

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم والمحاسبة

عنوان المذكرة

دور التحقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي في العلوم والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت إشراف

د/ بوقروة إيمان

إعداد الطلبة:

• بسري فراح

• زيوق ريان

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أ. محاضر -أ-	د. بوقرفة وفاء
مشرفا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أ. محاضر -ب-	د. بوقروة إيمان
مناقشا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أ. مساعد -أ-	د. جمال كزوة

السنة الجامعية 2022/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر وعرفان

إن الحمد والشكر لله أولاً صاحب المنة والنعمة الذي وفقني في إنجاز هذا العمل راجياً أن يتقبله مني قبولاً حسناً وينفعني وغيري به.

والشكر موصول إلى كل معلم افادنا بعلمه من أولى المراحل الدراسية حتى هذه اللحظة.

كما نتقدم بجزيل الشكر والإمتنان وأسمى عبارات التقدير والثناء والإحترام إلى أستاذتنا "بوقروة إيمان" التي ساعدتنا على إنجاز بحثنا.

ونشكر أساتذة التربص الميداني الذين لم يبخلوا علينا بنصائحهم وإرشاداتهم وتوجيهاتهم وآراءهم القيمة، وعلى كل ما يسروه لنا من جهد وتوجيه ومادة علمية كما نشكر كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد وكل أساتذة وعمال كلية الإقتصاد والمحاسبة العامة.

كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل، فجزاهم الله خيراً جزاءً.

ولكل هؤلاء أرقى معاني التقدير والإحترام.

الحمد لله

الحمد لله على اتمام ما بدأت به ها أنا اليوم أرثدي قبعتي لا أعلم كيف أعبّر عن امتناني وشكري لكل من وقف بجانبني وكان لي عوناً ها أنا أكملت مسيرتي وبداخلي الكثير من المشاعر

عظم المراد فهان الطريق فجاءت لذة الوصول..... لتمحي مشقة السنين.

تم بفضل الله تخرجني

الحمد لله الذي ما تيقنت به خيراً وأملأ إلا وأغرقني سرورا

أهدي ثمرة جهدي، تخرجني إلي من هو جزء من القلب والغواد إلى أجمل وأروع إنسان، إلى قدوتي وخير مثال إلى من أحمل اسمه بكل فخر وعزة وشرف إلى أبي العزيز.

إلى سندي في هذه الحياة، ومصدر الأمان الذي أستمد منه قوتي إلى أمي حبيبة قلبي التي لطالما كانت بجانبني، أتمني وجودك معي إلى آخر العمر وأتمني من الله أن يرزقك الصحة والعافية وطول العمر.

إلى القريبين من القلب والداعمين والمساندين في السراء والضراء "إخوتي"

إلى من تنير أعينهم فخرا بنجاحي ودعائهم سر تفوقي "عائلي"

إلى رفيقات الروح وصديقاتي كل باسمه

إلى الأشخاص الذين ساندوني في حياتي سواءاً من قريب أو بعيد ممتنة إليكم جميعاً، ماكنت لأصل لولا فضلكم على من بعد الله

وآخر دعواهم ان الحمد لله رب العالمين

الهدايا

إلى كل من أضاء بعلمه عقل غيره أو هدى بالجواب الصحيح حيرة سائليه فإظهر بسماحته تواضع العلماء وبرحابته سماحة العارفين، لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون لم يكن الحلم قريباً ولا الطريق كان محفوفاً بالتسهيلات لكننا فعلناها.

اهدي هذا التخرج إلى من أحمل اسمه بكل فخر إلى من حصد الأشواك عن دربنا ليمهد لي طريق العلم إلى "أبي الغالي" (أدامه الله دخرا لنا)

إلى الظل الذي أوي إليه في كل حين، إلى اليد الخفية التي أزالَت الأشواك عن طريقي، ومن تحملت كل لحظة ألم مرتت بها وساندتني عند ضعفي "أمي الحبيبة"

بعد فضل الله، ما أنا فيه يعود إلى أمي التي لم تنل ولو جزء بسيط مما حصلت عليه (حفظك الله)

إلى الشموع التي تنير لي الطريق "أخوتي وأخواتي" هم شجعوني وواصلوا العطاء دون مقابل

إلى رفقاء السنين إلى كل قسم المحاسبة والجبابة وجميع دفعة 2023م جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

وأخيرا وليس آخرا اهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من يتكبد عناء قراءته سواء لتقييمه أو لنقده أو لزيادة علمه أو لإشباع فضوله.

هدفت الدراسة إلى معرفة دور التحقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى المفاهيم الأساسية حول متغيرات الدراسة، حيث يعتبر هذا الموضوع ذو أهمية خاصة لما له أثر على الاقتصاد الوطني فالضريبة تعتبر أهم مورد مالي تعتمد عليه الدولة في تطبيق سياساتها التنموية ثم إلى الأسباب المؤدية إلى التهرب الضريبي وأهمها نقص الوعي الضريبي لدى المواطنين ومختلف الأساليب المستعملة للحد منه وكذا الآثار الناتجة عنه هذا من جهة ومن جهة أخرى تم التطرق إلى أهم ركائز التحقيق الجبائي و التي تعتبر وسيلة قانونية يعتمد عليها المحقق الجبائي وذلك للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة للحد من التهرب الضريبي.

تم اختبار ذلك في الجانب التطبيقي وذلك بدراسة حالة التحقيق المحاسبي وحالة التحقيق المصوب في المحاسبة، وتمت هذه الدراسات على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة وتم التوصل إلى أن التحقيق الجبائي له دور فعال وأساسي في الحد من التهرب الضريبي، فهو يعتبر أسلوب عقابي وردعي للمتلمصين من دفع الضريبة، ووضع استراتيجيات لمراقبة التصريحات التي يقدموها المكلفون بالضريبة.

الكلمات المفتاحية:

- التحقيق الجبائي، التهرب الضريبي، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التصريحات الجبائية.

Abstract

The aim of the study was to determine the role of tax investigation in reducing tax evasion. In the theoretical aspect, we discussed the fundamental concepts related to the study variables, as this topic is of particular importance due to its impact on the national economy. Taxes are considered the most important financial resource relied upon by the state in implementing its development policies. We also explored the reasons leading to tax evasion, including citizens' lack of tax awareness, various methods used to combat it, and the resulting consequences. On the other hand, we addressed the key pillars of tax investigation, which serve as a legal means for tax investigators to verify the accuracy of tax declarations and curb tax evasion.

The practical side involved studying case of a accounting investigation and corrective investigation in accounting. These studies were conducted at the center of Taxes in Skikda province. The findings revealed that tax investigation plays an effective and fundamental role in reducing tax evasion. It serves as a punitive and deterrent approach for those evading taxes and establishes strategies for monitoring the declarations made by taxpayers.

Keywords : tax evasion, tax investigation, accounting investigation, corrective investigation, tax declarations.

الفهرس

الصفحة	فهرس المحتويات
/	العنوان
/	إهداء
/	شكر وتقدير
/	الملخص
/	الفهرس
/	قائمة الجداول
/	قائمة الأشكال
/	قائمة الملاحق
/	قائمة المختصرات
أ-د	المقدمة
	الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتحقيق الجبائي والتهرب الضريبي
06	تمهيد
22-07	المبحث الأول: الإطار النظري للتحقيق الجبائي والتهرب الضريبي
10-07	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة
07	الفرع الأول: تعريف الضريبة
09-07	الفرع الثاني: خصائص واهداف الضريبة
10-09	الفرع الثالث: المبادئ العامة للضريبة
13-11	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول التحقيق الجبائي
11	الفرع الأول: تعريف التحقيق الجبائي
12-11	الفرع الثاني: أهداف التحقيق الجبائي
13-12	الفرع الثالث: أشكال التحقيق الجبائي
13	الفرع الرابع: أسباب التحقيق الجبائي
22-13	المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي
15-14	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
18-15	الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي
20-18	الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي
21-20	الفرع الرابع: آثار التهرب الضريبي

22	الفرع الخامس: طرق مكافحة التهرب الضريبي
34-22	المبحث الثاني: دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي
27-22	المطلب الأول: دور التحقيق المحاسبي
30-27	المطلب الثاني: دور التحقيق المصوب
34-30	المطلب الثالث: دور التحقيق المعمق
39-35	المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول التحقيق الجبائي والتهرب الضريبي
36-35	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
38-36	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
39-38	المطلب الثالث: ما يميز الدراسات الحالية عن الدراسات السابقة
40	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للتحقيق الجبائي والتهرب الضريبي
41	تمهيد
48-42	المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة
43-42	المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية سكيكدة
42	الفرع الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية سكيكدة
42	الفرع الثاني: التعريف بمركز الضرائب لولاية سكيكدة
43-42	الفرع الثالث: مهام مركز الضرائب لولاية سكيكدة
48-43	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ومركز الضرائب لولاية سكيكدة
46-43	الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة
48-47	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة
58-49	المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية لمركز الضرائب لولاية سكيكدة
58-49	المطلب الأول: دراسة حالة مؤسسة نشاطها أشغال البناء
50-49	الفرع الأول: الأعمال الأولية لتحقيق المصوب في محاسبة المكلف
58-50	الفرع الثاني: الشروع في عملية التحقيق في محاسبة المكلف
58	الفرع الثالث: نهاية التحقيق وإشعار المكلف بنتائجه
58	المطلب الثاني: دراسة حالة مؤسسة نشاطها البيع بالجملة للعجلات
59-58	الفرع الأول: الأعمال الأولية للتحقيق في محاسبة المكلف
67-59	الفرع الثاني: الشروع في عملية التحقيق في محاسبة المكلف
67	الفرع الثالث: نهاية التحقيق وإشعار المكلف بنتائجه
68	خلاصة الفصل

72-70	الخاتمة
77-74	قائمة المراجع
78	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	تنفيذ برامج التحقق المحاسبي	24
02	مشتريات غير مصرح بها	51
03	إعادة تأسيس رقم الأعمال للتحقيق المصوب في المحاسبة	52
04	قاعدة الرسم على النشاط المهني للتحقيق المصوب في المحاسبة	53
05	الأسس الخاضعة للضريبة على النشاط المهني للتحقيق المصوب في المحاسبة	53
06	الحقوق والغرامات للنشاط المهني للتحقيق المصوب في المحاسبة	54
07	قاعدة الرسم على القيمة المضافة للتحقيق المصوب في المحاسبة	55
08	الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي للتحقيق المصوب في المحاسبة	56
09	قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي للتحقيق المصوب في المحاسبة	57
10	الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي للتحقيق المصوب في المحاسبة	57
11	إعادة تأسيس رقم الأعمال للتحقيق المحاسبي	62
12	قاعدة الرسم على النشاط المهني للتحقيق المحاسبي	63
13	الحقوق و الغرامات للنشاط المهني للتحقيق المحاسبي	63
14	قاعدة الرسم على القيمة المضافة للتحقيق المحاسبي	64
15	الحقوق و الغرامات للرسم على القيمة المضافة للتحقيق في المحاسبة	65
16	قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي للتحقيق المحاسبي	66
17	الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي للتحقيق المحاسبي	67

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
46	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة	01
48	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة	02

قائمة الإختصارات والرموز

الرمز	المقصود باللغة العربية
TAP	الرسم على النشاط المهني
TVA	الرسم على القيمة المضافة
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
VC	التحقيق المحاسبي
VP	التحقيق المصوب
VASFE	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
CDI	مركز الضرائب

المقدمة

عرفت الضريبة في العصر الحديث على أنها أحد الينابيع التي تستقيم لها الدول بالأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة لتقديم خدمات من تعليم وصحة وأمن وغيرها، وتظهر أهميتها في زيادة الإيرادات العامة والدور الكبير التي تلعبه في تحقيق أهداف الدولة الإقتصادية و الإجتماعية والسياسية .مما جعل السلطات تولي لها أهمية باعتبارها موردا هاما لخزينة الدولة، كما تعرف الضريبة فريضة إلزامية تحدها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه لتحقيق أهداف المجتمع فمن الواضح أن خير مصدر تمويل هذا النوع من الحاجات هو الضرائب .

ويعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يقوم على المقدمة من طرف المكلف بالضريبة فالمشرع الجزائري خول لإدارة الضرائب صلاحيات واسعة من أجل المحافظة على حقوق الخزينة العمومية ومن أهم هذه الصلاحيات وضع نظام الرقابة الجبائية على التصريحات لتصدي كل الممارسات السلبية التي يقوم بها المكلفون بالضريبة التي تؤذي إلى التهرب الضريبي من دفع مما يتحملونه من ضرائب ورسوم.

ومن خلال ماسبق ذكره يعتبر التهرب الضريبي من المخالفات القانونية الأكثر شيوعا في العالم فهذا راجع للتحايل الذي يقوم به المكلفين بالضريبة مستخدمين في ذلك عدة طرق للتملص من دفع الضريبة المفروض عليهم فتسعى الإدارة الجبائية لمعالجة هذه الضريبة وتطبيق مختلف الأساليب الوقائية على المكلفين للسيطرة عليهم. حيث اتخذت الإدارة الجبائية إجراءات صارمة لمكافحة هذه الظاهرة.

يعد التحقيق الجبائي أحد أهم الاجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية للمحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش والتهرب الضريبي أو تخفيف حدتها على الأقل فالتحقيق الجبائي يعد وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المصرح بها في تصريحات المكلفين ويسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة بين الضريبة.

1- إشكالية البحث:

من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف يساهم التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي؟

2- أسئلة الدراسة:

حتى يتسنى لنا الإجابة عن هذه الإشكالية فإنه من الضروري طرح التساؤلات التالية :

- ماهي الآليات الممكنة للإعتماد عليها في الحد من التهرب الضريبي ؟
- كيف يساهم التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي حسب مديرية الضرائب لولاية سكيكدة؟
- كيف يساهم التحقيق المصوب في الحد من التهرب الضريبي حسب مديرية الضرائب لولاية سكيكدة؟

3-فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات السابقة نضع الفرضيات التالية:

- يعتبر التحقيق الجبائي وسيلة فعالة في الحد من التهرب الضريبي.
- تتم عملية التحقيق المحاسبي على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة من خلال مجموعة من الإجراءات المتبعة من طرف أعوان محققين يتمتعون بالخبرة والكفاءة المهنية الازمة.
- يعتبر التحقيق المصوب من الآليات الفعالة في مكافحة التهرب الضريبي حسب مديرية الضرائب لولاية سكيكدة.

4-مبررات إختيار البحث:

- الرغبة الشخصية للبحث في موضوع الدراسة.
- إثراء الرصيد العلمي والمعرفي بكل جوانب التي تمس الموضوع.
- التركيز على ظاهرة التهرب الضريبي كونه من أهم المواضيع الوقت الحالي والمرتبطة بالواقع.

5-أهداف البحث:

- بيان دور التحقيق الجبائي من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة.
- تسليط على أهم الوسائل والإجراءات المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي.
- إقتراح حلول لتحسين من أساليب التحقيق الجبائي.

6-أهمية البحث:

تتبع أهمية هذا البحث من الدور المهم التي تلعبها الضريبة في الإقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص؛ كما أن ظاهرة التهرب الضريبي من أهم العقبات التي تصادفها الدولة في تطبيق سياستها مما أدى إلى ضرورة التصدي لهذا السلوك؛ إذ أن التحقيق الجبائي يسعى لإحباط وإكتشاف الكثير من محاولات التهرب والتظليل؛ والحد منها.

7-حدوث البحث:

يتمركز البحث ضمن حدوث وهي:

الحدوث المكانية: كانت الدراسة على مستوى المديرية العامة للضرائب بولاية سكيكدة.

الحدوث الزمانية: دامت الدراسة في 15 يوم في الفترة الممتدة من 2023/03/29 إلى 2023/04/12 حيث تم دراسة ملفين جبائيين.

8-منهج الدراسة: إعتاد المنهج الوصفي التحليلي في هذا البحث من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالتحقيق الجبائي والتهرب الضريبي، أما بالنسبة للجانب التطبيقي يتم معالجته حسب منهج دراسة حالة بهدف الإجابة عن الإشكالية الرئيسية ومختلف الأسئلة الفرعية التي طُرحت ولإثبات صحة الفرضيات المقدمة، وقد تمثلت الأدوات المستخدمة في الدراسة على النحو التالي:

-إعتاد المراجع والمصادر المختلفة المتعلقة بالموضوع والمتمثلة في الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع الدراسة والقوانين المتعلقة بالتحقيق الجبائي.

-إستخدام تحليل الوثائق.

9-صعوبات البحث:

تم مواجهة عدة صعوبات أهمها:

-نقص المراجع المتعلقة بالتحقيق الجبائي.

-ضيق مدة التبرص.

-صعوبة الحصول على بعض الإحصاءات المتعلقة بالتهرب الضريبي بمديرية الضرائب.

10- هيكل البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة وإختيار الفرضيات تم تقسيم الدراسة إلى فصلين جزء نظري وجزء تطبيقي وهما:

-**الفصل الأول:** تم التطرق في هذا الفصل إلى الأدبيات النظرية للتحقيق الجبائي والتهرب الضريبي وتضمن هذا الفصل ثلاث مباحث؛ المبحث الأول تناول المفاهيم الأساسية للضريبة والمتغير المستقل وهو التحقيق الجبائي والمتغير التابع التهرب الضريبي؛ اما المبحث الثاني فقد عالج دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي وأخيرا مراجع الأبحاث والدراسات العلمية السابقة في المبحث الثالث.

-**الفصل الثاني:** خصص هذا الفصل لدراسة تطبيقية حيث تم فيه تقديم المديرية الولائية للضرائب لولاية سكيكدة وهياكلها في المبحث الأول؛ أما بالنسبة للمبحث الثاني تضمن دراسة حالتين تطبيقيين لمفنيين جبائيين تعلق الملف الأول بالتحقيق المحاسبي أما الملف الثاني تعلق بالتحقيق المصوب.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية للتحقيق الجبائي والتهرب
الضريبي

تمهيد

النظام الجبائي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى إدارة الضرائب من أجل تحديد الوعاء الضريبي واجب الدفع، ومما أدى إلى بروز ما يعرف بالتحقيق الجبائي حيث يلعب دورا مهما في مكافحة التهرب الضريبي باعتباره الحل الأمثل حاليا لحل هذه المشاكل، ومحاولة الحد منها باعتبارها أخطر المشاكل وأكثرها انتشارا حول العالم ولذلك قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث وتناولنا في المبحث الأول الإطار النظري للتحقيق الجبائي والتهرب الضريبي وفي المبحث الثاني دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي وفي المبحث الثالث الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار النظري للتحقيق الجبائي والتهرب الضريبي

المطلب الأول: مفاهيم اساسية حول الضريبة

تمثل الضرائب في العصر الحديث أهم أنواع الإرادة العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة ، فالدولة تلزم الأفراد بالمساهمة في أعبائها العامة عن طريق عرض الضرائب عليهم طبقا لنظام فني معين يقوم على مجموعة من الأسس القانونية والقواعد والمبادئ التي تحكم سلوك الدولة والتزام الأفراد بأداء الضريبة وتسعى من خلاله الى تحقيق أهداف الضريبة المختلفة.

ونظرا للأهمية الكبيرة للضريبة سنتطرق في هذا المطلب الى اهم عناصرها:

الفرع الأول: تعريف الضريبة هي عبارة عن اقتطاع مالي نقدي اجباري تفرضه الدولة على المكلفين حسب قدراتهم التساهمية بدون مقابل وبشكل نهائي من أجل تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف المالية والاجتماعية والسياسية للدولة¹

كما نعرف أيضا أنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا الى الدولة او إحدى الهيئات العامة المحلية ،بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة².

الفرع الثاني : خصائص وأهداف الضريبة

يمكن تحديد أهم خصائص الضريبة³ وهي:

1- الضريبة اقتطاع نقدي:

الضريبة التزام تفرض أساسا في صورة نقدية خلافا للأنظمة الاقتصادية القديمة اين كانت الضريبة تفرض وتحصل في صورة عينية، كما أن النفقات العامة بدورها كانت تتم في صورة عينية إما عن طريق اقتطاع جزء من المحصول يلتزم الأفراد بتقديمه الى الدولة وإما عن طريق إلزامهم بالقيام بعمل معين .

¹ فروم محمد صالح، جباية مؤسسة، الطبعة الأولى، دار النشر والتوزيع، 2020، صفحة 21_22

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب ، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2003 صفحة 14.

³ فروم محمد صالح، مرجع سبق ذكره، صفحة 22_23.

2-الضريبة فريضة إجبارية:

أي ليس للمكلف الحرية في دفع الضريبة أو عدم دفعها ولا في اختيار مقدارها ولا في كيفية و موعد دفعها، فالسلطات العامة تقوم بوضع نظام قانوني للضريبة تحدد على أثره المادة الخاضعة لها (وعائها) سعرها والمكلف بأدائها، كيفية تحصيلها وموعدها دون الانفاق المسبق مع المكلف، فهذا الأخير ملزم بدفع الضريبة سواء قبل ذلك أو لم يقبل أي دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع في الاعتبار، وبالتالي فصفة الإلزام تظهر واضحة عند امتناع المكلف عن دفع الضريبة أو عند محاولة التهرب منها في هذه الحالات تلجأ الدولة إلى وسائل التنفيذ الإلزامي للحصول على ما تستحقه من الضرائب خلال العقوبات المنصوص عليها في القانون.

3-الضريبة تدفع بصورة نهائية:

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها ولذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكننين فيه كما تلتزم بدفع الفوائد المترتبة عن مبلغه.

4-الضريبة تفرض بلا مقابل لتحقيق منفعة عامة:

تدفع الضريبة دون مقابل أو منفعة خاصة فالمكلف يقوم بأدائها مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء العامة وليس باعتبارهم ممولا للضرائب، وعليه إذا كانت الضريبة لا تفرضها الدولة مقابل نفع خاص لدفعها فإن الدولة تلتزم باستخدام حصيلتها لتحقيق المنفعة العامة.

5-الضريبة تدفع وفقا لمقدرة المكلفين:

إن الضريبة تفرض على المكلفين تبعا لمقدرتهم المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقا لمقدرتهم التكليفية، والدولة هي التي تحدد هذه المقدرة بناء على معطيات اقتصادية اجتماعية وسياسية.

6-الضريبة تفرض من قبل الدولة:

إن أفراد السلطات العامة بوضع النظام القانوني للضريبة هي من أشكال إبراز سيادة الدولة، حيث لا يمكن فرض أو تعديل أو إلغاء ضريبة الا بقانون والإدارة الضريبية تكتفي بالجباية والتحصيل وتحدد الدولة اجراءات المتابعة والمنازعات.

أهدافها¹:

الأهداف الاقتصادية:

ويقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، غير مشوب بالتضخم أو بالانكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداء للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي ويمكن انجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميدان المدفوعات.
- تخفيض معدل الضريبة عن الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار.

الأهداف الاجتماعية:

- تحقيق حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة، وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة ويقر ذلك من خلال التصاعدية على الدخل.
- جلب أكبر قدر ممكن من المساكن بهدف تخفيف من أزمة السكن وذلك بإعفاء مداخل الكراء من الضريبة او منحها تخفيض.

الأهداف السياسية:

أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالاً للضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان والولايات المتحدة الأمريكية).

¹ حميد بوزيدة ، جباية مؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 11- 13

الفرع الثالث: المبادئ العامة :

للضريبة عدة مبادئ نذكر منها:

قاعدة العدالة:

ويقصد بالعدالة أن يوزع الأعباء المالية على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته ،أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء بين الأفراد ولقد تطور مفهوم العدالة لتطور المجتمع فلدى التقليديين يقصد بالعدالة (عند آدم سميت مثلاً) بأن يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة حسب مقدرتهم النسبية أو تكون مساهماتهم مناسبة مع دخلهم¹.

قاعدة الملائمة:

يجب أن تكون الضرائب المفروضة على الممولين ملائمة عن طريق مراعاة ظروفهم وأحوالهم حتى يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة بعبارة أخرى يجب أن يتم تنظيم الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف الممول الشخصية خاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطريقة الدفع اجراءاته والمطالبة بدفع الضرائب في الوقت المناسب دون زيادة أعباء المكلفين.

قاعدة اليقين:

مضمون هذه القاعدة أن يتم تحديد الضريبة بصورة قاطعة دون أي غموض أو ابهام أو تحيز، ويتم ذلك من خلال وضع قانون يوضح وعاءها وسعرها، الحدث المنشأ لها، المصاريف الواجب خصمها، موعد سدادها، كيفية تحصيلها والإعفاءات الخاصة بها، ويجب أن تكون هذه القواعد واضحة لدى المكلفين لكي يسهل تعاملهم مع أحكام القانون وتنفيذه بطريقة سليمة².

قاعدة الاقتصاد:

المقصود بالاقتصاد هنا أي اقتصاد بنفقات جبائية بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلفين من الضريبة وما يدخل منها إلى الخزينة العامة في أقل مبلغ ممكن وهذا الأمر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقاتها وتحصيلها، إن قاعدة الاقتصاد ليس من السهل دوماً تطبيقها فهناك ضرائب يستدعي جمعها عدد كبير من العاملين عليها وهذا يتطلب أعباء ونفقات مالية مرتفعة.

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير سامية ، أسس المالية العامة ، دار النشر ، الأردن 2003 ص 15-14.

² فروم محمد صالح - جبائية مؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 25.

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية للتحقيق الجبائي

تأخذ الرقابة الجبائية شكل جملة من الاجراءات التي تهدف الى التأكد من صحة القرارات المصرح بها من قبل المكلفين، وتعتمد في ذلك على مجموعة من الاجراءات ومن ذلك تبادل المراسلات مع المكلفين بالضريبة فهؤلاء تعتبر تصريحاتهم صادقة مبدئيا ودليل عدم صحتها أو خطئها يقع على عاتق الإدارة.

الفرع الأول: تعريف التحقيق الجبائي

هناك عدة تعاريف للتحقيق الجبائي والتي يمكن ذكر بعضها منها فيما يلي :

التعريف الاول:

هو عبارة عن مجموعة العمليات المطبقة من قبل المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية هذا الاخير بإمكانه اتخاذ عدة اشكال والمعاملة في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف الى التأكيد مع احترام القوانين الجبائية وذلك لتجنب ما قد ينتج من اعتداءات و تجاوزات.

التعريف الثاني:

هو مجموعة من العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة قانونية التصريحات المودعة لدى الادارة الجبائية وبالتالي التحقيق الجبائي ما هو إلا مجموعة من الاجراءات المعترف بها من طرف المشرع والتي يهدف الى تأكيد من المصادقية و قانونية التصريحات المكلفين بالضريبة بالإضافة الى ذلك فإنه من الناحية العملية يشكل التحقيق للإدارة الجبائية فحص وانسجام التصريحات ومقارنتها مع المحاسبة والوثائق المتجهة للتحقيق.¹

التعريف الثالث:

هو وسيلة ضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة ،وتشكل شرطا اساسيا من شروط التحقيق المناقشة السريعة والعادلة بين المؤسسات².

الفرع الثاني: أهداف التحقيق الجبائي

تشكل عملية التحقيق الجبائي هدفا أساسيا بالنسبة لإدارة الضرائب والتي تعمل على مراقبة صحة التصريحات وكذلك لتحقيق أهدافها التي يمكن تقسيمها إلى نوعين:

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي، النزاع الضريبي، دار الهدى، عين ميله الجزائر 2012 ص 19.

² مراح فاروق، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في كلية العلوم المالية والمحاسبة بسكرة

2010/2011 ص 25.

1- الأهداف العامة :

- قمع التملص الجبائي يجب أن تعمل الرقابة على اكتشاف الأشخاص المتهربين، ومنه فكل شخص سواء كان طبيعياً أو معنوي إذا ما حقق دخل وأرباح عليه دفع ضريبة.
- يهدف على المحافظة على المال العام من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.
- تحديد الانحرافات مع كشف الأخطاء سيساعد الإدارة في معرفة والإلمام بأسباب الغش وبالتالي اتخاذ القرارات لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك¹.

2- الأهداف الخاصة:

- وضعت الإدارة الجبائية الجزائرية عدد معين من الأهداف المهنية الخاصة والمتمثلة في:
- 2-1 التأكيد من إذاعة التصريحات الجبائية: لتحقيق هذا الهدف نستعمل وسائل مختلفة:
- تدخل مصالح الرقابة والتي تستعمل في هذا المستوى على النشاطات خاضعة للضريبة ولا يصرحون بها، ملاحقة المكلفين بالضريبة الذين لا يودعون تصريحاتهم الجبائية في الآجال القانونية سواء عن طريق معرفة وتميز المكلفين بالضريبة عن طريق الاتصال بمختلف الهيئات والمؤسسات.

2-2 التحقق من صحة ودقة التصريحات المودعة من طرف المكلفين: وذلك بتطبيق نوع من الرقابة:

- ضمان متابعة المكاسب الجبائية، قدر التشريع الجبائي الجزائري عدد معين من المكاسب الجبائية والمالية في إطار ترقية الاستثمارات.

الفرع الثالث: أشكال التحقيق الجبائي

1- التحقيق الداخلي:

- يتم فحص الملف الجبائي على مستوى مكتب العون المكلف (هذا التحقيق لا يحتاج لوقت طويل).
- 1-1- الرقابة الشكلية: يطبق هذا النوع سنوياً ويقتصر على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة والمتكشفة عند الإطلاع على التصريحات.
- 1-2-1 - الرقابة على الوثائق: تهتم هذه الرقابة بفحص الملف الجبائي للمكلف إذ يقوم المحقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات بالاعتماد على المعلومات والتبريرات المقدمة إلى الإدارة الجبائية.

¹ محمد رفيق الطبيب، مدى فعالية الرقابة الجبائية، ديوان المطبوعات الجبائية، الجزائر 2004، ص 84.

2- التحقيق الخارجي: وتكون المراقبة الخارجية على ثلاثة اشكال:

1-2- التحقيق المحاسبي: ان التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقللة ،يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حال طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة.

2-2- التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة:

هي مجموعة العمليات الخاضعة للبحث والتنقيص من أجل الكشف عن الفروقات بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف وبين المداخل المصرحة فعلا.

3-2- التحقيق المصوب في المحاسبة: هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها أو مجموعة العمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.¹

الفرع الرابع: أسباب التحقيق الجبائي

هناك عدة اسباب للقيام بعملية التحقيق الجبائي ونذكر منها:

1- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله: النظام الجزائري يقوم على أساس التصريح مفاده السماح للمكلف بالتصريح بمداخله من خلال تقديم المتعلقة بنشاطه.²

2- مكافحة التهرب الضريبي: عملية مراقبة التصريحات تهدف إلى اكتشاف العمليات التسلسلية كالتهرب الضريبي.

3- زيادة التحصيل الضريبي: حيث تعمل الادارة الجبائية من خلال التحقيق الجبائي على زيادة التحصيل الضريبي ببديل مجهودات معتبرة بالاعتماد على أهم طرق التحصيل.³

المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

إن السعي نحو الوصول الى جو من الشفافية والمصادقية في تطبيق القواعد الضريبية وكذا العمل على ارساء المبادئ العامة لنظام الضريبي المطبق والتي تعتبر العدالة الضريبية من أهمها، يتطلب منا التعرف والغوص في ظاهرة التهرب الضريبي التي تعتبر وسيلة يلجا اليها المكلف بالضريبة من أجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، ص 13 - 23.

² فليح العلي عادل، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر و التوزيع ، الأردن، 2007 ، ص 201 .

³ الطيب محمد رفيق، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2004 ، ص 84 ، 85.

وهذه الظاهرة من أهم انشغالات المشرع لأنها تهدد النظام الضريبي كما نعلم أن الضريبة تلعب دورا هاما في المجال الاقتصادي والاجتماعي للبلاد فهي المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة (بعد البترول). سنحاول من خلال هذه الدراسة التوصل إلى تحديد مفهوم التهرب الضريبي وكذلك التطرق إلى أهم عناصره:

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

تعددت التعريفات المتعلقة بالتهرب الضريبي واختلفت وجهة النظر بين كل من الباحثين القانونيين والاقتصاديين في هذا الموضوع ، حيث أن رجال القانون يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة ويميزون بين أنواعه، أما رجال الاقتصاد لا يجدون فرق بين أنواع التهرب الضريبي، ويؤكدون أن لهم نفس الآثار الاقتصادية على الخزينة العمومية مهما كانت صور التهرب من تحمل عبء الضريبة وأيا كان نوعها.

فجاء camail وعرف التهرب الضريبي بأنه كل التصرفات المالية وكل العمليات المحاسبية وكل المحاولات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة أو غيره من أجل التخلص من الضريبة.

وكذلك تعريف اخر : "التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها".

ما نلاحظه من خلال هذين التعريفان أنهما يعرفان التهرب على أساس بعض الطرق التي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من دفع الضريبة المستحقة دون الإشارة إلى الضرر الذي يحدثه التهرب الضريبي بالإيرادات العامة لتمويل الخزينة العمومية.¹

لقد تعددت الآراء واختلفت حول تعريف التهرب الضريبي، ويعود هذا الاختلاف نظرا لاختلاف العادات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للدول.

فقد عرف أحد المؤلفين التهرب الضريبي: "بأنه افلات المكلف من الضريبة افلات كاملا وخسارة الايراد من الضريبة".

عرفه اخر: "بأنه محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا متبعا في ذلك طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش.²

¹ طورش بتاتة ، مرجع سابق ص 11.

² طارق حمدي حمدان أبو سنييه ، العوامل المؤثرة في التهرب و التجنب الضريبي ، و علاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق و المحاسبة و الشكل القانوني للشركة الصناعية ، رسالة ماجستير في المحاسبة كلية العلوم الادارية و المالية جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا آب / 2008، ص 29.

ومن هنا نستنتج أن التهرب الضريبي هو سلوك غير قانوني يقوم بها المكلف ضريبيا بالاحتتيال على القوانين وذلك من خلال الامتناع عن دفع ورداد الضرائب المستحقة كليا أو أقل من القيمة المستحقة خلال فترة زمنية محددة.

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي شكلان أساسيان هما:

التهرب المشروع: التهرب المشروع أي تجنب الضريبة الذي يكون بتقاضي الضريبة بتجنب استثمار معين بوجود ضرائب عليه مثل التوقف عن تجارة المشروبات الكحولية أو عدم بيع قطعة أرض وذلك بسبب الضرائب المفروضة.¹

التهرب الغير مشروع: هو التهرب المقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة لأحكام القانون الضريبي، قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم تصريح بمداخله أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب أو اعداد قيود سجلات مزيفة، وتجدر الإشارة الى أن هذا النوع من التهرب الضريبي يشترط لتحقيق توفر عنصرين وهما:

أ- **العنصر المادي:** يتمثل في تفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن اخلال

المكلف بواجباته الضريبية التي يملئها التشريع الضريبي ومن أشكال الاخلال بهذه الواجبات نذكر:

- المبالغة في تقدير الاعباء وتكاليف الاستغلال.
- الامتناع عن تقديم تصريحات للإدارة الضريبية.
- الاخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها، أو المداخل الناتجة عنها.
- عدم مسك المحاسبة منظمة حسب الدفاتر المعمول بها، وذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.

ب- **العنصر المعنوي:**

يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المعتمدة تكون عن الوعي، غير أن اظهار نية الغش صعبة لأن القانون الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين، وعليه يتوجب على ادارة الضرائب إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الاثبات.²

¹ م . م . الحارث محمد رضا كاظم، التخطيط الاستراتيجي للضرائب و أثره في الحد من التهرب الضريبي ، مجلة الدراسات محاسبية و مالية المجلد 16 ، العدد 07 ، 2021 ، ص 07.

² د . حديدي ادم ، ط . د . حمودة أم الخير ، دور الحكومة الضريبية في الحد من التهرب و الغش الضريبي ، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية و المالية ، المجلد 03 ، العدد 01 ، 2019 ، ص 219 .

أولا: التهرب عن طريق التلاعب المحاسبي:

بما أن النظام الجزائري الجبائي هو نظام تصريحي لأن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا فهو ملزم بتقديم تصريح عن أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها وهي خاضعة للضريبة فإنه من البديهي أن المصالح الجبائية وما تقوم به من تحقيقات في المجال المحاسبي لما يقدمه المكلف من بيانات ومعلومات و التأكد من مدى مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية من قبيل (الفواتير، سندات الطلب، ايصالات التوريد.... إلخ).

فيلجأ المكلف في البحث عن وضع مطابق للقيود المحاسبية مع ما قدمه من بيانات ووثائق مظلمة بحيث لا يشوبها أي غموض أو تناقض بين القيود والوثائق المقدمة، ويكون هدفه من ذلك كله إما تضخيم التكاليف والأعباء وأما تخفيض إيراداته، ويتجلى التهرب في هذه الحالة في صورتين:

1- تضخيم الاعباء:

الحقيقة تبين أن المكلفين يسعون دائما للإدخال نفقات لا تمت بصلة بنشاط أو السير العادي للمؤسسة وبشكل مبالغ فيه من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة ومن بين الأساليب التي يلجؤون إليها ما يلي:

- تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة مثل تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية باسم المؤسسة وهي في الواقع تستعمل للأغراض شخصية من طرف المسيرين.

- تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الحقيقة بمكان مسيريه.

أ- المستخدممين الوهميين والوظائف الوهمية:

من خلال القيام بتشكيل ملفات لعمال وهميين ويسجلوا على الورق فقط وكذلك في قوائم المرتبات و الأجور في محاسبة لتضخيم التكاليف لكي تخفض الأرباح الخاضعة للضريبة التي ينتج عنها تخفيض الضريبة المستحقة.

ب- التكاليف بدون مبرر:

وقد أوضح المشرع الجبائي في المادة 2/169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تلك التكاليف القابلة للخصم جبائيا نذكر منها عن سبيل المثال:

- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية.
- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة وتحديدها وتصليحها.
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل فيما يتعلق بالتراث والتاريخ ونذكر أيضا على سبيل المثال التكاليف غير قابلة للخصم جبائيا.

- تضخيم مبالغ الإشهار والتمويل الدعاية.

ثانياً: التهرب بواسطة التخفيض والإيرادات

تعتبر طريقة التقليل لبعض الإيرادات الأكثر شيوعاً حيث يلجأ المكلف إلى تخفيض جزء أو كل من الإيرادات التي تدخل في قيمة الضريبة، فيصرح بأرباح أقل بكثير مما حققه في الواقع مما يؤدي في النهاية إلى حرمان مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة.

وتجدر الإشارة أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم الأعمال تلزم من تجاوزها بمسك الوثائق المحاسبية، والتي من خلالها تتم متابعة الإيرادات التي لم تسجل عمداً في الدفاتر المحاسبية قد تكون على شكل:

- ثمن مبيعات بدون فواتير أو شيكات حيث لا يبقى ما يدل على عملية البيع.
 - ثمن صفقات بيع سلع أو مبالغ الناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم نقداً بين مورد واحد والعملاء، بحيث لا تتركها لها أي أثر في السجل المحاسبي في باب حساب الإيرادات وتسجل على أنها نفقات.
- ومما تقدم تظهر احترافية المكلف بخرق القانون والظهور بمظهر أن كل شيء مطابق للقانون لتقديم إيرادات بسيطة يستطيع من خلالها اقناع مصالح الضرائب للمبيعات أقل من سعرها الحقيقي بمشاركة الزبون كي تصبح العملية وكأنها منحة أو هبة وبعد عملية التحقيق يتجلى التلاعب حيث تنتج القيمة التي تؤدي إلى التباين والاختلاف في الربح الإجمالي ونسبته في الوضعية الحقيقية والوضعية المصرح بها.
- بالإضافة إلى أن بعض الممولين من ذوي النشاطات الحرة والذين يمارسون مهناً فكرية وفنية وعلمية مثل: (الأطباء، المحامون...) نجد هؤلاء لا يقومون بالتصريح بالأرقام الحقيقية لإيراداتهم المالية.
- وعليه فالمشرع ألزم الهيئات الضمان الاجتماعي أن تعلم إدارة الضرائب المباشرة عن كل طبيب أو قابلة أو مهندس من خلال كشف طبي يوضع فيه أرقام تسجيلات المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب كما هي مبينة في الوصفات العلاجية وحتى مقدار مبلغ المراجعة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له.

ثالثاً: التهرب عن طريق التلاعب المادي والقانوني

هذا الأسلوب من الغش لا يقل خطورة عما سبقه حيث يصنف كأخطر الأساليب التي تجعل عملية المراقبة غاية في الصعوبة.

1- التلاعب عن طريق العمليات المادية:

تتمثل هذه الحالة في إخفاء السلع والمواد من طرف المكلف حيث يمتنع عن التصريح بكل مبيعاته أو جزء منها أو منتجاته، ففي صورة الإخفاء الجزئي يكون الممول معروفاً لدى إدارة الضرائب إلا أنه يخفي قسماً من ممتلكاته مثل

أن يقوم بممارسة نشاط خفي بجانب النشاط المعلن والمصرح به كأن يعمل في مؤسسة أو شركة بوضعية نظامية في الصباح وسائق مخفي بعد الظهر¹.

أما الاخفاء الكلي فتتجسد صورة هذا الشكل في ممارسة أنشطة تجهلها ادارة الضرائب وهذا يؤدي الى عدم تصريح المكلف من ناحية ونقص الرقابة الجبائية من ناحية اخرى².

2- التهرب عن طريق التلاعب القانوني:

هي حالة يتجسد فيها نوع من التهرب المنظم وراقي تقنيا حيث يقوم المكلف المتهرب بممارسة عمليات وهمية غير حقيقية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو العكس وهذا النوع هو الأخطر بواسطة كتابات متناسقة وأكثر تكامل فيما بينهما حيث لا ينتابها أي مجال للشك.

الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي

يرجع انتشار التهرب الضريبي إلى تظافر عدة أسباب والتي ترتبط بالمكلف نفسه وطبيعة النظام الجبائي المطبق في البلد، وكذا الظروف الاقتصادية السائدة إضافة الى الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية³.

أ- **الاسباب المتعلقة بالمكلف:** غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية كما يلي:

1- ضعف المستوى الخلقي: يحفز المكلفين عن التهرب من أداء واجبهم الجبائي لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

2- ضعف الوعي الجبائي: يقصد بالوعي الجبائي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء في هذا المجال تشكل وسائل الاعلام أداة هامة للتأثير على المستوى الوعي الجبائي.

ويعتبر ضعف الوعي الجبائي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الجبائي وذلك يرجع في نظر العديد من المختصين الى الاعتقادات الخاطئة التالية:

¹ يدو لوبيرة و قاري حياة ، الغش الضريبي و آليات مكافحته ، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية ، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة العقيد أكلي محمد و الحاج، البويرة 2010، / 2011 ، ص 43.

² م . م . حيدر عورة كاظم ، دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب ، فرع الديوانية ، مجلة القادسية للعلوم الادارية ، مجلد 18 ، العدد 2 ، 2016 ، ص 237.

³ بولوخ عيسى ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة باتنة 2003 / 2004 ص 14 .

- اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.
- اعتقاد المتهرب من الضريبة هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي فهو لا يضر الآخرين.
- سوء تخصيص النفقات العمومية حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة.
- اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام .

3- الوضعية المالية السيئة للمكلف:

الحالة المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب الجبائي لتعويض ما خسره.

ب- الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الجبائي: توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الجبائي ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي ومدى استقرار التشريع الجبائي.

1- تعقد النظام الجبائي: وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب، مع تغير المكلف الخاضع الى كل نوع من الضرائب في كل مرة هذا من جهة ومن جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان تتقصم الكفاءة وبوسائل بدائية.

2- عدم استقرار التشريع الجبائي: عدم الاستقرار هذا راجع بالدرجة الأولى الى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوعا من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية.

ج- الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة:

من المسلم به أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة المدخول للمكلفين في أي اقتصاد يجعل امكانية التهرب الجبائي قليلة جدا الشيء الذي يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة الى المستهلكين بسهولة غير أنه إذا تأملنا وضعية الاقتصاد الوطني المتمسح بانتشار الاقتصاد الموازي، الذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات، إضافة الى عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد، هذه الخصوصية قد ساهمت في زيادة حجم التهرب الجبائي بشكل واضح.

د- الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية:

تعتبر الإدارة الجبائية أداة تنفيذ النظام الجبائي لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الجبائي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى ضعف الامكانيات والوسائل المادية، بالإضافة الى نقص الأيدي العاملة الفنية ، وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين

الاطارات الجبائية بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الادارة الجبائية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي الادارة الجبائية والتي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة وتندرج ضمن الفساد الاقتصادي، ولا زالت الادارة الجبائية الجزائرية تعاني من قلة الأداء الجبائي وبعيد كل البعد عن المعايير الدولية ومن أسباب ذلك ما يلي:

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الادارة الجبائية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، التسيير بالأهداف.
- غياب الجهود الفعلية للتعريف بالنظام الجبائي عبر وسائل الاتصال المختلفة بغية نشر الوعي الجبائي لنقادي عدم التحضر الجبائي للمكلفين.
- ضعف التكوين في المجال الجبائي، والاعتماد الكلي على مضامين النظام الجبائي الفرنسي دون سواه.
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في معالجة الملفات الادارية، إذا لا زالت أغلب المصالح تعتمد على الطريقة اليدوية البطيئة¹.

الفرع الرابع: آثار التهرب الضريبي:

يمكن تلخيص أهم آثار التهرب الضريبي فيما يلي:

1- الآثار المالية:

يؤدي التهرب الضريبي الى الإضرار بالخيرينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية ويرتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الاكمل وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء الى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء الى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني².

2- الآثار الاقتصادية:

على اعتبار أن الضريبة متغير اقتصادي هاما، لذا يؤدي التهرب الضريبي الى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب، فبالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين الادخار العام لذا يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقضيها التنمية.

¹ محمد زرقون و عبد الحميد بوخاري، أثر التهرب الضريبي عن مصادر التمويل المحلي و انعكاساته على التنمية المحلية في الجزائر ، المحور الثامن : الجباية المحلية و دورها في تحقيق التنمية الاقتصادية ، استمارة المشاركة في الملتقى الوطني حول أثر التهرب الضريبي ص 13-14.

² د ناصر مراد فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر و التوزيع ، 2011 ص 160.

كما يؤدي التهرب الضريبي بالإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها بسبب الأموال التي لم يتم دفعها، وبالتالي امكانيات تمويلية هائلة تسمح لها بتحسين جهازها الانتاجي وتقوية مكانتها في السوق، تساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو ارساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني¹.

3- الآثار الاجتماعية:

يؤدي التهرب الضريبي الى اضعاف أخلاق الأفراد والى اضعاف روح التضامن بين الأفراد داخل الدولة الواحدة، كما يؤدي الى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء فتصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل بين افراد المجتمع، بالإضافة الى ذلك تصبح عامل فساد اخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل المشروعة وغير المشروعة قصد التحايل².

4- الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية نظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية الاقتصادية والاجتماعية وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة³.

الفرع الخامس: طرق مكافحة التهرب الضريبي:

تعتبر الإدارة الجبائية الهيئة الوحيدة المخول لها من طرف القانون كل الصلاحيات في مكافحة التهرب والغش الضريبي بشتى الوسائل والاجراءات اللازمة وتختلف وسائل مكافحته باختلاف النظام المالي في كل دولة ومن أهم طرق مكافحة التهرب⁴:

- خلق الوعي الضريبي بين الممولين مع مراعاة تنظيم وتفسير التشريع الضريبي وتحقيق مزيج من الرقابة على حركة رؤوس الاموال عند دخولها وخروجها.

¹ أشلح صافية ، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية و المالية المجلد 2 ، العدد 2 / ، 2018، ص 265.

² محمد زرقون ، عبد الحميد بوخاري ، مرجع سابق، ص 15.

³ د ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص161.

⁴ بوابطة أميرة ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي و الحد منها ، مجلة المقاولاتية و التنمية المستدامة ، المجلد 3 ، العدد 1 ، 2021 ، ص 59.

- حق الاطلاع يعني أنه يجوز لموظفي ادارة الضرائب الاطلاع على السجلات والدفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة.
- توقيع الجزاءات عن المتهرب من ضريبة مالية أو جزائية.
- عدم تعدد الضرائب وتبسيط الاجراءات الخاصة بالتقدير والتحصيل والتطبيق.

المبحث الثاني: دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي

يتخذ التحقيق الجبائي عدة أشكال ومن أهم ما تعتمد عليه الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي هو التحقيق المحاسبي الذي يخص الأشخاص المعنويين وتحقيق المصوب في المحاسبة إضافة الى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الخاص بالأشخاص الطبيعيين ومداخلهم، وذلك لأنها الأكثر تطبيقاً من طرف مراقبين الإدارة الجبائية حيث تلعب هذه الطرق دوراً كبيراً في الكشف عن التهرب الضريبي وذلك باستخدام مختلف اجراءات التحقيق.

المطلب الاول: دور تدقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي

يعتبر التحقيق المحاسبي من أشكال الرقابة المعمقة التي تجري خارج الإدارة الجبائية وتحديدًا بعين المكان والمتمثل في جملة من العمليات التي تهدف الى فحص محاسبة المؤسسة المعنية من أجل التحديد الأمثل للأوعية مختلف الضرائب المستحقة والقضاء على ظاهرة تهرب الضريبي.

الفرع الاول: ماهية التحقيق المحاسبي

التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة من العمليات الزامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بالسنوات المالية المقللة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها من طرف المصلحة.¹

• كما تكمن اهميته:

- ليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية.

- أثناء التحقيق، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي ترتكب أحيانا عن غير قصد وفي هذه الحالة يمكنه لاحقا تخفيض الزيادات المنجزة عنها ويطلع المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.²

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الاجراءات الجبائية، 2020 ، المادة 20 ص 10.

² بن عمارة منصور ، الضريبة على أرباح الشركات، دار هومة للطباعة و النشر ص 100.

الفرع الثاني: التحضير لمراجعة المحاسبية

وتتمثل في:

1- برمجة مراجعة المحاسبة: ان عدم الالتزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية، يجعلها تحت طائلة البطلان

لذلك يستوجب على المحققين اتباع الاجراءات التالية:

أ- اعداد برنامج تحقيق المحاسبي: وذلك عن طريق إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل مراقبة المديرية الولائية للضرائب.

ب- معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق في المحاسبة: ان اختيار المكلفين الذين سيخضعون لبرنامج التحقيق في المحاسبة يتم وفقا للمعايير التالية¹:

- مدى احترام المكلف للالتزامات الجبائية (مسك محاسبة، إيداع التصريحات).
- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المسير او الشركاء.
- العجز المتكرر.

2- تنفيذ برامج التحقيق المحاسبي: تقوم المديرية الفرعية للبرمجة خلال الاسبوعين الاول من شهر اكتوبر

بإعداد:²

أ- برامج تحقيق محلية: تتم من خلال تكوين فرق تحقيق كل فرق مكونة من محققين ورئيس فرقة.

ب- برامج تحقيق مركزية: تقوم بتنفيذها مديرية البحث والمراجعات المتكونة من ثلاثة مصالح المتواجدة على مستوى الجزائر، وهران، قسنطينة، حيث ترسل التقارير حسب المديرية المحولة اليها.

الجدول رقم (1): يوضح تنفيذ برامج التحقيق المحاسبي

المديرية المركزية	مديرية البحث والمراجعات	المديرية السداسي
31 أوت	31 جويلية	السداسي الأول
28 فيفري	31 جانفي	السداسي الثاني

¹ سليمان عنتر ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2011 - 2012 ، ص 128.

² عبلة العطاروي ، نوار مينة ، المراجعة الجبائية كألية للحد من التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2019 ، ص 27.

المصدر: احمد خليفة ليلي ، عيشاوي، المراجعة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهاده ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2020 2021 صفحه 27.

3-التحضير للإجراء مراجعة محاسبة: هي عبارة عن مجموعة من الخطوات التي ينبغي على المحقق القيام بها، وذلك خلال الفترة الممنوحة للمكلف من تاريخ استلام الإشعار إلى غاية الزيارة والتي تقرب عشرة أيام، وتتم على خمسة مراحل كما يلي:

-سحب وفحص الملفات الجبائية.

-دراسة الوثائق المتعلقة بالنشاط المهني.

-إعداد كشف مقارنة للميزانيات.

-اعداد كشف مقارنة حساب النتائج.

-الاطلاع على المعلومات من مصادر خارجية.

4-إجراءات التمهيدية لعملية التحقيق المحاسبي: تسيير المراجعة الجبائية على المحاسبة وفق قواعد قانونية على النحو التالي:

أ-إرسال إشعار بالتحقيق: لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

ب-الاستعانة بمستشار جبائي: يحق للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره.

ج-مدى التحقيق: يمكن لمحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبية، نسخ البرقيات، مستندات الإيرادات والمصاريف.... الخ، التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية.

د-الامتناع عن تقديم المحاسبة: يثبت عدم تقديم المحاسبة الامتناع عن تقديمها في محضر، يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة، يلزم المحقق في حالة رفض المكلف الضريبة التأشير أو التوقيع، ذكر ذلك في المحضر وهذا بعد اشعاره بتقديم المحاسبة في أجل اقصاه ثمانية ايام¹.

الفرع الثالث: سير عملية المراجعة الجبائية على المحاسبة: هذه عملية تتم وفق مرحلتين:

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، المديرية العامة للضرائب ، مرجع سبق ذكره ص 10.

المرحلة الأولى: المراجعة لعين المكان

وذلك ببدء عملية جس النبض مع المسيرين بالمؤسسة بالانتقاء مع مالك أو مسير المؤسسة، حيث يسمح بخلق جو الثقة بطريقة يحصل فيها المحقق على التعاون اللازم، والتنقل عبر أماكن المؤسسة لجمع بعض المعلومات الأولية المتعلقة بها، وكذا جمع معطيات تستعمل في فحص المحاسبة والتي تمكنه من أن يضع مجموعة من التساؤلات لمعرفة:¹

- الإطار القانوني للمؤسسة.
- كشوفات الربط الداخلية كسجل الانتاج والمشتريات، مخزون، استهلاك.... الخ
- الاستثمارات الحالية ووسائل الانتاج.
- الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة ومع الهيئات الأخرى والشركات.
- توضيحات متعلقة بالإجراءات المستعملة في المؤسسة.

وعند نهاية أشغال التحقيق في عين المكان، يجب معاينة نهاية عملية التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.²

المرحلة الثانية: المراجعة الجبائية للمحاسبة من حيث الشكل والمضمون

يقوم المحققين بالتوقيع على التعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون وفق الطرق التالية:

أ- **فحص المراجعة من حيث الشكل:** بما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة للوضع المالية في المؤسسة، فإنها لا تكون مقبولة شكلا في حالة توفرها على الشروط التالية:³

- المحاسبة يجب أن تكون منتظمة: تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب قواعد والاجراءات المنصوص عليها قانونيا، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري.
انتظام المحاسبة حيث فتمثل في:

¹ عبلة العطاروي ، نوار مينة ، المراجعة الجبائية كآلية لحد من التهرب الضريبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 32.

² المادة 20 ، قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره، ص 12

³ د . ولهي بوعلام ، د بن عثمان عائشة ، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي ، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 1 ، 2016، ص 33-34.

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من طرف المؤسسة.
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق ثبوتية مؤرخة وممضي عليها من طرف المسؤول عن العملية.
- يجب مسك الدفاتر بعناية وبدون تحريف أو شطب أو ترك بياض.
- يجب أن نسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية "دينار جزائري" مع احترام مبدأ القيد المزدوج.
- المحاسبة يجب أن تكون صادقة: يقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فالمحقق يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر العام، دفتر اليومية، بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة، اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة... الخ.
- 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 فواتير مسلمة من قبل المورد والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق ووصولات الاستلام، سجل الاجور... الخ¹
- ب- فحص المحاسبة الجبائية من حيث المضمون: بعد انتهاء المحقق من مراجعة المحاسبة من الناحية الشكلية ينتقل الى مراجعتها من ناحية المضمون والذي يكون على أساس فحص حسابات النتائج والميزانية². ويقصد بها قيام المفتش المحقق بدراسة دقيقة ومعقدة للحسابات الرئيسية للقوائم المحاسبية والمالية، وذلك من خلال التركيز على الفحص الدقيق لحسابات المبيعات، المشتريات، التكاليف والمخزونات، الاستثمارات، الحقوق، الأموال الخاصة، وحسابات النتائج باعتبارها أهم العناصر التي يمكن أن يستند اليها المكلف في تخفيض وعائه الضريبي وتهربه من دفع التزاماته الجبائية³.

الفرع الرابع: نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته

من خلال الإجراءات العملية والفحص الدقيق للحسابات السابق ذكرها يقوم المحقق بالحكم على المحاسبة الممسوكة، من خلال ابداء رأيه بالقبول أو الرفض من خلال ما يلي⁴:

¹ أحمد خليف ليلي عشاوي ، مرجع سبق ذكره. ص 29.

² رضا خلاصي ، شذرات النظرية الجبائية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، 2014 ، ص 223

³ رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره ، ص 223.

⁴ عبد الغني بو شري ، عبد السلام بلباي ، احمد عكاشة عزيزي ، أثر التدقيق المحاسبي في الحد من التهرب و الغش الضريبيين

، مجلة التكامل الاقتصادي المجلد 09 ، العدد 01 ، 2021 ، ص 123.

-يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المحاسبي وصحيحة من حيث الشكل ومن حيث المضمون.

-يتم رفض المحاسبة إذا كانت غير صحيحة، وبذلك يلجأ المحقق الى إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة انطلاقاً من رقم الاعمال المعاد تشكيله.

-يقوم المراقب بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية وهذا عن طريق الابلاغ الاولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي.

المطلب الثاني: دور التحقيق المصوب في مكافحة التهرب الضريبي

يعد التحقيق المصوب من أشكال الرقابة الجبائية بعد التحقيق في المحاسبة وقبل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

الفرع الاول: تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة

عرف التحقيق المصوب على أنه تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الادارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم ابرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي مضمون التحقيق للعقد عن طريق بنود تهدف الى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية¹.

الفرع الثاني: اجراءات التحقيق المصوب

لقيام المحققين بالتحقيق المصوب وجب اتباع اجراءات حددها المشرع الضريبي ونوضحها فيما يلي:²

1- ارسال اشعار بالتحقيق:

يحق لكم أن تكونوا على علم مسبق من خلال إرسال أو تسليم مع وصل بالاستلام الاشعار بالتحقيق ويكون مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة موضوع التحقيق.

-يجب أن يوضح الاشعار بالتحقيق ما يلي:

-الأجل الادنى للتحضير ب 10 ايام ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق.

¹ المادة 20 مكرر فقرة 1، قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017، ص 12.

² بن عودة امال، بودة فاطمة، عسلون خضراء، واقع التحقيق المصوب في ظل النظام المحاسبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8 العدد 2 / 2019، ص 92/90.

- يجب أن يذكر في الأشعار بالتحقيق زيادة في العناصر الواردة في الأشعار بالتحقيق في المحاسبة المذكورة مسبقا الطابع التصويبي للتحقيق ويجب أن يطلعكم على طبيعة العمليات المجمع التحقيق فيها.

- الاستعانة بمستشار قصد مساعدتكم خلال التحقيق في المحاسبة يمكنكم الاستعانة بمستشار من اختياركم (بذكر هذا الحق في الأشعار بالتحقيق) وكذلك من أجل ما تبعه سير التحقيق¹.

2- بداية عملية التحقيق المصوب.

ان عملية التحقيق المصوب تتم في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حاله طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانونيا من طرف الادارة الضريبية، ويستغل المحقق عملية التحقيق بالفحص الميداني وهذا بانتقاله لمعاينة مركز نشاط المكلف، كما يجب على المحقق في هذا النوع من المراقبة التأكد خاصة من الاتي:

- عند اختلاف الأسس المحاسبية التي اتبعها المكلف في مسك الدفاتر للسنة المعنية بالفحص عن السنوات السابقة بحيث في حالة الاختلاف في هذه الأسس يتطلب من المحقق تحديد الاثار في هذا الاختلاف على قانونية الدفاتر المحاسبية من وجهة النظر الجبائية.

-التأكد من أن كافة المعاملات قد تم اخذها بعين الاعتبار، كما تم تدوينها بالدفاتر المحاسبية.

-التأكد من صحة المبيعات، المشتريات من خلال فحص أكبر عدد ممكن من الفواتير، مع الحرص على استغلال هذه الفواتير من خلال تحرير بطاقة المعلومات عن كل فاتورة.

-مراقبة قانونية خصم الرسم على القيمة المضافة مع التركيز عن ضرورة تبرير التنسيقات لهذا الرسم من طرف المكلف المحقق معه.

-التأكد من تبرير كل الأعباء مع الحرص على ارسال نسخ من التبريرات المقدمة الى مكتب البطاقية من أجل تحرير بطاقة المعلومات التي يمكن استغلالها لاحقا في تحديد الايرادات او المقبوضات.

3- تبليغ نتائج التحقيق المصوب : يقوم المحقق بتثبيت أسس الاخضاع وتبليغها للمكلف المحقق

معه ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل (30) يوما للارسال ملاحظته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الأشعار بإعادة النقوم، وفي حالة عدم استلام الرد في الوقت المحدد، أو عدم الرد، بينما في حالة استلام الرد تم تثبيت أسس الاخضاع بصفة نهائية، ليتم اقفال عملية التحقيق بعد التبليغ النهائي لنتائج التحقيق للمكلف المحقق معه.

¹ وثائق مقدمة من مديرية الضرائب لولاية سكيكدة.

4- تحديد المدة الزمنية لإجراء التحقيق:

لا يمكن للتحقيق المصوب أن يمتد لأكثر من مدة شهرين ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الأشعار بالتحقيق¹.

الفرع الثالث: شروط التحقيق المصوب في المحاسبة: يجب على الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة قبل البدء في التحقيق المصوب التقيد بالشروط التالية²:

- يجب أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود وصل الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق ارسال أو تسليم الأشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام من تاريخ استلام هذا الأشعار.

- يجب أن يشمل الأشعار بالتحقيق بالإضافة الى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب اعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

- لا يمكن إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة الا من طرف أعمال الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الاقل.

- يخضع التحقيق المصوب لنفس قواعد التحقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص.

الفرع الرابع نطاق التحقيق المصوب: يتمحور التحقيق المصوب أساسا حول³:

- مراجعة تثبيت للتخفيضات المتعلقة بخصوص رسم على القيمة المضافة.

- مراجعة العجز المتكرر المصرح به.

- مراجعة استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة.

المطلب الثالث : دور التحقيق المععمق في مجمل الوضعية الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

ان التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية تتمثل في السعي الدائم الى تحسين واحترام القانون الجبائي ومكافحة شتى أنواع التهرب الضريبي لضمان حقوق الخزينة العمومية وقد قامت بوضع أحكام وتشريعات جديدة لمراقبة مداخل

¹ وثائق مقدمة من مديرية الضرائب لولاية سكيكدة.

² بوشاقور محمد ، بن وسار يوسف ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، مذكرة نيل شهادة ماستر في العلوم التسيير جامعة الجبالي بوفامة بخميس مليانة، 2019/2020، ص 23.

³ بوشاقور محمد بن وسار يوسف ، مرجع سبق ذكره، ص 23.

الأشخاص الطبيعيين وكذا مراقبة الشركات والأشخاص الذين يمارسون نشاط صناعي وتقديم خدمات وهذا الشكل من الرقابة يسمى بالتحقيق المعمق في الوضعية الشاملة.

الفرع الأول: مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

التعريف الأول: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يعرف على أنه مجموع عمليات التحقيق والتقصي بغرض اكتشاف الفروق المحتملة بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة مقارنة بتلك التي حققها فعلا¹.

التعريف الثاني: التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية يشكل بالفعل الوسيلة التي تمارس بواسطتها الإدارة حقها على مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف الأشخاص الطبيعيين عند اجراء المقارنة بين المداخل المصرح بها أو المحددة من طرف النظام الجزافي، مع وضعية الخزينة والذمة المالية وعناصر طريقة معيشة هؤلاء الاشخاص². ومما سبق يمكن استنتاج أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة هو تحقيق يمارس من قبل الادارة الجبائية بغرض مراقبة تصريحات المقدمة من طرف الاشخاص الطبيعيين لاكتشاف الفروق بين المداخل المصرح بها مع المداخل المحققة فعلا.

-يمكن لأعوان الادارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين لضريبة على الدخل الاجمالي ومن خلاله يقوم بمراقبة مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، ومنه فإن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية يسعى الى:

-ضمان أن التصريحات الموضوعة مشكلة بطريقة شرعية.

-مراقبة التجانس بين المداخل المصرحة مع الذمة المالية الاجمالية للمكلف³.

¹ مالك رحماني ، عيسى بلخوخ، دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر ، مجلة الاقتصاد الصناعي المجلد 11 ، العدد 2021 ، 01 ، ص 279-280.

² مالك رحماني ، عيسى بلخوخ ، نفس مرجع سبق ذكره ، ص 279 -280.

³ العثماني مصطفى ، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير المدية 2008 ، ص 178.

الفرع الثاني: التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

هذه المرحلة تختلف كثيرا في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي، إذ يتم من خلالها اختيار مجموعة من الملفات المراد مراقبتها، وهذا حسب الامكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية، وكذا الخصوصيات وشكل هذه الرقابة.

1- معايير انتقاء المكلفين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: تتبع الادارة الجبائية جملة من المعايير يتم على أساسها اختيار الاشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق ومن هذه المعايير:¹

- الاشخاص الذين لاحظت عليهم مفتشية الضرائب عدم تجانس بين المداخل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معرفة أفراد اسرة المكلف.

- الاشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي الى تعديلات او لم تؤدي الى تعديلات معتبرة.

- عندما تكتشف مفتشية الضرائب اثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه.

- عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة.

- الاشخاص الذين يمتلكون مداخل غير محددة (تبييض الاموال مثلا).

2- سحب الملف الجبائي: وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها، لفحص مختلف المعلومات التي يضمها اضافة الى امكانية فحصهم لمختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف². ويكون فحص الملف الجبائي لغرض:

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب.

- التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل.

- استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية.

- التأكد من كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة.

¹ سليمان عنتر ، مرجع سبق ذكره، ص 136-137.

² سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، 2015 - ص 121.

-التحقيق ان كان الخضوع للضريبة قد احتوى على مجمل المداخل وذلك بفحص كشوفات الضريبة، ونسخ الانذارات المطلوبة من المكلف.

وهذه الدراسة تسمح للمحققين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخل المصرح بها، والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتحقيق.

3- **ابلاغ المكلف بالضريبة:** قبل الشروع في عملية التحقيق يقوم المحقق بتسليم يد بيد الى الشخص الطبيعي الخاضع للرقابة اشعار بالتحقيق على الاقل اسبوعين قبل البدء في مهمتهما، مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف تحت الرقابة الذي يعطيها الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره، بالإضافة الى استمارة الوضعية المالية من أجل ملئها لكي يتسنى لهما معرفة كل ممتلكاته العقارية والمنقولات وكذا مختلف حساباته البنكية من أجل تسهيل تحديد الوعاء الضريبي¹.

4- **جمع المعلومات من مصادر خارجية:** بعدما ينهي المحقق فحص الوثائق الادارية الخاصة بالمكلف بالضريبة، وتلك التي استاقها من ملف هذا الاخير، وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية والمركزية، يلجأ الى بعض الأبحاث الخارجية للأجل البحث عن المعلومات غير الموجودة في الوثائق الإدارية، وبذلك باستخدامه لحقوقه الادارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الاطلاع حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، من أجل الحصول على معلومات وتوضيحات تعتمد عليها في تحقيقه².

5- **اعداد الميزان الشكلي:** بعد اجراء فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المحقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصل لتحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من اجل اظهار الدخول غير المصرحة ولفحص التغيرات الذمة والمتاحات من جهة، ومن جهة اخرى قروض الحسابات المالية³.

¹ حمادي مليكة ، ط د موسى نصيرة ، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب و الغش الضريبي ،مجلة في الاقتصاد التنمية و القانون المجلد 01 ،العدد 06 ،2017، ص 126.

² يوسف حنكة . ياسين سوفية، محمد خلايفة ، دراسة أثر التكامل بين التدقيق الجبائي و الرقابة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة لاستكمال شهادة ماستر اكاديمي ،جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي، 2020-2021،ص 109.

³ العثماني مصطفى مرجع سبق ذكره ، ص 180.

الفرع الثالث: سير عملية التحقيق المعمق: وتتم وفق المراحل التالية:

1-ارسال اشعار بالتحقيق: يسبق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية بإشعار مرفق بميثاق المكلف بالضريبة يحدد السنوات موضوع التحقيق الى جانب الاجل القانوني لأدنى المخول المكلف لتسوية أموره وتهيئة نفسه، اي 15 يوما ابتداء من تاريخ استلام الاشعار¹.

2-المقابلة مع المكلف: يجب أن يطرح المحقق بعض الاسئلة على المكلف وتتمثل هذه الاسئلة في:
-ماهي هويته، تاريخ الميلاد، الاسم الشائع به، الوضعية الاجتماعية، مكان الإقامة الرئيسي، عدد السيارات.... وغيرها².

3-الابلاغ بالنتائج: حيث بعد أن ينهي المحقق عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لابد له أن يبلغ المكلف بكل النتائج (التبليغ النهائي) التي توصل اليها من خلال عملية التحقيق³.

¹ بن عماري ميلود ، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية ،رسالة نيل شهادة الدكتوراه في القانون العام ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان، 2017-2018، ص 231.

² سعدي أحلام ، التدقيق المالي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم التجارية ، المسيلة، 2014-2015، ص 71.

³ سعدي أحلام ، مرجع سبق ذكره ، ص 71.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول التحقيق الجبائي والتهرب الضريبي

تعتبر الدراسات السابقة على درجة عالية من الأهمية لأن الأبحاث السابقة هي التي يرجع إليها الباحث للحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بموضوع البحث سوف نتطرق فيها إلى بعض الدراسات.

المطلب الأول: الدراسة السابقة باللغة العربية

الدراسة الأولى:

علال بن ثابت، بلقاسم بو فتاح، دور المحقق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، العدد 2، 2018.

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- معالجة دور المحقق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي وذلك من خلال معرفة العلاقة بين متطلبات مهنة التحقيق الجبائي والحد من التهرب الضريبي وهذا باستخدام الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة من المحققين الجبائيين لمديرية الضرائب لولايتي الجلفة والاعواط، وابرار مختلف وأهم الأشكال والوسائل القانونية للتحقيق الجبائي وتشخيص ظاهرة الضريبية في الجزائر.

استخلص الباحث ما يلي:

- أن التحقيق المعمق للوضع الجبائي الشاملة (VASFE) يبقى منقوص الفعالية وذلك بالنظر إلى حساسية المكلفين اتجاهه حيث يعتبرونه تدخلا في أمورهم الشخصية.

- تتوقف عملية التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق على مدى نزاهة وكفاءة المحقق في أداء عمله.

- تعتبر المؤهلات الشخصية التي يمتاز بها المحقق الجبائي.

الدراسة الثانية:

د لواج منير. ط ، د لواج عبد الرحيم. تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الحدث للدراسات المالية و الاقتصادية، العدد 5، سنة 2020.

سعت هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- تحديد مفهوم التهرب الضريبي وابرار مختلف آثاره السلبية على الصعيدين الاقتصادي والاجتماعي.

- التعرف على مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة وبيان مضمونه.

- تقييم مدى فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل.

استخلص الباحث ما يلي:

- تتميز عمليات التحقيق المصوب في المحاسبة المنجزة في مديرية الضرائب لولاية جيجل بنقص الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي نظرا لعدم تطابق نتائج المؤشرات التسيير المحققة مع النسب المراد الوصول إليها.

- محدودية الامكانيات البشرية والمادية المسخرة من طرف مديرية الضرائب لولاية جيجل لإنجاز عملية التحقيق المصوب في المحاسبة، عدد المحققين غير كافي، أجهزة الاعلام الالي محدودة، وسائل النقل غير متوفرة، الحوافز المادية ضعيفة... إلخ

الدراسة الثالثة :

مهيريس محمد عبد الرحمن، زيان أكرم، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة، قسم العلوم التجارية تخصص محاسبة وجبائية معمقة، جامعة البشير الابراهيمي، برج بوعرييج، الجزائر، 2021/ 2022.

سعت هذه الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية:

- توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية.

- معرفة اليات التحقيق المحاسبي للكشف عن الاخطاء والتلاعب في القوائم المالية.

- التعرف على مكونات التحقيق المحاسبي ومدى قدرتها على دعم الرقابة الجبائية

استخلص الباحث ما يلي:

- تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخول لها قانونا بذلك، وتتخذ الرقابة الجبائية طرق واجراءات أهمها: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، إضافة الى التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

يعد التحقيق المحاسبي شكل من أشكال الرقابة الجبائية والتي يمكن من خلاله فحص المعلومات المحاسبية للتأكد من مدى صحة ونزاهة التصريحات الجبائية.

- تسهيل التحقيق المحاسبي من خلال تأسيس ملف جبائي واحد والذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلف بالضريبة .

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

الدراسة الأولى:

Abdellr tabli, Yacine Hakim, le contrôle fiscal outil du lutte contre la fraude fiscal, mémoire de la fin d'étude en vue du l'obtention du diplôme de master en sciences de gestion université Abderrahmane miro – Bejaia.

سعت هذه الدراسة لتحقيق الاهداف التالية:

- دراسة الاطار العام للرقابة الجبائية عن كئب وكذلك التهرب الضريبي، حيث تم الاعتماد على الأدوات الاحصائية(الجداول لجمع وعرض البيانات ووفق المنهج التجريبي).

استخلص الباحث ما يلي:

-تعقد النظام الضريبي من بين العوامل الاكثر انتشارا التي تدفع المكلفين الى التهرب الضريبي.

-اجراءات الرقابة الجبائية تسمح بالتحكم في دقة واتساق البيانات التي تم التحقيق فيها مع المصرح بها لمعالجة أوجه الاختلاف والأخطاء .

الدراسة الثانية:

Idir Celia، Imecoudene Faiza ،le contrôle fiscal vérification de la comptabilité et son impact sur les entreprises cas pratique au sein de la direction des impôts de la wilaya de tizi- ousou .

Mémoire de master en sciences financières et comptabilités département de sciences financières et comptabilités université mouloud mammeri de tizi ousou 2018.

سعت هذه الدراسة لتحقيق اهداف التالية:

-دراسة تقنيات واجراءات التحقيق الضريبي لأنه ناتج عن الاجراء الضريبي، خاصة تلك المتعلقة بمراجعة المحاسبة التي أصبحت تخصصا معقدا و أساسيا.

استخلص الباحث ما يلي:

-اجراءات التحقيق المحاسبي تكون مؤطرة تماما من الناحية القانونية، حيث نبدأ هذه الاجراءات دائما من خلال تقديم ابلاغ التحقيق.

-إجراءات التحقيق المحاسبي تعتبر أكثر أداة مستخدمة في مكافحة التهرب الضريبي نظرا لفعاليتها ،ولذلك تستخدمه الإدارة الضريبية بكثرة من أجل تحقيق الهدف من الرقابة الجبائية وذلك من خلال مختلف الطرق ومتابعة بعض الاجراءات التي تتطلبها التشريعات الضريبية.

الدراسة الثالثة:

Kharroubi Kamal, le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude , mémoire magister en sciences commerciales, université d'Oran ES senia 2010-2011.

سعت هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

-ظاهرة التهرب الضريبي، للحد من موارد الخزينة الدولة، وتحول دون تحقيق مسار التنمية.

-تبيين معوقات الرقابة الجبائية.

استخلص الباحث ما يلي:

-يعتبر التهرب الضريبي من المشاكل الأساسية التي يعاني منها النظام الضريبي الجزائري وسببه يعود الى وجود خلل في النظام.

-الرفع من فعالية الرقابة الجبائية بصفتها تلعب دورا هاما في استرجاع أموال الخزينة العمومية.

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال الدراسات المذكورة نلاحظ هناك تعدد في موضوع التحقيق الجبائي والتهرب الضريبي وبالتالي هناك أوجه التشابه والاختلاف.

1- أوجه التشابه:

كل الدراسات عالجت الجانب النظري و التطبيقي .

-اتفقت كل الدراسات السابقة على هدف و هو دراسة المتغيرين التحقيق الجبائي و التهرب الضريبي ،و كيف يساهم التحقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي.

2- أوجه الإختلاف :

-الاختلاف في الإطار الزمني لكل دراسة، بسبب التعديلات التي مست بعض القوانين و التشريعات الضريبية .

- تم اعتماد على دراسة الحالة على مستوى مديرية الضرائب لولاية سكيكدة بالتحديد في مركز الضرائب CDI، وهذا من أجل تقريب الواقع النظري إلى واقع تطبيقي.

- التركيز في دراسة الحالية على التحقيق المحاسبي والمصوب بشكل أدق دون الوسائل الأخرى.

الخلاصة

في هذا الفصل تم التطرق إلى التحقيق الجبائي والتهرب الضريبي، حيث عرف التحقيق الجبائي على أنه مجموعة من العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية. أي يعتبر أداة مهمة لحماية مصالح وأموال الخزينة العمومية، كما يساهم أيضا في التخفيض من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال اكتشاف الأخطاء ومعاينتها.

وكما تسعى الدولة لمكافحة هذه الظاهرة من خلال إتباع رقابة جبائية فعالة للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي والتحقيق الجبائي والتهرب
الضريبي

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية التي تضمنها الفصل الأول حول أهم العناصر المتعلقة بالتحقيق الجبائي والتهرب الضريبي ، سنحاول في هذا الفصل و الذي يمثل الجانب التطبيقي التطرق إلى تقديم كل من مديرية و مركز الضرائب لولاية سكيكدة ، كما تم فيه دراسة ملفات جبائية خاضعة لعملية الرقابة الجبائية على مستوى المصلحة حيث الملف الأول خاضع للتحقيق المصوب في المحاسبة و الملف الثاني خاضع للتحقيق المحاسبي ، وتم تقسيم هذا الفصل إلى 3 مباحث هما:

المبحث الأول : تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة

المبحث الثاني : دراسة حالة ميدانية لمركز الضرائب لولاية سكيكدة

المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة

نتعرف من خلال هذا المبحث على مركز الضرائب لولاية سكيكدة والذي هو أداة مرتبطة بالمديرية الضرائب لولاية سكيكدة حيث سيتم الاطلاع عن الهيكل التنظيمي وعرض المهام المخولة بمديرية الضرائب ومركز الضرائب والتعرف على طبيعة الاجراءات الرقابية المتبعة.

المطلب الأول: التعريف في مديرية الضرائب ومركز الضرائب لولاية سكيكدة

الفرع الأول: التعريف بمديرية الضرائب بولاية سكيكدة

تعتبر ولاية سكيكدة من الناحية الجبائية من اهم المدن في الجزائر نظرا لأهمية النشاط الاقتصادي بها خاصة الجباية البترولية.

لقد أنشأت هذه الهيئة اثر تقسيم الاداري سنة 1975 قبل ان كانت تابعة للولاية الوصية انا ذاك. غير ان التنظيم القديم قد زال عقب الاصلاح الجبائي سنة 1991.

يسهر عن تسير المديرية الضرائب لولاية سكيكدة المدير الولائي للضرائب الذي يعتبر المسؤول الاول عن جميع المصالح التابعة لها بداية من متابعة المستخدمين كالترقية والترسيم والتكوين. وكذا السهر على توفير الوسائل المادية للتسيير الحسن للمصالح والفصل في المنازعات الجبائية. من قبل المكلفين بالضريبة ومتابعي عمليات تحصيل الضرائب واعداد ميزانيات البلديات ومراقبتها.

اما فيما يخص المهام المخولة لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة فهي مكلفة اساسا بالقيام فيما يلي:

-تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي.

-السهر على التكافل بالمنازعات الادارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم ايا كانت طبيعتها.

السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

الفرع الثاني: التعريف بمركز الضرائب لولاية سكيكدة

مركز الضرائب هو مركز التسيير موحد. يجمع. تحت اشراف رئيس مركز كل المهام التساوي والمراقبة والتحصيل. والمنازعات التي تكفل بها حاليا المفتشيات والقبضات. مديرية الضرائب الولائية بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال. اختصاصي وهم:

-المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي.

-المؤسسات غير الخاضع لمجال اختصاصا مديريات كبريات المؤسسات والتي تفوق راس مالها عن.

30000000. ولا اختارت نظام الحقيقي.

الفرع الثالث: مهام مركز الضرائب لولاية سكيكدة تتمثل مهام مركز الضرائب في.

في مجال الوعاء. من خلال المسك وتسيير الملفات. الجبائية للمؤسسات الخاضعة لنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية والأشخاص المعنويين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات. في مجال التحصيل يعتمد على أعداد مجمل الإرادة تحصيل مختلف الضرائب والرسوم والتكفل بالعمليات المادية للدفع وكذلك التحصيل وتقدير الأموال التقديرية.

في مجال المراقبة الحصول على مختلف المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالإضافة إلى أعداد برنامج تدخلات والمراقبة إلى الخاضعين عن الضريبة وتقديم نتائجها. في مجال المنازعات من خلال دراسة ملفات المنازعات الإدارية والقضائية ومتابعتها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ومركز الضرائب لولاية سكيكدة

من خلال هذا المطلب سيتم استعراض الهياكل التنظيمية لكل من مديرية الضرائب ومركز الضرائب لولاية سكيكدة وهذه الهياكل تختلف طبيعة استخدامها من مؤسسة إلى أخرى نظراً لحجم طبيعة نشاط المؤسسة

الفرع الأول: الهيكل التنظيم لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة

تنظم مديرية الضرائب بولاية سكيكدة في خمس مديريات فرعية سيتم شرحها على التوالي.

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وتتكفل بأعداد برنامج البحث ومراجعة التقسيمات ومتابعة إنجازها وتضم أربع مكاتب وهي :

مكتب البحث عن المعلومات الجبائية : يعتبر البحث عن المعلومات الجبائية عملية مهمة تتطلب متابعة من جميع الهيئات المتدخلة في البحث عن كافة المستويات ويكلف بإداء ما يلي :

- تنفيذ برنامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية دراسة الكشوف التي تتحصل عليها عن طريق المحاسبين العموميين والمؤسسات البنكية والمالية.

- تقييم أنشطة المكتب مراكز الضرائب في هذا الإطار وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

تشكيل فهرس للمصادرة المحلية لمعلومات الوعاء الضريبي ومراقبتها وكذا تحصيلها.

مكتب المراجعات الجبائية : تكلف بما يلي :

- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والارسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنوياً ومتابعة إنجاز البرامج في الأجل المحددة.

- مراقبة و متابعة عمل الفرق المراجعة والسهر عند إجراء الفرق لتدخلاتها على التزام التشريع والتنظيم.

- أحداث التسيير بطاقة خاصة بالمؤسسة والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل ان يكونوا محل مراقبة معمقة لوضعياتهم الجبائية على اساس المعايير التي تقرها الادارة الجبائية.
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات يكلف بما يلي :
- ترتيب الكشوفات المحققة من قبل اعوان البحث وتسجيلها في دفاتر ثم ارسالها الى مفتشيات الضرائب التابعه لها. سواء في نفس الولاية او خارجها لترتب في الملفات الجبائية.
- اعداد البطاقات الجبائية لتشخيص المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي او معنوي.
- اعداد البطاقات المغناطيسية التي تسمح للمكلف بالضريبة بالقيام بالعمليات الجمركية للاستيراد الوسائل والمواد الاولية الداخلة في نشاطه التجاري.
- مكتب اعادة التقييمات : يقوم باعادة التقييم العقارات المباعة وتسميتها.
- المديرية الفرعية للمنازعات تكفل سيما بما يلي :
- معالجة الاحتجاجات المقدمة وتبليغ القرارات المتخذة.
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- تشكيل ملفات اذاعه تظلمات او طعون الاستئناف والدفاع امام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الادارة الاجتماعية وتضم كل المكاتب وهي :
- مكتب الشكاوي.
- مكتب المنازعات القضائية و لجات الطعن.
- مكتب التبليغ والامر بالتخفيض.
- المديرية الفرعية للوسائل وتضم ثلاث مكاتب وهي.
- مكتب المستخدمين والتكوين.
- مكتب عمليات الميزانية.
- المكتب الوسائل والاعلام الالي.
- المديرية الفرعية للتحويل : جاء في نص المادة 65. الجريدة الرسمية انها تقوم بما يلي :
- التكفل بالجدول وسندات الاجراءات ومراقبة وضعية تحصيل الضرائب والرسوم .
- متابعه العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدوريه لمصالح التحويل وتنشيط القبضات في مجال تنفيذ الضرائب واعمال التطهير وتصفيه الحسابات وكذا تحصيل الجبري الخاصه بها.

تضم المديرية الفرعية لتحصل ثلاث مكاتب :

مكتب المراقبة والتحصيل.

مكتب مراقبة التسيير المالي للبلدية والمؤسسات العمومية المحلية.

مكتب التصفية.

المديرية الفرعية للعمليات الجبائية يضم اربع مكاتب وهي.

مكتب الجداول.

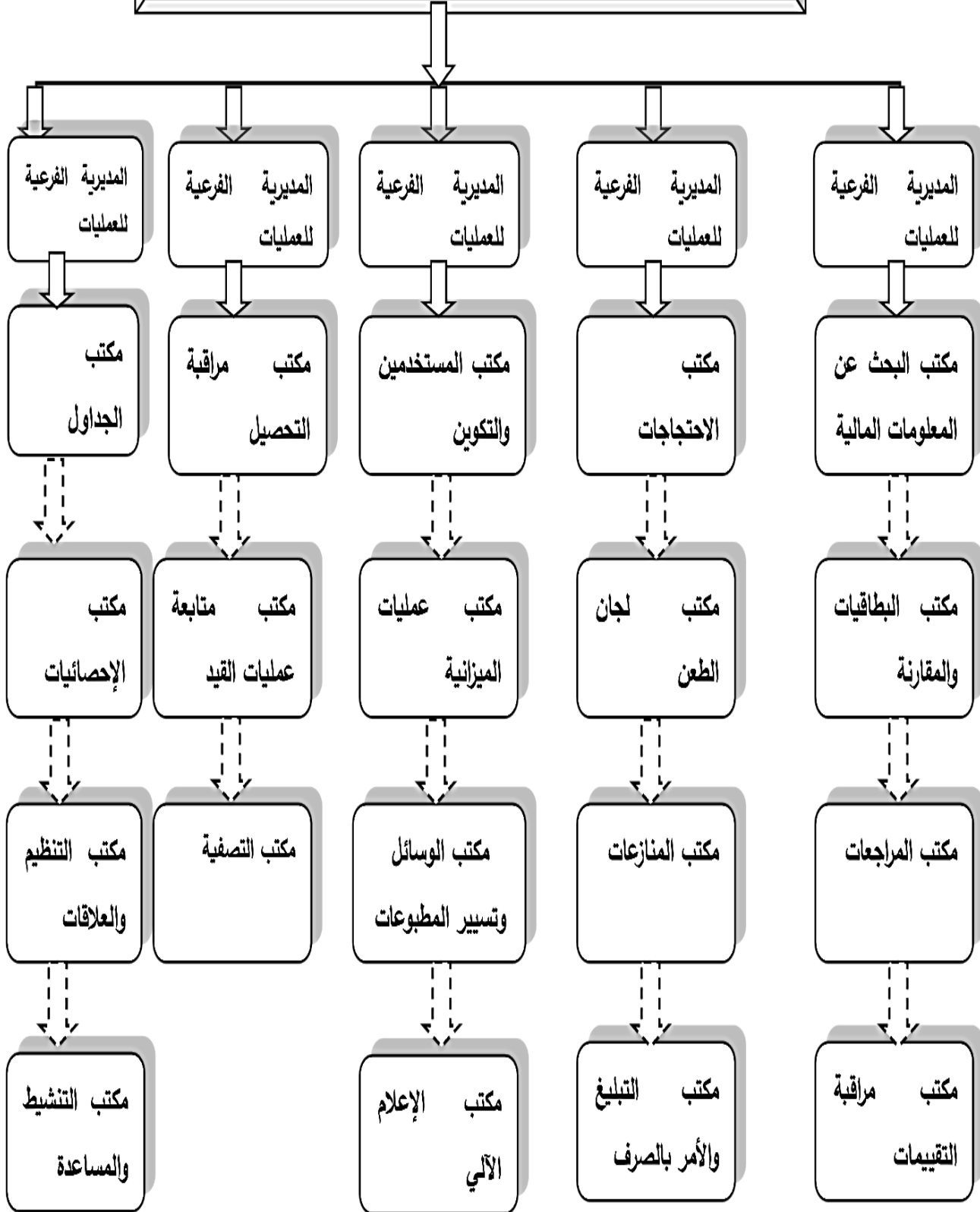
مكتب الاحصائيات مكتب التنظيم والتشيط والعلاقات العمومية.

مكتب تسجيل والطابع.

ويمثل الشكل التالي هيكلها التنظيمي :

الشكل رقم 1: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة

الشكل رقم: 01 الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة



الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة

يتكون هيكل التنظيم لمركز الضرائب لولاية سكيكدة من عنده مصالح حيث ان كل مصلحة تختص في مجال معين غير انها تشترك في نقطة واحدة وهي تحقيق اهداف الادارة الجبائية حيث نظم مركز الضرائب ثلاث مصالح رئيسية ومصلحتين يتم عرض المصالح الرئيسية كالآتي :

المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث تقوم على تسيير مصالح التالية :

-مصلحة بطاقيات.

-مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

-مصلحة التدخلات.

-مصلحة المراقبة.

المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات التي تختص فيما يلي :

-اعداد تقارير دورية وتجميع الاحصائيات واعداد مخططات العمل وتنظيم الاشغال مع المصالح الاخرى مع العمل على انسجامها.

-التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لها في مجال الوعاء .

-المصادقة على الجداول ولسندات الايرادات وتقديمها لرئيس المركز .

-اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على اساس المستندات او للمراجعة المحاسبية

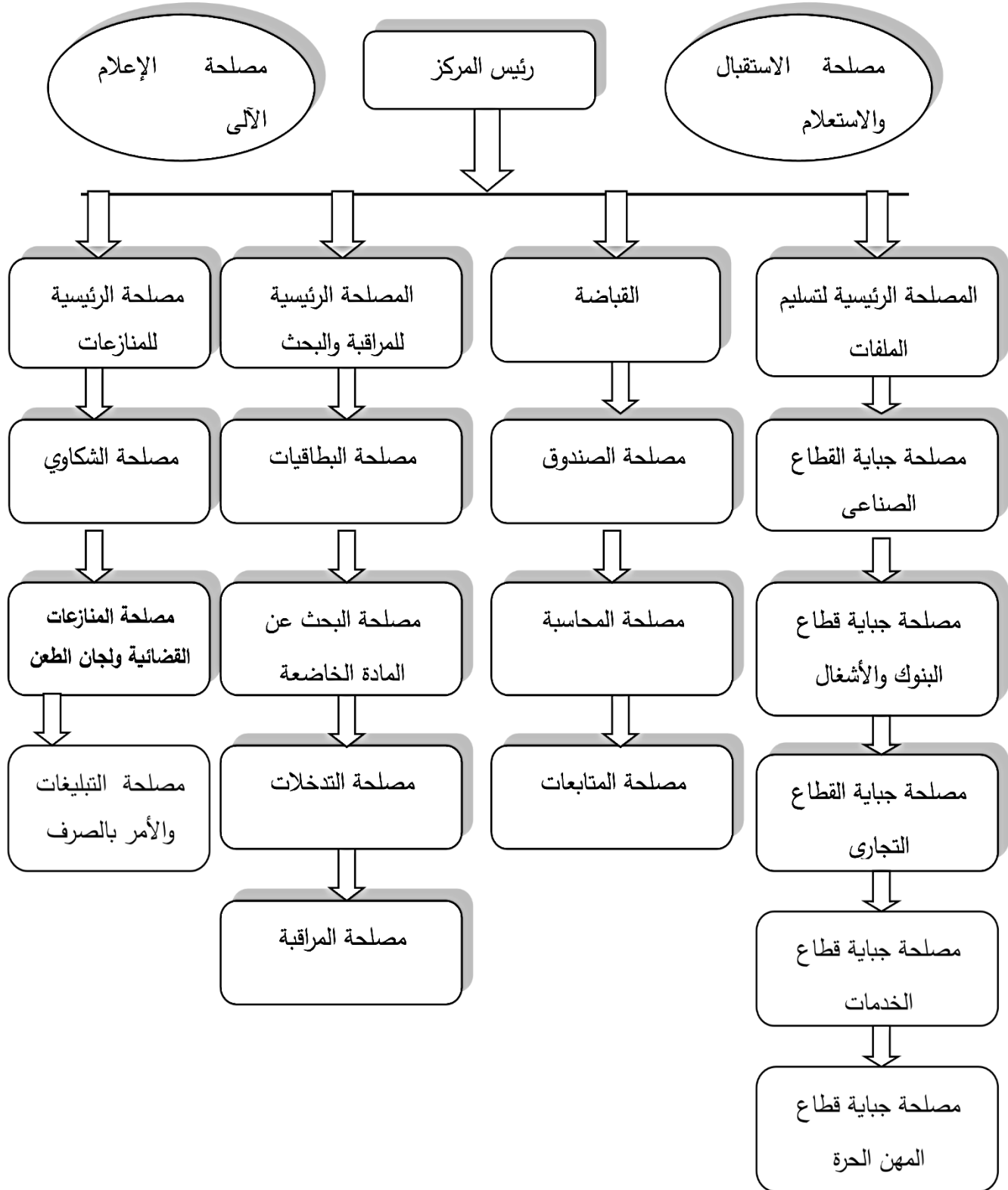
المصلحة الرئيسية للمنازعات مهامها كالآتي:

-دراسة كل طعن النزاعي او اعفاء يواجه لمركز الضرائب والنواتج عن فرض الضرائب وزيادته وغراماته وعقوبات قررها المركز .

-متابعة القضايا النزاعية المقدمة الى الهيئات القضائية.

ويمثل الشكل التالي الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة

الشكل رقم: 02 الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة



المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية لمركز الضرائب لولاية سكيكدة

بعد التعرف على المديرية العامة للضرائب ومركز الضرائب لولاية سكيكدة سيتم التطرق في هذا المبحث إلى دراسة مؤسسة خضعت للتحقيق المصوب المحاسبي للتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف.

المطلب الأول: دراسة حالة مؤسسة نشاطها أشغال البناء

الفرع الأول: الأعمال الأولية للتحقيق المصوب في محاسبة المكلف أ

✓ إدراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي: تتمثل المؤسسة الخاضعة لعملية التحقيق المصوب في مؤسسة نشاطها أشغال البناء؛ والتي تم إدراجها ضمن برنامج التحقيق سنة 2020.

✓ إرسال إشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة: قبل البدء في عملية التحقيق يجب إعلام المكلف بالضريبة؛ وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول؛ حيث يرفق هذا الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة مع منح المكاف مدة 10 أيام كحدى أدنى لتحضير الوثائق والسجلات المحاسبية؛ وقد تم تقديم الإشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة يدويا يوم 2020/11/04 تحت رقم: 2020/697؛ ومن أهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار نذكر مايلي:

- إسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق (مؤسسة أشغال البناء).

- تاريخ إرسال الإشعار بالتحقيق 2020/11/04 .

- السنوات المعينة بالتحقيق و2016

- الضرائب التي يمسها التحقيق هي: الرسم على القيمة المضافة TVA ، الرسم على النشاط المهني TAP و

الضريبة على الدخل الإجمالي / المداخيل IRG/REVENU

- أول تدخل لبداية التحقيق في يوم 2020/11/15 على الساعة 10 سا .

- إسم ولقب ورتبة المحققين.

- عبارة أن له الحق فب مستشار من إختياره.

✓ التحضير لإجراء التحقيق: ويكون ذلك على النحو التالي:

✓ دراسة وفحص الملف الجبائي الخاص بالمؤسسة: من خلال سحبه من مصلحة الضرائب بهدف إجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف من أجل التأكد من مدى إلتزام هذه الشركة لوحدها فيما يخص التصريحات المقدمة.

✓ إعداد كشف المقارنات للميزانيات: الميزانية 2016.

✓ عداد كشف المحاسبة: وفقا للجدول المقدمة من طرف المكلف والمتعلقة بحساب النتيجة الخاصة بالسنوات التي يتم فيها التحقيق .

✓ إرسال طلبات للحصول على المعلومات الجبائية: عند الموردين و الزبائن وكل المؤسسات التي تملك معلومات تخص المكلف الخاضع للتحقيق .

الفرع الثاني: الشروع في عملية التحقيق المصوب في محاسبة المكلف

بعد الإنتهاء من الإجراءات التحقيقية تنتقل بعدها فرقة التحقيق إلى العمل الميداني لعملية التحقيق تبعا للإشعار رقم 2020/697 الذي سلم يوم 2020/11/04؛ قدم المكلف الوثائق المحاسبية التالية :

- دفتر اليومية؛ دفتر التقييم لسنة 2016.

- مجموعة الفواتير الخاصة بالمشتريات والمبيعات و الأعباء لسنة 2016 .

وبعد التحقيق في الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة تم إكتشاف المحقق الأخطاء و التناقضات التالية:

سنة 2016:

• حساب 615 (إستهلاكات صيانة وتصليح):

وفقا للفواتير الموجودة والمسجلة بخصوص قطع العيار المستهلكة بمبلغ 41.613.138.00 دج فهذا الأخير مبالغ فيه يتعلق بحضيرتك للمنقولات؛ سيتم منح 65% فقط من SARLSS AUTO بالنسبة للمشتريات لدى شركة المبلغ أي 2704854000 دج و الباقي 35% سيتم رفضه أي 14.564.588.00 دج كما سيتم إعادة دمج الرسم على القيمة المضافة المفروضة عن هذا المبلغ أي $14.564.588.00 \times 17\% = 24750981$ دج

• حساب 381 (مشتريات): تم إكتشاف غير مصرح بها كما يلي:

الجدول رقم: 02

الموردين	الفواتير المقدمة	المعلومات المحصل عليها	الفرق
SARLSOGS شركة GUELMA	لا شيء	70.133.20	70.133.20
SARL MAEG	لا شيء	52.835.00	52.835.00
CHIALI Skikda	15450.111.29	16.991.357.79	1.541.246.50
SARL RUSSICADA METAL	97050297.43	10.756.331.27	1.051.033.84
إجمالي المشتريات غير المصرح بها			2.715.248.54

المصدر: هدف التحقيق المصوب في المحاسبة للمكلف؛ مكتب المحققين؛ مركز الضرائب لولاية سكيكدة

سيتم تحويل المشتريات الغير مصرح بها إلى مبيعات من خلال تطبيق معامل القيمة المضافة أي $3.258.297 = 2.715.248 \times 1,20$

و سيتم منح هذه القيمة المضافة التي أثقلت هذه المشتريات إلى خصوم وهو 461592 دج IRG و REVENU, TVA والتي ستكون خاضعة للضريبة من حيث ضريبة القيمة المضافة

نتائج التحقيق المصوب:

بالنظر إلى ماسبق سيتم إعادة تكوين رقم الأعمال و الأرباح طبعا للمواد 18 و 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي:

✓ إعادة تأسيس رقم الأعمال : بعد الإنتهاء من عملية التحقيق في محاسبة المكلف سيتم إعادة تأسيس رقم الأعمال كما يلي:

1- تصحيح المبيعات لسنة 2016:

جدول رقم: 03 إعادة تأسيس رقم الأعمال

الوحدة: دج

البيان	2016
رقم الأعمال المصرح	192.289.150
رقم الأعمال الغير مصرح	3.258.290
رقم الأعمال المعترف به	195.547.480
رقم الأعمال الغير معترف به	192.289.150
الفارق	3.258.290

المصدر: ملف التحقيق المصوب في محاسبة المكلف أ، مكتب المحققين، مركز الضرائب لولاية سكيكدة

من خلال الجدول نلاحظ أنه خلال سنة 2016 كان الفرق الغير مصرح به 3258290 دج أي أن المكلف بالضريبة لم يلتزم بالتصريح برقم الأعمال وهذا من خلال قيامه بالتلاعب فيه أو إخفائه

تحديد المادة الخاضعة للرسم على النشاط المهني (المقبوضات)

جدول رقم 04: تحديد قاعدة الرسم على النشاط المهني للمكلف خلال سنة 2016

الوحدة: دج

البيان	2016
رقم الأعمال المعترف به	180017390
رقم الأعمال المصرح به	176759100
الفرق	3258290

المصدر: ملف التحقيق المصوب في محاسبة المكلف أ، مكتب المحققين، مركز الضرائب لولاية سكيكدة

نلاحظ أن رقم الأعمال لرسم على النشاط المهني يختلف عن رقم الأعمال المفوتر، وهذا بسبب الحدث المنشأ حيث الرسم على النشاط المهني يدفع بعد تسديد مبلغ المبيعات وهذا لطبيعة النشاط الممارس وهو أشغال البناء

الجدول رقم 05: تحديد الأسس الخاضعة للضريبة لسنة 2016

رقم الأعمال الخاضع ل الرسم على النشاط المهني يخفض بنسبة 25% لطبيعة نشاط أشغال البناء كما تنص عليه المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة

الوحدة: دج

البيان	2016
معترف بها خاضعة للضريبة بعد التخفيض 25%	135.013.040
مصرح بها خاضعة للضريبة بعد التخفيض 25%	132.569.320
الفرق	2.243.720

المصدر: ملف التحقيق المصوب في محاسبة المكلف أ، مكتب المحققين، مركز الضرائب لولاية سكيكدة

الجدول رقم 06: تحديد حقوق وغرامات الرسم على النشاط المهني للمكلف أ خلال سنة 2016

الوحدة: دج

البيان	2016
الحقوق المستحقة	2.700.260
الحقوق المدفوعة	2.651.386
الفرق	48.874
الغرامات	4887
مجموع المطالب فيه	53.761

المصدر: ملف التحقيق المصوب في محاسبة المكلف أ، مكتب المحققين، مركز الضرائب لولاية سكيكدة

بعد تتبع تصريحات المكلف بالضريبة تم تحديد الفارق بين رقم الأعمال المعترف به ورقم الأعمال المصرح به لسنة 2016 المتعلقة بالتحقيق، وتم تحديد الفارق بين الحقوق المستحقة للضريبة عن النشاط المهني و الحقوق المدفوعة حيث تبين وجود فارق في 2016 مما يدل على إخفاء وتلاعب في التصريحات المكلف المتعلقة بالضريبة عن النشاط المهني، حيث تم إعادة إخضاع هذا الفارق المتهم من دفعه بالإضافة إلى عقوبة التهرب و التي قدرت بـ 10% حيب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- تحديد المادة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، يتم تحديد الأساسي الضريبي وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 07: تحديد قاعدة الرسم على القيمة المضافة للمكلف أ خلال سنة 2016

الوحدة: دج

البيان	2016
رقم الأعمال المعترف به 17%	159.429.900
رقم الأعمال المعترف به 7%	.20.587.480
مجموع رقم الأعمال المعترف به	180.017.380
رقم الأعمال المصرح به 17%	156.171.610
رقم الأعمال المصرح به 7%	20.587.480
مجموع رقم الأعمال المصرح به	176.759.090
الفارق	3.258.290

المصدر: ملف التحقيق المصوب في محاسبة المكلف أ، مكتب المحققين، مركز الضرائب لولاية سكيكدة

يبين هذا الجدول الأصناف التي يتشكل منها كل من رقم الأعمال المعترف به ورقم الأعمال المصرح به، إذ يتشكل كليهما من رقم الأعمال الخاضع بنسبة 17% و7% فيما يخص سنة 2016 وهذا من أجل إحتساب الفرق مع العام أن الفرق الغير مصرح به يخضع تلقائيا إلى المعدل الأعلى 17%

الجدول رقم 08: تحديد حقوق وغرامات الرسم على القيمي المضافة للمكلف أ خلال سنة 2016

الوحدة: دج

البيان	2016
الحقوق المستحقة 17%	27.103.083
الحقوق المستحقة 7%	1.441.123
مجموع الحقوق المستحقة	28.544.209
الحقوق المدفوعة 17%	26.549.173
الحقوق المدفوعة 7%	1.441.123
مجموع الحقوق المدفوعة	1.441.123
الفارق	27.990.296
المعاد إدراجها TVA	533.913
المخفضة TVA	2.475.981
مجموع الحقوق	461.529
نسبة الغرامات	2.568.302
الغرامات 25%	642.075
المجموع المطالب به	3.210.377

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية سكيكدة

يبين الجدول الحقوق المستحقة والمدفوعة للرسم على القيمة المضافة لسنة 2016، و الفارق بينهما إضافة إلى الحقوق و التي تتمثل الرسم على القيمة الضافة المعاد إدراجها وهي المسترجعة التي تم رفضها جبائيا كونها غير مبررة، أي حقوق متملص منها تخضع للغرامات طبقا للمادة 116 من القانون الرسوم على رقم الأعمال.

✓ تحديد وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح التجارية والصناعية

الجدول رقم 09: تحديد قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح التجارية والصناعية للمكلف خلال الفترة

2016

حيث تم حساب النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2016 بإدماج رقم الأعمال المفوتر الغير مصرح به إضافة إلى الأعباء المرفوضة مع تخفيض قيمة المواد المستهلكة (المشتريات الغير مصرح بها + الرسم عبي النشاط المهني المطالب به سابقا).
الوحدة: دج

البيان	2016
الأرباح المصرح بها	27.529.800
رقم الأعمال الغير مصرح به	3.258.290
أعباء غير مبررة	14.564.550
مواد مستهلكة	2.715.240
TAP	48.874
الربح المؤسس	42.588.560
الربح المصرح به	27.529.800
الفرق	15.058.760

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية سكيكدة

الجدول رقم 10: تحديد حقوق وغرامات الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح التجارية والصناعية للمكلف

خلال الفترة 2020/2017

الوحدة: دج

البيان	2017
الحقوق المستحقة	14.733.996
الحقوق المدفوعة	9.503.430
الفرق	5.270.566
نسبة الغرامات	%25
الغرامات	1.317.641
المجموع المطالب به	6.588.207

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية سكيكدة

بعد تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة ،تم تحديد الحقوق المستحقة و المدفوعة للضريبة على الدخل الإجمالي وتحديد الفارق لسنة 2016 وحسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يدل هذا الفارق على وجود حقوق متملص منها في التصريحات المكاف بالضريبة وبالتالي تفرض عليه غرامات جبائية طبقا للنص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

الفرع الثالث:نهاية التحقيق وإشعار المكلف بنتأجه

بعد إنقضاء الأجل القانونية لرد المنصوص عليها في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (30 يوم) وعدم الرد من طرف المكلف و الذي يعتبر قبول ضمني وعلى هذا الأساس تم إرسال إشعار بالتقييم النهائي رقم 244 المؤرخ في 2021/05/17 للتأكد بأن التسوية الأولية رقم 820 و المتضمنة إعادة تأسيس أرقام الأعمال و الأرباح وكذا الحقوق والغرامات تعتبر نهائية لسنوات الخاضعة للتحقيق مع الإشارة أن للمكلف الحق في الطعن لدى الإدارة الجبائية من خلال رئيس مركز الضرائب وفقا للمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

ملاحظة: لتمكين قابض الضرائب من متابعة وتحصيل الحقوق و الغرامات الناتجة عن التحقيق تم إنشاء ورد فردي مصادق عليه من طرف رئيس المركز.

المطلب الثاني : دراسة حالة مؤسسة بيع بالجملة للعجلات :

الفرع الأول : الأعمال الأولية للتحقيق في محاسبة المكلف (ب)

✓ إدراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي: تتمثل المؤسسة الخاضعة لعملية التحقيق المحاسبي في مؤسسة بيع بالجملة للعجلات ،والتي تم إدراجها ضمن برنامج التحقيق لسنة 2020.

إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة :قبل البدء في عملية التحقيق في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك ،عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول ،حيث يرفق هذا الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة مع منح المكلف مدة 10 أيام كحد أدنى لتحضير الوثائق والسجلات المحاسبية ،وقد تم إرسال الإشعار بالتحقيق في المحاسبة يوم :2020/10/12 تحت رقم :2020/519،وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار نذكر :

-اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق : مؤسسة بيع بالجملة للعجلات.

-تاريخ إرسال الإشعار بالتحقيق :2020/10/12.

-السنوات المعنية بالتحقيق: 2016/2017/2018/2019.

-الضرائب التي يمسه التحقيق: الرسم على القيمة المضافة TVA، الرسم على النشاط المهني TAP، الضريبة على الدخل الإجمالي /مداخيل REVENUE/IRG، الضريبة على الدخل الإجمالي /أجور SERIALAS/GIR، حقوق الطابع.

. التحضير لإجراء التحقيق: ويكون على النحو التالي :

-دراسة وفحص الملف الجبائي الخاص بالشركة: من خلال سحبه من مصلحة التسيير بهدف إجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف ،من أجل التأكد من مدى التزام هذه الشركة لواجباتها الجبائية فيما يخص التصريحات المقدمة.

-إعداد كشف المقارنات للميزانيات: بناء على الميزانيات الأربعة للسنوات قيد التحقيق 2016/2017/2018/2019.

-إعداد كشف المحاسبة: وفقا للجداول المقدمة من طرف المكلف والمتعلقة بحساب النتيجة الخاصة بالسنوات الأربعة التي يتم التحقيق فيها.

الفرع الثاني: الشروع في عملية التحقيق في محاسبة المكلف (ب):

بعد الانتهاء من الإجراءات التحضيرية تنتقل بعدها فرقة التحقيق إلى العمل الميداني لعملية التحقيق تبعا للإشعار رقم 2020/519 الذي سلم يوم 2020/10/12، قدم المكلف الوثائق المحاسبية التالية:

-سجل الأجرة.

-مجموعة من الفواتير الخاصة بالمشتريات والمبيعات والأعباء الخاصة بالأربع سنوات المحقق فيها.

-تصريحات SANC، 50G، كشف البنك، لأربع سنوات المحقق فيها .

-اليومية الخاصة بالمشتريات، المبيعات، العمليات المختلفة الخاصة بالأربع سنوات المحقق فيها .

بعد الإطلاع على الوثائق المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ومقارنتها بالمعلومات الموجودة في ملف المكلف ومختلف المعلومات من الأطراف الخارجية وجدت عدة أخطاء وتناقضات يمكن تلخيصها فيما يلي :

سنة 2016:

-ح/381 مشتريات بضاعة : لم يتم التصريح بمشتريات متعلقة بالمورد (شركة ذات المسؤولية المحدودة الإخوة خرباشة) بمبلغ خارج الرسم 242.800 دج ستحول هذه المشتريات إلى رقم الأعمال بعد تطبيق هامش ربح خام قدره 14 % مستخرج من الميزانية الجبائية لسنة 2016:

رقم الأعمال المصرح به = 242.800 + 14% = 276.792 دج

والذي سيخضع هذا الأخير إلى TVA،TAP،IRG.

-ح/70 المبيعات : هناك اختلاف بين رقم الأعمال المصرح به في الميزانية الجبائية وسلسلة 50G، حيث صرح في الميزانية بمبلغ 16.709.767 دج، أما سلسلة 50G فقد صرح فيها ب 16.198.624 دج، أي هنالك فارق قدره 511.143 دج سيخضع ل TVA،IRG،TAP.

سنة 2017:

-ح/381 مشتريات بضاعة : هناك اختلاف بين مبلغ الفواتير المقدمة والمسجلة محاسبيا والمقدرة بمبلغ 9.284.334 دج والمعلومات الواردة والمقدرة ب 9.339.774 دج ، أي فارق قدره : 115.440 دج سيحول إلى رقم أعمال بعد تطبيق هامش خام قدره 18% سيخضع هذا الأخير إلى TVA،IRG،TAP.

رقم الاعمال غير المصرح به : 115.440 + 18% = 136.219 دج.

-ح/70 المبيعات : اختلاف رقم الاعمال المصرح به في سلسلة 50G المقدر ب 24.808.880 دج ورقم الأعمال في الميزانية الجبائية المقدر ب 23.966.360 دج، أي فارق قدره: 842.520 دج غير مصرح به في الميزانية الجبائية وسيتم اخضاعه إلى IRG.

-ح/4456 الرسم على القيمة المضافة /مشتريات : اختلاف بين الرسم على القيمة المضافة للمشتريات طبقا للفواتير المقدمة والمقدرة ب 3.881.841 دج ومبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع من خلال تصريحات 50G والمقدر ب 4.508.813 دج أي فارق قدره : 626.972 دج سيعاد إدراجها.

-سنة 2018:

-ح/70 المبيعات: تبعا للمبالغ المحصلة نقدا وعن طريق البنك تعطينا مبلغ 13.062.530 دج، لكن في المقابل تم التصريح في سلسلة 50G المقدر ب11.732.405 دج، أي وجود فارق ب: 1.330.080 دج غير مصرح به وسيخضع إلى TAP وTVA وIRG.

-ح/380 مشتريات بضاعة: مجموع المشتريات المسجلة محاسبيا المقدر بمبلغ 7.490.538 دج، غير أن الفواتير المقدمة الخاصة بهذه المشتريات تقدر بمبلغ 7.261.481 دج، أي فارق: 228.877 دج غير مبرر وسيتم إدماجه في الأرباح .

-ح/4456 الرسم على القيمة المضافة /مشتريات: تم القيام باسترجاع الرسم على القيمة المضافة بمجموعة من الفواتير بمبلغ 1.423.168 دج، بالمقابل مجموع الرسوم الخاصة بفواتير المشتريات المقدمة تقدر ب: 1.379.681 دج، أي فارق قدره: 43.487 دج سيعاد إدراجه في TVA.

®حساب TVA، TAP دائن لشهر أكتوبر 2018 هو 510.150 دج، غير أنه في شهر نوفمبر 2018 تم نقل مبلغ قدره: 769.253 دج، أي فارق: 259.103 دج غير مبرر سيعاد إدراجه .

-ح/633 أعباء أخرى: لم يتم تقديم الوثيقة الخاصة بدفع الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية للعمال غير الأجراء بمبلغ 100.500 دج سيعاد إدراجها في الأرباح.

-سنة 2019:

-ح/70 المبيعات: تبعا للمبالغ المحصلة نقدا وعن طريق البنك والمقدرة ب: 3.269.919 دج خارج الرسم، لكن صرح فوق سلسلة 50G، والميزانية الجبائية برقم أعمال قدره: 2.180.220 دج أي فارق قدره: 1.089.699 دج سيتم إخضاعه لTAP وTVA وIRG.

-نتائج التحقيق المحاسبي: بناء على ماتقدم سيتم تكوين رقم الأعمال والأرباح طبقا للمواد 18، 19، 20 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي :

-إعادة تأسيس رقم الأعمال : بعد الإنتهاء من عملية التحقيق في محاسبة المكلف يتم إعادة تأسيس رقم الأعمال كما يلي :

الجدول رقم 11: تأسيس رقم الأعمال المفوتر للمكلف (ب) خلال الفترة 2016-2019

الوحدة: دج

2019	2018	2017	2016	البيان
2.180.220	11.732.450	23.966.360	16.198.620	رقم الأعمال المصرح به
1.089.690	1.330.080	978.720	787.930	رقم الأعمال غير المصرح به
3.269.910	13.062.530	24.945.080	16.986.550	رقم الأعمال المعترف به
2.180.220	11.732.450	23.966.360	16.198.620	رقم الأعمال المصرح به
1.089.690	1.330.080	978.720	787.930	الفارق

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

تم تأسيس رقم الأعمال المعترف به بناء على النتائج المتوصل إليها من عملية التحقيق ،حيث سجل في كل من 2016 و2017 و2018 و2019 فارق في المبالغ المسجلة محاسبيا والمبالغ الحقيقية والمفوترة المتعلقة بحساب مشتريات بضاعة ومبيعات ،حيث حول هذا الفارق إلى رقم أعمال غير مصرح به عن طريق تطبيق هامش ربح خام قدر ب: 14%لسنة2016 و18%لسنة2017.

-تحديد المادة الخاضعة للرسم على النشاط المهني :

الجدول رقم 12: تحديد قاعدة الرسم على النشاط المهني للمكلف (خلال الفترة 2016-2019)

الوحدة: دج

2019	2018	2017	2016	البيان
2.180.220	11.732.450	14.808.880	16.198.620	رقم الأعمال المصرح به
1.089.690	1.330.080	136.200	787.930	رقم الأعمال غير المصرح به
3.269.220	13.062.530	24.945.080	24.945.080	رقم الأعمال المعترف به
2.180.220	11.732.455	24.808.880	16.198.620	رقم الأعمال المصرح به
1.089.690	1.330.080	136.200	787.930	الفارق

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية سكيكدة .

نلاحظ أن رقم الأعمال المحصل المصرح به يختلف عن رقم الاعمال المعترف به بالنسبة لسنوات 2016 و2017 و2018 و2019، هذا مايدل على وجود تلاعب وإخفاء في التصريح برقم الأعمال من قبل المكلف .

الجدول رقم 13: تحديد حقوق وغرامات الرسم على النشاط المهني للمكلف (ب) خلال الفترة 2016-2019

الوحدة: دج

2019	2018	2017	2016	البيان
52.316	190.855	350.048	339.731	الحقوق المستحقة
30.523	164.254	347.324	323.972	الحقوق المدفوعة
21.793	26.601	2.724	15.759	الفارق
2.179	2.660	272	1.575	الغرامات (10%)
23.972	29.261	2.996	17.334	المجموع المطالب به

-المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

بعد تتبع تصريحات المكلف بالضريبة تم تحديد الفارق بين رقم الأعمال المعترف به ورقم الأعمال المصرح به للسنوات المتعلقة بالتحقيق، وتم تحديد الفارق بين الحقوق المستحقة للضريبة على النشاط المهني والحقوق المدفوعة حيث تبين وجود فارق في كل من 2016 و2017 و2018 و2019، مما يدل وجود إخفاء وتلاعب في تصريحات المكلف المتعلقة بالضريبة على النشاط المهني، حيث تم إعادة إخضاع هذا الفارق المتهرب من دفعه بالإضافة إلى عقوبة التهرب والتي قدرت ب10%.

-تحديد المادة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة: يتم تحديد الأساس الضريبي وفق الجدول التالي :

الجدول رقم 14: تحديد قاعدة الرسم على القيمة المضافة للمكلف (ب) خلال الفترة 2016-2019.

الوحدة: دج

2019	2018	2017	2016	البيان
/	/	/	16.986.550	رقم الأعمال المعترف به 17%
3.269.910	13.062.530	24.945.080	/	رقم الأعمال المعترف به 19%
3.269.910	13.062.530	24.945.080	16.986.550	مجموع رقم الأعمال المعترف به
/	/	/	16.198.620	رقم الأعمال المصرح به 17%
2.180.220	11.732.450	24.808.880	/	رقم الأعمال المصرح به 19%
2.180.220	11.732.450	24.808.880	16.198.620	مجموع رقم الأعمال المصرح به
1.089.690	1.330.080	136.200	787.930	الفارق

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية سكيكدة .

يبين هذا الجدول الأصناف التي يتشكل منها كل من رقم الأعمال المعترف به ورقم الأعمال المصرح به، إذ يتشكل كليهما من رقم الأعمال الخاضع بنسبة 17% فيما يخص سنة 2016 ورقم الأعمال الخاضع بنسبة 19% فيما يخص سنوات 2017 و2018 و2019 وهذا من أجل احتساب الفارق.

الجدول رقم 15: تحديد حقوق وغرامات الرسم على القيمة المضافة للمكلف (ب) خلال الفترة 2016-2019

الوحدة: دج

2019	2018	2017	2016	البيان
/	/	/	2.887.713	الحقوق المستحقة ب 17%
621.282	2.481.880	4.739.565	/	الحقوق المستحقة ب 19%
621.282	2.481.880	4.739.565	2.887.713	مجموع الحقوق المستحقة
/	/	/	2.753.765	الحقوق المدفوعة ب 17%
414.241	2.229.165	4.713.687	/	الحقوق المدفوعة ب 19%
414.241	2.229.165	4.713.687	2.753.765	مجموع الحقوق المدفوعة
207.041	252.715	25.878	133.948	الفارق
/	302.590	626.972	/	TVA المعاد إدراجها
/	/	21.276	41.276	TVA المخفضة
207.041	555.305	630.917	92.672	مجموع الحقوق
25%	25%	25%	15%	نسبة الغرامات
51.760	138.826	157.729	13.900	الغرامات
258.801	694.131	788.646	106.572	المجموع المطالب به

-المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية سكيكدة :

يبين الجدول الحقوق المستحقة والمدفوعة للرسم على القيمة المضافة لسنوات 2016 و 2017 و 2018 و 2019 والفارق بينهما، إضافة إلى مجموع الحقوق والتي تتمثل في TVA المعاد إدراجها وهي: TVA المسترجعة التي تم رفضها جبائياً كونها غير مبررة، و TVA المخفضة وهي الضريبة التي يحق للمكلف بها استرجاعها ولكن لم يستفيد منها وبالتالي تخفيضها، وإخضاعها لعقوبة التهرب الضريبي لعدم الإلتزام بالتصريح دون تلاعب أو إخفاء .

تحديد وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي /الأرباح التجارية والصناعية:

الجدول رقم 16: تحديد قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح التجارية والصناعية للمكلف (ب) خلال الفترة 2016-2019.

الوحدة: دج

2019	2018	2017	2016	البيان
/	/	/	2.887.713	الحقوق المستحقة ب 17%
621.282	2.481.880	4.739.565	/	الحقوق المستحقة ب 19%
621.282	2.481.880	4.739.565	2.887.713	مجموع الحقوق المستحقة
/	/	/	2.753.765	الحقوق المدفوعة ب 17%
414.241	2.229.165	4.713.687	/	الحقوق المدفوعة ب 19%
414.241	2.229.165	4.713.687	2.753.765	مجموع الحقوق المدفوعة
207.041	252.715	25.878	133.948	الفارق
/	302.590	626.972	/	TVA المعاد إدراجها
/	/	21.276	41.276	TVA المخفضة
207.041	555.305	630.917	92.672	مجموع الحقوق
25%	25%	25%	15%	نسبة الغرامات
51.760	138.826	157.729	13.900	الغرامات
258.801	694.131	788.646	106.572	المجموع المطالب به

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية سكيكدة

الجدول رقم 17: تحديد حقوق وغرامات الضريبة على الدخل الإجمالي /الأرباح التجارية والصناعية للمكلف (ب) خلال الفترة 2016-2019.

الوحدة: دج

البيان	2016	2017	2018	2019
الحقوق المستحقة	291.258	889.709	290.427	109.581
الحقوق المدفوعة	132.447	588.517	159.693	83.349
الفارق	158.811	301.192	130.734	26.232
نسبة الغرامات	%15	%25	%15	%10
الغرامات	23.821	75.298	19.610	2.623
المجموع المطالب به	182.632	376.490	15.344	28.855

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية سكيكدة

بعد إعادة تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة، تم تحديد الحقوق المستحقة والمدفوعة للضريبة على الدخل الإجمالي وتحديد الفارق لسنوات 2016 و2017 و2018 و2019، بحيث يدل هذا الفارق على وجود تلاعب وإخفاء في تصريحات المكلف بالضريبة وبالتالي فرض عليه عقوبة التهرب الضريبي.

الفرع الثالث: نهاية التحقيق وإشعار المكلف (ب) بنتائجه:

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق ،وبعد مراجعة الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا الخاصة بالمكلف(ب)الخاضع للتحقيق ،يتم الشروع في المرحلة النهائية والتي تعتبر كخلاصة لمجمل الجهود المبذولة ،من خلال إشعار المكلف (ب)ببعض الملاحظات والنقائص والاعفالات والتجاوزات والتي تستدعي التسوية من خلال الرد على الإشعار في الأجال القانونية المحددة ب40يوم ،حيث تم قبول جزء من محاسبة المكلف (ب) مع رفض الجزء منها ،وبما أن هذا المكلف خضع للتحقيق ضمن برنامج سنة 2020 ،أي في ظل الفترة الوبائية وتأجيل التصريحات ، فإنه لم يتم استكمال إجراءات التسوية لحد الآن.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا للفصل الثاني الذي كان يخص الدراسة التطبيقية بمركز الضرائب لولاية سكيكدة ،ويهدف إلى معرفة دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي ،وذلك من خلال العمل الذي يقوم به المحققين على التصريحات التي قدمت لهم من طرف المكلفين بالضريبة للتأكد من صحة المعلومات من خلال عدة إجراءات وهي التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة .حيث بينت لنا الأهمية التي أبرزتها هذه التحقيقات لزيادة فعالية الرقابة الجبائية عن طريق كشف التجاوزات والتغافلات، وأيضا الأهمية في إتباع الإجراءات الجبائية لتفادي بطلان عملية التحقيق والمحافظة على خزينة الدولة والتسهيلات المقدمة من طرف الرقابة الجبائية وهي الأجل القانونية الممنوحة للمكلف وحقه في الطعن وإرسال ملاحظته وبالتالي فإن التحقيق الجبائي له دور وأهمية بالغة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .



الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع "دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي"، حيث قمنا بالجمع بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية، حيث تم التطرق في الجانب النظري إلى الإطار النظري للتحقيق الجبائي والتهرب الضريبي في المبحث الأول وفي المبحث الثاني دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، كما تناولت هذه الدراسة مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي والتحقيق الجبائي، أما في الفصل الثاني كانت الدراسة التطبيقية التي تمت على مستوى المديرية العامة للضرائب لولاية سكيكدة، وتضمنت حالتين المتعلقة بالتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب، فهدفت الدراسة إلى الوصول للهدف الأساسي وهو إظهار وتوضيح "دور التحقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي".

- اختبار الفرضيات:

من خلال مختلف المعطيات التي توقفت عنها دراستنا ضمن إطار الإجابة على الإشكالية الرئيسية وكذا مختلف التساؤلات الفرعية التي تندرج تحت هذه الإشكالية فقد تم التأكد من صحة هذه الفرضيات المقدمة وفق ما يلي:

- **الفرضية الأولى:** والتي مفادها "التحقيق الجبائي من الأليات التي يمكن الاعتماد عليها في الحد من التهرب الضريبي"، تعتبر هذه الفرضية صحيحة لأن التحقيق الجبائي يعتبر من الأليات الفعالة في الحد من التهرب الضريبي، وذلك بزيادة الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين بالضريبة، حيث تعمل فعالية التحقيق الجبائي على زيادة الفعالية من خلال الإجراءات الضريبية المستهدفة والتقليل للأدنى حد.

- **الفرضية الثانية:** والتي مفادها "يساهم التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي حسب مديرية الضرائب لولاية سكيكدة"، تعتبر هذه الفرضية صحيحة وذلك من خلال ملف الدراسة الذي تحصلنا عليه من مركز الضرائب لولاية سكيكدة حيث قامت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بدراسة مختلف الملفات التي كانت مبرمجة للتحقيق المحاسبي، حيث تم من خلالها اكتشاف الأخطاء المتعلقة بملف المكلف (أ)، وقامت بفرض عقوبات عليه.

- **الفرضية الثالثة:** والتي مفادها "يساهم التحقيق المصوب في الحد من التهرب الضريبي حسب مديرية الضرائب لولاية سكيكدة"، وذلك من خلال ملف الدراسة التي تحصلنا عليه من مركز الضرائب لولاية سكيكدة حيث قامت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بدراسة مختلف الملفات التي كانت مبرمجة للتحقيق المصوب حيث تم من خلالها اكتشاف الأخطاء المتعلقة بملف المكلف (ب) وقامت بفرض عقوبات وغرامات عليه.

النتائج: يمكن استنتاج ما يلي :

- يمكن أن يؤدي التحقيق الجبائي دورا هاما في مكافحة التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة .
 - يوجد نقص وعي لدى المكلفين على مستوى العينة المدروسة وهذا يعود لعدة أسباب منها :نقص التشريعات الجبائية أو النظرة السيئة اتجاه الضريبة مما يؤدي إلى التهرب الضريبي .
 - ان طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية قائمة على أساس التصريحات والمعلومات المقدمة لذلك منحت المصالح الجبائية مجموعة من الأسس والإجراءات التي يجب اتباعها في إطار تدعيم نظام الرقابة الجبائية وتحسين العلاقة القائمة بين الإدارة والمكلف.
 - ابلاغ المكلف بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية من خلال إرسال إشعار بالتحقيق وذلك قبل البدء في أي تحقيق مع تحديد تاريخه وساعته.
 - تلعب الخبرة دورا هاما لدى الأعوان المحققين في مديرية الضرائب ومركز الضرائب لولاية سكيكدة في الجانب الجبائي والمحاسبي وكفاءتهم بمختلف الإجراءات والأخطاء لتكرارها من قبل المكلفين بالضريبة دائما.
 - تعتمد الإدارة الجبائية على الوسائل والأدوات اللازمة للحد من التهرب الضريبي عن طريق مختلف التحقيقات الرقابية التي تتمثل في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الشاملة ،التحقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة.
- الاقتراحات:**
- ضرورة تطبيق العدالة والمساواة بصفة قانونية أمام تحمل العب الضريبي بين الأفراد.
 - التنفيذ الصارم لعقوبات وغرامات جبائية التي يفرضها التشريع الجبائي من أجل امتناع المكلفين عن التهرب الضريبي.
 - نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين.
 - تعزيز العلاقات بين الإدارة الجبائية والجامعات من أجل تجنب الوقوع في الأخطاء في البحوث العلمية واكتساب الطالب خبرة حول ميادين العمل .
 - تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

-زيادة التأهيل وتدريب المحقق الجبائي وذلك من خلال الارتقاء بمستواهم العلمي والمهني وذلك لضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية.

-اختيار اعوان المحققين ذات كفاءة وقدرة مهنية عالية لضمان السير الحسن لمهمة التحقيق .

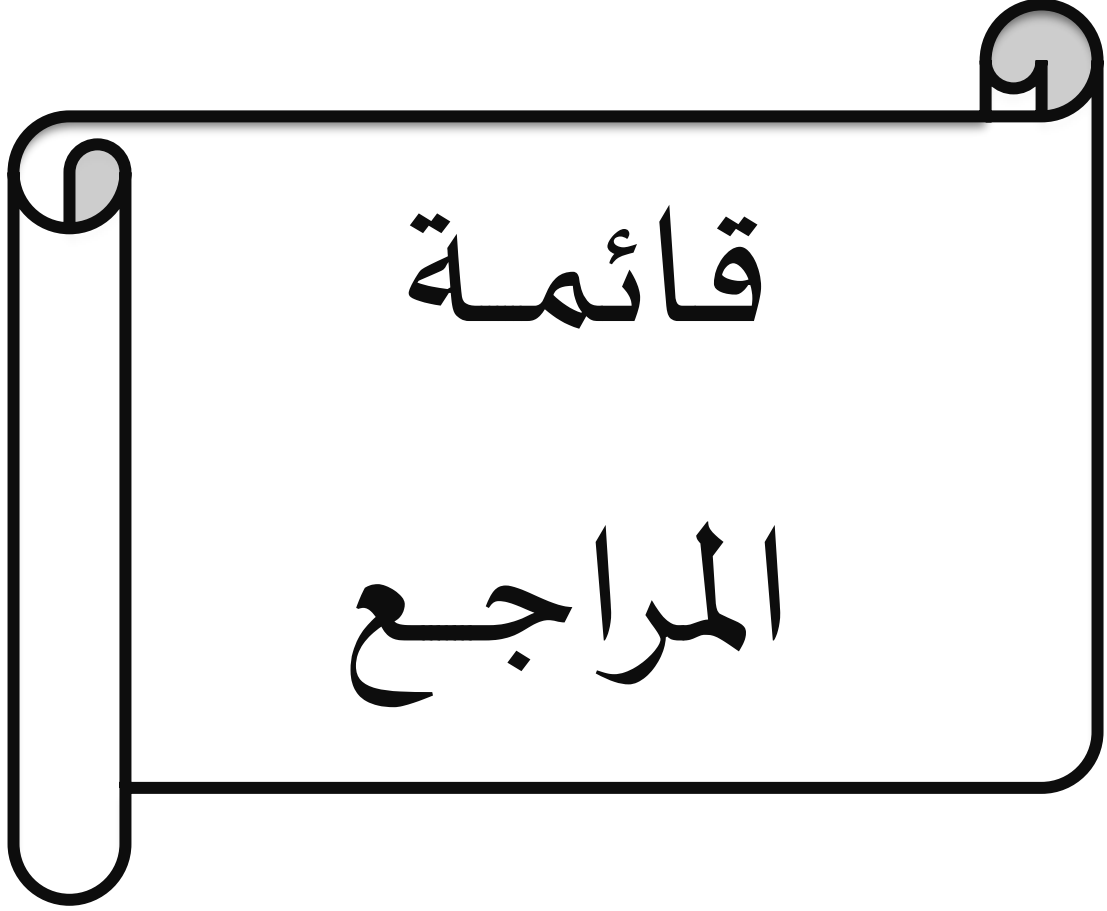
أفاق الدراسة:

-بعد دراستنا لموضوع "التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة التهرب الضريبي"، حيث يعتبر من المواضيع التي تفتح مجال أكبر للإقبال الباحثين على التوسيع أكثر مما جعلنا نقترح بأن تركز البحوث المستقبلية على المواضيع التالية :

-دراسة فعالية التحقيق الجبائي في تحديد مصداقية التصريحات.

-دور المعلومات الجبائية في تفعيل التحقيق الجبائي.

-أهمية التكنولوجيا والإعلام في تحسين عمل المحقق الجبائي.



قائمة

المراجع

-بن عمارة منصور ،الضريبة على أرباح الشركات ،دار هومة للطباعة والنشر

-حميد بوزيدة ،جباية مؤسسة،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005

-خالد شحادة الخطيب ،أحمد زهير سامية ،أسس المالية العامة، دار النشر، الأردن، 2003

-د. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، 2011.

-رضا خلاصي ،شذرات النظرية الجبائية ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،2014

-فروم محمد صالح ،جباية مؤسسة ،الطبعة الأولى ،دارألفا للنشر والتوزيع ،2020

-فليح العلى عادل ،المالية العامة والتشريع الضريبي ،دار الحامد للنشر والتوزيع ،الأردن ،2007

-محمد رفيق الطيب ،مدى فعالية الرقابة الجبائية ،ديوان المطبوعات الجبائية ،الجزائر،2004

-محمد عباس محرزى ،إقتصاديات الجباية والضرائب ،الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،2003

ثانياً: الأطروحات والمذكرات:

أ-الأطروحات:

-بن ذماري ميلود،الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية ،رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام ،جامعة أبو بكر بلقايد ،تلمسان 2018/2017

-سميرة بوعكاز ،مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ،رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ،الطور الثالث في العلوم التجارية ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة 2015/2014

-طارق حمدي حمدان أبو سنييه ،العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية ،رسالة ماجستير في المحاسبة ،كلية العلوم الإدارية والمالية ،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ،آب /2008

- أحمد خليف ،ليلى عيشاوي ،المراجعة الجبائية كألية للحد من التهرب الضريبي ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد بوضياف ،المسيلة 2021/2020
- العثماني مصطفى ،نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،المدينة 2008
- بوشاقور محمد ،بن وسار يوسف ،مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ،مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير ،جامعة الجيلالي بونعامة ،بخميس مليانة ،2020/2019
- بولوخ عيسى ،الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي ،مذكرة ماجستير ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة باتنة 2004/2003
- سعيد أحلام ،التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ،المسيلة ،2015/2014
- سليمان عتير ،دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2012/2011،
- طورش بتاتة ،مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ،مذكرة ماجستير في الحقوق ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة قسنطينة1،الجزائر 2012/2011
- عبلة العطاروي ،نوار ميته ،المراجعة الجبائية كألية للحد من التهرب الضريبي ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد بوضياف المسيلة 2019/2018
- مراح فاروق ،دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ،مذكرة ماستر في كلية العلوم المالية والمحاسبة بسكرة 2011/2010
- يدو لويظة وقاري حياة،الغش الضريبي وآليات مكافحته ،مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية ،معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة العقيد اكلي محند اوالحاج ،البويرة،2011/2010

يوسف حنكه، ياسين سوفية، محمد خلايفة، دراسة أثر التكامل بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة للإستكمال شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي 2021/2020

ثالثا: المجلات:

أ- لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 02، 2018،

ب- عودة أمال، بودة فاطمة، عسلون خضراء، واقع التحقيق المصوب في ظل النظام المحاسبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 02، 2019،

ج- مالك رحمانى، عيسى بلخوخ، دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر، مجلة الإقتصاد الصناعي، المجلد 11، العدد 01، 2021،

د- بوابطة أميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والحد منها، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 01، 2021،

هـ- حمادي مليكة، ط.د. موسى نصيرة، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب والغش الضريبي، مجلة المشكاة في الإقتصاد التنمية والقانون، المجلد 01، العدد 06، 2017،

و- د. حديدي آدم، ط.د. حمودة أم الخير، دور الحكومة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 01، 2019،

ز- د. ولهي بوعلام، د. بن عثمان عائشة، فعالية التدقيق المحاسبي لأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 01، 2016،

ح- عبد الغني بوشرى، عبد السلام بلبالي، أحمد عكاشة عزيزي، أثر التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مجلة التكامل الإقتصادي، المجلد 09، العدد 01، 2021،

ط- م.م. الحارث محمد رضا كاظم، التخطيط الإستراتيجي للضرائب وأثره في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الدراسات محاسبية ومالية، المجلد 16، العدد 07، 2021،

قائمة المراجع

-م.م.حيدر عودة كاظم ،دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب ،فرع الديوانية ،مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية ،مجلد18،العدد02،2016

رابعا :الملتقيات:

-محمد زرقون وعبد الحميد بوخاري ،أثر التهرب الضريبي على مصادر التمويل المحلي وانعكاساته على التنمية المحلية في الجزائر ،المحور الثامن :الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية الإقتصادية ،استمارة المشاركة في الملتقى الوطني حول اثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر ،المركز الجامعي .

خامسا :القوانين والمراسيم :

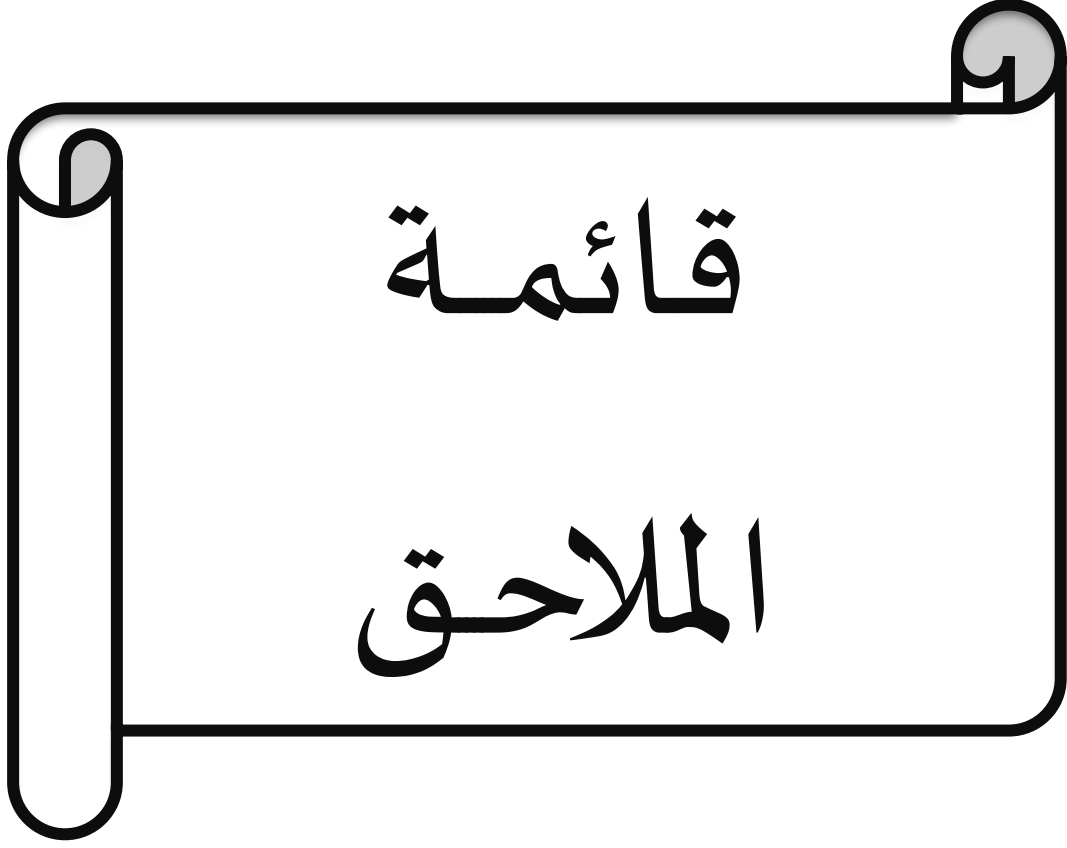
-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية ،وزارة المالية ،قانون الإجراءات الجبائية ،نشرة2023

-الجمهورية الجزائرية،وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب ،ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة

المراجع باللغة الأجنبية :

الكتب:

Guide de la vérification de comptabilité , Alger, édition 2001, DGE



قائمة

الملاحق

الملحق (1): إسمار بالتحقيق في محاسبة المكلف (أ)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
CENTRE DES IMPOTS SKIKDA

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N° 697/CDI SK/SPCR/2020

Lettre avec
A.R.
N°

A Monsieur: RABAH BEN BELKACEM
ETB/TCE
ROUTE D'EL HADDAIEK SKIKDA

SKIKDA

Le 3 nov. 20

Avis de contrôle ponctuel de comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre Etablissement le 15 nov. à 10 H, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur TVA, TAP et IRG/Revenue et concernant les années 2016, 2016, 2016 en vertu des dispositions de l'article 20 bis du Code de Procédures Fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition les documents comptables et pièces justificatives inhérents aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 bis-1 du Code des Procédures Fiscales.

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

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

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

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

Chef de brigade

MR

INSPECTEUR DIVISIONNAIRE

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

INSPECTEUR PRINCIPAL

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS de la Wilaya de SKIKD

CENTRE DES IMPOTS DE SKIKDA

Référence N°: 244/CDI-SK/SPCF/2021

A

elhadaiek skikda

Lettre avec
A.R.

N°

SKIKDA

Le 17/05/2021

**Notification de redressement définitive suite au contrôle ponctuel de comptabilité
(Absence de réponse)**

Madame, Monsieur, x

Nous avons constaté que vous n'avez pas répondu à la proposition de notification de redressement N° 820/2020 du 24/12/2020 à l'issu de l'expiration du délai réglementaire.

Je vous informe que les rectifications qui vous ont été proposées sont tacitement reconduites conformément à l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte 01 feuilles, y compris celle-ci.

Veillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

D.I.W de S K I K DA
CENTRE DES IMPOTS DE SKIKDA
Affaire N°09/VP/2020
Notification initiale N°820/CDI-SK/SPCR/2020 du 24/12/2020
Nombre de page: 02/05

Suite à de l'avis de vérification ponctuelle N°697/CDI-SK/SPRC/2020 du 03/11/2020 qui vous a été remis en main propre 04/11/2019 avec accusé de réception de votre part (charte du contribuable jointe).

Le 16/11/2020 vous avez demandé à monsieur le chef de centre a ce que la vérification se fasse au siège des vérificateurs et vous avez mis a notre disposition les pièces et document comptable ci-après :

- Livre centralisateur coté et paraphé le 13/06/2011 sous le numéro 210/2011 par le tribunal de Skikda portant les écritures comptables de l'exercice 2016.
- Livre d'inventaire coté et paraphé le 23/04/2005 sous le numéro 325/2005 par le tribunal de Skikda de portant les écritures comptables de l'exercice 2016.
- Journaux auxiliaires informatisés (Achats, Ventes, Caisse, Banque et O.D) de l'exercice 2016.
- Livre de paie coté et paraphé le 18/08/2013 sous le numéro 424/2013 portant les écritures comptables de l'exercice 2016
- Lots de factures d'achats, ventes et charges de l'exercice 2016.

Après contrôle et analyse des documents comptables précités ainsi que toutes les informations et renseignements en possession du service il a été relevé les anomalies et insuffisances ci-après.

EXERCICE 2016

COMPTE 61500 ENTRETIEN ET REPARATION :

Suivant les factures présentes et comptabilisées concernant les pièces de rechanges consommé du fournisseur SARL SS AUTO pour un montant de 41.613.138 DA ce dernier est excessif par rapport à votre Park roulant, il sera accordé uniquement 65% du montant soit 14.564.588 DA et le reste de 35% sera rejeté soit 14.564.588 DA et la TVA ayant grevé ce montant sera réintégré pour le montant de 2.475.981 et ce suivant P.V d'audition N° /2021 du 16/11/2021 signé par vos soins avec acceptation.

COMPTE 381 ACHATS :

-Discordance entre les achats comptabilisées et déclarés et recouplements au dossier à savoir :

Fournisseurs	Factures présentées	Recouplements au dossier	Différences
SARL SDGS GUELMA	NEANT	70.133.20	70.133.20
SARL MAEG	NEANT	52.835.00	52.835.00
CHIALI SKIKDA	15.450.111.29	16.991.357.79	1.541.246.50
SARL RUSSICADA METAL	9.705.297.43	10.756.331.27	1.051.033.84
TOTAL DES ACHATS NON DECLARE			2.715.248.54

Les achats non déclarés seront convertis en chiffres d'affaires par l'application d'un coefficient de valeur ajoutée. Soit $2.715.248 \times 1.20 = 3.258.297$ DA qui sera imposable en matière de TAP TVA et IRG/Revenus et la TVA ayant grevé ces achats seront accordés a la déduction soit 461.592 DA

D.I.W de S K I K DA
CENTRE DES IMPOTS DE SKIKDA
 Affaire N°09/VP/2020
 Notification N°820/CDI-SK/SPCR/2020 du 24/12/2020
 Nombre de page: 03/05

Compte tenu de ce qui précède, nous nous proposons de reconstituer vos chiffre d'affaires et vos bénéfiques de manière suivante et ce conformément aux articles 18 et 20 bis du code des procédures fiscales.

1/ RECTIFICATION DES CHIFFRES D'AFFAIRES :

LIBELLES	2016
CA Déclaré	192.289.150
CA non Déclaré	3.258.290
C.A Reconnu	195.547.440
C.A Déclaré	192.289.150
Rehaussements	3.258.290

2/ REHAUSSEMENTS EN MATIERE DE TAP :

A-1/SUR BASES :

LIBELLES	2016
CA Reconnu avec Réfaction	180.017.390
CA Déclaré avec Réfaction	176.759.100
Rehaussement	3.258.290

A-2/SUR BASES TAXABLES

LIBELLES	2016
CA Reconnu TAXABLE	135.013.040
CA Déclaré TAXABLE	132.569.320
Rehaussement	2.243.720

B- SUR DROITS ET PENALITES

LIBELLES	2016
Droits Dus	2.700.260
Droits payes	2.651.386
Différence	48.874
pénalité	4.887
Total à rappeler	53.761

D.I.W de S K I K DA
CENTRE DES IMPOTS DE SKIKDA
 Affaire N°09/VP/2020
 Notification N°820/CDI-SK/SPCR/2020 du 24/12/2020
 Nombre de page: 04/05

3/ REHAUSSEMENTS EN MATIERE DE TVA

A/Sur BASES :

LIBELLES	2016
CA Reconnu a 17%	159.429.900
CA Reconnu a 7%	20.587.480
Total C.A Reconnu	180.017380
C.A Déclaré a 17%	156.171.610
C.A Déclaré a 7%	20.587.480
Total C.A Déclaré	176.759.090
Rehaussements	3.258.290

C- SUR DROITS ET PENALITES

LIBELLES	2016
Droits Dus à 17%	27.103.083
Droits Dus à 7%	1.441.123
Total Droits Reconnu	28.544.209
Droits Payes a 17%	26.549.173
Droits Payés a 7%	1.441.123
Total Droits payés	27.990.296
Différence	553.913
TVA à réintégrer	2.475.981
TVA à Déduire	461.592
Les Droits	2.568.302
Pénalité 25%	642.075
Total à Rappeler	3.210.377

3/ REHAUSSEMENTS de BENEFICE

a/sur base

LIBELLES	2016
Bénéfice déclaré	27.529.800
à Réintégrer :	
-CA Non Déclaré	3.258.290

الملحق (2): إشعار بالتحقيق في محاسبة المكلف (أ)

- 35% Entretien et réparation à déduire :	14.564.590
- M.F.C (achats non déclarés)	2.715.240
- TAP	48.874
Bénéfice reconnu	42.588.560
Bénéfice déclaré	27.529.800
REHAUSSEMENTS	15.058.760

D.I.W de S K I K DA
CENTRE DES IMPOTS DE SKIKDA
Affaire N°09/VP/2020
Notification N° 820/CDI-SK/SPCR/2020 du 24/12/2020
Nombre de page: 05/05

b/sur Droits et pénalité

LIBELLES	2016
Droits Dus	14.773.996
Droits Payes	9.503.430
Différence	5.270.566
Pénalité 25%	1.317.641
Total à Rappeler	6.588.207

5/ INFRACTION ET PENALITES :

Les pénalités appliquées sont celle prévue par l'article 193/1 du CID/TA l'article 116 du code des TCA.

الملحق (3): إشعار بالتحقيق في محاسبة المكلف (أ)
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: 820/DIWS/CDIS/SPCR/2020

Lettre avec
A.R.
N°

A

SKIKDA

Le 24/12/2020

**Notification de Redressement suite
Au contrôle ponctuel de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de contrôle ponctuel N° 697 du 3 nov. 20 , vous avez fait l'objet d'une vérification ponctuelle de comptabilité au titre de(s) exercice(s) 2016 se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :
TVA ,TAP et IRG REVENUS

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de trente (30) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Article 20 bis-5 du code des procédures fiscales).

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications conformément aux dispositions de l'article 20 bis-2 du Code des Procédures Fiscales.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20 bis-2 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte feuillet (s), y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

IMPOTS-TAXES- DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE			MONTANT réhaussemnt (C)	DROITS RESULTANT		MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et penalités a payer
		BASE Imposable (A)	BASE imposé ou déclarée (B)	TAUX		De la base imposable (déclarée)	De la base imposée (déclarée)		taux	montant	
I.R./G/ REVENUS	2016	42 588 560	27 529 800	15 058 760	14 773 996	9 503 430	5 270 566	25%	1 317 642	6 588 208	
IBS.....											
Taxe sue l'activité professionnelle....											
Taxe sur la valeur ajoutée.....											
Pénalités d'assiette/TVA											
Réintégration TVA/achats											
E 2 - C 200 - Timbre											
TOTAL GENERAL DU ROLE.....					14 773 996	9 503 430	5 270 566		1 317 642	6 588 208	

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية سكيكدة

مركز الضرائب سكيكدة

رقم : 2020/802 المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث

محضر سماع

حسب المواد 152 ، 224 و 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المواد 19 و 33 من قانون الإجراءات الجبائية.

في الثاني والعشرين من شهر ديسمبر ألفين و عشرون على الساعة الثانية زوالا نحن الممضيين أسفله السيد بو مراد رئيس فرقة التحقيق و السيد اس فريد محقق في المحاسبة و الحائزين على اليمين و الحاملين لبطاقة الانتداب من اجل ممارسة مهامنا في إطار التحقيق في المحاسبة و بعد التدقيق في فواتير مشتريات الأعباء الخاصة بالمورد SARL SS AUTO لسنة 2016 المقدمة و المسجلة محاسبيا و المتعلقة بالصيانة و الإصلاح و المقدرة بـ 41.613.138 دج خارج الرسم لاحظنا أن المصاريف المتعلقة بالصيانة و الإصلاح مبالغ فيها، و عليه و افق المعني على رفض ما يقدر بـ 35% من هذه المشتريات أي 14.564.598 دج و هذا المبلغ سيتم إعادة إدماجه في الربح مع استرجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بهذه المشتريات و المقدرة بـ 2.475.981 دج.

إمضاء المكلف بالضريبة

إمضاء الأعوان

اس فريد

وش مراد

مفتش مركزي

مفتش قسم

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
CENTRE DES IMPOTS DE SKIKDA

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N° 519/CDI-SK/SPCR/2020

Lettre avec
A.R.
N°

Mr. بيع بالجملة بيمجلات A

SKIKDA

Le 12 oct. 20

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre ETABLISSEMENT le 26 oct. 20 à 10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2016 , 2017 , 2018 , 2019 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : TVA, TAP, IRG/Revenu, IRG/Salaires et Droits de Timbre

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

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

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

- (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

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

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

Chef de brigade
BOUHOUCHE MOURAD

Nom, prénom et grade
des vérificateurs
KANTAS FARID

INSPECTEUR DIVISIONNAIRE

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

INSPECTEUR PRINCIPAL

Rappel de certaines dispositions fiscales

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

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

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

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

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

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

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

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il ya transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr

LE CHEF SERVICE PRINCIPAL DU CONTROLE ET RECHERCHE

Tél n°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur

LE CHEF DE CENTRE DES IMPOTS

Tél n°