدمه.

فنجد من أهم وسائل الرقابة الجبائية التحقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة وأعوان محققين ذوي كفاءة عالية في المجالين الجبائي والمحاسبي، ووفق قواعد قانونية تبين فيها كل الإجراءات التي تراعي فيها حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة، وذلك بهدف التقليل من الإغفالات والتجاوزات المرتكبة من طرفيه، كما لها أثر سلبي على إيرادات الدولة وبالتالي أموال الخزينة وكذا تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسة للدراسة في التساؤل الآتي:

هل يساهم التحقيق المحاسبي في تحديد الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات؟

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية نطرح التساؤلات الفرعية التالية :

- هل يمكن الاعتماد على التحقيق المحاسبي في الكشف عن الإغفالات المتضمنة في تصريحات المكلفين الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات ؟
- هل يسمح تنفيذ التحقيق المحاسبي من الحد من التهرب الضريبي في مجال الضريبة على ارباح الشركات؟
- هل يسمح تنفيذ علميات التحقيق المحاسبي من تحسين درجة الالتزام الضريبي للمكلفين بالضريبة ؟

1- فرضيات الدراسة

للإجابة على هذه التساؤلات نقترح الفرضيات التالية :

- يعتبر التحقيق المحاسبي احد اهم اشكال الرقابة الجبائية المعمقة التى تسمح للادارة الجبائية من الكشف عن الإغفالات المتضمنة في تصريحات المكلفين الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات ؛
- يسمح تنفيذ التحقيق المحاسبي من الحد من التهرب الضريبي في مجال الضريبة على ارباح الشركات عن طريق اعادة تاسيس الحقوق الضريبة المتهرب من دفعها من طرف المكلفين .
- التحقيق المحاسبي يعلب دوار هاما في تحسين درجة الالتزام الضريبي لدى المكلفين نظرا لطابعه الردعي

2- أهداف الدراسة

- تحديد مفهوم التحقيق المحاسبي واستعراض أهم أهدافه .
- التعرف على مختلف طرق تقدير الوعاء الضريبي بصفة عامة وعلى على اليات تاسيس وعاء الضريبة على ارباح الشركات بصفة خاصة .
- إبراز دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة من خلال دراسة حالة لملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي .

3- اهمية الدراسة

تستمد أهمية الدراسة من كون التحقيق المحاسبي أهم الطرق المستخدمة في مراقبة التصريحات الجبائية حيث يسمح هذا الأخير بالحد من الأخطاء والنقائص المتضمنة في تصريحات المكلفين بالضريبة، ومن ثم يعاد تشكيل النتيجة الجبائية التي من خلالها يحدد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات وبالتالى الحصول على ايرادات مالية تساهم في تمويل الخزينة العمومية.

4- المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة وفق الإشكالية والأسئلة الفرعية:

من أجل الإجابة على إشكالية الموضوع واختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه اعتمدنا على المنهج الوصفي أجل استعراض مختلف المفاهيم النظرية والأساسية سواء ما تعلق بالتحقيق في المحاسبة أو الضريبة على ارباح الشركات، والمنهج التحليلي في الدراسة التطبيقية على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل من اجل تحليل مختلف المعلومات المتعلقة بآليات وتقنيات اعادة تاسيس الوعاء الضريبي الحقيقي انطلاقا من التصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة ومن تم التوصل الى مجموعة من النتائج التى تخدم اهداف هذه الدراسة . وقد تم استعمال مجموعة من الادوات لتجميع المعلومات الاساسية لانجاز هذه الدراسة ابرزها المقابلة مع محققي فرقة التحقيق بمركز الضرائب جيجل.

5- الإطار الزماني والمكاني :

- **الإطار المكاني:** تمت الدراسة على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل.
- **الإطار الزماني:** حددت فترة الدراسة من سنة 2017 إلى سنة 2020.

6-الدراسات السابقة:

من أجل حل الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على مجموعة من الدراسات السابقة والتي يصب مضمونها فى موضوع دراستنا أو في الجانب الذى يخدم دراستنا:

الدراسة الأولى: دراسة الباحث "عبد الرحيم لواج وآخرون " بعنوان: دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة ، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية العدد 01 ، 2021 : حسب هذه الدراسة فان التدقيق الجبائي يمكن الإدارة الضريبية من تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق الخزينة العامة من الضياع، كما يعمل بطريقة غير مباشرة على زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له. وقد استعمال الباحثون من اجل انجاز هذه الدراسة المنهج الوصفي وكذا المنهج التحليلي، ومن بين اهم الاهداف التى سعى الى تحقيقها الباحثون في هذه الدراسة هو ابراز أهمية ودور التدقيق الضريبي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة بما يسمح من الحد من ظاهرة التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ مالية هامة تساهم في تحسين الحصيلة، وقد خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج ابرزها ان التدقيق الجبائي يعلب دوار هاما في تحسين درجة الالتزام الضريبي نظرا لطابعه الردعي، حيث يعتبر وسيلة ردع فعالة للمكلفين الذين يرغبون في القيام بعمليات التهرب بفعل تخوفهم منها، وتولد شعور لديهم بأن عمليات التدقيق الجبائي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية الغش أو التهرب، ومايتبع ذلك من تسليط للعقوبات الجبائية المناسبة عليهم كجزاء لمخالفتهم نصوص التشريع الضريبي.

الدراسة الثانية: سميرة بوعكاز، تحت عنوان" مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014، تناولت الباحثة في هذه الدراسة تشخيص ظاهرة التهرب وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري وإبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبة من طرف المتعاملين الاقتصاديين وكذا معرفة أهم مكونات التدقيق الجبائي، كما هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي، واستخدمت في ذلك دراسة تقويمية لنتائج التدقيق بالإضافة إلى دراسة استبيانيه، وقد خلصت دراسة الباحثة بعدة نتائج أبرزها، افتقار إدارتنا الضريبية للمراجعين وخاصة المؤهلين والمناسبين لأداء أعمال المراجعة، يكون سببا من أسباب انتشار العديد من أوجه الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي ، وتراجع معدلات التحصيل الضريبي.

الدراسة الثالثة: محمد لعلاوي " دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015، لقد حاول الباحث خلال هذا البحث تحليل قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب في الجزائر، من خلال اعتماد مؤشرات الأداء للتسيير من أجل الحكم على نجاعة النظام الجبائي الجزائري .حيث تقوم هذه الدراسة على واقع تحليل فاعلية المصالح

الجائية للمديريات الولائية للضرائب لعينة الدراسة المقترحة والتي تشمل خمس مديريات ولائية للضرائب وهذا بتحليل مؤشرات الأداء من التأسيس التحصيل الرقابة والمنازعات، وكذلك الموارد البشرية ، وقد توصلت الدراسة الى ان إن عملية تأسيس وتحصيل مجمل الضرائب والرسوم تتم وفق منظومة جبائية غير قادرة على الوصول الى الأهداف المسطرة خاصة مع أزمة انهيار أسعار البترول والبحث عن البدائل لذا وجب اعتماد منظومة جبائية تتماشى ووسائل الإدارة الحديثة والواقع الحقيقي.

7- صعوبات الدراسة:

تتمثل أهم الصعوبات التي واجهتنا عند إعداد هذه الدراسة فيما يلي:

- عدم استقرار القوانين والإجراءات الجبائية.
- صعوبة الحصول على المعلوما من مركز الضرائب، مثل الملف الجبائي للمكلف محل التحقيق بتعدد الحجج منها السر المهني وضيق الوقت.
- قلة المراجع والكتب المتعلقة بالموضوع محل البحث فيه، مما دفعنا إلى الاعتماد على القوانين.
- صعوبة الحصول على لمعلومات من مركز الضرائب نظرا للضغط الكبيير والمهام الكبيرة الملقاة على عاتق المحققين الجبائيين .

8- هيكل الدراسة لغرض الإجابة على إشكالية الدراسة الموضوعة: تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وآخر تطبيقي، كل فصل يحتوي على ثلاث مباحث.

في الفصل الأول تطرقنا فيه إلى الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في النظام الضريبي الجزائري بحيث تكلمنا فيه على ماهيــة التحقيق المحاسبي وبعد ذلك إلى أهداف التحقيق المحاسبي وفى الأخير على الإطار التنظيمي للتحقيق المحاسبي.

أما في الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى الإطار المفاهيمي للضريبة على أرباح الشركات، مرورا بعموميات في الاطار العام للنظام الجبائى وأيضا التعريف بالضريبة على أرباح الشركات ثم اليات تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات وهذا كله من أجل إيجاد الوعاء الحقيقى للضريبة.

أما الفصل الثالث تطرقنا فيه للجانب التطبيقي والذى كان بمركز الضرائب لولاية جيجل بمصلحة المراقبة والبحث حيث قمنا فيه بدراسة تطبيقية بمركز الضرائب –جيجل– ثم دراسة حالة التحقيق المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات على لشركة ذات مسؤولية محدودة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في النظام الضريبي الجزائري

المبحث الأول: ماهيـــة التحقيق المحاسبي

المبحث الثاني: أهداف التحقيق المحاسبي

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للتحقيق المحاسبي

تمـهـــيد:

تهدف السلطات القانونية في الجزائر إلى تنظيم وتحسين عملية الرقابة الجبائية من خلال تبنيها لأدوات قانونية تتضمن هذه الأدوات مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها المحققون الجبائيون لأداء مهامهم بفعالية ومن بين هذه الإجراءات، تأتي طريقة التحقيق المحاسبي التي تركز على فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، تهدف هذه الطريقة إلى التحقق من صحة ونزاهة القرارات التي يتخذها المكلف وتقديمها، ولضمان فعالية دور التحقيق المحاسبي يجب توافر عدة عوامل بما في ذلك المحقق المحاسبي الذي ينبغي أن يتمتع بالمؤهلات والخبرات اللازمة لتنفيذ عمليات التحقيق المحاسبي بنجاح.

المبحث الأول: ماهيـــة التحقيق المحاسبي

يعتبر التحقيق المحاسبي رقابة مهمة تتم خارج إطار الإدارة الجبائيــة حيث يتم تنفيذه مباشرة في موقع العمل، يتكون هذا التحقيق من سلسلة من العمليات الهادفة إلى فحص المحاسبة للمؤسسة المعنية ومقارنتها مع عناصر الاستغلال بهدف التحقق من صحة التصريحات المقدمة وضمان دفع الضرائب المستحقة بطريقة صحيحة .هذا يهدف إلى تحديد أفضل السبل لتحصيل مختلف أنواع الضرائب المستحقة
كما أنه يعتبر تحقيقا معمقا بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، و يحقق في مبالغ كل الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف.

المطلب الأول : مفهوم التحقيق المحاسبي

أولا- تعريف التحقيق المحاسبي:

يقصد بالتحقيق المحاسبي :"مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى لمعرفة مدى مصداقيتها "[1].

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة [2].

وفقا للمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية: " يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها " [3].

"التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية يجب أن يتم بعين المكان، ماعدا في حالة طلب المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبلها لمصلحة أوفي حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة " .

وهناك من الباحثين من يعتبر التحقيق المحاسبي بانه ":مجموعة العمليات التي تهدف إلى تحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة، ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها، من أجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة " [4].

يسمح هذا النوع من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية أو في إجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة تصريحات المكلفين.

---

[1] – محمد ذيب حوسو، **التدقيق لاغراض ضريبية**، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، ص47-48.

[2] – المادة 20 ن قانون الاجراءات الجبائية ، 2024

[3] – نفس المرجع السابق.

[4] – بن صالح لمياء، **دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية في الجزائر**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة بالحاج بوشعيب ، عين تيموشنت، 2021، ص 44.

وبالتالي يمكن تعريف التحقيق في المحاسبة على أنه كل العمليات التي تؤدي إلى فحص المعلومات المحاسبية للمكلف مهما كانت طريقة حفظ ومعالجة هذه المعلومات، حتى ولو كانت آلية، من أجل التأكد من مدى مطابقتها لبعض المعطيات المتوفرة بحوزة مصالح الرقابة الجبائية.

ثانيا : خصائص التحقيق المحاسبي

ويمكن إبراز أهم خصائص التحقيق المحاسبي من خلال النقاط التالية :

– مبرمج أي يتم تطبيقه وفق برنامج محدد مسبقا ويكون غير فجائي بالنسبة للمكلف نظرا لإلزامية إعلامه بخضوعه للتحقيق المحاسبي قبل مباشرة تنفيذه من طرف المحقق.

– يتم تطبيق هذا الشكل الرقابي خارج مكاتب الإدارة الجبائية أي في مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق المحاسبي، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوّجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة تم إقرارها قانونا.

– يهدف بصورة أساسية الي فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة ويمتار بالدقة والعمق، حيث يشمل كل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف للسنوات الأربع الأخيرة للنشاط.

– يتم اجراء التحقيق المحاسبي من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يمتلكون رتبة مفتش على الأقل أو الذين يتميزون بإتقان التقنيات المحاسبية والكفاءة العالية والخبرة الكافية.

– تختص فرق التحقيق التابعة للمدرية الفرعية للرقابة الجبائية بتنفيذ هذا الشكل الرقابي على المستوى الولائي، أما على المستوى الجهوي فتتولى مصلحة الأبحاث والمرجعات الجهوية مهمة تنفيذه.

ويمكن أيضا إبراز مميزات التحقيق المحاسبي بمقارنته مع بقية أشكال التحقيق الجبائي، حيث يعتبر هذا الأخير تحقيقا شاملا لكل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف للأربع سنوات الأخيرة غير متقادمة على خلاف التحقيق المصوب في المحاسبة الذي يعتبر شكل رقابي موجه أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق في المحاسبة، ويتضمن التحقيق المصوب في المحاسبة فحص وتدقيق الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف، ولمجمل أو لجزء من فترة غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة [1].

كما يعتبر التحقيق المحاسبي أكثر عمق واتساع من التحقيق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف كون هذا الأخير يطبق فقط على الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي دون سواها حيث يهدف التحقيق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف إلى مراقبة الإنسجام الحاصل بين مداخيل المكلف

[1] – عبد الرحيم لواج، **تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة –دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل**، مجلة أوراق اقتصادية، العدد02، الجزائر، جوان 2018، ص 47.

المصرح بها من جهة وحالة المكلف المالية والعناصر المكونة لنمط معيشته ومعيشة أعضاء مقره الجبائي من جهة أخرى[1].

المطلب الثاني : أهداف التحقيق المحاسبي

تهدف الرقابة الجبائية بصفة عامة إلى جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون باحترام القوانين الضريبية. إن أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت 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، وذلك من خلال العمل على تغيير الجباية وتوعية المواطن، وهكذا شيئا فشيئا تتغير ذهنية المكلفين وتتضح أخلاقيات المهنة [2].

تشكل عملية التحقيق المحاسبي بصفة خاصة هدفا أساسيا بالنسبة لإدارة الضرائب والتي تسمح للإدارة الجبائية التحقيق من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية، أو في إجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة التصريحات[3].

ويمكن تقسيم الأهداف إلى نوعين :

أولا- الأهداف العامة: يمكن تقسيم الأهداف العامة إلى ثلاث نقاط:

أ- قمع التملص الجبائي: يجب أن تعمل الرقابة على إكتشاف الأشخاص المنحرفين ، ومنه فكل شخص سواء كان طبيعي أو معنوي إذا ما حقق دخل أو ربح عليه دفع الضريبة ، وفي حالة عدم الإنتظام فالرقابة الجبائية تقوم بتعديل وضعيته.

ب- قمع التهرب الضريبي: بهدف الوصول إلى مكاسب جبائية يلجأ المكلفون بالضريبة إلى أعمال غير شرعية، بالقيام بتصريحات كاذبة بغرض تخفيض القاعدة الخاضعة للضريبة، لهذا فالرقابة تعمل في هذا الإطار على تقويم هؤلاء الأشخاص أو المكلفين، وهذا بفضل حق الرقابة الممنوح للإدارة الجبائية.

ت- حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة: هذا الهدف يشكل مؤشر لنجاح أو فشل الإدارة الجابئية في تحقيق المهمة التي أسندت إليها[4].

ثانيا- الأهداف الخاصة: وضعت الإدارة الجبائية عدد معين من الأهداف المهنية الخاصة والمتمثلة في:

أ- التأكد من إيداع التصريحات الجبائية: لتحقيق هذا الهدف تستعمل وسائل مختلفة:

- ✓ سواء عن طريق تدخل مصالح الرقابة، والتي تعمل في هذا المستوى على:

---

[1] **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، المديرية العامة للضرائب، 2014، ص 89.

[2] – سهام كردودي، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق** ، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 45.

[3] – **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، مرجع سابق، ص 85.

[4] – مروان لعلاوي، **إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر**، ماجيستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، 2018، ص 12.

- إكتشاف الأشخاص الذين يمارسون نشاطات خاضعة للضريبة ولا يصرحون بها ودعوتهم إلى تعديل وضعيتهم.
- ملاحقة المكلفين بالضريبة الذين لا يودعون تصريحاتهم الجبائية في الآجال القانونية .

✓ سواء عن طريق معرفة وتمييز المكلفين بالضريبة، وذلك بالإتصال بمختلف الهيئات والمؤسسات.

ب- التحقق من دقة وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين، وذلك بتطبيق نوعين من الرقابة:

✓ التحقيق في الوثائق والمستندات المحاسبية.

✓ التحقيق على أساس المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي، مثل: مداخيل الأموال المنقولة، المداخيل العقارية،...إلخ.

ت- ضمان متابعة المكاسب الجبائية: قدر التشريع الجبائي الجزائري عدد معين من المكاسب الجبائية والمالية في إطار ترقية الإستثمارات.

في الواقع فإن الغاية المرجوة الوصول إليها في إطار تحقيق هذه الأهداف العامة والخاصة، هو ضمان تغطية الديون الجبائية المسجلة لصالح الخزينة العمومية وكذا دفع المستحقات[1].

ليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب، بل يمكن كذلك المؤسسات من الإطلاع على واجباتها الجبائية، أثناء التحقيق المحاسبي يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه،...إلخ[2].

المطلب الثالث : الإطار التنظيمي للتحقيق المحاسبي

تعتمد الرقابة الجبائية على مجموعة من الوسائل الهيكلية والأجهزة المخولة لها قانونا للقيام بعملية الرقابة وذلك لتحسين طرق أداء عملية التحقيق، ولقد منح المشرع الجبائي الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الحقوق والصلاحيات من أجل أداء مهمتها الرقابية.

تتمثل أجهزة الرقابة الجبائية في الوسائل الجبائية المكلفة بمهمة الرقابة، وبواسطتها يتم تنفيذ برامج التحقيق، حيث تتشكل الإدارة الجبائية من عدة أجهزة مهيكلة تقوم بعملية المراقبة على المستوى الوطني الهدف منها مكافحة الغش والتهرب الضريبي وتحصيل الضرائب[3].

الفرع الأول: الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية

أولا – الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المركزي:

❖ **مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV):** أنشأت هاته المديرية بمقتضى المرسوم التنفيذي 228/98

---

[1] – عبد الرزاق عباس، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية** ، طبعة دار الهدى، 2012، ص 24.

[2] – ، **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**، المديرية العامة للضرائب ، 2014، ص 13.

[3] – مصطفى عوادي، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة(تحديث قانون المالية2009)**، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص11.

المؤرخ بتاريخ 13 جويلية 1998[1]، الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، وأسندت لها مهمة تسيير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي وجاءت مدعمة لباقي المديريات سواء على المستوى الجهوي أو الولائي، كما أن اختصاصاتها تمتد على المستوى الوطني وبداية عملها كان في سبتمبر 1998، وهي مكلفة بالكشف على التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي ومكافحته، وتحسين المردودية الجبائية العامة مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين في هذا الإطار، وهي تتكون من أربع مديريات فرعية:

- **المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:**

تقوم بمتابعة أعمال الفرق التي تنفذ برنامج التحقيقات وتقييم مردوديتها وتسهر على احترام القوانين المعمول بها أثناء التدخلات وهي تشمل:

- مكتب التقييمات والتحليل ومراقبة المراجعات
- مكتب متابعة التحميل والمنازعات الناجمة عن المراجعات.

- **المديرية الفرعية للتحريات والبحث عن المعلومات الجبائية:**

تتكلف ببرمجة وتقييد كل التحريات والتحقيقات والأبحاث والمراجعات الجبائية على مستوى التراب الوطني، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة والحفاظ عليها ومراقبة استعمالها وتتكون من:

- مكتب تنظيم وتطوير البحث عن المعلومات الجبائية.
- مكتب البطاقات.
- مكتب الإستقصاءات والتحقيقات.

- **المديرية الفرعية للقياس واجراءات المراجعة:**

تتكلف بإعداد القياس والمناهج التي يتعين اتخاذها في تنفيذ المراجعات المحاسبية وانجاز عمليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، وتنسيقها مع الإدارات الأخرى وتشمل:

- مكتب مكافحة الغش الجبائي.
- مكتب القياس والمناهج.
- مكتب الإجراءات والوثائق.

- **المديرية الفرعية للبرمجة:**

تقوم بالاختيار الأحسن لبرامج التحقيق الجبائي والقيام بالإحصائيات وتنفيذ برامج مسطرة وتشمل على:

- مكتب برمجة المراجعات في المحاسبة.
- مكتب برمجة التحقيقات المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية.
- مكتب الإحصائيات.

[1] – مرسوم تنفيذي رقم 98 / 288 المؤرخ في 1998/07/13، الجريدة الرسمية رقم 51 ، 1998 ، ص2.

ثانيا- الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على مستوى المصالح غير المركزية:

تسمى بالمصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية وتتكون من:

- المديريات الجهوية للضرائب.
- المديريات الولائية للضرائب.
- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات.
- قباضات الضرائب.
- مفتشية الضرائب.
- مديرية كبريات المؤسسات[1].

أ- **المديرية الجهوية للضرائب** :هي امتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي محددة بمرسوم رقم 60/91 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المعدل والمتمم، ودوره الأساسي متابعة نشاطات المديريات الولائية للضرائب التي تتبعها إقليميا[2]، وتضم مديريات فرعية:

-المديرية الفرعية للرقابة.

-المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.

-المديرية الفرعية للتكوين.

-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

ب- المديريات الولائية للضرائب: تتكون من خمس مديريات فرعية وهي:

-المديرية الفرعية للتحصيل.

-المديرية الفرعية للمنازعات.

-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

-المديرية الفرعية للوسائل.

-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية[3].

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات فالمديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالرقابة الجبائية من خلال المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وتعد الهيئة المختصة بهذه العملية ومن مهامها:

- ✓ اقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة والسهر على تحصيل الضرائب الناتجة من خلال التحقيق.
- ✓ البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وايجاد الحلول، وتقييم نتائج التحقيقات.
- ✓ تنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

ويندرج في هذه المديرية الفرعية ثلاث مكاتب تمثل التنظيم الهيكلي والتنظيمي للرقابة الجبائية، فهي مختصة في برامج التحقيق، وهذه المكاتب هي:

---

[1] – المادة 02 من **المرسوم التنفيذي رقم 02 / 303 المؤرخ في2002/09/28**، الجريدة الرسمية عدد 64، السنة 2002، ص13.

[2] – المادة 12 من **قرار المؤرخ في 1998/07/12**، الجريدة رسمية عدد 79، سنة 1998، ص16.

[3] – المادة 39 من **قرار المؤرخ في 1998/07/12**، نفس المرجع السابق ، ص19 .

1-مكتب البحث عن المعلومات الجبائية : وهو مكلف بالمهام التالية:

✓ إعداد بطاقية خاصة بالجماعات المحلية والإدارات، الأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم معلومات تساهم في تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها.

✓ برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات وارسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

✓ برمجة التدخلات على المستوى المحلي قصد البحث عن المادة الجبائية في الآجال المحددة، وتحويل المعلومات المتحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

✓ تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقديم الاقتراحات والآراء للبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

2-مكتب البطاقيات ومصادر المعلومات: ويقوم هذا الأخير بـــــ [1]:

✓ تسيير البطاقيات ومساعدة مفتشية الوعاء على تأسيس بطاقيتها.

✓ استقبال المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلف بالبحث في المادة الخاضعة للضريبة وتوزيعها على المتفشيات لاستغلالها.

✓ تنظيم استغلال جداول المكلفين وسندات التسليم والوثائق الأخرى للتعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والمستندات.

✓ تقديم كل الاقتراحات والآراء من أجل حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها

3- مكتب التحقيقات الجبائية: يقوم بما يلي:

✓ تسيير بطاقية خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين، من المحتمل أن يكون محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.

✓ برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا، ومتابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة.

✓ متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر على إجراء هذه الفرق لتدخلاتها وفقا للتشريع والتنظيم المعمول به، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة.

✓ العمل على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية المراجعة وارسال تقارير المراجعة للإدارة المركزية

ت- المصالح الجهوية للأبحاث والمرجعات

أوجب المشرع الجبائي مديرية جهوية للبحث والمرجعات وهي تمارس صلاحياتها على المستوى الوطني في كل من الجزائر وقسنطينة ، وهران، وتكلف على الخصوص بما يلي:

✓ تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وإعداد الإحصائيات المتعلق بها.

---

[1] – المادة 54 من **قرار المؤرخ في 1998/07/12**،المرجع سابق، ص23 .

- ✓ ضمان تسيير وسائل تدخل فرق تحقيق الجبائي.
- ✓ دراسة الشكاوى الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي.
- ✓ تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري.
- ✓ الفصل في الشكاوى المتعلقة بالمراقبات المنجزة [1].

ث- مفتشيات الضرائب

تم إنشاء مفتشيات الضرائب بناءا عن أمر رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23، وابتداءا من سنة 1994تم تطبيقه، وهي تشكل حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة الجبائية وتتولى مفتشية الضرائب مسك الملف الجبائي لكل مكلف بضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات التي تأتيها من قباضات الضرائب، وتقوم أيضا بإصدار الجداول الضريبية للمكلفين وتنفيذ عملية التسجيل وهي تنقسم إلى مصالح:

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.
- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعين.
- مصلحة الجباية العقارية .
- مصلحة التدخلات.

وبالإعتماد على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات سواء كانت شهرية أو ثلاثية أو سنوية، وعند وجود نقائص تقوم بإجراء مراقبة معمقة بناء على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف أو بطاقات المعلومات.

ج- قباضات الضرائب

تهدف للتنسيق مع مصالح الوعاء بالإضافة للتحصيل الجبري والمتابعات.

ح - الأجهزة الجديدة (مديرية كبريات المؤسسات)

من أجل مواكبة التطورات وعصرنة الإدارة الجبائية وضعت قواعد وأنظمة على المستوى التشريعي والتنظيمي ولأجل ذلك وسعيا من المشرع إلى تدعيم الرقابة الجبائية وخصوصا في مكافحة التهرب والغش الضريبي، تم إستحداث هذا الجهاز بموجب المرسوم تنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي494/05 المؤرخ في2005/12/26 .

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات منبثق عنها وتتمثل في:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية لتحصيل.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للتسيير .

[1] – المادة 10 مكرر من **المرسوم التنفيذي 303/02**، مرجع سابق، ص 14.

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية [1].

وتخضع لمجال مديرية كبريات المؤسسات ما يلي:

– الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين بقوة القانون أو فعلية والعاملة في ميدان المحروقات [2].

– شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي إختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها مئة مليون دينار جزائري 100,000,000 دج.

– تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مئة مليون دينار جزائري 100,000,000 دج. .

– الشركات المقيمة في الجزائر والعضوة في التجمعات الأجنبية، وكذا الشركات التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر، المادة 156 فقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وكان الهدف من إنشاء مديرية كبريات المؤسسات هو تحقيق بعض الأهداف نذكر منها:

– تحسين الخدمات للمكلفين وتسيير العلاقة بين الإدارة والمؤسسات الكبرى.

– تحديث الإجراءات وإدخال الإعلام الآلي.

– تسيير جباية المحروقات من خلال إنشاء مديرية الجباية البترولية داخل مديرية كبريات المؤسسات.

1– مهام مديرية كبريات المؤسسات:

تكلف مديرية كبريات المؤسسات في ما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل، المراقبة، المنازعات الضرائب والرسوم على عاتق الأشخاص المعنويين والتجمعات المشكلة بقوة القانون أو الكيانات مهما كانت طبيعتها لذلك فهي تقوم ب:

– مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.

– البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها وا ستغلالها.

– إعداد وإنجاز برامج تدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.

– التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

– تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها [3] .

2– مهام التحصيل: أما فيما يخص التحصيل فتقوم بـــــ:

– التكفل بالجداول وسندات الإيرادات والتحصيل.

– التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.

– متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرسم على القيمة المضافة.

---

[1] – المادة 02 من **المرسوم التنفيذي494/05 المؤرخ في2005/12/26** ،الجريدة الرسمية العدد 84، السنة 2005، ص 16.

[2] – المادة 60 من **قانون المالية لسنة 2003**، الجريدة الرسمية رقم 86، ص 22.

[3] – المادة 03 **من المرسوم التنفيذي 303/02**، مرجع سبق ذكره ، ص 13.

خ- مرا كز الضرائب

تم إنشاء مراكز الضرائب من أجل تحسين ومراقبة المكلفين الذين لا يتبعون لمديرية كبريات المؤسسات وذلك من خلال ما تقوم به من مراقبة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة، وتقوم مراكز الضرائب بما خول لها القانون من صلاحيات بمتابعة المكلفين، أما مجال الاختصاص لهذه المراكز، المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي أو نظام المبسط [1] .

الشركات الغير خاضعة لمديرية كبريات المؤسسات، وأعضاء المهن الحرة للإشارة توجد بمركز الضرائب مصلحة رئيسية للرقابة الجبائية.

وتتمثل مهام مراكز الضرائب في تسيير الوعاء الضريبي وتحصيل ومراقبة الضرائب والرسوم وذلك من خلال:

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للشركات والأشخاص المعنوية الآخرين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات.
- إصدار الجداول الضريبة.
- تسيير ومسك الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي فئة الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية.
- تحصيل الجداول الضريبية وسندات تحصيل مختلف الضرائب والرسوم.
- القيام بعمليات التحصيل والدفع.
- القيام بعمليات البحث واستغلال المعلومات الجبائية وجمعها والرقابة على تصريحات.
- البت في الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين.
- متابعة الشكاوى الإدارية والقضائية.

د- المراكز الجوارية للضرائب:

هي مراكز موجودة على المستوى المحلي سواء على مستوى الدوائر أو تجمع عدد بلديات، وتقوم بتسيير ملفات صغار مكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في الجباية العقارية ، المعادن ، الجباية الفلاحية...إلخ.

الفرع الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

لقد أقر المشرع الجزائري ثلاثة شروط لممارسة التحقيق المحاسبي وذلك ضمن المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي ينبغي على الإدارة الجبائية احترامها، وينتج عن مخالفتها لهذه الشروط بطلان إجراءات التحقيق، وتتمثل هذه الشروط في:

- مكان إجراء التحقيق في المحاسبة.

[1] **منشورات المديرية العامة للضرائب**، مديرية العلاقات العامة والإتصال، وزارة المالية، طبعة 2013.

– الأشخاص المؤهلين للقيام بالتحقيق في المحاسبة.

– المدة المقررة للتحقيق في المحاسبة.

أولا – مكان إجراء التحقيق في المحاسبة:

الأصل أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية في المكان الذي توجد فيه، وغالبا هو مقر المؤسسة المحقق في محاسبتها، لما تحتويه من معلومات وأسرار النشاط التي لا يجب الكشف عنها للمنافسين [1].

لكن استثناء من ذلك يمكن لأعوان الإدارة الجبائية نقل هذه الدفاتر والوثائق إلى مصلحة الضرائب للتحقيق فيها، إذا توافرت إحدى الحالتين التاليتين:

– في حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب يصرح فيه برغبته في نقل دفاتره ومستنداته المحاسبية وجميع الوثائق المحاسبية التي يطلبها أعوان الإدارة الجبائية، إلى مصلحة الضرائب للتحقيق فيها، وقبول الإدارة الجبائية بهذا الطلب

– في حالة القوة القاهرة، يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة ونوعيتها [2].

ويضيف قانون الإجراءات الجبائية أن التحقيق المحاسبي يتم في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي الخاصة بالمكلف بالضريبة، أو على مستوى مصلحة الضرائب، بناء على طلب صريح من المكلف.

ويستخلص من ذلك أن الإدارة الجبائية تمارس حقها في الرقابة مهما كانت الوسيلة المستعملة لحفظ المعلومات المحاسبية ،سواء كان المكلف يمسك محاسبة في شكل وثائق، أو كان يمسكها بواسطة الإعلام الآلي وفي هذه الحالة يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية [3].

ثانيا– الأشخاص المؤهلين للقيام بالتحقيق المحاسبي

الأشخاص المؤهلين للقيام بالتحقيق المحاسبي هم أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل وفي هذا الصدد نصت المادة 20 الفقرة 04 من ق.إ.ج على أنه": لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل".

كما ألزم المشرع الجزائري الإدارة الضريبية بأن تبيّن أسماء وألقاب ورتب المحققين في الإشعار بالتحقيق المبلغ للمكلف بالضريبة المراد التحقيق في محاسبته، كما أنه في حالة استبدال المحققين يتوجب على الإدارة الضريبية إعلام المكلف بذلك أيضا[4] .

والموظفين المكلفين بذلك هم:

---

[1] محمد جبالي، **مكافحة الغش الضريبي**، مذكرة ماجيستر في العلوم القانونية والإدارية ، كلية الحقوق، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة جيجل 2008، ص 133.

[2] العيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائي**، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2008، ،ص 38.

[3] المرجع السابق ، ص 38.

[4] المادة 20 ، قانون الاجراءات الجبائية، 2024

أ- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية:

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

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دوري، يجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برنامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

ب- رئيس مكتب الأبحاث و المراجعات:

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي، ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقتهم، و يتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في اطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين [1] .

ت- الأعوان المحققين:

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي لـــ:

- رتبة مفتش وهذا التزاما بالتشريع الجبائي، فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.

*بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج و حسابها مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، و إقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة و مرخصة من طرف المسؤول(نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

ثالثا – المدة المقررة للتحقيق في المحاسبة:

ألزم المشرع الجزائري الإدارة الضريبية بضرورة احترام الآجال المحددة للتحقيق في المحاسبة بعين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية، وذلك تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق، وهذه الآجال محددة

---

[1] آيت بلقاسم لامية – **آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي** –مذكرة الماستر. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014، ص 30.

طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة، فالأصل أن لا تستغرق مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق الحاسبية الآجال التالية:

أ- مدة ثلاثة أشهر فيما يخص:

- مؤسسات الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

ب- مدة ستة أشهر فيما يخص: بالنسبة للمؤسسات السابقة الذكر، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

في الحالات الأخرى يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في المحاسبة **تسعة أشهر** .

وكاستثناء لما سبق ذكره، فإن الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه، في الحالتين التاليتين:

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة، أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير.

- فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق طبقا لنص المادة 05/20 من قانون الإجراءات الجبائية [1] .

ويمكن أن تمدد مدة التحقيق في المحاسبة في عين المكان بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 1 من ق.إ.ج للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [2] .

ما تجدر الإشارة إليه، أنه عند الانتهاء من التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، لا يمكن للإدارة الجبائية أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات المحاسبية لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة، لكن استثناء من ذلك، يمكن لإدارة الضرائب الشروع في تحقيق جديد إذا ثبت لها أن المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق[3] .

---

[1] – المديرية العامة للضرائب، **ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته**، الجزائر، 2013، ص 25.

[2] – الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،" **قانون الإجراءات الجبائية**"، مرجع سابق، المادة 20، الفقرة 05، ص 09.

[3] – الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،" **قانون الإجراءات الجبائية**"، نفس المرجع، المادة 20، الفقرة 08، ص 10.

المبحث الثاني: إجراءات ومراحل تنفيـذ التحقيق المحاسبي

يعد التحقيق المحاسبي أهم وسيلة للرقابة الجبائية من خلال تفحص الدفاتر وجميع الوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق وتهدف هذه الرقابة إلى التأكد من مصداقية التصريحات المكتتبة عن طريق أعوان الإدارة الجبائية ،ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف منه التأكد من:

- صحة الإقرارات والتصريحات الضريبية المقدمة.
- صدق المحاسبة بمقاربتها بمختلف القطاعات المتاحة.

المطلب الأول :الإجراءات الأولية لمباشرة عملية التحقيق المحاسبي

أولا- التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

إن عدم التزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية، يجعلها تحت طائلة البطلان، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي.

أ- **إجراءات إعداد برنامج التحقيق المحاسبي**

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق تتم من طرف المديرية الولائية للضرائب، حيث يكلف رؤساء المفتشيات نهاية كل سنة بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بتحديد القائمة النهائية مع الأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء بالإضافة إلى الإمكانيات المتوفرة.

ب- **معايير انتقاء المكلفين**

إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا تتم وفق معايير محددة لكن تتعلق بحالات ظرفية، حيث توجد عدة معايير يمكن أن تتبع في إعداد برامج التحقيق:

- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة أو فرص غش مرتفعة(المهن الحرة، مؤدي الخدمات، نشاطات البيع بالجملة...الخ)
- الأنشطة المحتكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.
- تقسيم عادل يمس مجمل الأنشطة والمهن.
- تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية.
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة الداخلية ولكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء مراقبة في عين المكان.
- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة برقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاول.
- استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.

– الظروف المعيشية المرتفعة للمكلف أو صاحب المهنة يخص مقارنة تصريحاته [1].

ثانيا– التحضير لإجراء التحقيق

بعد اختيار الملفت المكلفة واسناد مهمة التحقيق إلى المحققين وبعد تسلم هؤلاء الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب يقوم المراقب الجبائي بإجراءات عديدة أثناء عملية التحقيق، تتجسد هذه الإجراءات في:

أ– سحب وفحص الملفات الجبائية:

يقوم المحقق بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية، بالإضافة إلى فحص الملف الشخصي (الضريبة على الدخل الإجماليIRG) للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات[2].

ب– دارسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني:

على المحقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للرقابة قبل البدء في أعمال المراقبة، كنسب الربح المعيارية، وكيفية تصنيع المنتوج، والآلات المستخدمة في التصنيع، التكنولوجيا المستخدمة، معدل ضياع المادة الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج، معدل الأرباح العادية للنشاط.

ت– إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة:

يجب إعلام المكلف الخاضع للضريبة مسبقا قبل البدء في عمليات الرقابة، وذلك عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل استلام بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ويمنح له أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعارطبقا لنص المادة 20 فقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية، ويحتوي هذا الأخير على :

– الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.

– تاريخ وساعة البدء في التدخل بعين المكان.

– إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.

– مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.

– السنوات المعنية، وهي السنوات غير المتقادمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول.

– يجب أن يحتوي الإشعار على ختم المصلحة التي تباشره، وممضي من طرف المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبهم.

يجدر الإشارة بأن القانون الجبائي لقد أتاح للمحقق أن يجري مراقبة مفاجئة لمعاينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة، وتبقى هذه الرقابة وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي، ويحرر المحقق محضر نهاية عمليات المراقبة ويمنح للمكلف أو ممثله[3].

---

[1] – مصطفى عوادي،" **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة**"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009 ، ص55.

[2] **دليل التحقيق المحاسبي**، المديرية العامة للضرائب، ، وزارة المالية ، الجزائر، 2001 ، ص34 .

[3] المرجع السابق ، ص 34.

ث- إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات:

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول، الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة قيد التحقيق حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهتلاكات المؤونات، حركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

ج- كشف مفصل عن المصاريف العامة:

يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء بحسب طبيعتها والتأكد من أن كل المصاريف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها، وهل هي قابلة للخصم فعلا.

ح- إعداد كشف المحاسبة:

يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات الأربعة حيث يسمح هذا الفحص بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

المطلب الثاني: مراحل تنفيذ التحقيق المحاسبي

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير والمتمثل في 20 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، تنطلق عملية الرقابة من خلال:

أولا- التدخل في عين المكان:

إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة، ويكون بإجراء محادثات مع المكلف الخاضع للرقابة حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، ويضع المحقق مجموعة من الأسئلة لمعرفة الإطار القانوني للمؤسسة، كشوفات الربط الداخلية كسجل الإنتاج، المحلات المسجلة في أصول الميزانية هل هي مؤجرة أو مملوكة[1] .

ثانيا- سير التحقيق المحاسبي:

لا يمكن إجراء التحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف بهدف تحضير الوثائق ومستلزمات التحقيق وهذا خلال مدة تحضيرية قدرها 20 أيام كما يستطيع المكلف بالضريبة ان يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة لاستشارة به والإنابة[2].

وتتميز عملية الرقابة المحاسبية بفحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة أو المكلف و كون على مرحلتين: فحص المحاسبة من حيث الشكل وفحص المحاسبة من حيث المضمون.

أ- فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل:

يتمثل فحص المحاسبة من حيث الشكل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من

---

[1] **دليل التحقيق المحاسبي**، المرجع السابق ، ص 35.

[2] **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**، مديرية البحث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب، الجزائر،2021 ، ص14.

وجود وصحة الدفاتر القانونية الإجبارية، وحتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية [1] :

1- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة

تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيا، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري كدفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد، وكذا احترام مبادئ النظام المحاسبي المالي مثل[2] :

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة.
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية ممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية.
- يجب مسك الدفاتر بعناية ودون تحريف.
- يجب أن تمسك بالعملة الوطنية" دج "مع احترام مبدأ المحاسبة المزدوجة.

2- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة

يجب على العون المحقق التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية، فضلا على التحقق من أن مجاميع هذه الأخيرة مساوية لمجموع جانبي المدين والدائن لدفتر الأستاذ بناء على التحقيق من الأرصدة الدائنة والمدينة لميزان المراجعة قبل الجرد وبعده وفي هذه الصدد، إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة، واذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة.

3- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة

تكون المحاسبة مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتيرمسلمة من قبل المورد.

ب- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

يهدف هذا الفحص إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، ومراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المكلف المحقق معه من أجل اكتشاف العمليات التي تتضمن إغفالات.

1- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية:

وتتمثل في مراقبة مختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة ويمكن حصرها فيما يلي:

- **مراقبة المشتريات :** قد تسفر هاته المراقبة عن نوعين من المخالفات، والتي قد تكون في شكل تضخيم المشتريات من أجل تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة(كتسجيل نفس الفاتورة في تاريخين مختلفين،

---

[1] المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره ، ص52.

[2] - علالي محمد علي، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر**، مذكرة الدرارسات العليا المتخصصة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008 ، ص 68.

أو تسجيل فواتير وهمية أو تغيير تاريخ إنشائها)، أو في شكل تخفيض المشتريات الذي يصاحبه إخفاء أو تخفيض للقيم الحقيقية للمبيعات، بغرض صرف نظر المحققين عن التباين الذي قد يظهر في حال تخفيض أحدهما دون الأخر[1]. ويظهر هذا النوع من التجاوزات في أشكال مختلفة من بينها إهمال التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء وذلك بتواطؤ مع المورد، و كذا إخفاء مشتريات وضمها إلى الأعباء العامة وتسجيلها على أنها تكاليف قابلة للخصم من النتيجة النهائية[2].

- **مراقبة المخزونات**

وتتم بمراقبة دفتر الجرد مع الأخذ بعين الاعتبار أن عملية الرقابة على المخزون يجب ألا تتجاوز أربع 04 سنوات.

- **مراقبة أشغال قيد التنفيذ**

هي الأشغال غير منتهية في نهاية السنة، والتي يجب أن تظهر في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية، حيث أن المؤسسة تستطيع تخفيض الأشغال قيد التنفيذ وهذا من أجل تخفيض مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة، وهذا التخفيض يكون غالبا ضمن تخفيض كميات(إغفال أحد أو بعض الأشغال قيد التنفيذ)، تخفيض قيمة (تحديد سعر التكلفة بمبلغ أقل من القيمة الحقيقية لأحد أو بعض العناصر المكونة له) [3]، حيث تتم مراقبة هذه الأشغال من طرف العون المحقق، عن طريق فحص حسابات الأشغال، وفحص الفواتير الصادرة في بداية السنة المقبلة.

- **مراقبة المبيعات**

يعتمد المراقب على مختلف الفواتير والوصولات وكذا كشوفات بالزبائن للكشف عن الاختلالات الحادثة في المبيعات، ومن أهم المخالفات التي يتم اكتشافها على مستوى المبيعات[4]:

- عدم تسجيل إيرادات نقدية ناتجة عن بعض المبيعات بدون فواتير؛
- تخفيض المبالغ الحقيقية لبعض المبيعات؛
- عدم تسجيل الإيرادات الواردة عن نشاطات المنتجات وبيع الفضلات؛
- التسجيل في جانب المدين لحسابات المبيعات، مردودات وهمية للبضائع، أو اقتطاع مبالغ فيه.

2- مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير

- مراقبة حسابات الميزانية

يقوم العون المحقق بفحص حسابات الميزانية(أصول وخصوم)، بحيث تعبر الأصول عن الموارد الاقتصادية للمشروع والتي تتمثل في ثلاث مجموعات رئيسية هي:

---

[1] – عبد الرزاق عباس، مرجع سبق ذكره ، ص 123.

[2] **دليل التحقيق المحاسبي**، مرجع سبق ذكره ، ص58.

[3] المرجع السابق ، ص62.

[4] عبد الرزاق عباس، ، مرجع سبق ذكره ، ص 128.

❖ **الاستثمارات:** حيث يقوم العون المحقق بمراقبة الوثائق المرتبطة باستثمارات المؤسسة بالإضافة إلى التأكد من الوجود المادي للاستثمارات بواسطة فحص بطاقات تقييم الاستثمارات سواء المنجزة من طرف المؤسسة أو المبالغ المضخمة التي تسمح بتحقيق هوامش اهتلاكات كبيرة ومراقبة ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات وذلك بفحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو إنشاء العقارات، وكذلك فحص وثائق تسديد حقوق التسجيل وأن الاستثمارات قد تم تسجيلها في المحاسبة؛

❖ **المخزونات:** وتتم مراقبتها بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد

❖ **الحقوق:** وهي مجمل الحقوق المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير، حيث يقوم المحقق بإجراء مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات(صندوق، بنك)...من أجل ضمان مطابقة الأرصدة من ناحية، والقيام بكشوفات الربط لدى العملاء من أجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من ناحية أخرى[1]

❖ **الخصوم** فهي مجموع مصادر الأموال الموجودة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة وتحتوي على:

- **الأموال الخاصة:** تشمل جل وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة من قبل المساهمين أو الشركاء والتي يقوم العون المحقق بالتأكد من صحتها.
- **مؤونة الخسائر والتكاليف:** والتي يجب التأكد من أنه قد تم تكوينها بشكل قانوني أو يتم إعادة إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة [2] .
- **الديون:** حيث يتم التأكد من أن القروض حقيقية وهذا بمطابقة حسابات الفواتير والكشوفات وأن دفعات تسديد القروض لم تدرج ضمن تكاليف المؤسسة[3].

3- مراقبة حسابات التسيير

تهدف هذه العملية للتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير، ويتم ذلك بمراقبة:

❖ **التكاليف:** إذ أنه يتعين على العون المحقق أن يراقبها من أجل كشف الأخطاء والنقائص حتى يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعادة تأسيس فرض الضريبة.

❖ **الإيرادات:** تشمل كل المبالغ المستلمة كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير حيث يقوم العون المحقق بفحص مختلف حسابات هذه المجموعة مثل: مبيعات السلع، الإيرادات المالية...الخ

يمكن القول إن المراقبة في حسابات التسيير توصل العون المحقق مباشرة إلى مراقبة حسابات النتائج والتي ترتبط مباشرة بصحة حسابات التكاليف والإيرادات، إذ أنه بإمكان المحقق من خلالها التوصل الى مقدار القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغيراتها خلال فترة المراقبة لمعرفة وضعية المؤسسة والحالة المالية لها، قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة والتأكد من صحة الوضعية المالية لها.

---

[1] – مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره ، ص69.

[2] – منصور ميلاد يونس، **المالية العامة**، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا، 2004، ص164.

[3] – **دليل التحقيق المحاسبي**، مرجع سبق ذكره ، ص88.

المطلب الثالث: تبليغ نتائج التحقيق ودراسة رد المكلف

إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف، وكل ما يتعلق بنشاطه والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا، والتي من خلالها يستطيع العون المحقق معرفة مدى صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة، ودرجة توافق سير المؤسسة مع الالتزامات المحاسبية، وبعد انتهاء عملية التحقيق والمقارنة يتمكن العون المحقق من استخلاص نتائج التحقيق، فقد يتوصل المحقق إلى قبول المحاسبة، وهنا قد يقضي المحقق بعدم إجراء أي تقويم في حالة القبول النسبي للمحاسبة، أو يتوصل المحقق إلى رفض المحاسبة وبالتالي إجاراء التقويم التلقائي[1].

وتجدر الإشارة إلى أن الإدارة الجبائية ملزمة بتبليغ نتائج التحقيق للمكلف المحقق في محاسبته، بعد تحديد أساس فرض الضريبة، حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقويم[2].

أولا – قبول المحاسبة:

يقضي العون المحقق بقبول محاسبة المكلف بالضريبة، إذا كانت مطابقة للأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المالي المحاسبي وصحيحة من حيث المضمون، حيث يمكن التمييز بين نوعين من القبول:

أ– القبول الصريح

يقبل المحقق محاسبة المكلف بالضريبة صراحة إذا كان مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية مطابق للشروط المنصوص عليها قانونا، وأن تكون التصريحات المقدمة من طرف المكلف صحيحة وتعكس النشاط الحقيقي للمؤسسة، وبذلك يقوم المراقب بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق دون إجراء أي تقويمات[3].

ب– القبول النسبي للمحاسبة

وقد يخلص العون المحقق إلى القبول النسبي للمحاسبة من خلال إقراره بإعادة التقويم الثنائي، وذلك في حالة قبوله للدفاتر والوثائق المحاسبية رغم عدم انسجامها مع النشاط الحقيقي والتصريحات المقدمة من طرف المكلف، أو ظهور أخطاء ونقائص في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة، والتي يستنتج العون المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد التهرب من دفع الضريبة، مما يستوجب إعادة تأسيس الوعاء الضريبي عن طريق المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة[4].

وفي هذا الصدد ألزم المشرع الإدارة الجبائية بضرورة إرسال إشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، أو يسلم له مع إشعار بالاستلام، وأن يكون الإشعار بإعادة التقويم

---

[1] رضا خلاصي، **تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991–2002**، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002 ، ص 192.

[2] ، المادة 42 ، قانون الاجراءات الجبائية، ص 16.

[3] – سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب**، ، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015 ، ص114.

[4] – محمد جبالي، **مكافحة الغش الضريبي**، مرجع سبق ذكره ، ص 140.

مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

وبعد إعلام المكلف بإعادة التقويم يمكن للعون المحقق أن يصادف إحدى الحالات التالية:

1- حالة رد المكلف في الآجال المحددة

❖ **قبول المكلف الصريح:**

قد يقتنع المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي الذي حدده له العون المحقق فيعلن قبوله صراحة بهذا الأساس، وفي هذه الحالة يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائيا وينتج عن ذلك:

- عدم إمكانية الإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية، أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.
- عدم إمكانية الاعتراض على الأساس الضريبي عن طريق الطعن النا زعي من قبل المكلف بالضريبة.

❖ **تقديم المكلف ملاحظات**

منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما لتقديم الملاحظات التي يراها ضرورية، و بالمقابل ألزم العون المحقق بإعطاء كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ، إذا طلب هذا الأخير ذلك قبل انقضاء أجل الرد، أما بعد الرد فيتوجب عليه الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين له أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.

وتبعا للمناقشة الكتابية التي تجرى بين المحقق والمكلف بالضريبة، قد يعلن العون المحقق عن رفضه لملاحظات المكلف، وهنا ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مرا سلة تكون مفصلة ومبررة، و إذا أظهرت هذه المراسلة سببا آخر لإعادة التقويم، أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها عبر الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته[1].

غير أنه في حالة قبول العون المحقق للملاحظات والإثباتات المقدمة من طرف المكلف، يعدل عن الأساس الضريبي المعلن عنه[2].

2- حالة عدم رد المكلف في الآجال المحددة

يعتبر عدم رد المكلف بالضريبة في الآجال المحددة قانونا بمثابة قبول ضمني، وبذلك يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائيا، ويترتب على ذلك عدم إمكانية الرجوع عن الأساس الضريبي من طرف الإدارة الجبائية إلا في حالة استعمال المناورات التدليسية أو إعطاء معلومات خاطئة

ثانيا : رفض المحاسبة: وقد يتوصل العون المحقق إلى رفض المحاسبة شكلا ومضمونا، نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها وعدم صحة المداخيل المصرح بها من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون

---

[1] - المادة 20 الفقرة 06، قانون الاجراءات الجبائية ، ص 13.

[2] - محمد جبالي، **مكافحة الغش الضريبي**، امرجع سبق ذكره ، ص 142.

المحقق بإجراء التقويم التلقائي، وهو إجراء تنفرد به الإدارة الضريبية، حيث تتولى تحديد أساس فرض الضريبة تلقائيا دون إجراء أي مناقشة مع المكلف بالضريبة وعلى الإدارة الالتزام بتبليغ هذا الأخير بالنتيجة.

ونظرا لجسامة الآثار التي قد تنجم عن رفض المحاسبة ومن أجل حماية المكلف بالضريبة من تمادي المحقق في اللجوء إلى التقييم التلقائي لأساس فرض الضريبة، قام المشرع الجبائي بتحديد الحالات التي يتم فيها رفض المحاسبة هذا من جهة، كما حدد حالات اللجوء إلى التقييم التلقائي من جهة أخرى[1].

أ- حالات رفض المحاسبة

لا يمكن للإدارة الضريبية رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلاّ إذا أثبتت طابعها غير المقنع، وقد حدد المشرع الجزا ئري حالات رفض المحاسبة على سبيل الحصر وهي كالآتي:

-عندما يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى11 من القانون التجاري [2]، وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بعمليات المحاسبية [3].

ب- حالات إجراء التقويم التلقائي

يتم اللجوء إلى التقويم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها في الحالات التالية:

- عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حتى المعاينة بسبب فعل المكلف أو فعل الغير.

- عدم مسك المكلف لمحاسبة قانونية أو للسجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.

- عدم اكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بعد شهر واحد على الأقل من إعذار المصلحة له عن طرق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام بتسوية وضعيته في حالة عدم التصريح، وعندما يتجاوز الدخل الصافي الإجمالي الإعفاء من الضريبة، وذلك حسب المواد (85-98) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- إذا لم يرد على طلبات التوضيح والتبرير التي قدمها المفتش أو المحقق.

- عندما لا تقدم المحاسبة إلا في حالة حدوث قوة قاهرة، بعد انقضاء أجل ثمانية (08) أيام المنصوص عليه في المادة 20 الفقرة 09 من قانون الإجراءات الجبائية.

---

[1] عيسى بولخوخ، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي**، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004، ص77.

[2] الأمر رقم **75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975**، يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالأمر رقم 15-20 صادر في 30-12-2015، الجريدة الرسمية رقم 71، 2015.

[3] المادة 43، قانون الاجراءات الجبائية ، ص 19.

– في حالة ما إذا تجاوزت النفقات الشخصية الجلية والمداخيل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة، ولم يتم التصريح بها أو في حالة ما إذا كان الدخل المصرح به بعد طرح الإعفاء المنصوص عليها في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة يقل عن إجمالي نفس النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو التي تم إخفاؤها والمداخيل العينية [1].

وما يلاحظ من نص المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، أن المشرع الجزائري قد حدد الحالات الواجب توافرها للقيام بالتقويم التلقائي على سبيل الحصر، لذلك لا يمكن للإدارة الجبائية القيام بهذا الإجراء إلاّ إذا توافرت إحدى الحالات السالفة الذكر، والاّ كان عملها باطلا، مما يعرضها للمتابعة القضائية.

ثالثا: نهاية التحقيق وكتابة التقرير النهائي

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المحقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المحاسبي وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي، الذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج عملية التحقيق، من خلال مجموعة من الوثائق التي يجب وبشكل إلزامي أن تكون ملحقة بنسخ لتقرير الرقابة الموجهة إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية البحث والمراجعات، ومفتشية الوعاء للمقاطعة، والوثائق هي [2]:

– حالة مقارنة الميزانيات؛

– كشف المحاسبة؛

– نسخة من الإشعار بالتقويم؛

– نسخة من ردود المكلف؛

– الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب، الحقوق والعقوبات المثبتة.

المبحث الثالث: الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي

للمكلف بالضريبة جملة من الضمانات يتمتع بها في مواجهة الإدارة الجبائية أثناء ممارستها لسلطاتها في مجال مراقبة الضريبة، فهناك ضمانات سابقة لإجراء التحقيق، ضمانات أثناء إجراء التحقيق وضمانات بعد الإنتهاء من التحقيق المحاسبي.

المطلب الأول: الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة قبل بدء التحقيق

يتمتع المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات ضمنها المشرع في مجموعة من النصوص القانونية، قبل البدء في عملية التحقيق الجبائي، وقد أوردها في مجموعتين من الضمانات، منها ما يتعلق بإعلام

[1] المادة 44، قانون الاجراءات الجبائية ، ص 19.

[2] – عبد الرزاق عباس، مرجع سبق ذكره ، ص 53.

المكلّف بالضريبة وميثاق المكلفين بالضريبة، ومنها ما يتعلق بمهلة التحضير للمراقبة والاستعانة بمستشار، و بناءاً على ذلك سنعالج كل هذا ضمن الفروع التالية:

أولا – إعلام المكلف بالضريبة:

تعرض المشرع الجزئري إلى إلزامية إعلام المكلف بالضريبة بالتحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، في المواد 20، 20 مكرر، 21 من قانون الإجراءات الجبائية، فلا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مقابل إشعار بالاستلام، وبذلك تظهر أهمية الإشعار بالنسبة للإدارة الجبائية في كونها ملزمة بتقديم الدليل على أن المكلف بالضريبة قد أعلم بالطريقة الصحيحة لإجراء التحقيق[1].

ولا يمكنها أن تحتج في إعلامه شفاهة، وعدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق، في هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا.

لقد نص المشرع الجزائري على جملة من البيانات الإلزامية التي يجب تضمينها لصحة الإشعار، تختلف هذه البيانات حسب نوع أو التحقيق، إذا ما كان تحقيق في الحسابات أو تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وتشترك في بيان واحد فقط وهو الاستعانة بمستشار أثناء التحقيق وهذا تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق

غير أن هناك استثناء يتعلق بحالة حدوث رقابة مفاجئة والتي ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها وهنا تسليم الإشعار بالتحقيق عند بداية عمليات الرقابة[2].

أ –الشروط المتعلقة بصحة الإشعار بالتحقيق الجبائي:

سبق الذكر أنه لصحة إجراءات التحقيق الجبائي، أوجب المشرع الجزائري على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بالضريبة قبل قيامها بالتحقيق و ذلك تحت طائلة البطلان، و يتم الإعلام بطريقتين إما عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام وإما بتسليمه الإشعار مباشرة مع وصل استلامه.

– فإذا تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبات يرسل الإشعار للمكلف بالضريبة إذا كان الشخص طبيعيا،

– أما إذا كان شخصاً معنوياً فيسلم إلى ممثله القانوني، الذي قد يكون رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام لشركة المساهمة باعتباره ممثل الشركة طبقا للمادة 638 من القانون التجاري[3].

– وإذا تعلق الأمر بالتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فيجب إرسال الإشعار للمكلف بالضريبة شخصيا.

– إذا كان المكلف بالضريبة في الحبس، فيرسل الإشعار إلى مدير المؤسسة العقابية المحبوس بها المعني بالأمر محل التحقيق.

---

(1) **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**، مرجع سبق ذكره ، ص09.

(2) أحلام بن صفي الدين، مرجع سبق ذكره ، ص87.

- عندما يكون في حالة إفلاس أو تصفية فالإشعار يرسل إلى المصفي، طبقا لنص المادة 267 ق التجاري.
- في حالة تسوية قضائية فيرسل إلى المدين بصفة رئيسية طبقا لنص المادة 273 ق التجاري.
- إذا كان المكلف بالضريبة متوفي يرسل الإشعار بالتحقيق إلى الورثة.
- يعتبر الإعلام صحيح إذا رفض المكلف بالضريبة سحب أو تسلم الإشعار بعد علمه بذلك و نفس الشيء في حالة تغييره للعنوان دون أن يصرح بذلك للإدارة الجبائية.
- كما يعتبر الإعلام باطلا إذا سلم الإشعار لشخص يفتقد الصفة في تسلمه بالرغم من توصلها بالعنوان الجديد، أو إذا أرسل إلى عنوان خاطئ، أو إذا أرسل إلى العنوان القديم، رغم علم الإدارة الجبائية بالعنوان الجديد للمكلف.

ب- البيانات الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق الجبائي

بقي المشرع حريصا على حماية المكلف بالضريبة، فلم يكتف بحمايته في حالة إرسال الإشعار بالتحقيق، بل راح إلى أبعد من ذلك إذ نص على ضرورة توافره على مجموعة من البيانات الإلزامية، التي من شأنها أن تفتح المجال للمكلف بالضريبة لأخذ فكرة أولية على التحقيق.

غير أنه يجب التمييز في هذه البيانات الإلزامية بحسب نوع التحقيق المراد إجراؤه إن كان تحقيقا في المحاسبات أو تحقيقا معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

ب-1- بيانات الإشعار بالتحقيق في المحاسبة:

بالرجوع إلى الفقرة الرابعة(04) من المادة 20 من ق إ ج، نجد أن المشرع حدد مجموعة من البيانات الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق في المحاسبة وهي[1]:

- ألقاب وأسماء ورتب القائمين بالتحقيق والعبرة من تحديد ذلك هو التأكيد على الاختصاص الشخصي للمحقق القائم بالتحقيق.
- تاريخ وساعة أول تحقيق بعين المكان والغرض من ذلك هو تبيان مدى احترام الإدارة الجبائية للمدة القانونية للتحضير بالنسبة للمكلف بالضريبة.
- تبيان الفترة التي يتم التحقيق فيها وهذا للتأكد من أن المحققين المكلفين بعملية التحقيق المحاسبي لم يسبق لهم وأن راقبوا الفترات المتقادمة.
- ذكر الحقوق والضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق، فإذا لم يذكر نوعا من هذه الأنواع في إشعاره وأراد التحقيق فيه، فلا يمكنه القيام بذلك التحقيق في هذا النوع الذي لم يذكره في إشعاره تحت طائلة البطلان.
- ضرورة الإشارة صراحة إلى حق المكلف في الاستعانة بمستشار تحت طائلة البطلان.
- إرفاق الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الذي يحدد حقوقه وواجباته.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه البيانات هي نفسها في التحقيق المصوب باعتباره تحقيقا محاسبيا ماعدا إلزامية أن يوضح في الإشعار بالتحقيق طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها

[1] المادة 20 ، الفقرة 04، قانون الاجراءات الجبائية

ب- 2- بيانات الإشعار بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

باستقراء الفقرة الثالثة من المادة 21 ق إ ج ، نجد البيانات الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق المتعلق بالوضعية الجبائية الشاملة، ولكن المشرع لم يتوسع في هذه البيانات على خلاف التحقيق المحاسبي وهذه البيانات هي[1]:

- تبيان المدة التي يتم التحقيق فيها.
- الإشارة إلى أن للمكلف بالضريبة حق الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق تحت طائلة البطلان.
- أن يكون الإشعار مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة.

إن البيانات الواجب تضمينها في الإشعار بالتحقيق، لا تقل أهمية عن الإجراء ذاته فإن كان تقصير إدارة الضرائب في إشعار المكلف بالضريبة يرتب البطلان، فإن خلا الإشعار من جهة أخرى من البيانات السالف الإشارة إليها يرتب أيضا البطلان[2].

ثانيا- تقديم ميثاق المكلف بالضريبة ومهلة التحضير للمراقبة:

لا يمكن البدء في عملية التحقيق من قبل المحققين الجبائيين ما لم يصحب معه ميثاق المكلف بالضريبة و تسليمه إياه والذي من شأنه التحقق من حقوق وواجبات المكلف بالضريبة محلّ التحقيق، سواء كان تحقيقا في المحاسبات أو تحقيقا معمقا في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، ولربما هذا الإجراء يعتبر إجراء جوهرياً للقيام بعملية التحقيق، لكن في مقابل ذلك لابد أيضا احترام المدة القانونية الواجب منحها إلى المكلف بالضريبة لتحضير نفسه لهذه العملية وتختلف هذه المدة حسب كل تشريع معمول به في كل دولة.

أ- الشروط المتعلقة بميثاق المكلف بالضريبة

لأجل إنشاء جو من التفاهم بين الموطنين وأعوان إدارة الضرائب[3]، أصدرت الإدارة الجبائية ممثلة في المديرية العامة للضرائب وثيقة تتضمن ميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، هذه الوثيقة يسلمها المحقق الجبائي للمكلف بالضريبة قبل بداية أي تحقيق جبائي، سواء كان تحقيق في الحسابات أو تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، حيث تلخص هذه الوثيقة القواعد العامة المطبقة أثناء التحقيق، وتشرح للمعنيين بالأمر واجباتهم وحقوقهم بالإضافة إلى طرق الطعن الإدارية والقضائية الممنوحة .

تجدر الإشارة إلى أن هذه الوثيقة لما أصدرت لأول مرة سنة 1996، لم تكن الإدارة الجبائية ملزمة

---

[1] فاطمة زعزوعة، **الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة**، اطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013، ص65.

[2] عبد الحليم سعدي، **ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 28، العدد47، جامعة منتوري، قسنطينة 2017، ص 192.

[3] **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**، مرجع سبق ذكره ، ص07.

بتقديها، وهذا في غياب نص قانوني يلزمها بذلك، وبعد صدور قانون المالية لسنة 2000[1]، نصت المادتين 04 و07 منه على تعديل المواد 131 مكرر و 190 الملغاة من قانون الضرائب المباشرة، ثم المواد من 19إلى21 من ق.إ ج على إثر ذلك أصبح إرسال الإدارة الجبائية الإشعار بالتحقيق، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة، إجراء إلزامي يؤدي تخلفه إلى بطلان إجراءات التحقيق.

ب- المدة القانونية للتحضير للمراقبة

ألزم المشرع الجزائري الإدارة الجبائية إعلام المكلف بالضريبة بأنه سيكون محل تحقيق كما سبق الذكر، حتى يتسنى لهذا الأخير تحضير دفاعه، وليأخذ فكرة أولية عن التحقيق، ولن يتحقق هذا إلا بمنحه الأجل الكافي للتحضير.

- بالنسبة للتحقيق المحاسبي، التحقيق العام في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة (20)أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار[1]

- بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة(30) يوم ابتداء من تاريخ استلام الإشعار[2]

- لا يمكن البدء في عمليات الرقابة إلا بعد مرور الآجال القانونية للتحضير، ويمكن أن يمدد الأجل بصورة استثنائية بطلب مستعجل من المكلف يتضمن أسبابا ومبررا رت معقولة، وذلك لآجال معقولة

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع وبحسب ما ورد في نص المادة 20 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية، لم يمكن المكلف بالضريبة من حقه في أجل التحضير إذا تعلق الأمر بقيام الأعوان المحققين لمصالح الضرائب بإجراء المرا قبة المفاجئة التي ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، مما يستدعي تسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة في هذه الحالة عند بداية عملية المرا قبة، إلا أنه لا يمكن للمحققين البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المنصوص عليه بحسب نوع التحقيق الجبائي

والهدف من تمكين المكلف بالضريبة من أجل للتحضير قبل بداية عملية التحقيق الجبائي هو إعطائه فرصة لتجميع الوثائق المتعلقة بمحاسبة موضوع التحقيق من تصريحات مكتتبة، دفاتر محاسبية، وثائق وفواتير ومستندات وتبريرا ت، وغيرها....، كما يتيح له توفير مكان مناسب للمحققين على مستوى مقر نشاطه لتمكينهم من ممارسة مهامهم، بالإضافة إلى أن هذا الأجل يسمح له باختيار المستشار المناسب الذي ينوب عنه إذا أراد ذلك [3].

---

[1] - **قانون رقم 11-99** المتضمن قانون المالية لسنة 2000 المؤرخ في 23-12-1999، جريدة رسمية عدد 92 بتاريخ 25-12-1999.

[2] المادة 21 الفقرة 03 ، قانون الاجراءات الجبائية ، ص 16.

[3] - يحي بدايرية، **الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري**، أطروحة دكتوراه العلوم في القانون جامعة باتنة -1 الحاج لخضر 2020، ص 152.

ثالثا– الاستعانة بمستشار:

إن الاستعانة بمستشار من قبل المكلف بالضريبة تجسد مبدأ الوجاهية أكثر أثناء إجراء الحوار مع الإدارة الجبائية وبالأخص الدفاع عن مصالحه في ظل صعوبة الإجراءات التي يتمتع بها القانون الجبائي، على أن يكون هذا المستشار من أهل الخبرة والتجربة في الجباية وذلك ليتسنى له الوقوف على الأخطاء المرتكبة من إدارة الضرائب في حق موكله [1].

– قد يكون هذا المستشار في الغالب المحاسب الخاص بالمكلف بالضريبة أو محاميه، أو الوكيل الجبائي المعتمد على أن هؤلاء في حال غياب المكلف بالضريبة تقدم وكالة خاصة للمحقق عدا المحامي فهو يملك وكالة تصرف عامة للتصرف باسمه [2].

باستقراء نص المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على ما يلي:«... وأن يشير صراحة تحت طائلة البطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة»، وكذا نص المادة 21 فقرة 03 من نفس القانون«... وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو» .

نجد أن المشرع حرص على ضرورة تنبيه المكلف بالضريبة محل الرقابة الجبائية إلى ضرورة الاستعانة بمستشار وأن هذا الحق جوهري لا يجب الإخلال به، غير أنه لابد من التنويه إلى أن ضمانة الاستعانة بمستشار لا تعني بالضرورة حضور ووجود المستشار أثناء عملية التحقيق، فإذا غاب المستشار عن التحقيق أو رفض المكلفين بالضريبة الاستعانة به رغم صحة إعلامه بذلك في الإشعار بالتحقيق، لا يؤثر سلبا على مجريات التحقيق والسير الحسن لعملية الرقابة وإنما من واجب الإدارة إعلامه بأنه له الحق في الاستعانة بمستشار، أي أن مجرد الإشارة إلى هذا الحق ضمانة قائمة بذاتها[3].

المطلب الثاني: الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء تنفيذ التحقيق

بعد استنفاد المدة القانونية الممنوحة من أجل التحضير سواء بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة، يباشر المحقق عمله الميداني وأثناء ذلك يتعين عليه احترام مجموعة من الإجراءات الجوهرية أهمها التقيد بالمدة القانونية للتحقيق وإتباع الحوار الوجاهي مع المكلف خلال عملية التحقيق وكذا مدة الرد والالتزام بالسر المهني.

أولا– تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

تختلف هذه المدة حسب نوعية التحقيق، فمدة التحقيق المحاسبي تكون حسب رقم الأعمال الذي يحققه المكلف بالضريبة متخذا إياه كمعيار لتحديد المدة التي لا يجب على الإدارة تجاوزها، أما إذا كان التحقيق

---

[1] – محمد سيد اعمر، **الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التحقيق الجبائي**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 02، جامعة غرداية، ،202 ، ص 516.

[2] – محمد سيد اعمر، ، المرجع السابق، ص517.

[3] – فاطمة زعزوعة، مرجع سبق ذكره ، ص191.

يتعلق بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، فان المشرع لم يضع أي معيار لتحديد المدة التي لا يجب على الإدارة تجاوزها، ويعتبر تحديد مدة التحقيق ضمانة مهمة للمكلف الضريبة، بل يعد حماية للمكلف بالضريبة من أي تعسف خاصة وان التحقيق يتم بعين المكان مما يترتب عنه إزعاج المكلف بالضريبة وإثارة الشكوك حوله، في مكان مزاولة مهنته أو حرفته أو تجارته أمام زبائنه الذين يترددون على المؤسسة[1].

فعدم تحديد مدة اتخاذ الإجراء، قد ينتج عنه تماطل أعوان الإدارة وذلك يسبب تأخر الوقوف على حقيقة النشاط التجاري للمكلف، وتأخر تحصيل الضرائب المستحقة كما أنه يرهق ويؤثر على المكلف الذي هو في حاجة دائما إلى استقرار مركزه القانوني وحتى يتسنى له متابعة نشاطه بشكل طبيعي[2].

أ- تحديد مدة التحقيق العام في المحاسبة:

لا يمكن تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

ويجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر[3].

- **الاستثناءات الواردة على مدة التحقيق في المحاسبة:**

استثناء لما سبق ذكره، فإن مدة التحقيق المبينة أعلاه لا تطبق في الحالات التالية والتي تنص عليها المادة 20الفقرة 05 ق إ ج وهي:

- تمدد مهلة التحقيق في حالة قوة قاهرة تمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في عين المكان.

- فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق عند وجود شبهة تحويل غير مباشر للأرباح.

- استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير.

- في حالة توجيه الإدارة الجبائية طلب معلومات للإدرات الجبائية الأخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات يمدد هذا الأجل إلى سنة(01)

---

[1] عادل بن عبد الله وعادل مستاري، **حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية**، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالمة، الجزائر، يومي 21 و 22 أفريل 2008 ، ص44 .

[2] عادل بن عبد الله وعادل مستاري، المرجع السابق ، ص44 .

[3] المادة 20 الفقرة 05، قانون الاجراءات الجبائية، ص 17 .

ب – تحديد مدة التحقيق المصوب في المحاسبة:

– لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)

– يتم تحديد مدة التحقيق في عين المكان سواء بالنسبة للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق.

- **الاستثناءات الواردة على مدة التحقيق المصوب في المحاسبة**

فهي نفسها الاستثناءات الواردة على التحقيق العام في المحاسبة المذكورة أعلاه.

إن اعتماد المشرع لهذا الأجل القصير للتحقيق المصوب في المحاسبة مقارنة بالآجال المنصوص عليها في باقي أنواع التحقيقات الجبائية في تصريحات المكلفين بالضريبة، يرجع إلى أن هذا النوع من التحقيق لا يشمل جميع أنواع الضرائب والرسوم الخاضع لها المكلف ولا يغطي أيضا جميع السنوات المحاسبية غير المتقادمة ويمكن أن يقتصر على سنة واحدة أو بعض العمليات لجزء من السنة، كما قد يشمل نوعا واحد فقط من الحقوق، مما يجعل عملية التحقيق لا تتطلب أجلا طويلا.

ت – تحديد مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، أن يمتد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة لفترة تفوق السنة(01)، اعتبارا من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم[1].

- **الاستثناءات الواردة على مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:**

تنص على هذه الاستثناءات المادة 21 في فقرتها الرابعة و ي حالة توفر إحدى هذه الحالات تمدد هذه المهلة وهي:

– حالة حدوث قوة قاهرة، تمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في عين المكان.

– بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة عند الاقتضاء بطلب منه للرد على طلبات تبرير أو توضيح الأرصدة والمداخيل في الخارج.

– بسنة واحدة (01) عندما توجه الإدارة الجبائية في إطار التعاون الإداري، وتبادل المعلومات طلب معلومات للإدارات الجبائية الأخرى.

بالآجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج، وسنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي[2].

---

[1] المادة 21 ، قانون الاجراءات الجبائية ، ص 17 .

[2] المادة 21 الفقرة 04، قانون الاجراءات الجبائية ، ص 17 .

ث- وقت المعاينة:

لا تجرى المعاينات إلا خلال النهار إذ تنص المادة 23 من ق إ ج، على :« لا يمكن للأعوان الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار والمكلفين بضريبة الآخرين من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقيق المنصوص عليهم في المادة 22 أعلاه »، من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة إلا خلال النهار وفي الأوقات التالية:

- من 01 أكتوبر إلى 31 مارس، من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة السادسة مساء.
- من 01 أفريل إلى 30 سبتمبر، من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة الثامنة مساء .

• **الاستثناء** :هناك استثناء على هذا وهو الدخول ليلا إلى المصانع والورشات والمعامل ، عندما تكون مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين والتجار أن مؤسساتهم في مرحلة نشاط

ثانيا- ضمانة الوجاهية في التحقيق

تعد الوجاهية من بين الضمانات الهامة التي منحت للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي على اعتبارها الوسيلة الوحيدة لدى المكلف، التي تكرس الحوار بين إدارة الضرائب والممولين بهدف تمكين هذا الأخير من إبداء ملاحظات وتقديم التبريرات التي تتماشى مع الأوضاع التي تخص مصادر دخله، والتي يكون الوحيد على العلم بها، وبالنسبة لهذه الضمانة فان المشرع الجزائري لم ينص عليها صراحة وإنما تستنتج من باقي الإجراءات والضمانات التي منحها القانون للمكلف بالضريبة .[1].

أ- **المناقشة الشفاهية:** إن ضمان نقاش شفاهي مباشر ومعارض أو وجاهي، يراد به الحوار الدائم بين القائم بالتحقيق والمكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق المحاسبي وقبل إجراء الإشعار بإعادة التقويم

ب-المصادر المكتوبة : ومن بين الإجراءات التي تضمن هذا المبدأ في مرحلة التحقيق الجبائي نذكر:

- ضرورة إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق قبل البدء فيه ومنح المكلف بالضريبة فترة لتحضير دفاعه، وكلها تدخل ضمن الإجراءات الوجاهية التي تؤدي إلى البطلان في حالة عدم احترامها.
- ضرورة إشعار المكلف بالضريبة بحقه في الاستعانة بمستشار، وهذا الإجراء يدعم مبدأ الوجاهية ذلك أن المستشار الجبائي هو رجل ميدان واختصاص وحضوره يعني مناقشة ومحاورة الإدارة أثناء التحقيق.
- ضرورة قيام الإدارة بتبليغ نتائج التحقيق الجبائي إلى المكلف بالضريبة وذلك طبقا للمادة 20 الفقرة 06 من ق إ ج إن هذه المادة كرست مبدأ الوجاهية من خلال نصها على إجراء مناقشات وحوار بين العون المحقق والمكلف بالضريبة[2].

---

[1] فاطمة زعزوعة، مرجع سبق ذكره ، ص191.

[2] - عبيدات إبراهيم، عصمانية عبد الرحيم، سوير نجيب، **ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية**، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، وزارة العدل ، 2007، ص17.

ب- **العرف الإداري:** ونعني بالعرف الإداري أي ما تستخدمه وما تستعمله الإدارة الجبائية من أعمال قانونية ووثائق كالدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، تسمح بمعرفة الاتجاه الذي تسلكه هذه الأخيرة في كيفية تطبيقها وتفسيرها للقانون الجبائي وبتفحصنا لبعض الوثائق الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، سنجد مثلا أنه من بين الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء التحقيق، ضرورة إقامة حوار وجاهي بين الإدارة الجبائية والشخص الخاضع للتحقيق الجبائي تحت طائلة بطلان التحقيق الجبائي[1].

ثالثا- ضمان عدم إفشاء أسرار المكلف

عرّف فقهاء القانون السر المهني بأنه ما أمر القانون بكتمانه وعاقب على إفشائه أو هو كل أمر سري في عرف الناس أو في اعتبار قائله، كما أن السر المهني يختلف باختلاف المهن، فالسر الذي يطلع عليه المحامي غير السر الذي يلتزم به الطبيب.

كل هذه المبادئ جاءت عامة، فشكلت بذلك الإطار العام والمرجعية التي تحكم التعامل بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، فمن المعلوم أن الحياة الخاصة للمكلف مكفولة دستوريا، حيث تنص المادة 39 منه:" لا يجوز انتهاك حُرمة حياة المواطن الخاصة، وحرمة شرفه، ويحميهما القانون" ."سرية المراسلات والاتصالات الخاصة بكل أشكالها مضمونة" [2].

المطلب الثالث : ضمانات المكلف بالضريبة بعد اختتام عملية التحقيق

بعد إتمام المحقق لعمليات الفحص، وإجراء التقويمات اللازمة يتم استدعاء المكلف بالضريبة المحقق معه من اجل حضور أشغال اختتام التحقيق، ويتم هذا الاستدعاء بواسطة رسالة موصى عليها تتضمن تاريخ وساعة ومكان الاجتماع، وعندما ينتهي الاجتماع يختم بمحضر إختتام الاشغال كما يجب ان يتضمن الاستدعاء تنبيه المكلف بالضريبة بأن له الحق في الاستعانة بمستشار يختاره هو يحضر معه هذا الاجتماع، ويوقع على محضر اختتام عملية التحقيق كل من المكلف بالضريبة والمحقق واذا رفض المكلف بالضريبة التوقيع يذكر في المحضر ذلك على انه رفض التوقيع، كما يجب إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق عن طريق إرسال إشعار بالتقويم الاولي مصاغ بشكل يسمح له بتسجيل ملاحظاته او معرفة موافقته.

أولا- ضمانة إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق.

يجب على إدارة الضرائب أن تعلم المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق سوءا تعلق الأمر بالتدقيق في

---

[1] - حمار عبد الغني، **ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية**، مذكرة نهاية التكوين لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء ، 2009، ص 13.

[2] - **المرسوم الرئاسي 96/438 المؤرخ في 1996/12/07**، يتضمن تعديل الدستور السابق المصادق عليه في إستفتاء 28 نوفمبر 1996، ج. ر عدد 76 مؤرخة في 1996/12/08.

المحاسبة أو في الوضعية الضريبية الشاملة وذلك حتى في حالة غياب إعادة التقويم، وهذا ما أكد عليه المشرع في المادة 42 من ق ا ج ، وتعتبر النتائج المتحصل عليها بمناسبة التحقيق الجبائي بمثابة موقف الإدارة الجبائية اتجاه الوضعية الجبائية للشخص الخاضع للتحقيق، ولذلك من اللازم على هذه الأخيرة إعلام المكلف بالضريبة بهذه النتائج [1].

أ- الشروط المتعلقة بالتبليغ بعد التصحيح الجبائي.

يمكن ان نميز الشروط المتعلقة بالتبليغ بعد التصحيح الجبائي وذلك بالنظر الى الشروط الشكلية التي يجب على الادارة الجبائية احترامها وكذلك من حيث مضمون الاشعار فالإدارة الجبائية ملزمة باحترامها لهذه الشروط عند تبليغها لنتائج التحقيق وفي حال عدم مراعاتها لها يؤدي الامر الى بطلان إجراء فرض الضريبة اللاحق لعملية التصحيح بطلانا مطلقا.

- الشروط المتعلقة بالتبليغ من حيث الشكل:

تنص المادة 16 الفقرة 06 من ق ا ج على " ...يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلّف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام."

نجد أنّ المشرع الجزائري أكد على ضرورة إرسال الإشعار بإعادة التقويم إلى المكّلف بالضريبة محلّ التصحيح بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام أو عن طريق إشعار بالاستلام فقط.

- الشروط المتعلقة بمحتوى الإشعار بالتبليغ

وفقا لنص المادتين19 فقرة 05 والمادة 20 فقرة 06 من ق ا ج، فانه لابد تحت طائلة البطلان أن يحتوي الإشعار بالتقويم على ما يلي:

- تحديد الأسباب التي أدت إلى التصحيح.
- تحديد و ذكر مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك.
- ذكر أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة.
- منح المكلف بالضريبة أجلا محدداً بثلاثين (30) يوماً من أجل الرد أو تقديم ملاحظات.
- الإشارة إلى حق المكلف بالضريبة للاستعانة بمستشار من اختياره هو، حتى يتسنى له مناقشة جميع الاقتراحات التي أدت إلى رفع مبلغ الضريبة أو الإجابة عليها.

ب- الآثار المترتبة على التبليغ:

يترتب على التبليغ مجموعة من الآثار وهي في حد ذاتها ضمانات للمكلف لأنها تحد من سلطة الإدارة الضريبية في مواجهة المكلف وهذه الآثار هي:

- **وقف التقادم المسقط:** فقد حددت المادة 39 قانون الإجراءات الجبائية على أن مدة أربع (04) سنوات كأجل للتقادم، تتقادم فيه أعمال الإدارة الجبائية إذ تفقد الحق في تحصيل الضريبة لعدم مباشرتها أية متابعة

[1] فنيدس احمد، **ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي**، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون ، جامعة قالمة ، العدد 35 2013، ص190.

ضد المكلف بالضريبة طيلة **أربع سنوات** متتالية، سريان التقادم في الضرائب والرسوم يبدأ من نهاية السنة التي يستحق فيها.

- **منح المكلف بالضريبة أجلا للرد:** منح المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة أجلا للرد، يبدأ سريانه من تاريخ استلام الإشعار بالتصحيح، وهذا الأجل يختلف حسب نوع التحقيق ثلاثون (30) يوما بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة والرقابة على الوثائق، وأربعون (40) يوما بالنسبة للتحقيق العام في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

كما يجب على الإدارة الجبائية انتظار انتهاء الميعاد القانوني قبل أن تعمل على تحصيل الضرائب الناجمة عن التصحيح وذلك تحت طائلة البطلان ويكون المكلف بالضريبة محل التصحيح شخصيا أو مستشاره القانوني من لهم الحق في تقديم الملاحظات أو الرد على التصحيحات[1].

- **تحديد قيمة الضريبة:** تفرض الإدارة الجبائية قيمة الضريبة وفقا لما هو مذكور في الإشعار بالتصحيح ولا يجوز لها أن تفرض ضريبة لم تذكر فيه، كما لا يجوز لها الشروع في تحقيق جديد يخص وثائق لنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو استعمل أساليب تدليسية[2].

ثانيا- حق الرد

نظمت الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجبائية حق المكلف بالضريبة في الرد وفق آجال قانونية محددة تختلف بحسب ماهية التحقيق الجبائي ونصت كذلك على النتائج المترتبة على قبول المكلف بالضريبة بنتائج التقويم الجبائي أو رفضه.

أ- آجال الرد

يحق للمكلف الرّد على إعادة التقويم من خلال تقديم رأيه وملاحظاته حول إعادة التقويم وهذا من خلال الأجل القانوني وهو ثلاثون(30) يوما بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة والرقابة على الوثائق وأربعون (40) يوما بالنسبة للتحقيق العام في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، ويسري أجل الرّد عموما وبالنسبة لجميع أنواع التحقيقات الجبائية بداية من تاريخ تبليغ المكلف بالإشعار بإعادة التقويم .

ويتمتع المكلف خلال تلك المهلة وقبل انقضاء أجلها بحق طلب التوضيحات الشفوية والتفسيرات المفيدة لتساؤلاته من العون المحقق حول مضمون التحقيق، أما في حالة عدم الرد خلال الأجل يعتبر القانون ذلك

---

[1] فاطمة زعزوعة، مرجع سبق ذكره ، ص252.

[2] 21 فقرة 06، قانون الاجراءات الجبائية ، ص 18 .

بمثابة قبول ضمني، كما يملك المكلف بعد رده على نتائج التحقيق أن يطلب إلى العون المحقق إعطائها لتفسيرات التكميلية التي يطلبه[1].

ب- قبول المكلف بالضريبة التصحيحات الواردة في الاشعار بالتقويم.

حالات قبول المكلف بالضريبة للتصحيحات الواردة في الاشعار بالتقويم قد تأخذ صور متعددة بحيث قد يكون القبول ضمنيا أو صريحا:

1- **القبول الضمني:** يعتبر قبول المكلف بالضريبة ضمنيا، إذا لم يقدم أي رد من طرفه في الاجل القانوني الممنوح له إذ يفسر سكوته قبولا ضمنيا.

2- القبول الصريح: ويكون في حالة ما إذا قدم موافقته للتصحيحات الكتابية وضمن الآجال القانونية السابقة الذكر، وإما يكون قبول جزئيا كأن يقبل بجزء من هذه التصحيحات فقط.

ت-تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته

لم يورد المشرع أي تفصيل عن الشكل الذي تقدم فيه ملاحظات المكلف بالضريبة، وعليه يمكن لهذا الأخير أن يقدمها شفاهة أو كتابة، ولكن تعتبر الملاحظات المقدمة في شكل كتابي والمرسلة في رسالة موصى عليها مع وصل الإستلام أكثر ضمانة من مجرد ملاحظات شفوية، سواء من حيث إثبات تاريخها أو محتواها، ويجب أن تكون الرسالة المتضمنة لملاحظات المكلف بالضريبة ممضية من طرفه أو ممن لهم الحق في التصرف بإسمه، والا إعتبرت من قبل الإدارة بأنها لا تحتوي على رفض هذا الأخير[2].

ثالثا- عدم تجديد التحقيق:

تعتبر علمية التحقيق منتهية بعد تحديد مبالغ التقويمات المعتمدة بصفة نهائية وتبلغيها للمكلف ومن تم إصدار الجدول الضريبية ويستفيد المكلف بعد إنهاء أعمال التحقيق من ضمانة عدم تجديد التحقيق حيث لا يمكن للمحقق الجبائي إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة ونفس الضرائب سواء بالنسبة للتحقيق المحاسبي أو التحقيق المصوب في المحاسبة أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، إلا في حالة إكتشاف المحقق بعد عملية التحقيق أدلي بمعلومات غير كافية أو خاطئة التي تظهر أن التصريحات المقدمة غير صحيحة، أو أن المكلف قد استعمل طرقا تدليسية أثناء التحقيق، إلا أن هذه الضمانة يرد عليها إستثناء خاص يتعلق بالتحقيق المصوب في المحاسبة حيث إجراء مثل هذا النوع من التحقيق لفترة معينة لا يمنع من الادرة الجبائية من إجراء تحقيق في المحاسبة لنفس الفترة، ولكن يتم على المحقق الأخذ في الحسبان الحقوق المطالب بها والناتجة عن التحقيق المصوب[3] .

---

[1] – عادل بن عبد الله وعادل مستاري، مرجع سبق ذكره ، ص47.

[2] - عبيدات إبراهيم، عصمانية عبد الرحيم، سوير نجيب، مرجع سبق ذكره ، ص33.

[3] – عبد الرحيم لواج، مرجع سبق ذكره ، ص

رابعا– الحق في الطعن:

نظرا لتباين مصلحة طرفي العلاقة الضريبة (المكلف والإدارة الضريبة) فمن الطبيعي ان تنشأ خلافات ونزاعات بينهما، خاصة عند ممارسة الإدارة الجبائية لحقها الرقابي، ولم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعتبر ضروريا لصيانة حقوق المكلف بالضريبة، ولمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبة والمكلف خاصة ما تعلق منها حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية تقديم الطعن يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة حساب للنسب المطبقة، وذلك بتقديم شكاية تأخذ الطابع النزاعي عن طريق إرسال شكوى إلى المدير الولائي للضرائب، كما يمكنه التماس وقف تحصيل الحقوق المتنازع فيها وطلب تأجيل الدفع، كما يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى لجنة الطعن الولائية، أو على مستوى الإدارة المركزية، أو التوجه مباشرة إلى المحكمة الإدارية إذا اقتنع المكلف بعدم جدوى المرور على لجان الطعن[1].

[1] عبد الرحيم لواج، المرجع السابق، ص 67.

خلاصة الفصل:

نخلص في الختام إلى القول أن المشرع الجزائري في مختلف النصوص القانونية واللوائح التنظيمية التي تنظم الضريبة، قد منح للإدارة الجبائية سلطات واسعة في مباشرة إجراءات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة سعيا منها للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية، إذ خول لها المشرع امتيازات واسعة في مواجهة المكلف بالضريبة وذلك سوءا على مستوى مصالحها الداخلية أو بالاستعانة بأجهزة أخرى يتعامل معها المكلف بالضريبة، وهذا عن طريق البحث والتحري في مضمون تصريحات المكلفين بالضريبة والتحقيق الدقيق في محاسباتهم.

مقابل هذه الامتيازات عمل المشرع الجزائري على منح المكلف بالضريبة ضمانات وحقوق قانونية تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند ممارستها لسلطاتها في كل مرحلة من مراحل تدخلها.

الفصل الثاني:
الإطـــار النظـــري للضريبة على أرباح الشركـــــات

المبحث الأول: عموميات في الإطار العام للنظام الجبائي

المبحث الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

المبحث الثالث: اليات تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات

تمـهـــيد:

يعد الإصلاح الضريبي لسنة 1992 من خلال تعديل قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تلبية للمتطلبات الجبائية التي تأسس من خلالها نظام ضريبي خاص بالشركات ، حيث انشات ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص هي الضريبة على أرباح الشركات حيث يختلف نظام تطبيقها على الأشخاص الطبيعيين.

و من خلال الدراسة توصلنا إلى أن الضريبة على أرباح الشركات لها أهمية كبيرة في زيادة الوعاء الضريبى لأرباح الشركات و زيادة الموارد الجبائية.

وبما أننا لا يمكن معَرفة مدى تنفيذ السياسة الجبائية في الواقع، إلا من خلال النظام الضريبي المطابق لها لذلك سيعالج هذا المبحث مختلف الجوانب المتعلقة بهذا النظام، والتى نراها الأكثر خدمة للموضوع الذى نتطرق اليه .

المبحث الأول : عموميات فى الاطار العام للنظِام الجبائى

نظرا لما للضريبة من أهمية بالغة في نظريات الاقتصاد العام بوصفها كمورد عام ولدورها في تحقيق السياسة المالية وما قد تثيره من مشكلات سواء عند فرضها أو عند تطبيقها فعملية الضريبة عملية طويلة ومعقدة، لهذا لا بد أن تخضع لنظام يجمع وينظم تلك العملية الطويلة المعقدة وذات الأبعاد المختلفة والمشكلات المتعددة والآثار الخطيرة ذلك هو النظام الضريبي، وللإشارة غالبا ما يعرف النظام الجبائي من خلال النظام الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم وأركان النظام الجبائى

أولا – مفهوم النظِام الجبائى :

لقد تعددت التعاريف في الكتابات العربية والأجنبية حول مفهوم النظام الجبائي، نذكر منها

– هو مجموع الضرائب المطبقة في بلد معين وفي لحظة معينة [1].

– مجموعة التشريعات والسياسات والأجهزة التي تنظم وتخطط وتدبر وتنفذ عمليات تعبئة وجباية الاقتطاعات المالية التي يؤديها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون للدولة بصورة جبرية ونهائية بدون مقابل خاص ومباشر [2].

– مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية [3].

كما انه تم تعريف النظام الجبائي بمفهومه الواسع بأنه : مجموع العناصر الأيديولوجية، من اقتصاديه واجتماعية وسياسية والفنية التي تتفاعل مع بعضها البعض فتفضي إلى هيكل ضريبي معين ذلك الهيكل الذي تختلف صورته في بلد متقدم اقتصاديا عن صورته في بلد متخلف، كما تختلف صورته في مجتمع رأسمالي عن صورته في مجتمع اشتراكي[4].

ثانيا– أركان النظام الجبائي

بما أن النظام الضريبي وكما سبقت الإشارة إليه عبارة عن مجموعة من العناصر الإيديولوجية والفنية بحيث تمثل العناصر الإيديولوجية هدفه وتمثل العناصر الفنية (الهيكل الضريبي) وسيلة هذا النظام لتحقيق غايته فإنه يمكننا القول أن النظام الجبائي يستند على ركنين أساسيين يعتبران أساس وجوده وهما الهدف والوسيلة.

---

[1] عبد الكريم صادق بركات، **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 1988.

[2] محي محمد مسعد، **العلاقة القانونية بين الممول والإدارة**، دراسة تحليلية مقارنة، طبعة أولى، مطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 002 ، ص09.

[3] المرسي السيد حجازي، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، مصر، 1998 ، ص 07.

[4] عبد الكريم صادق بركات، مرج سبق ذكره ، ص43.

أ- الهدف:

يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف محددة وهي نفسها أهداف السياسة الضريبية التي تحددها الدولة وفق سياستها الاقتصادية وتختلف هذه الأهداف من دولة لأخرى تبعا لنزعتها السياسية [1].

ففي الدول المتقدمة لقد بات تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي أمرا ضروريا بعد أن كانت تنادي بالحياد والاستعانة بالضريبة فقط من اجل الحصول على موارد لتمويل النفقات العامة، حيث احتل هدف تحقيق وفرة الحصيلة الضريبية (إنتاجية الضريبة) المرتبة الأولى من بين أهداف الكيان الضريبي دون أن يؤثر ذلك على روح المخاطرة والابتكار أو القضاء على الحوافز الشخصية للإنتاج[2].

بينما أصبحت هذه الدول تستعين بالضريبة كأداة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية علاوة على كونها أداة مالية إذ استعملت الضريبة للحد من التفاوتات في توزيع الدخول والثروات، حيث تستقطع الدولة جزء من الدخول والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها على ذوي الدخول المنخفضة في شكل خدمات عامة أو إعانات عائلية.

بينما في الدول النامية تشكل الضريبة إحدى أدوات الادخار الإجباري لتمويل مشروعات التنمية، وذلك تشجيعا للادخار والاستثمار، كأن تفرض ضرائب تحد من الإنفاق الاستهلاك الزائد مثلا.

ب- الوسيلة:

يعتمد النظام الجبائي على عدة وسائل لازمة لتحقيق أهدافه وفي هذا الصدد نجد أن هناك عنصرين ضروريين يرتكز عليهما النظام الجبائي ويتمثلان في العنصر الفني والعنصر التنظيمي.

1- العنصر الفني:

وفقا لنزعة الدولة السياسية تنسج القواعد الفنية المنظمة لعملية الاستقطاع الضريبي، إذ أن وفرة الحصيلة الضريبية (إنتاجية الضريبة) ومرونتها تعتبر من سمات الدولة الرأسمالية كما في حالة الضريبة العامة على مبيعات السلع شائعة الاستعمال والتي تحقق هذه الوفرة كما في الولايات المتحدة الأمريكية مثلا والتي تكون على حساب العدالة الاجتماعية التي تحتل المكانة الثانية بعد وفرة الحصيلة الضريبية، وعلى العكس من ذلك فان الدولة الاشتراكية تجعل من الوسائل الفنية أداة تمكنها من التمييز في المعاملة الضريبية بين كل من أنواع الإنتاج المختلفة وبين السلع الكمالية والسلع الضرورية وكذلك بين الدخول المرتفعة والدخول المنخفضة، بحيث تجعل من الضريبة أداة مرنة لتخطيط كل من الإنتاج والتوزيع.

2-العنصر التنظيمي:

للعنصر التنظيمي أهمية بالغة في النظام الضريبي، خاصة وأنه في ظل التشريعات الحديثة أصبح يعمل بالضرائب المتعددة، وأن تعدد الأحكام التشريعية المقررة واللوائح الإدارية المفسرة لهذا الإخضاع، وما يتطلبه من مهمات ربط وتحصيل يؤدي إلى تعقد هذا الكيان الضريبي، الذي يجب أن يتوفر فيه علاقات تكاملية

---

[1] عبد المنعم فوزي، **النظم الضريبية**، دار النهضة العربية، لبنان، 1973 ، ص 20.

[2] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبى بين النظرية والتطبيق**، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2003 ، ص 19.

بين مختلف أجزائه الضريبية، بحيث أن نقص حصيلة ضريبة معينة يجب أن يعوضه ارتفاع في حصيلة ضريبة أخرى وأن يراعى في فرض الضرائب بين كل من السلع الأساسية والسلع البديلة حتى لا يوجه الاستهلاك، وكذلك عند إستحداث ضرائب جديدة يجب أن تتناسق مع سابقاتها حفاظا على وحدة الهدف للنظام الضريبى وتفاديا للتناقضات ما بين الضرائب.

المطلب الثانى: مبادئ وأهداف النظام الجبائى

أولا- مبادئ النظام الجبائى

الجباية تشكل في الظروف المالية الحالية أهم مورد من الموارد المالية، كما تشكل في الوقت نفسه أهم الأعباء المالية على الممولين ولا يتم فرض الضريبة عشوائيا أو من دون الرجوع قواعد أساسية من أجل فرضها نظرا لما لها من آثار كبيرة على الإقتصاد، ويتوجب على المشرع حين فرضها للضرائب أن يسترشد بعدة مبادئ لابد منها لتحسين فعالية النظام الضريبي من جهة ومراعاة مصلحة المكلف من جهة أخرى، وقد قدم آدمسميث أربعة مبادئ أساسية في مؤلفه" ثروة الأمم "وهي: مبدأ العدالة ومبدأ اليقين، مبدأ الملاءمة، مبدأ الاقتصاد في النفقات.

أ- مبدأ العدالة:

تعنى العدالة الضريبية أن كل الأفراد المكلفين بدفع الضريبة ملزمون بدفع الضريبة وأن يتم توزيع العبء الضريبي على الأفراد والمشروعات توزيعًا عادلا، وتنص المادة 64 من الدستور الجزائري على أن" كل المواطنين يتساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل تكاليف العامة حسب قدرته الضريبة "من خلال قراءة هاته المادة الدستورية يتوضح لنا أن مفهوم العدالة الضريبة يتضمن توزيع العبء للضريبة على كل أفراد المجتمع كل حسب مقدرته التكليفية ونظرا لأهمية هذا المبدأ في تصميم أي نظام ضريبي فانه تم النص عليه في الدستور الجزائري والذي يعتبر أسمى القوانين وأعلاها رتبة، والمقدرة على الدفع هي القدرة النقدية، أي القوة الشرائية الضرورية للوفاء بالالتزام الضريبي، وتم الأخذ بمعنى التضحية الشخصية بالمنفعة (أي الإشباع) معيارًا للعدالة الضريبية، لأن المكلف يُحرَم من الاستخدامات البديلة للمبلغ الذي دفعه كضريبة وبمعنى آخر فإن المقدرة التكليفية للشخص، ومن ثم قدرته على الدفع تزداد كلما كان دخله مرتفعًا، ففي حين يخصص أصحاب الدخول المحدودة دخولهم كلها أو معظمها لإشباع حاجاتهم الضرورية والأساسية، بينما يبقى لأصحاب الدخول المرتفعة فائض يستثمر أو يخصص للإنفاق الكمالي، وهي استخدامات منفعتها أقل من إشباع الحاجات الضرورية، ولذلك تقتضي العدالة أن يدفعوا قدرًا أكبر من الضرائب[1].

[1] - رضا عيسى، **العدالة الضريبية في مصر من وجهة نظر دافع الضرائب**، التقرير الاستراتيجى للأهرام، 2010، ص 02.

وكما ذكر آدم سميث في كتابه المشهور ثروة الأمم" أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان " وتفسيرا لهذه العبارة تم الربط بين العدالة والضريبة النسبية التي تحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد، أي أن النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة دائما واحدة مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة، وبما أن الضريبة النسبية تعد أشد ثقلا على الفئات المحدودة الدخل من تلك المرتفعة الدخل فإنها عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة عند فرض الضريبة والمساواة بين المكلفين بالضريبة، وهذا يعني أن وجهة نظر الباحثين التقليديين فيما يخص هذا المبدأ يشوبه نوع من القصور، لذلك فقد توجه علماء المالية في العصر الحديث إلى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية بمعنى فرض الضريبة تتغير حسب تغير المادة الخاضعة للضريبة، أي أن ذوي الدخول المحدودة تفرض عليهم نسبة أقل من تلك المفروضة على ذوي الدخول المرتفعة وبهذا المفهوم فإن الضريبة التصاعدية تحقق قدرا أعلى من العدالة والمساواة للمكلفين بها[1].

ويمكن النظر الى المفهوم الحديث للعدالة الضريبة وفق مدخلين متكاملين هما [2]:

1- **العدالة الأفقية:** يتضمن هذا المفهوم ضرورة المساواة في المعاملة الضريبة بين المكلفين المتساوين في الدخل والثروة وفي الحالة الاجتماعية والاقتصادية أو في المراكز القانونية.

2- **العدالة العمودية:** يشتمل هذا المفهوم على ضرورة وجود تباين واختلاف في المعاملة الضريبة للمكلفين الذين يختلفون في مستوى دخولهم وثروتهم أو مراكزهم القانونية على أن يكون هذا التمايز مبني على أسس معقولة ومنطقية، بحيث لا يتم التفرقة بين المكلفين بالاعتماد على معايير غير مبررة كالجنس أو العرق والدين أو الانتماء السياسي.

وبالنظر إلى النظام الضريبي الجزائري نجده حاول إضفاء العدالة من خلال تفريقيه بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، كما تضمن إعفاء ذوي الدخول الضعيفة (كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمداخيل التي تقل عن 30.000 دج) والمؤسسات الصغيرة التي تستفيد من إعانة الدولة (صندوق وطني لدعم تشغيل الشباب، الصندوق الوطني للقرض المصغر، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة) كما أن تطبيق الطريقة التصاعدية بالشرائح يدعم عدالة النظام الضريبي الجزائري من خلال اختلاف قمية الحقوق الواجبة الدفع فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي باختلاف مقدار الدخل.

إن كان تطبيق مبدأ العدالة الأفقية يعد أمرا سهلا مقارنة بتطبيق مبدأ العدالة العمودية حيث تبرز مشكلة في تحديد المعايير التي يتم من خلالها التفريق بين المكلفين بما يسمح بتطبيق معاملة ضريبة بين الأفراد غير المتماثلين في الدخل والظروف الاجتماعية والاقتصادية معاملة مختلفة تؤدي الى تحقيق العادلة الضريبة فيما بينهم.

---

[1] بلوفي عبد الحكيم، **ترشيد نظام الجباية العقارية دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2012، ص40.

[2] ناصر مراد، ملاجع سبق ذكره، ص85.

وفي الأخير يمكن القول إن تحديد مدلول دقيق لمبدأ العدالة الضريبة يبقى أمرا صعب نظرا لإمكانية تغير هذا المفهوم مع الزمن وإختلافه من مجتمع الى أخر غير أنه يمكن التعبير على هذا المبدأ بصفة عامة بالقول أن النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي تترتب عليه معاملة ضريبة يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالته [1].

ب- مبدأ الملائمة في الدفع:

يتمثل مضمون هذه القاعدة في وجوب تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف المكلفين الشخصية حتى لا يتضرر من الضريبة عند دفعها، وعلى الأخص فيما يتعلق بمعيار التحصيل وطريقته وإجراءاته، ومن هذه الناحية يعتبر الوقت الذي يحصل في المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب المفروضة، فالمؤسسة الاقتصادية لا يجب أن تدفع الضريبة الا بعد تحقيقها للأرباح، وأن تجبى الضريبة على الأجور في أوقات استلام الأجور[2]، ويؤكد آدم سميث على ضرورة جباية الضريبة في الأوقات وبالطرق الأكثر ملائمة للممول.

يعد هذا المبدأ نقطة هامة يجب أن تتوفر في الضريبة ذلك أن ينص على أن تكون أحكام تحصيل الضريبة المتعلقة بمواعيدها وأساليب تحصيلها ملائمة للمكلف وذلك يمكن من تخفيف وقع عبء الضريبة عليه، كما ينادي هذا المبدأ بضرورة رعاية ظروف المكلفين والرفق بهم، حتى يؤدوا الضريبة وهم مقتنعين بها وغير مكرهين ولا متذمرين من تعسف وعليه فإنه يجب أن يكون ميعاد دفع الضريبة مناسبا للمكلف وهذا ما يعين على تحصيلها في وقت لاحق مباشرة عند حصوله على الدخل، وعل سبيل المثال ينبغي أن تجبى الضرائب المفروضة على الإستغلال الزراعي بعد جني المحصول وبيعه مباشرة، ذلك أن تحصيلها قبل ذلك من شأنه إثارة المشاكل للمكلف وجعله يشعر بشدة وطأتها ، وبالمثل فإنه لو طولب بأداء الضريبة بعد بيع المحصول بمدة طويلة فإن دفعها لن يتيسّر له لأنه سيكون قد تصرف فيما حصل عليه من دخل لذا فإنه من الأفضل تحصيل الضريبة مباشرة بعد جني المحصول وبيعه لأن المكلف لن يشعر حينئذ بوطأة الضريبة وحينها سيعتبر دفعها بمثابة أداء لجانب من نفقاته، هذا وتلتزم الإدارة الضريبية طبقا لمبدأ الملاءمة في الدفع بتقسيط مبلغ الضريبة اذا كان كبيرا وذلك بتسهيل على المكلف دفعه بأقل تضحية ممكنة[3].

كما أن قاعدة الملاءمة هذه تعني وجوب تحصيل الضريبة بأسلوب مناسب يسمح على قدر الإمكان بتخفيف شعور المكلف بثقلها، كما يجب على السلطات الضريبية أن تمتنع عن التدخل بصورة مبالغ فيها في الشؤون الخاصة للمكلف أو أن تقوم بتحصيل الضريبة بصورة تعسفية وهذا ما يفسر لجوء المشرع الضريبي لتحصيل بعض الضرائب مباشرة من المنبع وقبل قبض المكلف للدخل كما هو الحال عليه في الضريبة على المرتبات والأجور والريوع العمرية أو في شكل تسبيقات كما هو الحال في الضريبة على أرباح الشركات

---

[1] حامد عبد المجيد دراز والمرسى حجازي، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص146.

[2] محمود جمام، **النظام الضريبي وآثاره على التنمية الإقتصادية**، أطروحة دكتوراه، جامعة قسنطينة، 2010، ص 34.

[3] أحمد لخضر، **دراسة مقارنة للضريبة والزكاة**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص31.

والضريبة على الدخل الإجمالي في النظام الضريبي الجزائري، بحيث تتجنب الإدارة الضريبية الإحتكاك بالمكلف وبحيث يحصل صاحب الإيراد مباشرة على دخله الصافي بعد خصم الضريبة، فلا يشعر بثقلها أو يسعى للتهرب منها.

ت- مبدأ اليقين:

يرمي مبدأ اليقين إلى أن تكون الضريبة التي يلزم بدفعها الممول محددة عل سبيل اليقين، دون غموض وبوضوح عالي لجميع المكلفين، بحيث تكون أجال الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للمكلف بالضريبة ولأي شخص آخر، وهذه القاعدة تعنى ايضا أن يكون سعر الضريبة ووعائها وأسلوب تحصيلها وكل ما تتطلبها من أحكام وإجراءات معروفة بوضوح وبصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها من دون أي لبس او إبهام أي كان شكله، ويعبر عن ذلك الاقتصادي آدم سميت بقوله " إن درجة كبيرة من عدم المساواة ليست شرا كدرجة صغيرة جدا من عدم اليقين"[1]، ففي نظره فان عدم التأكد في الضرائب يشجع التعسف والرشوة ويجب أن تكون الضريبة المفروضة على المكلفين واضحة المعالم بحيث يعرف الخاضع لها مقدار الوعاء وتاريخ سداد الضريبة، وكذا الإجراءات والعقوبات التي تترتب عن التهرب الضريبي وكذا الغش فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها وزمان جبايتها ومكان دفعها معرفة تامة، تعتبر ضريبة تعسفية بحيث تؤدي في النهاية إلى التهرب من دفعها.

ولقد أخذت التشريعات الضريبية المعاصرة بقاعدة الوضوح واليقين وأولتهما اهتماما كبيرا بحيث أصبحت الضريبة واضحة ومحددة من جانب مكوناتها من أجل تحفيز الأفراد على الدفع العفوي للضريبة ومن أجل تجنب مختلف المشاكل المتعلقة بالمنازعات الضريبة ولتحقيق هذا المبدأ يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- الوضوح في التشريع بمعنى ان تكون النصوص القانونية واضحة وسهلة الأسلوب دون تعقيد وان لا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وأن لا تحتمل المادة القانونية أكثر من تأويل.
- يجب أن تقوم السلطة الموكلة اليها فرض الضريبة وتحصليها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عامة المكلفين وان تعمل على فهم مختلف القوانين ذات الصلة بالضريبة عن طريق منشوراتها ومقالاتها.
- يجب ان تكون المذكرات الإيضاحية لمختلف القوانين الضريبة مفصلة ولا تحتاج للاجتهاد كبير لفهم محتواها.

ث- مبدأ الاقتصاد في النفقات

إن المقصود بالإقتصاد هو الاقتصاد في نفقات الجباية بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف من ضرائب وما يدخل منها إلى الخزينة العامة في أقل مبلغ ممكن، وهذا يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقات وتحصيلها، وأن تكون نفقات الجهاز الإداري المكلف بتحصيل الضرائب بشكل عام عند

[1] زياد طاهر محمد علي، **فاعلية القواعد الضريبية في تعزيز الإذعان الضريبي**، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد الأول 2013، ص 11.

أدنى مستوى لها، ويقتضي هذا المبدأ أنه يجب على الدولة أن تختار طريقة الجباية التي تكلفها أقل النفقات أي رفع كفاءة الجهاز الضريبي[1].

إن مراعاة هذه القاعد يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة في تمويل النفقات العامة، دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه، ودون أن تفقد الضريبة أهميتها وهدفها كمورد مالي خالص للدولة.

إلا أن التنظيم الفني للضريبة يتطلب عدة عمليات تتضمن تحديد مجال التطبيق ووعاء الضريبة، ثم تصفية قيمتها الواجبة الدفع والتي تتبع بعملية التحصيل، وفي مرحلة لاحقة تتم عملية المراقبة والفحص للتأكد من صحة المعلومات التي تم تقديمها في تصريحات المكلفين بالضريبة، إن تنوع وتعقد هاته العمليات يتطلب وجود جهاز إداري ضخم (عدد كبير من الموظفين، إرتفاع حجم الوسائل المادية.....الخ) وبتوسع هذا الجهاز يخشى أن تفقد حصلية الضريبة منفعتها، بحيث تصبح تكاليف التحصيل تفوق المبالغ المحصلة ولتجنب حصول ذلك يجب مراعاة الإعتبارات التالية[2]:

– عملية تعيين الموظفين في مختلف مصالح الضرائب يجب أن تكون حسب الحاجة وأن لا تخضع لأي إعتبارات أخرى، لأن أجور موظفي الضرائب تمثل نفقات تجاه الخزينة العمومية، كما يتوجب تعيين الموظفين الأكثر كفاءة والاحسن مستوى عملي.

– يجب إستعمال التقنيات الحديثة كالحاسوب في الإدارة الضريبة من أجل ربح الوقت وتقليص التكاليف.

– يجب أن تتم عملية بناء النظام الضريبي بشكل يسمح بوجود ضرائب لا تتطلب نفقات كبيرة عند فرضها وتحصيلها، ويجب تجنب فرض الضرائب التي تحتاج الى نفقات متزايدة.

في الحقيقة لقد تم تحديد جميع المبادئ السابقة الذكر من قبل المفكر الإقتصادي آدم سميث عندما كان للضريبة هدف وحيد يتمثل في الهدف المالي، لذا فقد إعتبرها علماء المالية غير كافية في العصر الحديث خاصة مع تعدد أهداف الضريبة وسيادة مبدأ الدولة المتدخلة، لذلك فقد تم إضافة بعض المبادئ الجديدة إلى المبادئ السابقة، ونشير هنا الى أن المبادئ الحديثة لا تتعارض مع المبادئ التقليدية للضريبة بل تكملها وأهم المبادئ الحديثة لفرض الضريبة هي:

ج– مبدأ المرونة:

يجب أن تتبنى كل دولة نظاما ضريبيا يتلاءم ونظامها وهيكلها الاقتصادي، كما يجب ان يواكب النظام الضريبي مختلف التطورات التي تحدث في المجال الاقتصادي والاجتماعي، فالنظام الضريبي يجب ان يكون وليد ظرفه وزمانه، ولتحقيق ذلك لابد ان يتميز النظام الضريبي بخاصية المرونة والتي تسمح بإدخال مختلف التعديلات والتجديدات التي تساهم في الرفع من فعاليته، والضريبة المرنة هي تللك الضريبة:

---

[1] درواسي مسعود، **السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي**، حالة الجزائر1990-2004، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2006، ص 182.

[2] ناصر مراد، مرجع سبق ذكره ، ص91.

1- التي تزداد حصيلتها نتيجة لإزدياد معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم إنخفاض حصيلتها[1]، إن خاصية مرونة الضريبة مرتبطة بشكل أساسي بمدى قابلية الضريبة للتعديل والتغيير بسرعة تبعا للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الجديدة.

2- مبدأ الإستقرار(الثبات): يقصد بهذا المبدأ وجود درجة عالية من الثبات والاستقرار في طبيعة الضرائب المكونة للنظام الضريبي، من حيث عدد الضرائب، أنواعها، مواعيد وإجراءات تحصيلها عدم تعرض التشريعات المنظمة لمختلف قواعدها للتغيير المستمر، حيث تؤثر التعديلات المستمرة التي تطرأ على النظام الضريبي الى الرفع من صعوبة عمل الإدارة الجبائية المتعلق أساسا بتصفية وتحصيل الضريبة التي تحتاج لوقت إضافي من أجل فهم وتطبيق القوانين الجديدة والتكيف معها، نفس الصعوبات يتلقاه المكلف بالضريبة في حالة تعرض النظام الضريبي للتعديل بصورة مستمرة خاصة اذا لم يتمكن من مواكبة هاته التعديلات وفهمه لها في الوقت المناسب بما يسمح له إتخاد القرار في الآجال القانونية، ولا يقصد باستقرار النظام الضريبي جموده ورفضه لكل اصلاح، بل يجب ان يتم تطوير وتحديث هذا النظام وفقا للتغيرات التي يفرضها الواقع، وعليه يجب ان يعرف ويقيم المشرع الضريبي مختلف الأثار الناجمة عن قيامه بإجراء عدة التعديلات خلال مدة فترات زمنية قريبة، كما يتوجب على الإدارة الضريبة ان تقوم بإعلام واشعار المكلفين بالضريبة بمختلف المستجدات وباستعمال مختلف الوسائل (مكتوبة، مرئية.....الخ) مما يساعد على رفع درجة تقبلهم لتلك التغييرات دون إحتجاج[2].

3- **مبدأ التنوع:** يقصد بالتنوع الضريبي تعدد الضرائب المكونة للناظم الضريبي، أي وجود مزيج من الضرائب المباشرة وغير المباشرة وهذا بغرض توسيع الوعاء الخاضع للضريبة من أجل جعل أكبر عدد من أفراد المجتمع يساهمون في تمويل النفقات العامة، كما يساهم هذا المبدأ في تحقيق الكفاية المالية بالإضافة إلى تحقيق العدالة من خلال توزيع العبء الضريبي على أكبر عدد من المكلفين [3]، كما يعزز من تضامن أفرد المجتمع في تحمل الضريبة من خلال تظافر جهود جميع الأفراد كل بحسب طاقته في مواجهة أعباء التكاليف العامة حتى تتمكن الدولة من القيام بوظائفها من حماية للمجتمع وتوفير مختلف الخدمات العامة لكافة المواطنين ويرتكز مبدأ التنوع على أن لكل ضريبة مجموعة من المزايا والعيوب لذا تقتضي الضرورة تعدد وتنوع الضرائب(كل ضريبة تغطي جوانب النقص في ضريبة أخرى أي تكملها) ويتطلب تطبيق هذا المبدأ وجود درجة عالية من التنسيق والترابط بين مختلف الضرائب وتجنب التنويع المفرط الذي يخلف آثار سلبية من الناحية الاقتصادية والمالية

---

[1] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر،2007، ص 11.

[2] ناصر مراد، مرجع سبق ذكره ، ص95.

[3] زياد طاهر محمد علي، مرجع سابق، ص12.

ثانيا- أهداف النظام الجبائى

لقد توسع تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي في العصر الحديث وذلك تحقيقا لأهداف معينة من خلال فرض الضريبة باعتبارها أداة تمويلية ومصدرا هاما للإيرادات العامة إضافة إلى أهدافها السياسية، الاقتصادية والاجتماعية ولقد ارتبط تطور هذه الأهداف بتطور دور الدولة.

وإذا ما عدنا إلى التاريخ المالي وجدنا أن الدولة حتى في ظل فكرة الحياد الضريبي، لم تستنكف عن اتخاذ الضريبة وسيلة للتدخل في إطار سياستها الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق أغراض غير مالية من وراء فرض الضرائب وهكذا باتت الضريبة اليوم من اكبر الأسلحة التداخلية في يد الدولة تستعملها لتحقيق أهدافها المالية، الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية .

أ- الأهداف المالية:

لقد كان المفهوم التقليدي الذي نادى به الكلاسيك بحيادية الدولة من خلال حياد الضريبة ووفرة حصيلتها، فقد اقتصر نحو نظرهم دور تدخل الدولة في ضمان تغطية الأعباء العامة أي ان الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة حتى تستطيع أن تفي بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، فأقروا في حيادية الضريبة أن فرض الضريبة لا يؤدي إلى إحداث أي اثر على النشاط الاقتصادي وعلى القرارات الاقتصادية التي يتخذها الأفراد والقطاع الخاص كما رءوا في وفرة الحصيلة الضريبية أنها تكمن في غزارتها لتغطي احتياجات الإنفاق العام.

غير أن الفكر الحديث رغم إيمانه بالهدف المالي للضريبة إلا انه تعداه إلى غيره من الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية وذلك برفضه لفكرة حياد الضريبة باعتبارها أداة في يد الدولة للوصول إلى أهدافها.

وتختلف درجة إعتماد الدول على الضرائب في تمويل نفقاتها فنجدها تشكل نسبة عالية من مصادر التمويل في ميزانيات الدول المتقدمة نظرا لارتفاع مستوى مدخول المواطنين في هذه الدول ولارتفاع مستوى الخدمات المقدمة من قبلها، وبالمقابل نجد أن نسبة مساهمة الضرائب في تمويل نفقات الدولة متدنية نسبيا لدى الدول النامية نظرا لانخفاض مستوى الدخل للمواطنين في تلك الدول[1].

ب- الأهداف الاقتصادية:

تستعمل الدولة الضريبة كأداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال تخفيضها أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق ورفع معدلها في فترة التضخم من اجل امتصاص القوى الشرائية، كما تستعمل كذلك لتوجيه الاقتصاد عن طريق إعفاء بعض الاستثمارات من الضريبة وتستخدم كذلك الضريبة كوسيلة لحماية الصناعة الوطنية من المنافسة الخارجية برفع قيمة الضرائب على الواردات أو لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، من خلال إعفائها من الضريبة لتشجيع الاستثمار الأجنبي.

[1] محمد أبو النصار، محفوظ المشاعلة، **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، مطابع الدستور التجاري، الأردن، ص05.

غير أنه يمكن حصر الأهداف الاقتصادية للضريبة في النقاط التالية [1]:

- تحقيق النمو الاقتصادي.
- تحقيق الاستقرار الاقتصادي.
- محاربة الضغط التضخمي والمحافظة على قيمة النقد الوطني.
- تحقيق التوازن القطاعي والجهوي للاستثمار.
- حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية.
- المساهمة في تحقيق التشغيل الكامل في الدول الرأسمالية المتقدمة.
- المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية.
- تصحيح إخفاقات السوق.

ت- الأهداف الإجتماعية:

تعتبر الضريبة أداة فعالة في يد الدولة لتحقيق أهدافها الاجتماعية والتي أهمها:

- إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة بفرض ضرائب تصاعدية.
- تطوير بعض المناطق الفقيرة من خلال توجيه أنشطة اقتصادية معينة.
- إعفاء أصحاب الحاجات الخاصة بسبب الإعاقة حسب طبيعة الأنظمة الضريبية المختلفة.
- القضاء على الاستهلاكات الضارة كالمشروبات الكحولية والتبغ.
- تشجيع الاستهلاك الضروري بتخفيض الضرائب على السلع التي يراد دعم مستهلكيها.
- وقد تستعمل الضريبة ببعض الأنظمة من اجل زيادة أوتقليص النسل[2].
- كما تستعمل للحد من أزمة السكن، وذلك بإعفاء مداخيل الكراء من الضريبة أو بمنحها تخفيضا[3].

ث- الأهداف السياسية:

لقد ارتبطت الضريبة ارتباطا مباشر بالدور السياسي للدولة المعاصرة إذ أصبحت من خلالها تعزز مركز سلطتها الحاكمة من خلال فرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات دول أخرى، كما تظهر هذه الأهداف في إلتزام الدولة بالاتفاقيات الجبائية الدولية والمعاملة بالمثل.

إن تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات المطبق على الشركات الأجنبية يساعد في منح الثقة السياسية في الجزائر ودول العالم، مما يجعل الجزائر تكسب هذه الدول وتصبح تتعامل معها اقتصاديا وتجاريا

---

[1] - ناصر مراد، مرجع سبق ذكره ، ص40.

[2] - العياشي عجلان، **ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل** ، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006، ص 41.

[3] - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره ، ص13.

المطلب الثالث: مكونات ومحددات ومقومات النظام الجبائي

أولا- مكونات النظام الجبائي:

انطلاقا من المفاهيم السابقة للنظام الضريبي يمكن أن نخلص إلى أن النظام الضريبي يتكون من ثلاث مكونات رئيسية [1].

- أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية السائدة.
- مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة تمثل وسائل تحقيق الأهداف.
- مجموعة من التشريعات، القوانين، اللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية تمثل في مجموعها طريقة عمل النظام الجبائي وأجهزته المختلفة.

ثانيا- محددات النظام الجبائي

يؤثر النّظام الإقتصادي المتّبع في بلد ما على قرار اختيار النّظام الضّريبي الملائم ومكوناته؛ لأن النّظام الجبائى جزء من النّظام المالي وهذا الأخير جزء من النّظام الإقتصادي، أي أن علاقة النّظام الجبائى بالنّظام الإقتصادي في دولة ما هي علاقة الجزء بالكل، هذه العلاقة تقتضي وجوبا ما يلي:

أن النّظام الجبائى ما هو إلا انعكاس للنّظام الإقتصادي الذي ينشأ فيه، يختلف النّظام الجبائى من دولة إلى أخرى تبعا لاختلاف النّظام الإقتصادي القائم في الدّولة، كما يتغير في الدّولة الواحدة من زمن إلى آخر تماشيا مع تغيّر الأوضاع الإقتصادية، وعموما يمكن التّمييز بين نمطين من النّظم الإقتصادية المتّبعة من طرف الدّول هما النّظام الإقتصادي الإشتراكي (المخطط) المبني على فكرة الملكية العامة، والنّظام الإقتصادي الرأسمالي (الحر) المبني على فكرة الملكية الخاصة.

ثالثا- مقومات النظام الجبائي

ويمكن حصرها في النقاط الأربع الآتية: الإدارة التشريعية، الإدارة التنفيذية، الجهاز القضائي، وتجانس وتنسيق النظام الضريبي[2]:

أ – الإدارة التشريعية: وهي الجهة التي تختص بإصدار التشريع الضريبي والتي تعكس إيديولوجية المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، والتي سوف تعكف السياسة الضريبية على تحقيقه باعتبارها ترجمة عملية للنظام الجبائي وهنا تبرز فعالية النظام الجبائي باعتباره نابعا من فلسفة المجتمع.

ب – الإدارة التنفيذية: وهي الجهاز الذي يعكف على تنفيذ التشريع الضريبي، فتحقيق أهداف السياسة الضريبية المثلى لأي مجتمع لا تجد لها طريقا إلا بإدارة ضريبية على مستوى عال من الكفاءة والفعالية.

---

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية مدخل تحليل مقارن**، الدار الجامعية، 2003- 2004، ص18 .

[2] العياشي عجلان، مرجع سبق ذكره ، ص 55- 56.

ت – الجهاز القضائي: والذي يسهر على تطبيق القانون والحفاظ على حقوق الدولة ورد الحقوق للمكلف وسرعة التدخل لفض النزاعات والتظلمات بين الإدارة الضريبية والمكلف، الأمر الذي يجعل هذا الأخير يبدي نوعا من الثقة لان حقوقه مكفولة، مصونة ولان الجهة القضائية تنصفه.

ث – تجانس وتناسق النظام الجبائي: سبق ذكر أن من تعاريف النظام الضريبي بأنه مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها بتناسق وتجانس حتى تؤدي إلى الأهداف المرجوة، فالتناسق والتجانس بين المزيج الضريبي إذيعوض النقص في حصيلة ضرائب معينة[1].

المبحث الثانى: الضريبة على أرباح الشركات

المطلب الأول: مفهوم وخصائص الضريبة على الشركات ومجال تطبيقاتها

أولا– مفهوم الضريبة على أرباح الشركات

أرباح الشركات هي عبارة عن النتيجة التي تحققها الشركة من خلال مزاولة النشاط وذلك في نهاية كل سنة مالية، حيث ترصد الحسابات وتقوم بتسويتها واستخلاص النتيجة وتعتبر هذه الأخيرة المادة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي على أساسها تقوم مصلحة الضرائب المباشرة بفرض الضريبة وتكون هذه النتيجة بعد حذف جميع التكاليف.

وتعرف الضريبة من خلال المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنها: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة136، وتسمى هذه الضريبة : "الضريبة على أرباح الشركات[2].

ثانيا– خصائص الضريبة على أرباح الشركات

تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص نجملها فيما يلي:

– **ضريبة وحيدة:** حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

– **ضريبة عامة:** كونها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.

– **ضريبة سنوية:** بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.

– **ضريبة نسبية:** حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.

– **ضريبة تصريحية:** بحيث يتعين على المكلف تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية، وذلك كآخر أجل نهاية مارس للسنة التي تلي سنة الاستغلال[3].

---

[1] حامد عبد المجيد دراز والمرسى حجازي، مرجع سبق ذكره ، ص73.

[2] المادة 135، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،**

[3] ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة الباحث، العدد 02 ، جامعة البليدة، 2003 ، ص04.

ثالثا- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تطبق الضريبة على أرباح الشركات على المؤسسات والأشخاص المعنويين، وقد منح قانون الضرائب المباشرة لشركات الأشخاص حق الاختيار في الخضوع لهذه الضريبة على أن يكون الاختيار بصفة نهائية، وعلى هذا الأساس ووفق معيار درجة الإلزامية تم تصنيف خضوع هذه الشركات إلى[1]:

أ- الشركات الخاضعة إجباريا للضريبة على أرباح الشركات:

تفرض الضريبة على أرباح الشركات المحققة من طرف شركات الأموال والمذكورة في القانون التجاري وهي:

- شركات ذات أسهم S.P.A .
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة E.U.R.L .
- شركات التوصية بالأسهم.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة أسهم.
- المؤسسات، المنشآت، الدواوين والإدارات ذات الطابع الصناعي والتجاري الفلاحي والبنكي.
- التعاونيات وفروعها، باستثناء الشركات المعنية والمصرح بها في القانون الجبائي وكذلك المنظمات العامة ذات هدف مربح.

ب- الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:

نص المشرع الجبائي الجزائري على إمكانية الخضوع بصفة اختيارية للضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لشركات الأشخاص، وقد حددها كما يلي

- شركات التضامن SNC.
- شركات التوصية البسيطة.
- جمعيات المساهمة التي لا تندرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم.

يتم الخضوع الاختياري، أي يتم هذا بالطلب بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، وتجدر الإشارة إلى أن هذا الاختيار يتم بصفة نهائية ويطلب على مدى حياة الشركة.

وحسب المادة 137 تستحق الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر، وتعتبر أرباحا محققة بالجزائر على الخصوص:

- الأرباح المحققة في شكل شركات والعائد من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.
- أرباح المؤسسات تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مبنية متميزة عن هذه المؤسسات.

[1] المادة 136، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**.

– أرباح المؤسسات التي وان كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في إنجاز حملة كاملة من العمليات التجارية.

إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ما عدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين [1].

المطلب الثاني: قواعد تأسيس الضريبة على أرباح الشركات

أولا – نظام فرض الضريبة على أرباح الشركات

يخضع الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي، مهما كان رقم الأعمال المحقق، ويحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.

ولأحكام المادتين 152 و153 يجب على المكلفين بالضريبة المذكورين في المادة151، مبلغ رقم أعمالهم، ورقم تسجيلهم في السجل التجاري، وكذا لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم وعناوينهم أو تحديد أو مراقبة النتائج العامة لمحاسبتهم، مع ذكر ما إذا كان هؤلاء التقنيين من بين المستخدمين الأجراء لمؤسستهم، ويجب عليهم إرفاق تصريحاتهم بالملاحظات الأساسية والخلاصات الموقعة التي استلموها من الخبراء المحاسبين المعتمدين الذي كلفوهم في حدود اختصاصهم بإعداد ومراقبة وتقييم حواصلهم وحساباتهم الخاصة بنتائج النشاط.

يجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، وإذا كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة، فإنه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب، ويتعين على المكلفين بالضريبة المشار إليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة أن يقدموا في أن واحد مع التصريح بالنتائج الخاص بكل سنة مالية، جدولا يتضمن الإشارة إلى تخصيص كل سيارة سياحية مقيدة في أصولها أو التي تحملت بشأنها المؤسسة مصاريف أثناء تملك السنة المالية [2].

ويترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب أحكام المواد 152، 153 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، دفع غرامة جبائية قدرها ألف دينار جزائري (1000 دج) وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها.

وفي حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين(30) يوما، ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع إشعار باستلام، تفرض الضريبة ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25 %.

---

[1] المادة 150، فقرة 01، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] المادة 153، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

ثانيا – حساب الضريبة على أرباح الشركات:

يتمثل وعاء فرض الضريبة على أرباح الشركات في الربح المحقق خلال السنة المالية، غير أن إخضاع أرباح الشركات إلى الضريبة لا يأخذ بعين الإعتبار الربح المحاسبي فقط بل تعمل الإدراة الجبائية على تعديل وتصحيح هذا الربح وفقا للقواعد الجبائية السارية، ويتم حساب الضريبة على أرباح الشركات المستحقة الدفع من خلال العلاقة التالية

الضريبة على أرباح الشركات المستحقة = النتيجة الجبائية × معدل الضريبة

من خلال العلاقة نستنتج أن النتيجة الجبائية للدورة تشكل قاعدة حساب الضريبة على أرباح الشركات أما بالنسبة لمعدلات الضريبة على أرباح الشركات فقد شهدت عدة تغيرات في السنوات الأخيرة، حيث تم توحيدها بالنسبة لجميع النشاطات بموجب قانون المالية لسنة 2015 وحددت نسبتها بـ 23 %، ويبرر هذا التوحيد بمواجهة مصالح الوعاء ومصالح الرقابة الجبائية عدة صعوبات ومشاكل عند تطبيق المعدلات المختلفة التي كانت سارية المفعول و تبرز هاته الصعوبات بشكل جلي مع الشركات التي تمارس عدة أنشطة تختلف في معدلات الاخضاع، غير أن هذا التوحيد لم يدم لفترة طويلة، حيث تم إعادة إعتماد نسب جديدة مختلفة بموجب المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 ، لتصبح على النحو المبين في الجدول التالي[1]:

الجدول رقم (01): معدلات الضريبة على أرباح الشركات

المعدل	طبيعة النشاط
%19	نشاط الإنتاج
%23	أنشطة البناء والأشغال العمومية والري والأنشطة السياحية
%26	باقي الأنشطة الأخرى

المصدر: المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

كما نشير إلى أن عدم إحترام شرط مسك محاسبة منفصلة بالنسبة للمكلفين الدين يمارسون عدة أنشطة يؤدى الى فرض الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 26% .

[1] المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

ثالثا- آليات دفع الضريبة على أرباح الشركات

في ما يخص نظام دفع الضريبة على أرباح الشركات يوجد طريقتين هما طريقة الدفع التلقائي وطريقة الإقتطاع من المصدر وهو ما سنوضحه كالأتي:

أ- نظام الدفع التلقائي (نظام التسبيقات) :

تدفع الضريبة على أرباح الشركات بصفة تلقائية لدى قابضات الضرائب بعد قيام المكلف بحساب مبلغ الضريبة بنفسه دون إشعار مسبق من طرف مصلحة الضرائب لهذا الأخير بالتسديد، ويتم تسديد الضريبة وفق ثلاثة أقساط متساوية متبوعة بقسط التسوية الذي يعبر عن الرصيد الباقي من الضريبة الواجب دفعها، تجدر الإشارة إلى أنه تم تقليص عدد الأقساط من أربعة إلى ثلاثة أقساط بموجب المادة 17 من القانون رقم 11/99 المؤرخ في 1999/11/23 والمتضـمن لقانون الماليـة لسنة 2000، تدفع هذه الأقساط من كل سنة مالية، حيث مبلغ القسط الواجب الدفع يمثل 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح الجبائي الخاص بأخر دورة مغلقة وخاضعة للضريبة عند تاريخ استحقاقها، وفيما يخص المؤسسات حديثة النشأة يتم اعتماد 5 % من رأس مال الشركة لحساب القسط[1].

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات وفق نظام التسبيقات بهدف تخفيف عبئها بالنسبة للمكلف، ويتضمن نظام التسبيقات بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات أساسا ثلاث تسبيقات ورصيد التسوية تدفع وفق التواريخ المبينة في الجدول التالي[2]:

الجدول رقم (02) : أسس حساب تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات وآجال دفعها

التسبيقات	تاريخ التسديد	أساس حساب التسبيق
التسبيق الأول	من 20 فيفري إلى 20 مارس	(ربح السنة ن- 1× معدل الضريبة)× 30%
التسبيق الثاني	من 20 ماي إلى 20 جوان	(ربح السنة ن- 1× معدل الضريبة) × 30%
التسبيق الثالث	من20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر	(ربح السنة ن- 1× معدل الضريبة) × 30%
رصيد التسوية	في أجل أقصاه اليوم 20 من الشهر الذي يلي إيداع التصريح السنوي	(ربح السنة ن × معدل الضريبة) - مجموع التسبيقات الثلاث المسددة

المصدر: شعباني لطفي، **جباية المؤسسة دروس مع اسئلة وتمارين محلولة**، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017، ص 149، صفحة 149.

ويساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المختتمة عند

[1] - المادة 365، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2017، الجزائر، ص 88.

[2] - شعباني لطفي، **جباية المؤسسة دروس مع اسئلة وتمارين محلولة**، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017، ص 149.

تاريخ استحقاقها، في حالة عدم اختتام السنة المالية ن–1، عند وصول تاريخ استحقاق التسبيق الأول (20 مارس)، يمكن حساب مبلغ التسبيق الأول على أساس الربح المحقق في السنة ن –2، أما بالنسبة للشركات حديثة النشأة فمبلغ كل تسبيق يساوي 30% من الضريبة المحسوبة على الربح المقدر بنسبة 5% من رأسمال الشركة، ويتم حساب التسبيقات ودفعها إلى قابض الضرائب من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات دون إخطار مسبق أي أن هاته التسبيقات تأخذ طابع الدفع التلقائي، ويسمح إستخدام نظام التسبيقات في تحصيل الضريبة على أرباح الشركات بتخفيف عبئها بالنسبة للمكلف، وضمان بتمويل دوري ومستمر للخزينة العمومية [1].

يدفع رصيد التسوية على الأكثر في يوم إيداع التصريح الخاص بالضريبة على الأرباح الشركات (من جانفي إلى غاية 30 أفريل من السنة المالية التي تلي سنة الإخضاع).

المطلب الثالث: معدلات الضريبة على أرباح الشركات

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات نسبية حيث تفرض بمعدل معين وفي هذا المجال تنص المادة 150 من قانون الضرائب المعدلات التالية [2]:

أولا– القانون العام:

– **19%** بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع، بغض النظر عن أحكام المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ويقصد بأنشطة إنتاج السلع تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء أنشطة التوضيب أو العرض التجاري بغرض إعادة بيعها، لا تشمل عبارة "أنشطة الإنتاج" الأنشطة المنجمية والمحروقات.

– **23%** بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار، ويقصد بأنشطة البناء والأشغال العمومية والري المؤهلة لمعدل **23 %** الأنشطة المسجلة بتلك الصفة في السجل التجاري والتي يترتب عليها دفع الاشتراكات الاجتماعية الخاصة بالقطاع.

– **12 %** بالنسبة للأنشطة الأخرى.

ثانيا– القانون الخاص [3]:

تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

– **10 %** بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات، ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي.

---

[1] – المادة 365، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،**

[2] – المادة 150، فقرة 01، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**

[3] – المادة 150، فقرة 01، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**

– **40 %** بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

– **20%** بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر، يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

– **30%** بالنسبة:

– للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مبنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.

– للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر.

– للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءتهم، واما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

– **10%** بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري، غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

– **15 %** محررة من الضريبة، بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية وكذا المداخيل المماثلة المذكورة في المواد من 22 الى 23 من هذا القانون، المحققة من طرف الأشخاص المعنويين الذين لا يملكون منشأة مبنية دائمة في الجزائر.

– تخضع لمعدل **20%**، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسس أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة المحققة من طرف الأشخاص المذكورين في المادة 149مكرر من هذا القانون.

ثالثا– إعفاءات الضريبة على أرباح الشركات

وفقا للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنقسم الإعفاءات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات إلى دائمة وأخرى مؤقتة [1].

أ– الإعفاءات الدائمة :

وتشمل الإعفاءات الدائمة للضريبة على أرباح الشركات مايلي:

– التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية.

– المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها.

– مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي.

– صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط.

– التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد الذي تسلمه المصالح المؤهلة

[1] فروم محمد الصالح، **جباية المؤسسة**، الطبعة الأولى، الجزائر، 2021، ص146.

التابعة لوزارة الفلاحة والمسيرة طبقا للأحكام القانونية، التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد والتنظيمية التي تنظمها، باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تنظمها.

- المداخيل المحققة من الأنشطة المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته.

- عمليات تصدير السلع وتلك التي تتضمن الخدمات المدرة للعملة الصعبة، حيث يمنح هذا الإعفاء حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة، وتتوقف الإستفادة من أحكام هذه الفقرة على تقديم المعني إلى المصالح الجبائية وثيقة تثبت دفع هذه الإيرادات لدى بنك متوطن بالجزائر، كما أنه لا يمكنها الإستفادة من هذا الإعفاء عمليات النقل البري، البحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك وكذا بالنسبة لمتعاملي الهاتف النقال وحاملي تراخيص إقامة واستغلال خدمات تحويل الصوت عبر بروتوكول الإنترنت والمؤسسات الناشطة قبل وبعد الإنتاج في القطاع المنجمي فيما يخص عمليات تصدير المواد المنجمية على حالها أو بعد تحويلها[1].

ب- الإعفاءات المؤقتة:

وتشمل الإعفاءات المؤقتة للضريبة على أرباح الشركات ما يلي :

- تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب المستثمر المؤهلون للإستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثالث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال، وترفع مدة الإعفاء إلى ست سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها وتحدد قائمتها عن طريق التنظيم، تمدد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة محددة ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل التي تم خلقها سحب الإعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

- عندما يمارس الشباب المستثمر النشاط في مؤسسة داخل منطقة من المناطق التي يجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم وخارج هذه المناطق، فإن الربح المعفى من الضريبة على أرباح الشركات ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقيتها ورقم الأعمال الإجمالي.

- إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب المستثمر المؤهلون للإستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل "الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على

[1] فروم محمد الصالح ، المرجع السابق ، ص147.

"البطالة في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، تمدد مدة الإعفاء إلى عشر 10 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال .

– تستفيد من إعفاء لمدة عشر سنوات المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا الشركات المختلطة التي تمارس نشاطا في القطاع السياحي.

– تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة وتتوقف الإستفادة من هذا الإعفاء على تقديم المعنى إلى المصالح الجبائية المختصة وثيقة تثبت دفع هذه الإيرادات لدى بنك متوطن بالجزائر.

– تستفيد شركات رأسمال المخاطرة من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 5 سنوات ابتداء من انطلاق نشاطها[1].

المبحث الثالث: آليات تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات

المطلب الأول: مفهوم الوعاء الضريبى وطرق تقديره

أولا– مفهوم الوعاء الضريبى:

يعرف الوعاء الضريبي بأنه المادة الذي سيتخذ أساسا لفرض الضريبة اسم وعائها، فالضريبة التي تفرض على الدخل تسمى ضريبة الدخل، وكذلك الحال بالنسبة لضريبة العقارات والضريبة على الاستهلاك [2].

ويمكن تعريف الوعاء الضريبي كذلك، بكونها المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع وجوب تحديد المدة الزمنية له، والتي قد تكون سنوية، ثلاثي، سداسي أو عند جني المحصول....إلخ. وذلك حسب ما يحدده النظام الضريبي السائد في البلد[3].

وتجدر الإشارة إلى أن الوعاء يختلف عن مصدر الضريبة، فالوعاء يحدد مصدر الثروة التي تستحق عليها دفع الضريبة، وبما أن المصدر الأساسي للثروة هو الدخل فلا يتطابق الوعاء مع المصدر إلا في حالة ضرائب الدخل أو الأرباح، بينما يختلفان في ما عدا ذلك، كحالة الضرائب غير المباشرة أو الضرائب على التملك[4].

ثانيا– طرق تقدير الوعاء الضريبي

أ– **أسلوب الإقرار:** حسب هذا الأسلوب، تعتمد الإدارة الضريبية طريقة التقدير المباشر، وذلك بإقرار المكلف على نفسه، أو إقرار الغير عليه.

1–إقرار المكلف نفسه: بموجب هذه الطريقة، يقوم المكلف نفسه بتقديم إقرار عن وعاء الضريبة لديه، ويقدم

---

[1] – فروم محمد الصالح، المرجع السابق ، ص148.

[2] – سعيد على العبيدي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار دجلة، عمان، 2011 ، ص 129.

[3] – حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 30.

[4] – عبد الله الحرتسي حميد، **تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2021 ، ص31.

الوثائق والمستندات التي تثبت ذلك، وللإدارة الضريبية الحق المطلق في المراقبة والاطلاع ومناقشة تلك الوثائق والمستندات، وتعد هذه الطريقة الأكثر إتباعا في معظم دول العالم [1].

2- الإقرار من قبل الغير: يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة، بواسطة شخص آخر غير المكلف، كصاحب شركة يقدم إقرار بكشوف وأجور عماله، والشركة التي تقدم إقرار عن الأرباح الموزعة على المساهمين، أو المستأجر الذي يبلغ عن قيمة الإيجار التي يدفعها للمال، وكذا تحرير فاتورة المشتريات على المورد[2].

ب- أسلوب اعادة التقويم:

يتم استخدام هذا الأسلوب بغية التأكد والتحقق من مدى صحة ومصداقية التصريحات المحاسبية والجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، بهدف كشف كل الإغفالات والتلاعبات المستعملة سواء بقصد أو بغير قصد من قبل المكلف، وهذا بهدف تجسيد آلية التحقيق المحاسبي التي يعتبر أسلوبا وقائيا وعقابيا في نفس الوقت لمحاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

إذ يجب على الأعوان المحققين الاطلاع الدائم والمستمر على القوانين الجبائية وكل المستجدات المتعلقة بتحيينها والأخذ بعين الاعتبار المبادئ والفروض المحاسبية من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية وبالتالي إعادة تشكيل أسس الإخضاع .

المطلب الثانى: تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية المفهوم وآليات الحساب

تحدد النتيجة المحاسبية عن طريق طرح جميع الأعباء التي تتحملها الشركة خلال السنة المالية حتى وإن كانت غير قابلة للخصم جبائيا من الإيرادات المحصل عليها، أما تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات فيتطلب القيام ببعض التسويات خارج القواعد المحاسبية، من خلال إعادة ادماج الأعباء غير القابلة للخصم جبائيا كالإستردادات وإستبعاد بعض الايرادات من الادراج في الوعاء الخاضع لاعتبارها كتخفيضات من الناحية الجبائية.

أولا- مفهوم النتيجة المحاسبية وطرق حسابها:

تعرف النتيجة المحاسبية بأنها: تمثل صافي الربح (أو الخسارة) والمعدة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية وذلك قبل إخضاعه للضريبة" [3].

وحسب النظام المحاسبي المالي الجزائري يمكن تحديد النتيجة المحاسبية إما عن طريق حسابات الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة المالية .

---

[1] حامد عبد المجيد، **دار المالية العامة**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 1988 ، ص 222.

[2] منصور ميلاد يونس، **مبادئ المالية العامة**، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1994، ص 164.

[3] محمد بن قاسي، معايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، طبعة بيرتي، الجزائر، 2009.

أ- **تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حسابات الميزانية:** يمكن تبيان طريقة حساب النتيجة المحاسبية من خلال حسابات الميزانية من خلال العلاقات التالية [1]:

- **نتيجة المؤسسة ربح:** أي قيمة الأصول أكبر من قيمة الخصوم في هذه الحالة يتم تسجيل الربح في جانب الخصوم (الجانب الدائن للحساب 120.) لأجل توازن الميزانية:

أصول المؤسسة = خصوم المؤسسة + النتيجة (ربح).

- **نتيجة المؤسسة خسارة:** أي قيمة الأصول أقل من قيمة الخصوم في هذه الحالة يتم تسجيل الخسارة في جانب الخصوم (الجانب المدين للحساب 129) لأجل توازن الميزانية:

أصول المؤسسة = خصوم المؤسسة – النتيجة (خسارة).

ب- تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق جدول حسابات النتائج: حسب المادة 28 القانون رقم 07 -11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات [2].

ويكمن إبراز كيفية حساب النتيجة المحاسبية من خلال العلاقة التالية:

نتيجة الدورة = إيرادات النشاط – تكاليف النشاط-/+ تغيرات القروض وديون الاستغلال الجارية -/+ تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة ومخزون عند إغلاق الدورة -/+ التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة-/+ التصحيحات الخاصة بالقروض

تمثل النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتوجات عن الأعباء، وتمثل خسارة في الحالة العكسية، وحسب المادة 12 من نفس المرسوم السابق، تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

ثانيا- مفهوم وكيفية تحديد النتيجة الجبائية:

بهدف تحديد النتيجة الجبائية التي على أساسها يتم تحديد قيمة الضريبة المستحقة على المؤسسة، يتم تعديل النتيجة المحاسبية المحصل عليها من التسجيلات المحاسبية بإعادة معالجة الأعباء والإيرادات

---

[1] – قدوري عمار وبن عواق العربي، **المعالجة الجبائيةُ للنتيجّة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 07، العدد 01، 2018، ص 70.

[2] – بن ربيع حنيفة وآخرون، **الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية**، الإصدار 01، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 278.

المدرجة فيها وفق ما تنص عليه القواعد الجبائية، وذلك إدراج التصحيحات الإيجابية (استردادات) والتصحيحات السلبية (تحفيضات)، وتظهر هذه التصحيحات في جدول تحديد النتيجة الجبائية (الجدول رقم 09)، وفي الحقيقة يمكن حساب النتيجة الجبائية بطريقين: طريقة حسابات الميزانية وطريقة حسابات النتائج.

أ- تحديد النتيجة الجبائية عن طريق حسابات الميزانية: من خلال قراءة نص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكننا تقديم تعريف للنتيجة الجبائية على انها عبارة عن "الفرق في قيم الأصول الصافية لدى إختتام وافتتاح الفترة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة"[1].

ويترتب عن ذلك أن الربح لا ينتج فقط عن الفوائد والخسائر في شكل مداخيل ناشئة عن عمليات تقوم بها المؤسسة، بل أيضا من مقارنة قيم الأصول والخصوم التي تم جردها تبعا للقانون التجاري، ويكمن توضيح طريقة حساب النتيجة الجبائية عن طريق حسابات الميزانية بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = قيم الأصول الصافية في بداية السنة – قيم الأصول الصافية في نهاية السنة

ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من الغير والاستهلاكات المالية والأرصدة المتبقية [2]، أي أن قيم الأصول الصافية تحسب بالعلاقة التالية :

الأصول الصافية = الأصول – الاهتلاكات – المؤونات

ب- تحديد النتيجة الجبائية عن طريق حسابات النتائج:

في هذه الطريقة ومن اجل الحصول على النتيجة الجبائية تتم مقابلة الإيرادات الخاضعة للضريبة والتي تحصلت عليها الشركة خلال السنة من أنشطتها الرئيسية والثانوية مع التكاليف القابلة لخصم جبائيا، أي التكاليف المستوفية للشروط التالية[3]:

- أن تؤدي تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة.
- أن يتم إدراجها في المحاسبة وتكون مدعمة بوثائق تبريرية (فاتورة ، دفتر أتعاب ...إلخ).
- أن تدرج ضمن أعباء السنة المالية التي خصصت لها.
- أن تكون مخصصة للفائدة المباشرة للاستغلال أو تكون مرتبطة بالتسيير العادي للمؤسسة.

وتساوي النتيجة الجبائية حسب هذه الطريقة الفرق بين الحواصل المقبوضة من طرف المؤسسة على

---

[1] المادة 140، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] عوماري عائشة، بن الدين احمد، **دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، 2009، ص67.

[3] **دليل المكلفين بالضرائب لتقديم تقارير إلى المراكز الضريبية**، المديرية العامة للضرائبن الجزائر ، 2021، ص 12.

مجموع العمليات المحققة بما في ذلك نواتج التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، ويمكن توضيح طريقة حساب النتيجة الجبائية بواسطة العلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النواتج الخاضعة للضريبة – التكاليف القابلة للخصم

وتتمثل النواتج الخاضعة للضريبة في :

– **الإيرادات الرئيسية:** إيرادات المبيعات وتقديم الخدمات، الإعانات (إعانات الاستغلال أو إعانات التجهيز) فوائض القيمة المهنية الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول.

– **إيرادات الاستغلال الثانوية:** تتمثل أساسا في: مداخيل الأصول الثابتة المدرجة في أصول الميزانية، الإيرادات المالية، ريوع الأسهم وحصص الشركة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، عوائد الديون والودائع والكفالات، الأتاوى المحصلة لقاء امتياز حقوق الملكيات الصناعية[1].

أما الأعباء القابلة للخصم فتتمثل أساسا في:

– **المصاريف العامة** : مثل : استهلاك المواد والبضائع، مصاريف المستخدمين، مصاريف مالية، ضرائب والرسوم ماعدا الضريبة على أرباح الشركات، أعباء التأمين، أتعاب ومكافئات الغير، مصاريف مختلفة.

– **الاهتلاكات:** يقصد بالاهتلاك المعاينة المحاسبية للخسارة التي تتحملها قيمة الأصول الثابتة التي تتناقص مع مرور الوقت، عن الاستعمال فهي معاينة تناقص قيمتها نتيجة الاستعمال، الوقت، التغير التقني، أو أي شيء أخر، ومن بين طرق الاهتلاك المقبول استخدامها من طرف الادارة الجبائية : الاهتلاك الخطي، الإهتلاك التنازلي، الاهتلاك التصاعدي

– **المؤونات:** المؤونة هي اقتطاع يطبق على نتائج السنة المالية من أجل مواجهة الخسائر أو الأعباء التي يتم تبينها صراحة، والأحداث المحتمل وقوعها عند نهاية السنة المالية، تتضمن المؤونات لخسائر محتملة وكذا لتدني قيم الأصول.

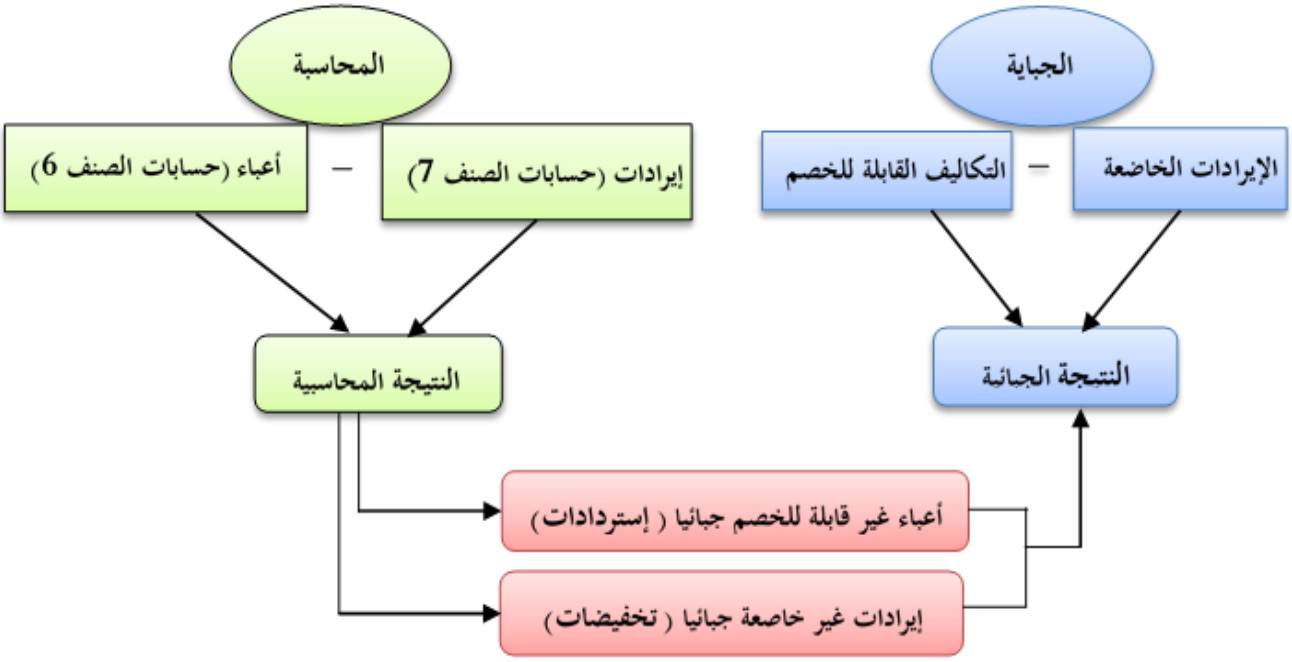
– **الضرائب والرسوم المهنية** : جبائيا يسمح بخصم كافة الضرائب والرسوم المهنية المتعلقة بنشاط الشركة: كالرسم على النشاط المهني، حقوق التسجيل، الحقوق الجمركية....الخ.

ثالثا– الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

يتم الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال إجراء بعض التعديلات الممكنة على عناصر الأعباء والمنتوجات عن طريق القيام ببعض المعالجات والتسويات خارج القواعد المحاسبية كاستبعاد خصم بعض الأعباء أو وضع أسقف لا يجب تجاوزها، أو قبول خصم بعض الأعباء بشروط محددة أو استبعاد بعض الايرادات من الادراج في الوعاء الخاضع للضريبة، ويمكن ابراز طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بالشكل الموالي:

[1] لعلاوي محمد، مرجع سبق ذكره ، ص 60.

الشكل رقم (01): طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية



المصدر: بن ربيع حنيفة وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، صفحة 280.

نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات:

حسب المادة 06 من قانون المالية التكميلي 2009 فانه "يجب على المؤسسات إحترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة" [1].

بناء على نص هذه المادة نستنتج أن الإدارة الجبائية تأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي إن لم يتعارض تطبيقها مع القواعد الجبائية السارية المفعول، لذلك ارتأينا تحديد الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تؤثر في الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، هذه الفروقات تنشأ نتيجة تطبيق بعض القواعد الجبائية على عدد من العمليات بصورة مختلفة عن القواعد المحاسبية التي تم إعتمدها بموجب النظام المحاسبي المالي ، ونشير هنا إلى أن معالجة هذه الفروقات يمكن أن يتعدى تأثيره من الدورة المعنية إلى دورات لاحقة، كما هو الحال بالنسبة للفروقات المؤقتة والتي تنشأ نتيجة أن بعض عناصر الايرادات أو الأعباء تدرج في الوعاء الخاضع للضريبة في توقيت يختلف عن توقيت إدراجها في الربح المحاسبي، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء الضرائب مؤجلة" [2].

هذه الأخيرة تعرف على أنها "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع(ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية وبناء على هذا التعريف نجد أن النظام المحاسبي المالي قد صنف للضرائب المؤجلة إلى صنفين هما:

---

[1] – المادة 141 مكرر2، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق.

[2] شريف إسماعيل، **أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتطبيقي**، درا طليطلة للنشر، الجزائر، 2015، ص34.

- **ضرائب مؤجلة خصوم** : تتمثل في مبلغ الاعباء الضريبية الناتجة عن الاختلاف الزمني بين الاثبات المحاسبي للأعباء والمنتجات، واجبة السداد خلال الفترة اللاحقة [1].

- **ضرائب مؤجلة أصول** : هي ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترة مستقبلية (ستحصل خلال دورات لاحقة) وتنتج بسبب فروق التوقيت القابلة للاقتطاع وترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة أو التخفيضات الضريبية غير المستخدمة

وتسجيل الضريبة المؤجلة أصول او خصوم في نهاية السنة كأعباء أو نواتج (اعباء دائنة أو مدينة) شأنها شان الضريبة على أرباح الشركات، ويتم خصمها أو اعادة إدارجها لتحديد النتيجة الجبائية، ويتم حساب الضريبة المؤجلة وفق العلاقة التالية:

الضريبة المؤجلة = قيمة الفروقات × معدل الضريبة على أرباح الشركات

ويتم إدراج الضريبة المؤجلة عند تحديد النتيجة المحاسبية الصافية على النحو التالي:

النتيجة المحاسبية الصافية = النتيجة المحاسبية العادية – الضريبة على الارباح +/- التغير في الضرائب المؤجلة

أ- الاستردادات (Réintégration):

يمكن تعريف الاستردادات بأنها عبارة عن: "تلك التكاليف التي طرحت من الإيرادات المحصل عليها عند حساب النتيجة المحاسبية، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفض خصمها جزئيا أو كليا، وبصفة نهائية لأنها لا تعتبرها مصاريف غير مرتبطة بنشاط الشركة، أو أنها تتجاوز الحد الأقصى الذي يسمح به القانون الجبائي"[2]، وتلزم الإدارة الضريبة الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بإعادة ادماج كل الاستردادات في النتيجة المحاسبية من أجل الوصول إلى النتيجة الجبائية التي تحسب على اساسها الضريبة على أرباح الشركات وتتمثل هذه الاستردادات في:

1- مصاريف الاشهار المالي والرعاية الرياضية:

حدد القانون الضريبي لتكاليف الإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب سقفا لا يمكن تجاوزه، حيث يمكن خصم هذا النوع من المصاريف من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية في حد أقصاه 30.000.000 [3].

---

[1] صديق حسوس، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة**، اطروحة دكتوراه، الجزائر، جامعة المسيلة، 2018، ص 71.

[2] - يخلف ابتسام، **تطبيق الضرائب الملؤجلة وفق النظام لمحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، 2021، ص519.

[3] - لواج عبد الرحيم، لواج منير، **الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات**، المجلة الاقتصاد والمناجمت ، المجلد 02، العدد 20، 2021، ص 13.

2- مصاريف الإعانات والتبرعات والهدايا:

لا يسمح من المنظور الجبائي خصم مصاريف الإعانات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، كما حدد بموجب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سقف لا يمكن تجاوزه بالنسبة للإعانات والتبرعات المقدمة بوسيلة دفع غير نقدية بقيمة تبلغ 4.000.000 دج سنويا، ام بالنسبة للهديات يسمح بخصم الهدايا من الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات بشرط عدم تجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 100 دج، في حالة تجاوز مبلغ كل هدية 1000 دج يصبح المبلغ الزائد عبارة عن استرداد يجب إعادة دمجه في الوعاء الخاضع للضريبة على ارباح الشركات

3- مصاريف البحث والتطوير:

حدد السقف المقبول من الناحية الجبائية لخصم النفقات المصروفة في إطار البحث والتطوير داخل المؤسسة من الربح الخاضع للضريبة بنسبة 10% من مبلغ الربح المحقق، ودون أن تتجاوز هذه النسبة سقف يساوي 200.000.000دج شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث مع الزامية تقديم تصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية، وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، في حين نجد المعالجة من الناحية المحاسبية لمصاريف البحث تنص على تسجيلها حسب طبيعتها ضمن الأعباء مباشرة، كما ينص على تسجيل مصاريف التطوير ضمن التثبيثات المعنوية إذا حققت شروط معينة، هذا ما يبين أنه هناك تباين كبير في معاملة هذه المصاريف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

4- أعباء الاهتلاك:

إن الاهتلاك في النظام المحاسبي المالي هو عبارة عن توزيع منتظم للمبلغ القابل للإهتلاك للأصول الثابتة المادية والمعنوية على مدة منفعتها المتوقعة حسب مخطط للإهتلاك مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لها،

القسط السنوي للإهتلاك السيارة السياحية يحسب على أساس تكلفة الشراء محاسبيا، أما جبائيا فقاعدة حساب الأقساط السنوية للاهتلاك المالي القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها 3 000.000 دج، وما زاد عن هذا المبلغ لا يقبل خصمه إلا بشرط أن تكون السيارة الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.

5- أعباء المؤونات:

يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي وسع نوعا ما مجال تكوين المؤونات بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، في حين نجد أن القانون الجبائي الحالي يضع شروطا أكثر صرامة لتكوين

المؤونات وقبول خصمها كعبء من الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، حيث أن الإدارة الجبائية لا تقبل خصم المؤونات دون وجود مبررات موضوعية وأدلة إثبات مقنعة تصاحب عملية تسجيلها محاسبيا[1].

6- الغرامات والعقوبات:

تنص الفقرة السادسة من المادة 141 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها، والواقعة على كاهل مخالفي الأحكام القانونية من الأرباح الخاضعة للضريبة"، [2].

ب- التخفيضات (Déductions):

هي عبارة عن تلك الإيرادات التي تم ادراجها في حساب النتيجة المحاسبية غير أن القانون الجبائي يسمح بعدم إحتسابها ضمن الوعاء الخاضع للضريبة بصفة كلية أو جزئية، وبالتالي تخصم من الربح الخاضع للضريبة، وتتضمن أيضا التخفيضات بعض الأعباء التي لم يتم خصمها عن حساب النتيجة المحاسبية غير أن القانون الضريبي يسمح بطرحها من الوعاء الخاضع للضريبة، ويمكن تلخيص أهم عناصر التخفيضات فيما يلي:

1- فوائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيثات:

يحدث أن تقوم الشركات والمؤسسات بالتنازل عن أحد عناصر أصولها، سواء كانت هذه العناصر عبارة عن تثبيتات مادية أو مالية أو معنوية، وفي الحالة التي يكون فيها سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية تحقق المؤسسة على فائض قيمة يدخل ضمن الإيرادات الاستثنائية للدورة، ومن خلال تفحص مختلف مواد قانون الضرائب المباشرة نجد أن المعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول والعناصر المماثلة لها كالأسهم والحصص(التي تضمن تمليك ملكية كاملة لحصة 10% على الأقل من رأسمال شركة أخرى) تختلف عن المعالجة المحاسبية لها، ونميز هنا بين فوائض القيمة المعفاة بصفة كلية من الادماج في الوعاء الخاضع للضريبة والمعفاة بصفة جزئية [3].

يوجد نوعان من فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر التثبيثات التي يعفيها القانون الجبائي بصفة جزئية من الإدراج ضمن الوعاء الخاضع هما: فوائض القيمة القصيرة الأجل والطويلة الأجل، ويوضح الجدول الموالي نسب الاخضاع والإعفاء لكلا النوعين :

---

[1] - مخلوفي عزوز، **أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد05، العدد 02، ص 573.

[2] - المادة 141 ، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**

[3] - لواج عبد الرحيم، لواج منير، مرجع سبق ذكره ، ص17.

الجدول رقم (03): نسب الاخضاع والإعفاء لفوائض القيمة القصيرة والطويلة الاجل

طبيعة فائض القيمة / البيان	فائض قيمة قصير الاجل	فائض قيمة طويل الاجل
مدة الاحتفاظ بالتثبيتات المتنازل عنها	ثلاث سنوات أو أقل	أكثر من ثلاث سنوات
نسبة فائض القيمة الخاضعة	% 70	% 35
نسبة فائض القيمة المعفاة	% 30	% 65

المصدر: المواد 172 و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق اخضاعها للضريبة على أرباح الشركات:

لا تدرج في الوعاء الضريبة على أرباح الشركات طبقا لأحكام المادة 147مكرر من قانون الضرائب المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، أو تلك المعفاة صراحة،

3- خصومات أخرى:

تتمثل في كل التخفيضات التي لم تذكر سابقا، كالإيرادات التي تعفى قانونا وتم ادراجها في الربح الخاضع للضريبة بالخطأ، أو أعباء قابلة للخصم جبائيا ولم تسجل محاسبيا بالخطأ.

المطلب الثالث: تصريحات الضريبة على أرباح الشركات

النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، أي أن المكلفين هم المسؤولون عن التصريح ودفع مختلف الضرائب التي يخضعون لها، ومع ذلك تحتفظ الإدارة بالحق في التحقق بأثر رجعي من صحة هذه التصريحات، يتضمن النظام الضريبي الحالي عدة ضرائب، ومن أهم الضرائب المباشرة التي نميزها: الضريبة على أرباح الشركات.

وحسب نص المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تتمثل الالتزامات الجبائية في التصريحات إلى: التصريح بالوجود، التصريح الشهري والتصريح بالنتائج [1].

أولا- التصريح الشهري G50

التصريح الذي يعد بمثابة إشعار بالدفع (ج رقم50) يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي اكتتاب في أجل أقصاه عشرين (20) يوم من كل شهر تصريح بمثابة إشعار بالدفع (ج رقم50) مرفقا بكشف الموردين لدى المصلحة المسيرة للملف الجبائي (مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب) لمكان ممارسة النشاط.

[1] - المادة 151، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

يعنى ذلك أنه بعد تقديم المكلف للضريبة تصريحه بالوجود وبداية النشاط، يبقى ملزما بتقديم تصريحات شهرية يقوم من خلاله بدفع مختلف الحقوق المترتبة عليه نتيجة مزاولته لنشاطه، إن أهم تصريح شهري يتمثل في سلسلة(ج رقم50) ذات اللون الأزرق التي تعتبر كجدول إشعار ودفع للضرائب والرسوم المحصلة فورا والذى يتمثل في تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات.

ويخضع لإلتزام تقديم التصريح الشهري المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي حسب قانون المالية لسنة 2015 ويتم إيداع هذا التصريح في العشرين يوم التي تلي الشهر الذي تمت فيه العمليات أو الشهر الذي تم خلاله تحقيق رقم الاعمال معين أوتم قبض الإيرادات، لدى قباضة الضرائب التابع لها ملف المكلف ويجب أن يحتوي التصريح على المعلومات التالية:

- رقم التعريف الجبائي ورقم المادة الخاص بالمكلف الخاضع للضريبة.
- طبيعة النشاط.
- الاسم ولقب المكلف أوالتسمية بالنسبة للشركات وكذا العنوان التجاري.
- تعيين الشهر الذي تحقق فيه رقم الأعمال.
- تعيين مفتسية الضرائب التابع لها وكذا قباضة الضرائب.

ثانيا- التصريح السنوي G04

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات اكتتاب لدى المصلحة المسيّرة لمكان تواجد المقر الاجتماعي أو الرئيسي للشركة في اجل أقصاه ثلاثين(30) أفريل من كل سنة، التصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات (ج رقم 04) مرفقا بالميزانية الجبائية، إلى جانب ذلك تم إلزام المكلفين بالضريبة بإرفاق تصريحاتهم السنوية بعقد التأمين على الكوارث الطبيعية (الأمر رقم 03 -12 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتعلق بإلزامية التأمين على الكوارث الطبيعية وبتعويض الضحايا).

ثالثا- التصريح بالوجود G08

يتم اكتتاب التصريح بالوجود في غضون ثلاثين (30) يوم من بداية النشاط لدى المصلحة المسيرة للملف الجبائي (مفتشية الضرائب، مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب).

هو أول تصريح يقوم به المكلف بالضريبة مباشرة، بعد حصوله على السجل التجاري، حيث أن المكلّفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما، ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، بالنسبة للأنشطة التي تخضع للضريبة الجزافية الوحيدة أو الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي[1].

[1] - عوادي مصطفى وزين يوسف، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري**، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص23.

و تنص المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه :" يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أوالضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة " [1].

فعلى كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاط تجاري، صناعي أومهني القيام بإكتتاب تصريح بالوجود يمنح نموذج منه من طرف الإدارة الضريبية (série G08)، كما يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم على:

– نسخة لشهادة الميلاد، معدة قانوًنا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني، خاصة، على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر.

– نسخة من عقد الايجار، كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد، أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر. عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقرها الرئيسي وحدة أو عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة ويتضمن التصريح بالوجود المعلومات التالية:

– الاسم واللقب المكلف الطبيعي، والتسمية بالنسبة للمكلفين المعنويين(الشكل القانوني للشركة).

– عنوان المقر الاجتماعي.

– رقم السجل التجاري ورقم الحساب البريدي او البنكي، ورقم التعريف الاحصائي

– صفة المصرح (مالك، مسير حر، مسير أجير).

ونذكر أيضا تصريحات أخرى تكون لجميع الأشحاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين هى :

رابعا – التصريح السنوي للأرباح Liasse fiscale

يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي، يدفع مرتبات أو أجور أو تعويضات أو أتعابا أو معاشات أو رُيوعا عمرٌية، أن يقدم لمصلحة الضرائب التابع لها مكان النشاط أو مقر مؤسسته الرئيٌسي أو المكتب الذي أجرى الدفع خلال السنة السابقة، على الأكثر يوم 30 أفرٌيل من كل سنة، كشفا بما فيه على حامل معلوماتًي، أو عن طرٌيق التصرٌيح عن بعد.

خامسا– التصريح بتوقيف النشاط

يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي، إذا توقف عن ممارسة مهنته، أو تنازل عن صناعته أو تجارته، أن يقدم لمصلحة الضرائب التابع لها مكان النشاط أو مقر مؤسسته، في غضون 10 أيام من هذا التوقف أو النقل، تقديم إعلان إلى المصلحة التي تلقت إعلان الوجود.

[1] – المادة 183، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

وإذا سجلت المؤسسة عجزا يقدم التصريح بمبلغ العجز[1]، كما يجب على المكلفين بالضريبة أن يذكروا في التصريح مبلغ رقم الأعمال، ورقم تسجيلهم في السجل التجاري، وكذا لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم وعناوينهم، مع ذكر ما إذا كان من بين المستخدمين الأجراء لمؤسستهم.

إلى جانب تقديم التصريح المنصوص عليه فإن المكلفين بالضريبة ملزمون بأن يسجلوا على الاستثمارات التي تعدها و تقدمه الإدارة [2].

يجوز الترخيص للمكلفين بالضريبة الذين يمارسون مدة سنة على الأقل نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو الضريبة على أرباح الشركات، وذلك بأن يؤدوا الرسم بطلب منهم وفقا لنظام التسبيقات على الحساب، يجب أن يقدم الطلب إلى مفتشية الضرائب لمكان فرض الضريبة قبل أول فيفري من السنة المعنية أو قبل اية الشهر الذي فيه السنة المالية عندما تكون هذه الأخيرة غير متطابقة مع السنة المدنية[3].

وفيما يخص المكلفين بالضريبة الذين إختاروا نظام التسبيقات على الحساب يكون كل مدفوع من المدفوعات الشهرية أو الفصلية مساويا مبلغ الرسم المتعلق بالنشاط الخاضع للضريبة في السنة المالية الأخيرة التي تقتضى فيها إيداع التصريح[4].

غير أنه إذا تعلق الأمر بسنة مالية تقل مدتها عن سنة أو تفوقها تحسب التسبيقات على أساس النشاط الخاضع للضريبة المسقط على فترة أثني عشر 12 شهرا.

---

[1] المادة 151، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**

[2] المادة 152، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**

[3] المادة 362، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**

[4] المادة 363، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

خلاصة الفصل:

نستنتج مما سبق ان الضريبة على ارباح الشركات مصدر من مصادر خزينة الدولة وان دفعها على اقساط وأيضا أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة وحيدة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين ضريبة عامة لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها، ضريبة سنوية إذ أن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة، ضريبة نسبية لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد، وضريبة تعتمد على التصريح الإجباري للمكلف من خلال إرسال الميزانية الجبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من أفريل من كل سنة تلي سنة تحقيق الربح، كما أن الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات يتكون من الربح الصافي الناتج عن الفرق بين الإيرادات والإيرادات الاستثنائية المحققة من المبيعات، والأعباء المقبولة من الناحية الجبائية، وأيضا تستعمل للنهوض ببعض القطاعات والأنشطة من خلال اعفائها مؤقتا او نهائيا او تطبيق عليها معدلات منخفضة.

الفصل الثالث

دور التحقيق المحاسبي في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة على أرباح الشركات – دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية جيجل-

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل (C. D .I)

المبحث الثاني: دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية جيجل

تمـهـــيد:

إن إنشاء مراكز الضرائب يستجيب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين ذوي الأهميةالمتوسطة والذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات، حيث تقوم بأعمال الترقيم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين. وقد تم إنشاءها بموجب قانوف المالية لسنة 2000 لاسيما المواد 31 و 32.

وبعد تطرقنا في الفصمين السابقين في شقيهما النظري إلى كل من التحقيق المحاسبي والضريبة على أرباح الشركات، سنحا ول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري للتحقيق المحاسبي ميدانيا من أجل الإلمام بكيفية سير هذه العملية إرتأينا إلى ضرورة تقدي مركز الضرائب لولاية جيجل وعرض هياكله وأهم نشاطاته.

المبحث الأول : تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل

في هذا المبحث سنتعرف على مركز الضرائب لولاية جيجل، من خلال الإطلاع على هيكله التنظيمي وكذالك المهام والأدوار الأساسية المخولة إليه.

المطلب الأول : تعريف مركز الضرائب لولاية جيجل

فتح مركز الضرائب لولاية جيجل أبوابه يوم05 محرم 1440هجري والموافق لـ 15 سبتمبر 2018 ميلادي، وهو عبارة عن مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب للولاية، يدخل في إطار عصرنة النظام المالي الجزائري بصورة عامة.

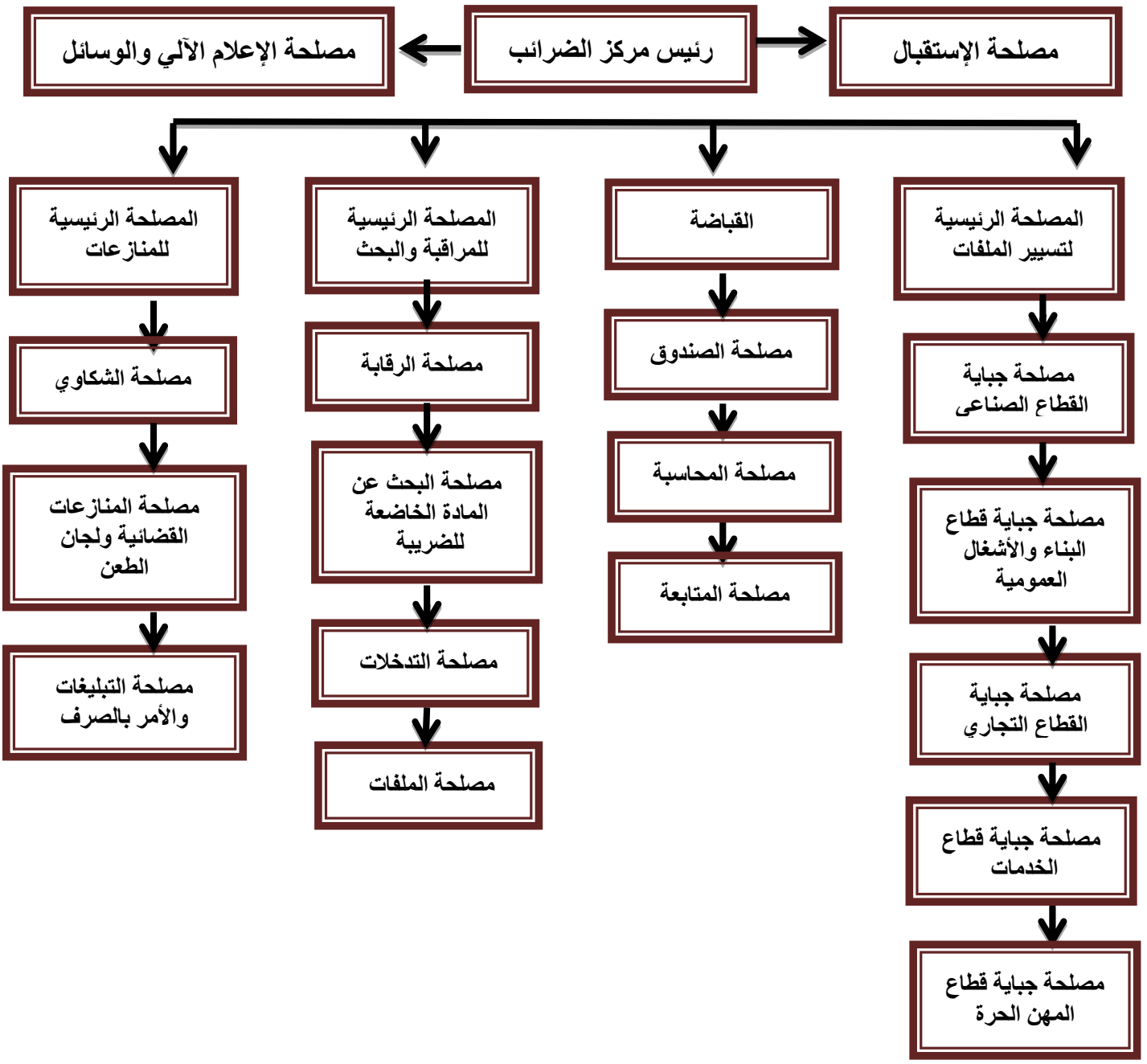
حيث يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد لممكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاصه وهم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي
- المهن الحرة
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل

إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية وجهوية وأخرى ولائية وفق قوانين تشريعية وتنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية هيئة إدارية ، وعليه سنعرض الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل موضحا بالشكل التالي:

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب.

يتكون مركز الضرائب من ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين مساعدتين [1].

أولا- المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات:

يمكن اعتبارها أهم مصلحة، نظرا لعدد المصالح الفرعية التي تتضمنها، ونظ را لعدد الموظفين المنتمين لها وتقوم هذه المصلحة بعدد من المهام تتمثل فيما يلي:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الإمتيازات الجبائية والدارسات الأولية للإحتجاجات.
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيل مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- اقتراح المصالح الأخرى مع تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو لمراجعة المحاسبة.
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات واعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى والحرص على إنسجامها.

تضم هذه المصالح الرئيسية خمس مصالح وهي:

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية.
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.
- المصلحة المكلفة بجباية الميف الحرة.

ثانيا- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

وتقوم بالمهام التالية:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.
- تنفيذ مختلف برامج الرقابة والتحقيق، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

وتتضمن هذه المصلحة أربعة مصالح فرعية هي:

أ- مصلحة الملفات: تعمل على:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها.
- مركز المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها.
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة (حصولهم على رقم التعريف الجبائي، ورق المادة).

[1] – قرار وزاري مشترك يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية رقم 20، 2009، ص 22.

ب- مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة: يتم تنظيم هذه المصلحة على شكل فرق وهي تتكلف:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع.
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للرقابة والتحقيق انطلاقا من المعلومات التي يتم جمعها من طرف هذه المصلحة حول نشاط المكلف.

ت- مصلحة التدخلات: كذلك يتم تنظيم هذه المصلحة على شكل فرق وهي تكلف بإنجاز المهام التالية: برمجة وانجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الرقابة والمعاينة والتحقيق الضرورية لتشكيل وعاء الضريبة.

ث- مصلحة المراقبة: وتعمل في شكل فرق تحقيق وتكلف بـــ:

- إنجاز برنامج التحقيق والمراقبة المعتمد.
- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بتقييم إنجاز برنامج المراقبة والتحقيق.

ثالثا- المصلحة الرئيسية للمنازعات [1]:

وتتكفل هذه المصلحة بمختلف المنازعات الخاصة بمركز الضرائب حيث تعمل على:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات تم اعتمادها من قبل مركز الضرائب، وكذا معالجة طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية (المحكمة الإدارية ومجلس الدولة) وتضم المصلحة الرئيسية للمنازعات ثلاث مصالح فرعية هي:

أ- مصلحة الشكاوي: وتعمل على:

- دارسة الشكاوي الأولية والتي تهدف إلى تخفيض أو إلغاء فرض ضريبة أو رسم، أو زيادات مدفوعة خطأ بصورة تلقائية من طرف المكلفين.
- دراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة.
- دراسة الشكاوي التي تتعلق بالاحتجاجات على أعمال الرقابة أو المعاينة أو الحجز.
- دراسة ومعالجة الشكاوي المتعلقة بالتحصيل.

ب- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية

- التكفل بمتابعة الطعون المقدمة إلى لجان الطعن المختلفة (على مستوى الدائرة أو الولاية).
- المتابعة بالإتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوي المقدمة للهيئات القضائية.

ت- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلف بالضريبة إلى المصالح المعنية.
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلق بها.

[1] – قرار وزاري مشترك يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، نفس المرجع.

-إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

ربعا- القباضة:

على خلاف التنظيم السابق فإن اعتماد التنظيم الجديد سمح بدمج مصالح الوعاء والتحصيل في مركز واحد وتحت إشراف رئيس المركز حيث تتكفل قباضة مركز الضرائب بما يلي :

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتيهم في مجال التحصيل.

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري لضريبة.

- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العمومية، حيث تخضع حسابات التسيير المعدة إلى رقابة مجلس المحاسبة.

وتضم القباضة ثلاث مصالح أساسية هي: مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة، مصلحة المتابعات (تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق).

بالإضافة إلى المصالح الثلاث الرئيسية المذكورة يضم مركز الضرائب مصلحتين ثانويتين أو مساعدتين هما:

أ- مصلحة الاستقبال والإعلام: تخضع هذه المصلحة مباشرة لسلطة رئيس المركز وهي تتكلف بتنظيم استقبال المكلفين بالضريبة واعلامهم، وكذا نشر المعلومات التي تخدم مصلحة المكلفين المتعلقة بحقوق المكلف وواجباته الجبائية.

ب- مصلحة الاعلام الآلي والوسائل: وتعمل هذه المصلحة على ضمان الاحتياجات الأساسية لمختلف المصالح الرئيسية بتزويدهم بالعتاد واللوازم الضروري لإنجاز العمل وكذا التكفل بصيانة مختلف التجهيزات وضمان إستغلال مختلف التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، والإشراف على المهام المتصلة بنظافة وأمن مركز الضرائب.

المطلب الثالث: نشاطات مركز الضرائب لولاية جيجل

ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية:

أ- في مجال الوعاء

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة

على أرباح الشركات.

-مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكمفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأربح المهنية.

ب- في مجال التحصيل

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والإتاوة.
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية.
- ضبط الكتابات والحسابات ومركز تسليم القيم.

ت- في مجال الرقابة

- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
- إعداد وانجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

ج- في مجال المنازعات

- دراسة ومعالجة الشكاوي.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- تسديد قروض الرسم على القيمة المضافة.

ح- في مجال الإستقبال والإعلام

- ضمان مهمة إستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية.
- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.
- تنظيم وتسيير المواعيد.

المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية بمركز الضرائب لولاية جيجل

سوف نستعرض من خلال هذا المبحث دراسة حالة ميدانية لأحدى أشكال الرقابة الجبائية المتمثلة في " التحقيق في المحاسبة " نحاول من خلاله توضيح المراحل التي يمر بها هذا النوع من التحقيق ودوره في تقييم التوصل الى الوعاء الحقيقي لمختلف الضرائب والرسوم بصفة عامة وللضريبة على الدخل الاجمالي بصفة خاصة ، وقد تم اخد هذه الحالة من مركز الضرائب لولاية جيجل بتحديد على مستوى المصلحة الرئيسية الرقابة الجبائية وبالضبط من فرقة التحقيق

المطلب الأول: مرحلة تمهيدية لعملية التحقيق

قبل البدء في إجراءات عملية التحقيق لابد التطرق إلى التعريف بالمؤسسة الخاضعة لتحقيق والتعرف على طبيعة نشاطها.

أ- تعريف المؤسسة الخاضعة لتحقيق وطبيعة نشاطها:

تم اختيار ملف لأحد المكلفين الخاضعين لتحقيق في المحاسبة ليكون دراسة حالة وهو شخص معنوي شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) معنية بتحقيق لسنة 2021، يتمثل نشاطها في البيع بالجملة للمواد البناء بولاية جيجل، يقع مقرها الرئيسي في بلدية الطاهير[1]، تخضع هذه الشركة لنظام الحقيقي، ونضرا لطبيعة نشاطها فهي تخضع لضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على نشاط المهني.
- الرسم على القيمة المضافة.
- الضريبة على أرباح الشركات.
- الضريبة على الدخل الإجمالي/اقتطاع من مصدر.
- الضريبة على المرتبات والأجور.
- حقوق الطابع.

ب- برمجة المكلف وإعلامه ببدء عملية التحقيق:

ب-1- برمجة المكلف:

تمت برمجة ملف هذا المكلف في عملية التحقيق، بعد أن قامت المصلحة المسيرة للملف الجبائي باقتراح هذا الملف ضمن قائمة الملفات المقترحة للخضوع لتحقيق في المحاسبة، وتم إرسال هذه القائمة إلى المديرية الولائية لضرائب من أجل الانتقاء الثاني للملفات بالاعتماد على معايير خاصة، بعدها تم إرسال القائمة إلى المديرية الجهوية لضرائب لكي تقوم هذه الأخيرة المديرية باختيار الملفات الواجب التحقيق فيها، بعد ذلك يتم تحويلها مديرية البحث والمراجعات وبالضبط مديرية الفرعية للبرمجة، لتقوم هذه الأخيرة بتحليل اقتراحات معتمدة في ذلك معايير محددة.[2]

وبعد قبول مجموعة من الملفات لتخضع لتحقيق في المحاسبة، تمت برمجة ملف هذه الشركة في برنامج تحقيق محاسبي لسنة 2021.

ب-2- إعلام مسير الشركة بخضوعها لتحقيق في المحاسبة:

بعد قيام المحقق بسحب ملف الشركة قام بإرسال إشعار بالتحقيق بهدف إعلام مسير الشركة ببدء عملية التحقيق مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة، باعتبار أن إرسال الإشعار من الشروط الأساسية لعملية التحقيق يكون في نسختين نسخة تمنح للمكلف ونسخة الأخرى يتم إرجاعها لمديرية الضرائب الولائية بعد امضاءها قبل المكلف.

قد تضمن الإشعار بالتحقيق مجموعة من العناصر الأزمة أهمها:

[1] مقابلة مع المحقق فارس بوجردة ، مركز الضرائب لولاية جيجل، يوم 12 ماي على الساعة 10.30 .
[2] مقابلة مع المحقق فارس بوجردة ، مركز الضرائب لولاية جيجل، يوم 15 ماي على الساعة 11.00

– اسم وعنوان المكلف.
– تاريخ إرسال الإشعار(2021/02/17).
– وصل استلام الإشعار ممضي من طرف المكلف (2021/02/28).
– تاريخ حضوره إلى المقر(2021/02/30) على الساعة 10:00 صباحا ؛
– السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق في المحاسبة(2017–2018–2019–2020).
– نوع الضرائب والرسوم المحقق فيها.
– موقع عليها من طرق كل من رئيس فرقة التحقيق، والمحققين الذين سيتولى العملية.

وقد تم منح المكلف مهلة 10 أيام من أجل تحضير نفسه ووثائقه المحاسبية الأزمة، مع إمكانيته الاستعانة بمستشار من اختياره.

المطلب الثاني: فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون

بعد إنهاء المرحلة التمهيدية لتحقيق في المحاسبة ينتقل العون المحقق إلى فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون.

الفرع الأول: فحص المحاسبة من حيث الشكل

– بالنسبة لسنوات 2017– 2018– 2019–2020 :

عند قيام المحققين بفحص المحاسبة من حيث الشكل تبين انه قدم كل الدفاتر والسجلات المحاسبية الممسوكة والمتكونة من سجل المركزي، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجلات مساعدة بعد فحص الدفاتر المقدمة من قبل المكلف تبين أنها:

– يتضمن دفتر اليومية على أرقام وتأشيرة من طرف رئيس محكمة ولاية جيجل.
– يتضمن دفتر الجرد على أرقام وتأشيرة من طرف رئيس محكمة ولاية جيجل.
– وجود وثائق إثبات(فواتير الشراء، فواتير البيع، فواتير المصاريف).
– احترام مبدأ القيد المزدوج في السجلات المحاسبية، وكل المجاميع متجانسة مع بعضها.

وعليه ثم قبول محاسبته واعتبارها قانونية من حيث الشكل.

الفرع الثاني: فحص المحاسبة من حيث المضمون

بعد إنهاء المحقق من فحص المحاسبة من حيث الشكل انتقل إلى فحصها من حيث المضمون وقد استخرج من هذا الفحص الانحرافات التالية:

– سنة 2017:

– عند دراسة فواتير المشتريات المقدمة من طرف المكلف تبن وجود فواتير شراء غير مصرح بها قدرت ب 2.220.00 دينار جزائري.

- سنة 2019:

- عند دراسة فواتير المشتريات المقدمة، تبين وجود فواتير غير مصرح بها تقدر بـ 3.000.000 دينار جزائري

- سنة 2020:

- وجود أعباء متعلقة بتامين عتاد غير مخصص لنشاط الشركة ولهذا تم رفضها قدر مبلغها 700.000 دينار جزائري.

- خصم اهتلاكات بقيمة 486.000 دينار جزائري غير متعلقة بالدورة المحاسبية لسنة 2020.

- سنة 2021:

- بعد عملية التحقيق تبين أن الشركة قامت بتسديد مصاريف نقدا تجاوزت قيمتها الاجمالية 3.000.000 دينار جزائري.

الفرع الثالث: التبليغ الأولي للمكلف

قام المحققون بإعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق في المحاسبة عن طريق إشعار بإعادة التقييم الأولي رقم 25 المؤرخ في 2021/11/06 ، كما تم منحه 40 يوم للرد على هذا الإشعار

أ- إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر

أ-1- رقم الأعمال المفوتر الغير مصرح به

تمت إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر الغير مصرح به بالاعتماد على الفواتير المقدمة وكذا المعلومات المصرح بها من طرف المؤسسة

جدول رقم(04): تشكيل رقم الأعمال المفوتر الغير مصرح به:

السنوات / البيان	2018	2019
قيمة المشتريات المخفية غير المصرح بها	2.220.000	3.000.000
معدل هامش الربح	1.20	1.20
رقم الأعمال غير المصرح به	2.640.000	3.600.000

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

وانطلاقا من الجدول أعلاه نجد انه في :

- سنة 2018: المشتريات غير مصرح بها المقدرة ب2.220.00 دج تم اعتبارها مبيعات مخفية وعلى هذا الأساس تم تشكيل رقم أعمال بإضافة هامش ربح خام المصرح بها في محاسبة المكلف 20% ليصبح رقم الأعمال غير المصرح به 2.640.000 دج.

- سنة 2019: المشتريات غير مصرح بها المقدرة ب3000.000 دج تم اعتبارها مبيعات مخفية وعلى هذا الأساس تم تشكيل رقم أعمال بإضافة هامش ربح خام المصرح بها في محاسبة المكلف 20% ليصبح رقم الأعمال غير المصرح به 3.600.000 دج.

أ-2-تعديل رقم الأعمال المفوتر: يتم تعديل رقم الأعمال المفوتر وفق الصياغة التالية:

رقم الأعمال المعاد تشكليه = رقم الأعمال المصرح به+ رقم الأعمال الغير مصرح به.

الجدول رقم (05): رقم الأعمال المفوتر المعدل

البيان / السنوات	2018	2019
رقم الأعمال المصرح به	47.000.000	50.500.000
رقم الأعمال غير المصرح به	2.640.000	3.600.000
رقم الأعمال المعاد تشكليه	49.640.000	54.100.000

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف

أ-3-إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر لسنوات 2017- 2020

تم إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر لسنوات 2017- 2020 كالتالي:

الجدول رقم(06): إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر لسنوات 2017- 2020

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المفوتر المعدل	30.800.500	49.640.000	54.100.000	64.000.000
رقم الأعمال المفوتر المصرح به	30.800.500	47.000.000	50.500.000	64.000.000
الفرق في رقم الأعمال	/	2.640.000	3.600.000	/

المصدر: من إعداد طالبتين اعتمادا على التبليغ الأولي للمكلف.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ عدم وجود فرق في رقم الأعمال المفوتر المعدل بالنسبة لسنة 2017 و2020 بينما في سنة 2018 و2019 فقد تم تحقيق فرق في رقم الأعمال موجب، ناتج عن عدم التصريح ببعض المشتريات متعلقة بتلك السنوات.

1- فرض مختلف الضرائب والرسوم

بعد الوصول إلى وجود فارق في رقم الأعمال المفوتر، سوف يتم تسوية الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة بالنسبة للفرق الحاصل.

1-1- تسوية الرسم على النشاط المهني:

يتم تسوية الرسم على النشاط المهني بالنسبة للفرق الحاصل في رقم الأعمال المفوتر كالأتي:

جدول رقم(07): تسوية الرسم على النشاط المهني للفترة 2017- 2020

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المعدل	30.800.500	49.640.000	54.100.000	64.000.000
رقم الأعمال المصرح به(معفي)	30.800.500	47.000.000	50.500.000	64.000.000
الفرق الحاصل	/	2.640.000	3.600.000	/
نسبة الحقوق المغفلة(2%)	/	52.800	72.000	/
معدل الغرامة	/	**%15**	**15%**	/
مبلغ الغرامة	/	7.920	10.800	/
مجموع الحقوق والغرامات	/	60.720	82.800	/

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

من خلال الجدول نلاحظ أن المحققون قاما بفرض الضريبة على النشاط المهني بالنسبة للفرق الحاصل في رقم الأعمال بنسبة (2%) فكانت نسبة الحقوق المتهرب من دفعها لسنتي 2018، 2019 على توالي 60.720 و 82.800، وهذه الضريبة المفروضة عليه تكون متبوعة بعقوبات جبائية وفقا لما نصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عند تقديم المكلف بتصريحاته ناقصة وغير صحيحة فانه يتم إضافة غرامة على مبلغ الحقوق التي تملص منها، وتكون النسبة محددة قانونا كما يلي:

- **10%** إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
- **15%** إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج.
- **25%** إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

وبناء على النتائج الجدول فان نسبية الحقوق المغفلة بالنسبة لسنتين أكبر من 50.000 دج و اقل عن 200.000 دج، لهذا تم فرض معدل عقوبة جبائية بـ:. 15% .

1-2- تسوية الرسم على القيمة المضافة:

يتم تسوية الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للفرق الحاصل في رقم الأعمال المفوتر كالأتي:

الجدول رقم(08): تسوية الرسم على القيمة المضافة للفترة 2017- 2020

السنوات / البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المعدل	30.800.500	49.640.000	54.100.000	64.000.000
رقم الأعمال المصرح به(معفي)	30.800.500	47.000.000	50.500.000	64.000.000
الفرق الحاصل	/	2.640.000	3.600.000	/
الحقوق المغفلة	/	501.600	684.000	/

معدل الغرامة	/	**%25**	**%25**	/
مبلغ الغرامة	/	125.400	171.000	/
مجموع الحقوق والغرامات	/	627.000	855.000	/

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

1- 3- تسوية الضريبة على أرباح الشركات:

عند قيام المحققين بعملية التحقيق وفحص مختلف الوثائق المحاسبية للمكلف تبين انه لم يصرح بأرباح تم اكتشاف أعباء غير قابلة للخصم قام المكلف بخصمها من النتيجة الجبائية، على هذا الأساس سيتم إعادة تشكيل الربح كالآتي:

1- 3- 1- دراسة التكاليف والأعباء:

- بالنسبة لسنة 2019: وجود أعباء متعلقة يتامين عتاد غير مخصصة لنشاط الشركة ولهذا تم رفضها طبقا لأحكام المادة 1/169 بمبلغ قدر 700.000 دج.

- بالنسبة لسنة 2019: من خلال مراجعة اهتلاكات لسنة 2019 تبين انه قام بخصم قسط اهتلاكات بمبلغ 486.000 دج، غير انه بعد التحقيق تبين أن هذا المبلغ يخص أقساط اهتلاك عتاد غير مخصص لنشاط الشركة(عتاد خاص بمسير الشركة وليس مسجل في اصول الشركة) وهذا ما يتنافى مع مبدأ تسجيل اقساط الاهتلاك من الناحية الجبائية والمحاسبية ، وعليه تم رفض خضم قيمة قسط 2019، وتقدر قيمة هذا القسط بالقيمة الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم(09): جدول قسط الاهتلاك غير القابل للخصم لسنة 2019

السنوات / البيان	اساس الاهتلاك / دج	نسبة الاهتلاك	قسط الاهتلاك السنوي	القيمة المحاسبية الصافية
سنة 2019	2.430.000	**%20**	486.000	1.944.000
	المجموع		486.000	

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

- بالنسبة لسنة 2020: قامت الشركة بدفع مصاريف واعباء نقدا بقيمة 3.000.000 دج وقد تم رفض هذا المبلغ طبقا لأحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة. كونها مسددة نقدا

1- 3- 2- إعادة تشكيل الربح

اعتمد المحقق في تعديل الربح على الصياغة التالية:

الربح المعدل= الربح المصرح به + الفرق في رقم الأعمال المفوتر + الاعباء غير قابلة للخصم – الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق في رقم الأعمال.– استهلاك البضاعة غير المصرح بها

يمكن تلخيص الربح المعدل المعاد تشكيله بعد اكتشاف الإغفالات السابقة خلال السنوات الأربعة الخاضعة لتحقيق في الجدول التالي:

الجدول رقم(10): إعادة تشكيل الربح الخاضع للضريبة على ارباح الشركات لسنوات2017– 2020

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
النتيجة الجبائية المصرح بها	3.700.000	2.854.000	4.230.000	3.150.700
الفرق الحاصل في رقم الأعمال المفوتر	00	2.640.000	3.600.000	
أقساط الاهتلاك غير القابلة للخصم	00	00	486000	/
الأعباء غير القابلة للخصم	00	00	700.000	3.000.000
قيمة المشتريات المستهلكة غير المصرح بها	00	2.220.000	3.000.000	/
الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق في رقم الأعمال	00	52800	72.000	
الربح المعاد تاسيسه	**00**	**3.221.200**	**5.944.000**	**6.150.700**

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

يتبين من الجدول انه بعد إعادة صياغة الربح المقدم من طرف المكلف تم التوصل إلى مبالغ جديدة لربح الثلاث سنوات الاخيرة وهي: **3.221.200** دج، **5.944.000** دج، **6.150.700** دج

ويمكن عرض حقوق الضريبة على ارباح الشركات بعد تعديل الوعاء الخاضع لها في الشكل الموالي:

الجدول رقم(11): تسوية الضريبة على أرباح الشركات

البيان / السنوات	2016	2017	2018	2019
معدل الضريبة على أ ش	%26	%26	%26	%26
الربح المعدل	**00**	**3.221.200**	**5.944.000**	**6.150.700**
الربح المصرح به	3.700.000	2.854.000	4.230.000	3.150.700
الفرق الحاصل	00	367.200	1.714.000	3.000.000
الحقوق المغفلة	00	95.472	445.640	780.000
معدل الغرامة	00	**%15**	**%25**	**%25**
مبلغ الغرامة	00	14.320	111.410	195.000
مجموع الحقوق والغرامات	**00**	**109.792**	**557.050**	**975.000**

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المحقق توصل إلى وجود فارق بين الربح المصرح به والربح المعدل، وبتالي قام بإعادة تأسيس الحقوق المتهرب منها بنسبة 26% بما أن المؤسسة لها نشاط تجاري مع فرض عقوبات جبائية تخص التصريح الناقص

4-1 تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي

جدول رقم(12): تحديد الأساس الخاضع على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر

السنوات / البيان	2017	2018	2019	2020
الفرق في الربح	00	367.200	1.714.000	3.000.000
الضريبة على أرباح الشركات	00	95.472	445.640	780.000
الأساس الخاضع ل ض د إ	00	271.728	1.268.360	2.220.000

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

يوضح الجدول الموالي مجموع الحقوق والغرامات الواجبة الدفع من قبل المكلف التى تخص الضريبة على الدخل الإجمالي .

الجدول رقم(13): تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
المعدل	%15	%15	%15	%15
الأساس الخاضع	00	271.728	1.268.360	2.220.000
الحقوق الواجبة الدفع	00	40.711	190.254	333000
معدل الغرامة	00	%25	%15	%25
مبلغ الغرامة	00	4.071	28.538	83.250
مجموع الحقوق والغرامات	00	44.782	218.792	416.250

المصدر: التبليغ الاولي للمكلف.

يوضح الجدول مجموع الحقوق والغرامات الواجبة الدفع من قبل المكلف فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي .

المطلب الثالث: دراسة رد المكلف وتبليغ النتائج النهائية

يتمتع المكلف بضمانة قانونية تتمثل في حق الرد على نتائج التبليغ الاولي وحق اللقاء مع الاعوان المحقيقين من اجل دراسة والنقاش وتوضيح مختلف النقاط محل التسوية في التبليغ الاولى

الفرع الأول: دراسة رد المكلف

بتاريخ 2021/01/15 استلم المحققون رد المكلف بالضريبة ضمن الآجال القانونية والتي أبدى من خلالها عدة ملاحظات كالتالي:

– بخصوص المشتريات غير مصرح بها سنتي 2016، 2018، اعتبر المكلف ان المحاسب هو من اخطأ لم يقم بالتصريح بها، وعليه طلب المكلف بإعادة النظر في التصحيح الضريبي وتخفيض هامش الربح المعتمد كون الخطا غير متعمد (سهو) .

– بخصوص اهتلاكات سنة 2019 صرح المكلف بالضريبة أن مبلغ الاهتلاكات المقدر ب 486000 دج والذي يخص الأقساط السنوية لعتاد، أن هذا العتاد تستعمله الشركة وهو قيد التحويل الى اصول لشركة ولكن عملية التحويل القانوني(التنازل) تاخرت لسنة 2020 .

– طلب المكلف إلغاء تسوية المقترحة من طرف المصلحة بدمج مبلغ 3.000.000 دج إلى الربح السنوي لسنة 2020 بحجة أن هذا المبلغ يعكس مصاريف فعلية تحملتها الشركة .

الفرع الثاني: الإبلاغ النهائي

بتاريخ 2021/12/28 قام المحققين بالرد النهائي على المكلف بالضريبة من خلال إشعار الإبلاغ النهائي تحت رقم إشعار 15/ 2021 والموضحة كما يلي:

– أن عدم التصريح بعمليات الشراء وعدم تسجيلها محاسبيا أدى بالمصلحة إلى استخراج رقم أعمال موافق لها بتطبيق معدل ربح خام مستخرج من محاسبة المكلف وهي طريقة صحيحة ومنطقية وبالتالي يعد ردكم على هذه النقطة مرفوض

– بخصوص اهتلاكات سنة 2019 ، بما ان العتاد غير مسجل محاسبيا في اصول المؤسسة وهي لا تمتلك فاتورة شراءه او فاتورة تجديده ، فهو يعتبر غير قابل للاهتلاك والاهتلاك المخصوم الخاص به يعتبر قد خصم بطريقة غير قانونية مما يستوجب اعادة ادراجه في الربح الخاضع وبالتالي يعد ردكم على هذه النقطة مرفوض.

– بالنسبة للاعباء المسددة نقدا فهي غير قابلة للخصم لانها لم تستوفي الشروط الشكلية المنصوص عليا في المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولا داعي لمناقشة مضونها. وبالتالي يعد ردكمعلى هذه النقطة مرفوض.

وعليه تصبح النتائج النهائية كالآتي:

اولا: الرسم على النشاط المهني

الجدول رقم(14): تسوية الرسم على النشاط المهني (التبليغ النهائي)

السنوات / البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المعدل	30.800.500	49.640.000	54.100.000	64.000.000
رقم الأعمال المصرح به(معفي)	30.800.500	47.000.000	50.500.000	64.000.000
الفرق الحاصل	/	2.640.000	3.600.000	/
نسبة الحقوق المغفلة(2%)	/	52800	72.000	/
معدل الغرامة	/	%15	15%	/
مبلغ الغرامة	/	7.920	10.800	/
مجموع الحقوق والغرامات	/	60.720	82.800	/

المصدر: التبليغ النهائي للمكلف.

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم(15): تسوية الرسم على القيمة المضافة(التبليغ النهائي)

السنوات / البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المعدل	30.800.500	49.640.000	54.100.000	64.000.000
رقم الأعمال المصرح به(معفي)	30.800.500	47.000.000	50.500.000	64.000.000
الفرق الحاصل	/	2.640.000	3.600.000	/
الحقوق المغفلة	/	501.600	684.000	/
معدل العقوبة	/	25	25	/
مبلغ الغرامة	/	125.400	171.000	/
مجموع الحقوق والغرامات	/	627000	855000	/

المصدر: التبليغ النهائي للمكلف.

ثالثا : الضريبة على ارباح الشركات

الجدول رقم(16): تسوية الضريبة على أرباح الشركات (التبليغ النهائي)

البيان / السنوات	2016	2017	2018	2019
معدل الضريبة على أ ش	%26	%26	%26	%26
الربح المعدل	**00**	**3.221.200**	**5.944.000**	**6.150.700**
الربح المصرح به	3.700.000	2.854.000	4.230.000	3.150.700
الفرق الحاصل	00	367.200	1.714.000	3.000.000
الحقوق المغفلة	00	95.472	445.640	780.000
معدل العقوبة	00	%15	%25	%25
مبلغ الغرامة	00	14.320	111.410	195.000
مجموع الحقوق والغرامات	**00**	**109.792**	**557050**	**975.000**

المصدر: التبليغ النهائي للمكلف.

رابعا : الضريبة على الدخل الاجمالي

الجدول رقم(17): تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر(التبليغ النهائي)

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
المعدل	%15	%15	%15	%15
الأساس الخاضع	00	271.728	1.268.360	2.220.000
الحقوق الواجبة الدفع	00	40.711	190.254	333000
معدل الغرامة	00	%25	%15	%25
مبلغ الغرامة	00	4.071	28.538	83.250
مجموع الحقوق والغرامات	00	44.782	218.792	416.250

المصدر: التبليغ النهائي للمكلف.

خلاصة الفصل :

خلصت دراستنا لهذا الفصل التي شملت دراسة تطبيقية لهذا البحث على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل التعرف على الدور الذي يلعبه المركز من خلال السهر على تسيير الملفات الجبائية ومراقبة التصريحات من أجل محاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين اعتمادا في ذلك على الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة لدى مركز الضرائب، اتضح لنا هذا من خلال دراسة حالة لأحد المكلفين الخاضعين لتحقيق في المحاسبة حيث تبين لنا التحكم الجيد للمحققين في مختلف الإجراءات القانونية والتقنيات المحاسبية الضرورية، حيث عملت فرقة التحقيق على التدقيق في الملف واستخراج مختلف اللاغفالات والأخطاء المرتكبة من قبل المكلف، ومن تم إعادة تشكيل الأسس الخاضعة لضريبة وبتالي الزيادة في الحصيلة الضريبية.

الخاتمة

الخاتمـــــة:

لقد حاولنا من خلال هذا البحث دراسة التحقيق المحاسبي ووليات تاسيس وعاء لبضريبة الأرباح على الشركات والإلمام بجميع جوانبه بالرغم من صعوبة ذلك نتيجة للتطور المستمر للتشريع الجبائي ونظرا لتعدد وتعقد التقنيات المستخدمة في عمليات التهرب الضريبي فإن التحقيق في المحاسبة يشكل وسيلة فعالة لمكافحة التصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين والتخفيف من مختلف الآثار السلبية الناتجة عن انتشار ظاهرة التهرب، وقد خول المشرع الجزائري لإدارة الضرائب صلاحيات واسعة من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة العامة من الضياع، من خلال وضع نظام رقابة جبائية للتصدي لكل الممارسات السلبية التي يقوم المكلفون بالضريبة الرامية الى التهرب أو التخلص من دفع ما يقع على عاتقهم من ضرائب ورسوم، وبالتالي فإن علميات التحقيق المحاسبي المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية تلعب دوار رئيسيا في التحقق من صحة وصدق التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وكذا مراقبة مدى احترام التسجيلات المحاسبية في دفاتر المكلفين للقوانين والقواعد الضريبية السارية. كما تسمح عمليات التحقيق المنجزة من طرف الإدارة الجبائية من الكشف عن الأوعية الضريبة الحقيقة للمكلفين، واسترجاع مبالغ ضريبة هامة تساهم في تدعيم الحصيلة الضريبة الموجهة لتغطية النفقات العامة للدولة.

كما يمكن القول أن التحقيق المحاسبي يعلب دوار هاما في تحسين درجة الالتزام الضريبي نظرا لطابعه الردعي، حيث يعتبر وسيلة ردع فعالة للمكلفين الذين يرغبون في القيام بعمليات التهرب بفعل تخوفهم منها، وتولد شعور لديهم بأن عمليات التدقيق الجبائي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية الغش أو التهرب، ومايتبع ذلك من تسليط للعقوبات الجبائية المناسبة عليهم كجزاء لمخالفتهم نصوص التشريع الضريبي.

❖ اختبار صحة الفرضيات

الفرضية الأولى يعتبر التحقيق المحاسبي أحد اهم اشكال الرقابة الجبائية المعمقة التى تسمح للادارة الجبائية من الكشف عن الإغفالات المتضمنة في تصريحات المكلفين الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات "**صحيحية**" حيث أثبتت الدراسة أن التحقيق في المحاسبة في مركز الضرائب لولاية جيجل يمكن من اكتشاف النقائص والاعفالات المتضمنة في تصريحات المكلفين بالضريبة كون هذا التحقيق يمتاز بالشمولية والعمق وكونه يشمل اربع سنوات الاخيرة من نشاط المكلف.

الفرضية الثانية: يسمح تنفيذ التحقيق المحاسبي من الحد من التهرب الضريبي في مجال الضريبة على أرباح الشركات عن طريق اعادة تاسيس الحقوق الضريبة المتهرب من دفعها من طرف المكلفين " **صحيحة** حيث أثبتت الدراسة أن التحقيق في المحاسبة في مركز الضرائب لولاية جيجل يمكن من التوصل الى تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة على أرباح الشركات من خلال اعادة ارداج الاعباء غير القابلة للخصم والتي لا تستوفي الشروط الجبائية للخصم.

الفرضية الثالثة: التحقيق المحاسبي يعلب دوار هاما في تحسين درجة الالتزام الضريبي نظرا لطابعه الردعي "**صحيحة**"، حيث اثبتت نتائج الدراسة أن التحقيق المحاسبي يعلب دوار هاما في تحسين درجة الالتزام الضريبي نظرا لطابعه الردعي، حيث يعتبر وسيلة ردع فعالة للمكلفين الذين يرغبون في القيام بعمليات التهرب بفعل تخوفهم منها، وتولد شعور لديهم بأن عمليات التدقيق الجبائي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية الغش أو التهرب، ومايتبع ذلك من تسليط للعقوبات الجبائية المناسبة عليهم كجزاء لمخالفتهم نصوص التشريع الضريبي.

❖ **نتائج الدراسة**

– يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال لسياسة المالية والاقتصادية بسبب أثاره السلبية المتعددة.

– يعمد أغلب المكلفين إلى استعمال أساليب مادية معقدة في عمليات التهرب الضريبي، مما يصعب على المحققين اكتشافها كونها تفوق في العديد من الأحيان تقنيات الاكتشاف المعروفة لدى الإدارة الضريبية.

– إن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، يعاني من عدم الاستقرار في منظومته التشريعية مما يخلق فرص أكثر لتهرب الضريبي باستغلال الثغرات الموجودة في القوانين الجبائية.

– التحقيق في المحاسبة كآلية لرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، برغم من الصعوبات والعراقيل التي تواجه إنجازه إلا انه يساهم في زيادة التحصيل الضريبي لفائدة الخزينة العمومية، من خلال إعادة تشكيل الأساس الخاضع لضريبة واستخراج الحقوق المترتبة عنها وفرض الغرامات اللازمة.

– أغلب عمليات التحقيق في المحاسبة التي تم تنفيذها في مركز الضرائب لولاية جيجل خلال الفترة التي شملتها الدراسة تم انجازها داخل مكاتب الإدارة الجبائية، مما أدى الى فقدان هذا الشكل الرقابي لاحد أهم ميزاته الأساسية المتمثلة في أنه رقابة خارجية تتم في مقر نشاط المكلف.

– الأعوان المحققين بمركز الضرائب جيجل يمتازون بالخبرة والكفاءة العالية في الجانبين المحاسبي والجبائي واطلاعهم على مختلف الإجراءات القانونية لعملية التحقيق في المحاسبة مما انعكس بشكل مباشرة في تحسن نتائج التحقيق في المحاسبة .

❖ **توصيات الدراسة:** بناءا على النتائج المتوصل إليها خلصنا إلى مجموعة من التوصيات:

– تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة والعمل بصفة مستمرة على رفع مستوى الوعي الجبائي لهم من ضمان دفعهم لمختلف الحقوق الضريبية المستحقة على عاتقهم بطريقة ودية.

– العمل على استكمال برامج عصرنة الإدارة الجبائية و مع ضرورة الإسراع في تفعيل نظام المعلومات الجبائي بهدف تزويد مصالح الرقابة الجبائية بالمعلومة الجبائية للاستغلالها في عمليات التحقيق في المحاسبة.

– تحسين نوعية برمجة الملفات التحقيق في المحاسبة وذلك بالتدقيق الجيد في الملفات المقترح برمجتها من أجل الرفع من مردودية المالية لعمليات التحقيق في المحاسبة المنجزة.

– دعم مركز الضرائب لولاية جيجل بعدد كافي من المحققين بهدف الرفع من نسب التغطية لعمليات التحقيق في المحاسبة للنسيج الجبائي.

– تنفيذ عمليات التحقيق المحاسبي في مقرات نشاط المكلفين بدل من مكاتب الإدارة الجبائية من أجل الإلمام بجميع المعلومات المتعلقة بطبيعة نشاط المكلف

ـ العمل عل توفير الإمكانيات المادية للازمة للأعوان المحققين من ضمان تنفيذهم لمهمتهم على اكمل وجه

– يجب أن تكون النصوص القانونية التى تاطر علمية التحقيق في المحاسبة مبسطة وواضحة ولاتحتاج أي تأويل أو إجتهاد تفاديا للغموض وأي لبس حتى يسهل تطبيقها لتفادي المنازعات الإدارية.

آفـــــاق الدارســـــــة :

بعد تحليلنا لموضوع التحقيق المحاسبي كشكل من أشكال الرقابة الجبائية، ودوره في تحديد الوعاء الضريبي للضريبة بصفة عامة والضريبة على أرباح الشركات بصفة خاصة، وبالرغم من محاولة الإلمام بكل جوانب الموضوع إلا أنه في اعتقادنا ما زالت هناك بعض النقاط تعتبر غامضة، ويمكن أن تعالج في بحوث جديدة حيث تبقى الآفاق مفتوحة إلى:

– تأثير عمليات الرقابة الجبائية على العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة؛

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع

I. المراجـــــع

أولا- الكتـــب:

1- بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية، الإصدار 01، منشورات كليك، الجزائر، 2013.

2- حامد عبد المجيد دراز والمرسى حجازي، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2011.

3- حامد عبد المجيد، دار المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 1988.

4- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر،2007.

5- رضا عيسى، العدالة الضريبية في مصر من وجهة نظر دافع الضرائب، التقرير الاستراتيجي للأهرام، 2010.

6- سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليل مقارن، الدار الجامعية، مصر، 2003-2004.

7- سعيد على العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، 2011 .

8- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.

9- شريف إسماعيل، أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتطبيقي، درا طليطلة للنشر، الجزائر، 2015.

10- شعباني لطفي، جباية المؤسسة دروس مع اسئلة وتمارين محلولة، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017.

11- عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية، طبعة دار الهدى، 2012.

12- عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1988.

13- عبد الله الحرتسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2021 .

14- عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، 1973.

15- عوادي مصطفى وزين يوسف، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.

16- العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائي، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2008.

17- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1994

18- فروم محمد الصالح، جباية المؤسسة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2021.
19- محمد أبو النصار ومحفوظ المشاعلة، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، مطابع الدستور التجاري، الأردن،2001.
20- محمد بن قاسي، معايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، طبعة بيرتي، الجزائر، 2009.
21- محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة، دراسة تحليلية مقارنة، طبعة أولى، مطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 2002.
22- المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
23- مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة ، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
24- منصور ميلاد يونس، المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا، 2004.
25- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبى بين النظرية والتطبيق، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2003.

ثانيا- الرسائل والمذكرات الأكاديمية:

أ- أطروحات الدكتوراه:

1- بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية -دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012.
2- درواسي مسعود، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، حالة الجزائر1990-2004، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.
3- رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002 .
4- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة ، أطروحة دكتوراه جامعة بسكرة، الجزائر، 2015 .
5- صديق حسوس، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة، اطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018.
6- فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة أطروحة الدكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012-2013.
7- لعلاوي محمد، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.
8- محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الإقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2010.
9- يحي بدايرية، الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه العلوم في القانون - تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة باتنة -1 الحاج لخضر، الجزائر، من 2019-2020.

ب- رسائل الماجيستر:

1- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة من أجل نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر1، 2013-2014.

2- أحمد لخضر، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002.

3- العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992- 2009، مذكرة ماجستير، غير منشورة ، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005- 2006.

4- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2004.

5- محمد جبالي، مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماجيستر في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون السوق، كلية الحقوق، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة جيجل، الجزائر، 2008.

6- محمد ذيب حوسو، التدقيق لأغراض ضريبية، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2017.

7- مروان لعلاوي، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مذكرة ماجيستير في القانون- فرع إدارة ومالية – كلية الحقوق والعلوم السياسية، بودواو-الجزائر، 2018.

ت- مذكرات الماستر

1- آيت بلقاسم لامية – آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي مذكرة ماستر. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2014.

2- بن صالح لمياء، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة بالحاج بوشعيب، عين تيموشنت، الجزائر، 2021.

3- حمار عبد الغني، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة نهاية التكوين، تخصص قانون الأعمال، مديرية التكوين، وزارة العدل، الدفعة التاسعة، الجزائر، 2009.

4- عبيدات إبراهيم، عصمانية عبد الرحيم، سوير نجيب، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، وزارة العدل، المدرسة العليا للقضاء، الدفعة15، الجزائر، 2004-2007.

ثالثا- المجلات والمنشورات والملتقيات العلمية:

أ- المجـــــلات:

1- جاوحدو إيمان وجليلة حمدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 02، العدد 32، فلسطين، 2013.

2- زياد طاهر محمد علي، فاعلية القواعد الضريبية في تعزيز الإذعان الضريبي، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد الأول، الأردن، 2013.

3- عارجي خالد وطالبي محمد، المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 01، الجزائر، 2021.

4- عبد الحليم سعدي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 28، العدد47، جامعة منتوري قسنطين، الجزائر، جوان 2017 .

5- عبد الرحيم لواج، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة –دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، مجلة أوراق اقتصادية، العدد02، الجزائر، جوان 2018.

6- عوماري عائشة وبن الدين احمد، دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، الجزائر، 2009.

7- فنيدس احمد، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، العدد 35، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، الجزائر، سبتمبر2013.

8- قدوري عمار وبن عواق العربي، المعالجة الجبائيةٌ للنتيجٌة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 07، العدد 01، الجزائر، 2018.

9- لواج عبد الرحيم ولواج منير، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات، المجلة العلمية الجزائرية، المجلد 02، العدد 20، الجزائر، 2021.

10- محمد سيد اعمر، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التحقيق الجبائي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 02، جامعة غرداية، الجزائر، ديسمبر 2020.

11- مخلوفي عزوز، أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد05، العدد 02، الجزائر، 2015.

12- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 02 ، جامعة البليدة، الجزائر، 2003 .

13- يخلف ابتسام، تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، الجزائر، 2021.

ب- الدلائل والمنشورات

1-دليل التحقيق المحاسبي ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2001.

2-دليل الإهتلاكات، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2002.

3- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، الجزائر، منشورات 2010 .

4- ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013.

5-المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والإتصال، وزارة المالية، الجزائر، منشورات 2013.

6- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014.
7- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014.
8- دليل المكلفين بالضرائب لتقديم تقارير إلى المراكز الضريبية، المديرية العامة للضرائب ، 2021.

ت- الملتقيـــــات:

1- عادل بن عبد الله وعادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالمة، الجزائر، يومي 21 و 22 أفريل 2008.

II.المصـــادر

أولا – المـواد القانونيـــة:

1- قانون رقم 11-99 المتضمن قانون المالية لسنة 2000 المؤرخ في 23-12-1999، جريدة رسمية عدد 92 بتاريخ 25-12-1999.
2- قانون المالية لسنة 2003، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 86، الجزائر، 2003.
3- قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 من القانون رقم21-08 المؤرخ في 30-12-2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، منشورات بيرتي، الجزائر، 2011/2010.
4- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2017، الجزائر، 2017.
5- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2120، الجزائر، 2021.

ثانيا- النصوص التنظيمية:

أ- المراسيم الرئاسية:

1- المرسوم الرئاسي 438/96 المؤرخ في 1996/12/07، يتضمن إصدار تعديل الدستور السابق المصادق عليه في إستفتاء 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية عدد 76 مؤرخة في 1996/12/08 والمعدل والمتمم.

ب- الأوامر الرئاسية:

1- الأمر رقم 75-58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، مؤرخ في 30-12-1975 معدل ومتمم، ج ر العدد 78، الجزائر، 1975.
2- الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالأمر رقم 15-20 صادر في 30-12-2015، الجريدة الرسمية العدد71، 2015.
3- الأمر 60/91 المؤرخ في 1991/02/23، الجريدة الرسمية العدد 09، الجزائر، سنة1991.

4- الأمر رقم 15-01 مؤرخ في 7 شوّال عام 1436 الموافق 23 يوليو سنة 2015 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

ت-المراسيم التنفيذية:

1- مرسوم تنفيذي رقم 98 / 288 المؤرخ في 1998/07/13، الجريدة الرسمية عدد51، الجزائر،1998.

2- مرسوم تنفيذي رقم 02 / 303 المؤرخ في2002/09/28، الجريدة الرسمية عدد64، الجزائر، 2002.

3- مرسوم تنفيذي رقم 494/05 المؤرخ في2005/12/26، الجريدة الرسمية العدد 84، الجزائر، 2005.

ث-القرارات الوزارية:

1- القرار134 المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008، الجريدة الرسمية العدد 19، الجزائر، 2008.

2- القرار المؤرخ في 1998/07/12، جريدة رسمية عدد 79، الجزائر، 1998.

الملخص

تهذف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على احد اهم اشكال الرقابة الجبائية المعمقة والمتمثل في التحقيق في المحاسبة الذي يعتبر آداة يتم استخدامها للتأكد والتحقق من مدى مصداقية التصريحات والجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة ومن تم تحديد الوعاء الحقيقي لمجمل الضرائب والرسوم والتي تعد أبرزها الضريبة على أرباح الشركات، وتتضمن ايضا هذه الدراسة إعطاء نظرة على اليات تأسيس هذه الضريبة مع بيان الالتزامات الجبائية التي فرضها القانون الجبابي الجزائري على الشركات، ومن أجل انجاز هذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي وكذا المنهج التحليلي، وقد توصلت هذه الدراسة الى عدة نتائج ابزرها ان أغلب المكلفين يعمدون إلى استعمال أساليب مادية معقدة في عمليات التهرب الضريبي، مما يصعب على المحققين اكتشافها كونها تفوق في العديد من الأحيان تقنيات الاكتشاف المعروفة لدى الإدارة الضريبية.

الكلمات المفتاحية: التحقيق المحاسبي، الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي، المكلف بالضريبة، الضريبة على أرباح الشركات.

Abastract

This study aims to shed light on one of the most important forms of in-depth fiscal oversight, which is the investigation into accounting, since the latter is considered a mechanism used to verify and verify the validity and credibility of the accounting and fiscal statements written by those charged with the tax, and the true base of the total taxes and fees, which are The most prominent of which is the tax on corporate profits

This study also includes giving a look at the establishment of this tax, along with an explanation of the obligations imposed by the tax law on companies. In order to complete this study, the descriptive approach was used as well as the analytical approach. This study reached several results, the most notable of which is that most of those charged with using complex physical methods in Tax evasion operations, which are difficult for investigators to detect as they are often superior to the detection techniques known to the tax administration.

.

Keywords: accounting investigation, tax control, tax evasion, taxpayer, tax on corporate profits